



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.903269/2015-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-009.482 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2020
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL DE PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade, Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

COFINS REGIME NÃO CUMULATIVO. REVENDA. CRÉDITOS DE DEPRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A autorização para creditamento referente à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado não se aplica à atividade de revenda, porquanto o dispositivo legal condicionou o direito à sua utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços

DESPESAS COM FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. AUTONOMIA DA DESPESA DE FRETE EM RELAÇÃO AO PRODUTO/MERCADORIA TRANSPORTADO

Já se pacificou na jurisprudência, judicial e administrativa, de que o frete é uma despesa autônoma, ou seja, inclui-se no rol de despesas com serviços próprios ou contratados de terceiros que são, dependendo de sua relação com a atividade

da empresa, classificam-se como essenciais, pois sem tais serviços, a atividade estaria comprometida ou não seria possível de ser realizada.

Portanto, independe, para apropriação de créditos sobre o valor do frete, se o produto ou mercadoria transportada tenha sido tributada ou não pelo PIS/COFINS, o que realmente importa é que o frete foi tributado pelo PIS/COFINS e, em sendo, gera direito ao crédito sobre seu valor, apenas se distinguindo, para efeitos tributários, se frete na aquisição de insumos ou frete na venda,

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas efetuadas sobre valores de fretes na aquisição do leite in natura e fretes na aquisição de produtos com alíquota zero.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Breno do Carmo Moreira Vieira, José Adão Vitorino de Moraes e Ari Vendramini

Relatório

1. Adoto o relatório que compõe o Acórdão DRJ/BELO HORIZONTE n.º 02-95.165, exarado por sua 6ª Turma, combatido no recurso voluntário apresentado, por economia processual e por bem descrever os fatos presentes nos autos :

Trata-se de Manifestação Inconformidade apresentada pela Interessada supraqualificada contra Despacho Decisório que deferiu parcialmente o Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) n.º 36287.54195.190713.1.1.11-8309 referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) do Regime Não Cumulativo - Mercado Interno, **do 1º trimestre de 2013**, e homologou parcialmente ou não homologou Declaração(ões) de Compensação (Dcomp) a ele vinculada(s).

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

A Autoridade fiscal informa o que se segue.

O procedimento de fiscalização, amparado pelo TDPF n.º 06.1.01.00-2015- 00378-7, teve por escopo verificar a legitimidade dos créditos de PIS e Cofins não cumulativos, do período de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, em face dos Pedidos de Ressarcimento/Compensação de créditos das referidas contribuições apresentados pelo Contribuinte.

No período a que se refere a fiscalização, o Contribuinte atuou, principalmente, em três áreas: captação e revenda de leite *in natura*, indústria e comércio de rações e revenda de produtos agrícolas.

A Cooperativa efetua vendas no mercado interno de produtos tributados pelo PIS e pela Cofins mas, principalmente, de produtos com suspensão, alíquota zero, não incidência e isentos. Conforme art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, para tais produtos é permitida a manutenção dos créditos auferidos nos moldes do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, os quais, após dedução dos valores devidos dessas contribuições e seguindo regras específicas, são passíveis de compensação ou ressarcimento.

Há também apuração de créditos presumidos de PIS e Cofins na forma do inciso III do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, que têm sua destinação definida nos arts. 56-A e 56-B da Lei nº 12.350, de 2010.

1. Ativo Imobilizado

1.1 Atividade Comercial

O Contribuinte adquiriu partes e peças de máquinas e equipamentos e creditou-se dos valores de PIS e Cofins sobre elas incidentes a título de “bens utilizados como insumo”. Ocorre que a maioria dos itens adquiridos devem ser considerados bens do ativo permanente pelo valor unitário de aquisição ou pela vida útil superior a um ano (RIR/99 art. 301; Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 15; Lei nº 8.218/91, art. 20; Lei nº 8.383/91, art. 3º, II; e Lei nº 9.249/95, art. 30). Ademais, se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil do bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (RIR/99, art. 346, § 1º; Lei nº 4.506/64, art. 48, parágrafo único).

Entretanto, tratando-se de atividade comercial, inexistente previsão legal para o cálculo de créditos referentes às depreciações de máquinas e equipamentos. E mesmo que, para esses itens, fosse mantida a classificação dada pelo Contribuinte (bens utilizados como insumo) não seria possível a apuração de créditos, uma vez que somente é previsto creditamento sobre bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

1.2 Atividade Industrial

O Contribuinte apropriou-se integralmente dos créditos da não cumulatividade sobre bens adquiridos para o ativo imobilizado destinados a unidade industrial (CNPJ: 17.249.111/0023-44), porém, sem que estes fizessem parte do processo produtivo descrito (Resposta ao Termo de Início) e conforme constatado em visita ao estabelecimento.

Desta forma os referidos bens, mais especificamente caminhões para transporte, foram glosados da base de cálculo dos créditos.

2. Créditos de Frete

A legislação que instituiu o regime de apuração não cumulativa do PIS e Cofins prevê o aproveitamento de crédito dessas contribuições calculado sobre o valor do gasto efetuado com a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme se verifica pela leitura do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Todavia, consoante a boa técnica contábil, o gasto com frete na aquisição de mercadorias passou a ser admitido na composição da base de cálculo dos créditos não cumulativos, desde que como integrante do custo de aquisição destas mercadorias. Isto é, sob a legislação regente do PIS e da Cofins o frete na compra não possui as mesmas características individuais do frete na venda, o qual foi enumerado especificamente. O crédito apurado sobre o valor pago a título de despesas com frete na compra decorre, no caso, da técnica

contábil e fiscal que o integra ao custo de aquisição do bem, item principal, ficando assim, submetido às características deste.

Assim, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação ao bem transportado.

Por isso, o Contribuinte foi intimado a complementar as informações já prestadas sobre as operações de frete vinculando cada documento de transporte ao documento da mercadoria transportada. Da documentação apresentada constatamos o seguinte:

2.1 Frete na Compra de Leite *in Natura*

Grande parte do valor dos créditos com frete na aquisição de bens e insumos refere-se a coleta e transporte de leite *in natura* dos vários fornecedores, associados ou não, até o estabelecimento do Contribuinte na respectiva região abrangida.

O leite *in natura* encontra-se com incidência das referidas contribuições suspensa, tanto na sua aquisição quanto na revenda, por força do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004. Ocorre que, ressalvadas as situações específicas previstas na legislação, o que determina o direito ao crédito do PIS e da Cofins é a incidência dessas contribuições na aquisição de bens ou serviços, conforme se extrai do § 2º, inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei 10.865/04)

Os créditos referentes ao regime não cumulativo devem ser estornados quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições. O que não foi efetivado pelo Contribuinte.

Desta forma, foram excluídos da base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins todos os valores relativos a frete na aquisição de leite *in natura* e, por consequência, glosados os créditos pleiteados pelo Contribuinte na rubrica utilizada – “Aquisição de bens utilizados como insumo”

2.2 Frete na Compra de Produtos com Alíquota Zero

Dentre os gastos com fretes incluídos na base de cálculo dos créditos pleiteados, foram encontrados fretes de produtos adquiridos sem a tributação do PIS e COFINS. Com base nas informações prestadas pelo Contribuinte sobre a vinculação dos fretes, foram verificadas mercadorias transportadas adquiridas para comercialização e com a tributação de PIS e Cofins à alíquota zero. Como essas mercadorias não possibilitaram o aproveitamento de crédito das contribuições, o respectivo gasto com frete na compra, como parcela integrante de seu custo, deve receber o mesmo tratamento.

2.3 Falta de Comprovação do Frete

Ainda com base nas informações prestadas pelo Contribuinte (Vinculação de Fretes), não foram encontradas as correspondentes notas fiscais de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumo para a necessária vinculação do gasto com frete a seu respectivo item. Sem esta correspondência não há como confirmar a legitimidade dos créditos pleiteados a título de despesas com frete na compra como parcela integrante do custo de aquisição do bem, caso este fosse tributado.

3. Produtos com Alíquota Zero

A Lei nº 10.925, de 2004, reduziu a zero as alíquotas de PIS e Cofins de vários produtos listados pelo Contribuinte como bens para revenda

ou utilizados como insumos. Por força do já citado § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, não dá direito a crédito a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição. Apesar disso, foram encontrados na base de cálculo dos créditos pleiteados valores de compra desses produtos, tais como: adubos e fertilizantes; defensivos agropecuários; sementes; milho nas formas de farelo, glúten ou em grãos; máquinas e peças; pneus e câmaras de ar. Também foram encontrados na base de cálculo dos créditos, sob a rubrica “Devolução de vendas sujeitas à alíquota” de PIS e Cofins, valores de notas fiscais de devolução de vendas cujos produtos devolvidos foram originalmente vendidos com alíquota zero das contribuições.

Os ajustes promovidos pelo Contribuinte nesses itens não ocorreram em valores suficientes para compensar sua inclusão na base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins. Desta forma, foram excluídos da base de cálculo dos créditos os valores líquidos relativos à aquisição para revenda ou devolução de produtos adquiridos para revenda com alíquota zero.

4. Créditos na Produção de Ração

O Contribuinte adquiriu produtos *in natura* de origem vegetal para industrialização de ração destinada à alimentação animal - NCM 2309.90.

No caso das rações destinadas a suínos e aves, a incidência de PIS e Cofins encontra-se suspensa, bem como os respectivos insumos de origem vegetal nas posições 1201 e 1001 a 1008, exceto as 1006.20 e 1006.30 (incisos I, "b", e II do art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010).

Já sobre as rações destinadas a bovinos e equinos há a incidência de PIS e Cofins. No entanto, permanece a suspensão para os mesmos insumos citados anteriormente desde que satisfeitas as condições determinadas na legislação de regência (art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004). Para estes casos é permitida a apuração de crédito presumido sobre os gastos com a aquisição dos respectivos insumos incluídos aqui os gastos com frete na sua aquisição (art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004).

Sobre este aspecto o Contribuinte (Resposta ao Termo de Início) esclareceu que:

Destacamos que as rações produzidas pela CCPR, comercializadas com o NCM 2309.90 - "Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais" - "Outras", são destinadas, principalmente, a alimentação de bovinos, suínos, aves e equinos.

Nesse sentido, estão sujeitos às regras estabelecidas pelas Leis 10.925/2004 (rações para bovinos e equinos) e 12.350/2010 (suínos e aves).

Para as rações de bovinos e equinos, é apropriado crédito presumido se atendidos os requisitos de serem adquiridos de pessoa física, cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos NCM 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01; ou de pessoa jurídica ou cooperativa que exerça atividade agropecuária. Caso contrário, a compra não se enquadrará nos requisitos da suspensão e, por ter sido tributada pelo fornecedor, o crédito apropriado pela CCPR é integral, conforme o art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Logo, na lista apresentada temos CST 66 (Crédito Presumido) e CST 56 (Crédito Integral) para todos os insumos, visto que,

dependendo do fornecedor da mercadoria o crédito se enquadrará em uma ou em outra situação.

Para os insumos classificados nas NCM 10.01 a 10.08, tendo em vista que são suspensos do PIS e Cofins quando destinados a produção de ração (NCM 2309.90) para a alimentação de suínos e aves, utiliza-se o CST 72 (Aquisição com Suspensão).

Todavia, não foram constatados, nos arquivos digitais apresentados via EFD-Contribuições, os procedimentos da forma completa conforme descritos pelo Contribuinte. Questionado a respeito, o Contribuinte justificou realizar a quantificação dos créditos via campo de ajustes e por meio de rateio proporcional às receitas de vendas de cada tipo de ração produzida. Apresentou os referidos cálculos em demonstrativo (CCPR – Estorno Créditos - Ração), no qual confirmou não ter promovido os ajustes mensais nos valores devidos relacionados a produção de ração para suínos e aves, restando saldo a ser deduzido da base de cálculo dos créditos pleiteados.

4.1 Ração para Suínos e Aves

Conforme já descrito anteriormente, os créditos referentes ao regime não cumulativo devem ser estornados quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições.

Também, conforme já demonstrado pelo próprio Contribuinte, os estornos *não foram efetivados nos valores mensais corretos. Assim sendo, foram* excluídos da base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins os valores relativos aos estornos não realizados referentes às aquisições de insumos utilizados na produção de ração destinada a suínos e aves. Foram aceitos como estornos mensais os valores apurados pelo Contribuinte e estão demonstrados no quadro “Resumo dos Créditos Glosados”, integrante deste relatório.

4.2 Ração para Bovinos

O demonstrativo apresentado pelo Contribuinte abrange tão somente os procedimentos relativos à ração destinada a suínos e aves, nada mencionando sobre os utilizados para segregar os insumos e seus diferentes tratamentos tributários quando destinados à produção de ração para bovinos.

No caso do Contribuinte, especificamente o milho e o sorgo em grãos, respectivamente, NCM 1005 e 1007, destinados à unidade industrial, CNPJ: 17.249.111/0023- 44, e quando adquiridos de cerealista, permitem a apuração do crédito presumido. Para tanto o Contribuinte, com base no conhecimento da situação do fornecedor e da destinação a ser dada ao bem, classificou estas operações com a situação tributária de crédito presumido, CST 66, apesar dos CST 60 ou 63 serem mais apropriados. E para os demais casos utilizou-se do CST 56, apesar dos CST 50 ou 53 serem mais apropriados.

Ocorre que para esses dois itens, milho e sorgo em grãos, ambos tributados a alíquota zero (art. 1º da Lei nº 10.925/04), quando não satisfeitas as condições de suspensão da incidência, conforme descrito, não haverá crédito a ser apurado por não integrarem a base de cálculo (art. 1º, § 3º, I, e art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03). Como o Contribuinte incluiu indevidamente os gastos de aquisição de tais produtos, inclusive frete, na base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins, eles foram excluídos.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificada do Despacho Decisório em 22 de outubro de 2015, a Interessada apresentou Manifestação de Inconformidade em 23 de novembro de 2015 (primeiro dia útil seguinte ao 30º dia, que recaiu no sábado).

A Manifestante alega tempestividade e informa que em agosto de 2012, por meio de uma reestruturação societária, as suas áreas de atuação foram modificadas, de modo que a parcela de seu patrimônio utilizada na industrialização e beneficiamento de leite foi transferida à Itambé Alimentos S/A, sociedade anônima de capital fechado constituída àquela época e da qual a Cooperativa tornou-se acionista. Após a versão parcial de seu patrimônio à referida Companhia, em relação ao leite, a Manifestante manteve apenas a sua captação, para posterior transporte e revenda. Ou seja, a Cooperativa não mais promove o beneficiamento e industrialização de lácteos, mas tão somente adquire o leite cru para revenda. Conservou-se, ainda, a atividade de industrialização de rações e outros insumos agrícolas destinados aos associados, mantendo-se também a atividade de armazéns.

1. Aquisição de Bens Considerados como Integrantes do Ativo Imobilizado e Supostamente Utilizados na Atividade Comercial

Trata-se dos seguintes itens:

A Fiscalização afirmou que, mesmo que mantida a classificação fiscal conferida às entradas pela Cooperativa, o creditamento seria indevido, já que permitido apenas para aquisições de “bens utilizados como insumos” na produção ou fabricação de outros bens destinados à venda, ao passo que os itens glosados foram adquiridos por estabelecimentos estritamente comerciais da cooperativa.

Depreende-se que a razão fundamental da glosa se relaciona ao suposto uso dos bens em estabelecimentos ligados a atividades comerciais, e não industriais.

O entendimento da DRF se baseou na relação de atividades por cada unidade da cooperativa, apresentada à Fiscalização em 20/07/2015 em atendimento a Termo de Intimação. As aquisições glosadas se referem às seguintes filias da Manifestante:

Assim, as unidades que têm como atividade o recebimento de leite para posterior revenda caracterizam uma etapa do processo produtivo da Cooperativa, que se inicia pela captação do insumo fornecido pelos associados, passando pela sua preparação e transporte para posterior revenda. A Fiscalização, porém, adota uma interpretação equivocada dos arts. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, no que toca ao alcance dos “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. **A DRF considera que apenas a industrialização pode representar processo produtivo**, desconsiderando absolutamente todas as demais atividades e conjunto de fatores econômicos da Cooperativa que se enquadram no conceito em apreço.

Quanto ao motivo secundário da glosa, a Fiscalização não especificou objetivamente o fundamento para reclassificar as aquisições dos bens para “composição do ativo imobilizado”.

De todo modo, ainda que as aquisições em questão fossem, para efeitos fiscais, caracterizadas como bens para integração ao ativo imobilizado, ainda assim haveria direito ao crédito de PIS/Cofins em virtude do art. 3º, VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 c/c o art. 1º, XII e § 1º, I, da Lei nº 11.774/2008.

Como se sabe, os aludidos dispositivos permitem o creditamento das aquisições de bens para o ativo imobilizado, em relação a operações ocorridos após julho/2012, diretamente pelo valor integral da aquisição. Uma vez que as aquisições em exame ocorreram em 2013 ou 2014, enquadram-se na hipótese legal em referência.

A glosa em questão, pelas razões expostas, deve ser afastada pela DRJ competente para julgamento da presente Manifestação de Inconformidade.

2. Ativo Imobilizado na Atividade Industrial (Caminhões)

A Fiscalização também indeferiu os créditos sobre a aquisição de 5 (cinco) caminhões pela unidade produtora de rações da CCPR (CNPJ nº 17.249.111/0023-44). Embora tenha reconhecido que se trata de estabelecimento industrial da Manifestante, o Fisco afirmou que os caminhões de transporte não fazem parte do processo produtivo da Cooperativa.

Quanto à matéria em questão, valem as mesmas considerações já trazidas acerca da glosa anterior.

Os itens do imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços são todos aqueles que contribuem para o regular funcionamento da unidade produtiva, e sem os quais a atividade correlata seria inviável ou sofreria perdas de qualidade substanciais.

É evidente que os **caminhões de transporte de insumos** utilizados na fábrica de rações da CCPR fazem parte do processo produtivo da cooperativa, que não se limita apenas ao maquinário industrial. Como já dito, a produção, ou melhor, o processo produtivo (conjunto de atos coordenados) envolve vários fatores e elementos econômicos, desde a aquisição dos insumos, seu transporte, descarregamento na fábrica, preparação, produção, ensacamento e disponibilização/remessa para venda.

Logo, conclui-se que o ativo imobilizado, para gerar direito aos créditos de PIS/Cofins, deve ter relação direta, ou mesmo indireta (quando se mostrar essencial), com a produção e a geração de receita, que corresponde, ao final, à base tributável das contribuições.

Em outros termos, deve contribuir substancialmente para as atividades da pessoa jurídica, de modo que a sua subtração implicaria na inviabilidade da consecução do objeto social ou na perda significativa de qualidade do ciclo produtivo, que também abarca fatores de logística e transporte.

É evidente que, sem o transporte dos insumos até a unidade fabril (produção de rações) da cooperativa, o que se dá por meio dos caminhões ora tratados, o processo produtivo sequer poderia ter início. Tratam-se, por conseguinte, de bens que compõem o ativo imobilizado do estabelecimento industrial e que estão integrados ao processo produtivo correspondente, sendo essenciais e indispensáveis à própria existência da produção no local.

3. Vinculação do Tratamento Fiscal do Frete (Aquisição de Bens) ao Produto Transportado

A DRF/BH considera que a despesa com o frete integra o custo de aquisição do produto transportado. Logo, o direito (ou não) ao aproveitamento do crédito advindo da despesa com o frete depende do tratamento fiscal conferido à aquisição do insumo transportado.

3.1 Frete na Compra de Leite in Natura

A Fiscalização atribuiu o tratamento fiscal do leite (estorno do crédito em razão de aquisição e revenda ocorrerem com suspensão) aos fretes correlatos à sua aquisição.

3.2 Frete na Compra de Produtos com Alíquota Zero

Tratam-se dos fretes que foram vinculados ao transporte de produtos cujo aquisição não sofreu incidência de PIS/Cofins em virtude de alíquota zero.

3.3 Ausência de Vinculação de Frete

Deve-se esclarecer, por oportuno, que a vinculação de Conhecimentos de Transporte (fretes) às Notas Fiscais dos produtos adquiridos não é

exigida em qualquer declaração fiscal, obrigação acessória ou mesmo em escriturações contábeis. Até mesmo porque, na visão da Manifestante, como se verá logo mais, não há qualquer propósito em registrar esse vínculo já que se tratam de duas despesas autônomas em todos os aspectos.

No entanto, durante o procedimento fiscalizatório, em atendimento à intimação expedida pela DRF/BHE e no intuito de colaborar com a auditoria do órgão, a CCPR apresentou a relação com vinculação em referência. De um total de aproximadamente 4.800 (quatro mil e oitocentos) fretes, a cooperativa apenas não conseguiu efetuar a vinculação de 145 (cento e quarenta e cinco) operações. Os dados foram obtidos por meio da utilização de parâmetros em seus sistemas contábeis para geração de relatórios. Porém, ainda assim, não foi possível obter a informação para essa parcela.

3.4 Autonomia da Despesa com Frete em Relação ao Produto Transportado

Ao contrário do que afirmado no Relatório Fiscal, a despesa com o frete na aquisição de insumos possui natureza diversa do bem transportado, formalizada por meio de nota fiscal própria, **cuja operação suporta a incidência integral do PIS e da Cofins**. Ou seja, o frete é contratado de pessoa jurídica distinta daquela que vendeu o insumo, sendo que o valor recebido em contrapartida pela prestação do serviço será incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins devido pelo transportador e, portanto, tributado. Lado outro, a aquisição do leite *in natura* realizada junto aos diversos produtores e as aquisições dos insumos com alíquota zero (vinculadas aos fretes pela Fiscalização) se deram por meio de outras operações, que envolvem sistemática de tributação totalmente diferente.

Não é possível, desta forma, equiparar a sistemática de tributação que envolve a aquisição do insumo àquela referente ao encargo do frete incorrido no seu respectivo transporte, visto tratar-se de situações diversas, com elementos distintos e carga tributária própria.

Em sendo assim, ainda que se entenda que a despesa com o frete representa contabilmente um acréscimo ao custo de aquisição do insumo, não se pode atribuir a essa despesa – que é distinta – a mesma natureza fiscal da despesa com o insumo, afinal, a mercadoria transportada não suportou a incidência das contribuições, ao passo que o frete foi integralmente tributado.

Este é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Confira-se:

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO AO contribuições CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO. Tratando-se de frete tributado pelas, ainda que se refiram a insumos adquiridos que não sofreram a incidência, o custo do serviço gera direito a crédito.

(Processo n.º 11065.724992/201197; Acórdão n.º 3302001.916; – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 29 de janeiro de 2013)

Em outro caso análogo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também reconheceu o direito à tomada de crédito relacionado à despesa com frete na aquisição do insumo, cuja apuração é realizada de forma **separada** do próprio insumo:

Tem-se, no caso, um conjunto de dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção, uma vez que o transporte do insumo, se sua origem ao destinatário produtor, é um elemento imprescindível à industrialização, sem o qual esta não se efetivará.

(...)

Neste ponto, há algumas questões que devem ser analisadas:

1ª) logicamente, nos casos em que o crédito já tiver sido apurado com base no valor total de aquisição de mercadorias para revenda e de insumos, incluída aí a parcela relativa ao custo do frete, inexistirá a possibilidade de creditamento em duplicidade, devendo o crédito se restringir à primeira apuração;

2ª) se, contudo, o frete tiver sido pago separadamente em relação aos bens comercializados, seja por ter se realizado em momento distinto, seja por ter sido prestado por uma terceira pessoa jurídica, estar-se-á diante de um serviço utilizado como insumo, subsumindo-se, desde que tributado e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, à previsão do inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03.

(...)

3ª) se se tratar de frete cobrado nas vendas de mercadorias destinadas à revenda e de insumos não tributados, haverá direito ao creditamento se tiver havido a incidência da contribuição na prestação desse serviço, isoladamente considerado.

Diante do exposto, concede-se o direito ao creditamento em relação aos valores de fretes tributados pela contribuição, cobrados separadamente dos insumos adquiridos, mesmo na hipótese de transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

(Processo 10925.000459/2009-81; Acórdão 3803-03.203 - 3ª Turma Especial; Sessão de 17 de julho de 2012)

Indene de dúvidas, portanto, que o crédito calculado sobre as despesas com o frete na aquisição dos insumos não possui a mesma natureza do produto transportado. Por esse motivo e, tendo em vista que o encargo com o frete se revela como uma despesa necessária e essencial para processo produtivo da empresa, o crédito correlato haverá de ser reconhecido, declarando-se a improcedência das glosas.

4. Glosa sobre as Aquisições de Milho e Sorgo em Grãos Destinados à Produção de Ração para Bovinos

As rações produzidas pela CCPR, comercializadas com a NCM 2309.90 - "Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais" - "Outras", são destinadas, principalmente, a alimentação de bovinos, suínos, aves e equinos. Para as rações de bovinos e equinos, é apropriado crédito presumido se atendidos os requisitos de serem adquiridos de pessoa física, cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos NCM 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01; ou de pessoa jurídica ou cooperativa que exerça atividade agropecuária.

Caso contrário, a compra não se enquadrará nos requisitos da suspensão e, por ter sido tributada pelo fornecedor, o crédito apropriado pela CCPR é integral, conforme o art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em relação às entradas cuja venda não estava sujeita à suspensão em virtude da qualificação do fornecedor, a DRF/BHE efetuou a glosa dos créditos apurados sobre a **aquisição de milho e sorgo em grãos** (parcela utilizada na produção de ração para bovinos).

Nota-se que o Fisco entendeu que os referidos bens estavam sujeitos à alíquota zero de PIS/COFINS, com base no art. 1º da Lei n.º 10.925/04. Entretanto, com a devida vênia, o fundamento para a glosa não procede.

O milho e o sorgo em grão possuem, respectivamente, as NCM's 10.07 e 10.05 (1005.90.10 para o milho em grão). Por sua vez, a leitura da íntegra do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, a qual reduz a zero a alíquota de PIS e Cofins sobre a venda dos itens que especifica, não se encontra qualquer menção ao dois insumos em referência, tampouco às suas classificações fiscais (NCM).

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

IX - farinha, grumos e sêmolos, grãos esmagados ou em flocos, de milho, classificados, respectivamente, nos códigos 1102.20, 1103.13 e 1104.19, todos da TIPI;

Em sendo assim, **não havendo alíquota zero para as vendas dos insumos em apreço, as respectivas aquisições da CCPR, nas hipóteses aplicáveis já delimitadas pela Fiscalização, devem ser tratadas como operações ordinariamente tributadas e, portanto, com direito ao crédito ordinário de PIS e Cofins.**

5. Pedido

Por todo o exposto, a CCPR requer o conhecimento e integral provimento de sua Manifestação de Inconformidade para que:

- 1) sejam reconhecidos os créditos apurados sobre as aquisições de partes e peças de máquinas e equipamentos (Motivo 1);
- 2) sejam reconhecidos os créditos sobre as aquisições de caminhões utilizados na sua fábrica de rações da CCPR (CNPJ nº 17.249.111/0023-44) (Motivo 2);
- 3) seja afastada a vinculação dos fretes na aquisição de insumos aos bens transportados, reconhecendo-se, por consequência, os créditos glosados pelos Motivos 3, 4 e 5;
- 4) sejam reconhecidos os créditos sobre as aquisições de milho e sorgo em grãos destinadas à produção de ração para bovinos (Motivo 7).

2. Analisando tais razões de defesa, a DRJ/BELO HORIZONTE assim ementou o Acórdão citado :

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. REVENDA. CRÉDITO DE INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

A autorização para creditamento referente a insumos apenas se aplica às atividades de prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, não se aplicando à atividade de revenda.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. REVENDA. CRÉDITOS DE DEPRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A autorização para creditamento referente à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado não se aplica à atividade de revenda, porquanto o dispositivo legal condicionou o direito à sua utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETE NA COMPRA. PRODUTO TRIBUTADO À ALÍQUOTA ZERO OU COM TRIBUTAÇÃO SUSPensa. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com serviços de transporte na compra de insumos e mercadorias para revenda não geram direito a crédito quando o bem transportado não é

passível de creditamento. Como esses gastos integram o custo de aquisição dos bens adquiridos - e somente em decorrência disso há a possibilidade de crédito - apenas quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido o custo de seu transporte integrará, indiretamente, a base de cálculo para apuração do crédito.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

3. Inconformada, a manifestante apresentou recurso voluntário, onde repisa os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade, em síntese assim apresenta seus argumentos :

I – TEMPESTIVIDADE

II – FATOS

III – DO DIREITO

III.1 – DA ADEQUADA COMPREENSÃO DO CONCEITO DE INSUMOS QUE DEVE NORTEAR A REVISÃO DAS GLOSAS MANTIDAS PELA DRJ/BELO HORIZONTE

III.2 – AQUISIÇÕES DE BENS CONSIDERADOS COMO INTEGRANTE DO ATIVO IMOBILIZADO E SUPOSTAMENTE UTILIZADOS NA ATIVIDADE COMERCIAL – MOTIVO 1

-Do contexto narrado, tem-se que os estabelecimentos citados atuam no recebimento do leite captado das cooperativas associadas à CCPR, aplicando-se os procedimentos logísticos necessários (armazenamento, resfriamento e transporte) para posterior revenda ou nova transferência a posto revendedor. Há ainda a filial de CNPJ nº 17.249.111/0014-53, que se destina a compra e revenda de insumos agropecuários.

Em sendo assim, as unidades que tem como atividade o recebimento de leite para posterior revenda **caracterizam uma etapa do processo produtivo da CCPR**, que se inicia pela captação do insumo fornecido pelos associados, passando pela sua preparação e transporte para posterior revenda.

Ao adotar essas razões de decidir, tanto a DRJ quanto a DRF de Belo Horizonte/MG afrontam o entendimento já pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça na ocasião do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (submetido ao rito dos recursos repetitivos), deixando de aplicar os critérios da essencialidade e relevância para fins de qualificação de determinado bem como insumo.

Ademais, quanto ao motivo secundário da glosa, tanto a Fiscalização quanto a DRJ não especificaram objetivamente o fundamento para reclassificar as aquisições dos bens para “composição do ativo imobilizado”. A DRF/BH limitou-se a afirmar que o tratamento seria devido em razão do valor unitário de aquisição ou pela vida útil superior a um ano. Mas não há, contudo, quaisquer elementos que indiquem que o valor das partes e peças sejam próprios de capitalização no ativo permanente, tampouco que incrementaram a vida útil dos bens em mais de um ano.

III.3 – VINCULAÇÃO DO TRATAMENTO FISCAL DO FRETE (aquisição de bens) AO PRODUTO TRANSPORTADO – MOTIVOS 3, 4 E 5.

- A Recorrente irá esclarecer adiante que as três glosas seguintes, relacionadas a despesas com frete na aquisição de insumos, decorrem de uma premissa equivocada utilizada pela Fiscalização e corroborada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte/MG.

- FRETE DA COMPRA DE LEITE IN NATURA – MOTIVO 3

- FRETE NA COMPRA DE PRODUTOS COM ALÍQUOTA ZERO – MOTIVO 4

- AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO DE FRETE – MOTIVO 5

III.3.1 – DA AUTONOMIA DA DESPESA DO FRETE EM RELAÇÃO AO PRODUTO TRANSPORTADO**IV – DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA**

-Por todo o exposto, a Cooperativa Central dos Produtores Rurais de Minas Gerais LTDA requer o conhecimento e provimento do seu Recurso Voluntário, reformando-se o Acórdão da DRJ/BH para que sejam revertidas as glosas mantidas.

Conseqüentemente, requer-se o deferimento integral do direito creditório pleiteado no PER em referência, para que sejam homologadas as compensações a ele vinculadas, cancelando-se eventuais processos de cobrança expedidos e ressarcindo à Recorrente o saldo credor porventura remanescente.

Caso este CARF entenda como necessário, requer-se que o feito administrativo seja baixado em diligência para análise dos créditos pleiteados pela Recorrente, em observância ao princípio da verdade material

4. Assim me foram distribuídos os presentes autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

5. Deve-se, de antemão, delimitar o escopo da presente lide.

6. O Termo de Verificação, de fls. 9/16, tratou do período janeiro /2013 – dezembro/2014, compreendendo várias PER/DCOMP – Pedidos de Ressarcimento Eletrônico/Declaração de Compensação, descritas na planilha de fls.9.

7. A própria DRJ/BELO HORIZONTE assim delimitou a lide :

Para melhor clareza do objeto do presente processo, impende registrar que, apesar de o procedimento de fiscalização amparado pelo TDPF n.º 06.1.01.00-2015-00378-7 ter compreendido dois tributos (PIS e Cofins) e oito trimestres, resultando em 16 processos distintos, foi elaborado apenas um Termo de Verificação Fiscal em cujo texto não há individualização das glosas por trimestre (somente da análise dos anexos logra-se chegar aos tipos e aos valores referentes a cada trimestre). Por essa razão, algumas glosas descritas no Relatório abaixo podem não se aplicar ao processo em análise.

8. Estes autos tratam do Despacho Decisório 1310/2015 – DRF/BHE (fls. 145-147) , que é referente ao PER – Pedido de Ressarcimento Eletrônico de n.º 36287.54195.190713.1.1.11-8309, no valor de R\$2.071.102,82, referente ao 1º trimestre de 2013.

II - CONTEXTO

Decorre o presente relatório de procedimento de fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias pelo Contribuinte acima identificado, relativas à legitimidade dos créditos das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativas, no período de janeiro/13 a dezembro/14. O procedimento atende a determinação contida no TDPF supra, tendo em vista os Pedidos de Ressarcimento/Compensação – PER/DCOMP dos créditos das referidas contribuições, apresentados pelo Contribuinte.

PER/DCOMP	VALOR TOTAL CRÉDITO	DT. TRANSMISSÃO	TIPO CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO
36287.54195.190713.1.1.11-8309	2.071.102,82	19/07/13	COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO	1º TRIMESTRE 2013
10785.64797.190713.1.1.10-5930	449.647,54	19/07/13	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTERNO	1º TRIMESTRE 2013
05706.96591.201213.1.1.11-3662	2.394.128,42	20/12/13	COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO	2º TRIMESTRE 2013
40520.42221.201213.1.1.10-7169	519.777,52	20/12/13	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTERNO	2º TRIMESTRE 2013
39080.95083.201213.1.1.11-7475	2.773.606,94	20/12/13	COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO	3º TRIMESTRE 2013
30731.48229.201213.1.1.10-8030	602.164,81	20/12/13	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTERNO	3º TRIMESTRE 2013
05098.46089.110414.1.1.11-6116	2.511.943,97	11/04/14	COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO	4º TRIMESTRE 2013
11401.90647.110414.1.1.10-0050	545.356,25	11/04/14	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - MERCADO INTERNO	4º TRIMESTRE 2013
39496.60270.110414.1.1.19-9099	2.220.528,42	11/04/14	COFINS NÃO CUMULATIVA - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	1º TRIMESTRE 2014
22478.49804.110414.1.1.18-6140	482.088,65	11/04/14	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	1º TRIMESTRE 2014
01058.68313.031014.1.1.19-1951	2.183.062,04	03/10/14	COFINS NÃO CUMULATIVA - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	2º TRIMESTRE 2014
40359.53717.031014.1.1.18-8609	473.948,60	03/10/14	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	2º TRIMESTRE 2014
08721.46178.270215.1.1.19-0103	2.503.148,70	27/02/15	COFINS NÃO CUMULATIVA - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	3º TRIMESTRE 2014
41385.81971.270215.1.1.18-0070	545.035,97	27/02/15	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	3º TRIMESTRE 2014
00931.49303.270215.1.1.19-8038	2.906.969,74	27/02/15	COFINS NÃO CUMULATIVA - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	4º TRIMESTRE 2014
11775.04096.270215.1.1.18-0664	631.118,87	27/02/15	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	4º TRIMESTRE 2014
	23.813.629,26			

- Delegacia da Receita Federal do Brasil de Belo Horizonte
Serviço de Orientação e Análise Tributária – Seort
Equipe de Fiscalização de Créditos Ressarcíveis - Eqficre

Despacho Decisório	1310/2015 – DRF/BHE
Data	02 de outubro de 2015
Processo	10680.903269/2015-86
Interessado	CCPRMG - COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA
CNPJ	17.249.111/0001-39

Assunto: Pedido de Ressarcimento COFINS Não Cumulativa / Declaração de Compensação.

Ementa: Reconhecido parcialmente o crédito, são homologadas as compensações, a ele vinculadas, até o limite do crédito reconhecido.

Base Legal: Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional; IN RFB 1.300/12; IN RFB 1.425/13; IN RFB 1.490/14; IN RFB 1.557/15.

Relatório

Trata-se de PER - Pedido de Ressarcimento de COFINS Não Cumulativa – Mercado Interno transmitido, por meio do programa PERDCOMP, sob o nº **36287.54195.190713.1.1.11-8309**, no valor de **R\$2.071.102,82**, referente ao 1º trimestre de 2013.

Foram transmitidas DCOMP - Declarações de Compensação vinculadas ao referido PER. Todas também controladas no processo supracitado.

9. Outra importante informação para a análise do caso é atividade exercida pela recorrente :

A CCPR tem como objetivo em seu Estatuto Social a captação de leite produzido por seus associados, a industrialização, comercialização e distribuição do leite e seus derivados ao mercado consumidor; a industrialização e comercialização de sucos e produtos alimentares em geral; a fabricação de ração para fornecimento a seus associados; a comercialização e distribuição de produtos agrícolas em geral.

Para tal, é responsável também pela logística de transporte na captação e na distribuição dos produtos e pelo seu armazenamento (art. 15 Estatuto Social, registros JUCEMG nº 4338727 de 12/05/10 e nº 5207774 de 09/01/14). Contudo, conforme esclarecimentos solicitados (Termo de Intimação 01), o Contribuinte declarou que as atividades de processamento de leite, produção e venda de laticínios foi transferida em 01/12/12, a título de integralização de capital, para a empresa Itambé Alimentos S/A. Em relação ao leite *in natura*, manteve apenas a sua captação para revenda (Resposta Intimação 01, anexa). Em resumo, no período sob fiscalização, o Contribuinte atuou, principalmente, em três áreas: a captação e revenda de leite *in natura*, a indústria e comércio de rações e a revenda de produtos agrícolas. Estas informações foram confirmadas em entrevistas aos representantes do Contribuinte.

O Contribuinte efetua vendas no mercado interno de produtos tributados pelas contribuições de PIS e COFINS, mas principalmente, produtos com suspensão, alíquota zero, não incidência e até isentos.

Conforme art. 17 da Lei 11.033/04 e art. 16 da lei 11.116/05, para tais produtos é permitida a manutenção dos créditos auferidos nos moldes do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, os quais após dedução dos valores devidos dessas contribuições e, seguindo regras específicas, são passíveis de compensação ou ressarcimento. Há também a apuração de créditos presumidos de PIS e COFINS conforme inciso III § 3º do art. 8º da Lei 10.925/04 que têm sua destinação definida nos art. 56A e 56B da Lei 12.350/10.

A Manifestante alega tempestividade e informa que em agosto de 2012, por meio de uma reestruturação societária, as suas áreas de atuação foram modificadas, de modo que a parcela de seu patrimônio utilizada na industrialização e beneficiamento de leite foi transferida à Itambé Alimentos S/A, sociedade anônima de capital fechado constituída àquela época e da qual a Cooperativa tornou-se acionista.

Após a versão parcial de seu patrimônio à referida Companhia, em relação ao leite, a Manifestante manteve apenas a sua captação, para posterior transporte e revenda. Ou seja, a Cooperativa não mais promove o beneficiamento e industrialização de lácteos, mas tão somente adquire o leite cru para revenda. Conservou-se, ainda, a atividade de industrialização de rações e outros insumos agrícolas destinados aos associados, mantendo-se também a atividade de armazéns.

No período a que se refere a fiscalização, o Contribuinte atuou, principalmente, em três áreas: captação e revenda de leite *in natura*, indústria e comércio de rações e revenda de produtos agrícolas.

10. Por derradeiro, para delimitação da lide, a DRJ deixou de apreciar os seguintes, por não terem sido impugnados :

3. Produtos com Alíquota Zero

A Autoridade fiscal informou que vários produtos listados pela Manifestante como bens para revenda ou utilizados como insumos têm suas alíquotas de

PIS e Cofins reduzidas a zero pela Lei n.º 10.925, de 2004, não havendo direito a aproveitamento de crédito em sua aquisição, por força do § 2º do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e n.º 10.833, de 2003. Apesar disso, foram encontrados na base de cálculo dos créditos pleiteados valores de compra desses produtos, tais como: adubos e fertilizantes; defensivos agropecuários; sementes; milho nas formas de farelo, glúten ou em grãos; máquinas e peças; pneus e câmaras de ar.

Aduz que foram encontrados na base de cálculo dos créditos, sob a rubrica "Devolução de vendas sujeitas à alíquota" de PIS e Cofins, valores de notas fiscais de devolução de vendas cujos produtos devolvidos foram originalmente vendidos com alíquota zero das contribuições.

Acrescenta a Fiscalização que a Cooperativa não promoveu ajustes em valores suficientes nesses itens para compensar sua inclusão na base de cálculo das contribuições, razão pela qual realizou as exclusões necessárias nas bases de cálculo.

A Manifestante não se insurgiu contra a realização dessas exclusões, incidir, em decorrência, sobre essa parte do procedimento fiscal o disposto no art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972: Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

4. Créditos na Produção de Ração

4.1 Ração para Suínos e Aves

A Autoridade fiscal informa que o PIS e a Cofins incidentes sobre as rações destinadas a suínos e aves encontram-se suspensos, assim como essas contribuições incidentes sobre os insumos de origem vegetal das posições 1201 e 1001 a 1008 (exceto as 1006.20 e 1006.30), necessários à sua fabricação (alínea "b" do inciso I e inciso II do art. 54 da Lei n.º 12.350, de 2010). Por esse motivo, não há direito à apuração de crédito da não cumulatividade sobre as aquisições dos referidos insumos quando utilizados na fabricação de ração para suínos e aves. Acrescenta que, como a Cooperativa utiliza esses mesmos insumos na fabricação de rações para bovinos e equinos (sobre as quais há incidência das contribuições), ela teria informado que realiza a quantificação dos créditos via campo de ajustes e por meio de rateio proporcional às receitas de vendas de cada tipo de ração produzida. Entretanto, esses estornos não foram realizados nos valores mensais corretos, motivo pelo qual a Fiscalização excluiu, da base de cálculo dos créditos, os valores relativos aos estornos não realizados referentes às aquisições de insumos utilizados na produção de ração destinada a suínos e aves.

A Manifestante não se insurgiu contra a realização desses estornos, fazendo incidir sobre essa parte do procedimento fiscal o disposto no art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972: Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

4.2 Ração para Bovinos e Equinos

No 1º trimestre de 2013 não houve glosa de valores relativos a este item.

11. Assim, ao final, delimitou a lide a DRJ/BELO HORIZONTE :

Por todo o exposto, voto no sentido de:

a) considerar não instaurado litígio relativamente às exclusões, da base de cálculo dos créditos, dos valores relativos:

a.1) aos produtos adquiridos para revenda ou utilizados como insumos com incidência de alíquota zero, bem como às devoluções de vendas de produtos vendidos com alíquota zero (tópico 3); e

a.2) aos estornos não realizados referentes às aquisições de insumos utilizados na produção de ração destinada a suínos e aves (tópico 4.1); e

b) na parte em litígio, julgar improcedente a manifestação de inconformidade e não reconhecer o direito creditório pleiteado.

12. Há que se esclarecer que, diante da nova conceituação de insumo adotada por este CARF, deve-se, preliminarmente, definir este novo conceito, que desconsidera os conceitos trazidos pelas Instruções Normativas SRF n.º 24/2002 e 404/2003, por já ultrapassados.

O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS.

13. Tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional n.º 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

14. Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados á venda.

15. Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

16. Por ser o órgão governamental incumbido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de n.º 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que a definição de insumos adotada pelo ato normativo foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no artigo 226 do Decreto n.º 7.212/2010 – Regulamento do IPI , pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

17. Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

18. Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

19. Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria contra os valores pagos/compensados na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

20. Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

21. Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

22. Há algum tempo vem o CARF pendendo para a idéia de que o conceito de insumo, para efeitos do Inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio : o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

23. Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.
- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.
- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

24. Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação à obtenção da respectiva receita.

25. Pondo um fim à controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

26. Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei n.º 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

27. Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir’.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)” (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...) Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)
Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na

agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

.....
11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

“Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.
(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.” (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

.....
12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as

observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. **Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.** (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)

.....
13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

"É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)"

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênias aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA." (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

.....
19. Prossequindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado **"segundo os critérios da essencialidade ou relevância"**, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o **"critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço"**:

a.1) **"constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço"**;

a.2) **"ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência"**;

b) já o critério da relevância **"é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja"**:

b.1) **"pelas singularidades de cada cadeia produtiva"**;

b.2) **"por imposição legal"**.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

.....
25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21

*de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.
(grifos deste relator)*

28. No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei N.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

29. Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei n.º 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e á prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

30. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

AQUISIÇÕES DE BENS CONSIDERADOS COMO INTEGRANTES DO ATIVO IMOBILIZADO E SUPOSTAMENTE UTILIZADOS NA ATIVIDADE COMERCIAL – MOTIVO 1

31. Alega a autoridade fiscal glosou créditos apropriados pela recorrente sobre aquisições de partes e peças de máquinas e equipamentos, os quais foram classificados na categoria “bens utilizados como insumos”. A autoridade fiscal entendeu que, diversamente, os bens deveriam compor o ativo imobilizado, seja em razão do valor unitário, ou pela vida útil superior a um ano. Afirmou ainda que, mesmo que mantida a classificação fiscal conferida às entradas pela recorrente, o creditamento seria indevido, já que permitido apenas para aquisições de “bens utilizados como insumos” na produção ou fabricação de outros bens destinados à venda, ao passo que os itens glosados foram adquiridos por estabelecimentos estritamente comerciais da cooperativa.

32. Os itens objeto da glosa são os seguintes :

Movimento	CST	CFOP	NCM	Mercadoria	Emissão	NF	Contribuinte
03/2013	56	2407	90251190	TERMOMETRO DIGITAL -50A200°C AK05 AKS	21/02/2013	32802	17.249.111/0087-09
12/2013	56	2551	04100000	GELADEIRA	03/12/2013	204055	17.249.111/0014-53
02/2014	56	1556	40169300	COMPONENTES, PARTES E PECAS ELETRIC	10/02/2014	23809	17.249.111/0039-01
02/2014	56	1556	40169300	COMPONENTES, PARTES E PECAS ELETRIC	10/02/2014	23818	17.249.111/0039-01
02/2014	56	2407	90251190	TERMOMETRO -50A+200° AK08 ASKO	12/02/2014	44672	17.249.111/0087-09
02/2014	56	1556	40169300	PECAS P/ REPARO BOMBA	17/02/2014	6522	17.249.111/0039-01
03/2014	56	1556	40169300	COMPONENTES, PARTES E PECAS ELETRIC	10/03/2014	1212	17.249.111/0002-10
03/2014	56	2556	04100000	PECAS P/ REPARO COMPRESSOR	14/03/2014	11827	17.249.111/0042-07
04/2014	56	2407	90251190	TERMOMETRO C/ CAL -50A200°C AK05 AKSC	18/03/2014	45815	17.249.111/0087-09
07/2014	56	1556	04100000	PECAS P/ REPARO COMPRESSOR	07/07/2014	7293	17.249.111/0103-63
09/2014	56	1556	40169300	PECAS P/ REPARO BOMBA	02/09/2014	7577	17.249.111/0039-01
10/2014	56	1556	40169300	PECAS P/ REPARO BOMBA	24/09/2014	7711	17.249.111/0103-63

33. Já a recorrente alega que tais itens foram adquiridos por unidades suas que caracterizam-se como estabelecimentos que atuam no recebimento do leite captado das cooperativas associadas à recorrente, aplicando-se os procedimentos logísticos necessários (armazenamento, resfriamento e transporte) para posterior revenda ou nova transferência a posto revendedor. Há ainda a filial de CNPJ nº 17.249.111/0014-53, que se destina a compra e revenda de insumos agropecuários. Em sendo assim, as unidades que tem como atividade o recebimento de leite para posterior revenda caracterizam uma etapa do processo produtivo da recorrente, que se inicia pela captação do insumo fornecido pelos associados, passando pela sua preparação e transporte para posterior revenda. Considerando que as despesas que ensejaram a composição do saldo credor em apreço decorrem da necessidade de viabilizar o procedimento logístico da atividade desenvolvida pela Recorrente, assim entendido como o armazenamento, resfriamento e transporte do leite adquirido, dúvidas não remanescem acerca da legitimidade do crédito pleiteado.

34. Examino.

35. Em se tratando de pedido de ressarcimento de créditos, o ônus da prova do seu direito recai sobre a recorrente. Não existem nos autos, comprovação trazida pela recorrente, de que tais peças e componente foram adquiridas para utilização em atividades essenciais e relevantes para o desempenho de suas atividades ou mesmo um detalhamento que vincule unitariamente as peças glosadas á atividade desempenhada, podendo, por hipótese, tais peças terem sido adquiridas para outra atividade que não a essencial desenvolvida pela recorrente.

36. Diante desta lacuna na comprovação do direito por parte da recorrente, é de se manter a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

VINCULAÇÃO DO TRATAMENTO FISCAL DO FRETE (AQUISIÇÃO DE BENS) AO PRODUTO TRANSPORTADO
- FRETE NA COMPRA DE LEITE IN NATURA, FRETE NA COMPRA DE PRODUTOS COM ALÍQUOTA ZERO

37. Alega a autoridade fiscal, opinião avalizada pela DRJ/BHE que As Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, somente tratam expressamente dos gastos com frete na operação e venda quando suportados pelo vendedor, silenciando-se acerca do frete suportado pelos adquirentes. Entretanto, há entendimento pacífico no âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB) no sentido de que os gastos com serviços de transporte integram o custo de aquisição dos bens adquiridos. Assim, não há que se falar em creditamento em relação ao custo do transporte (frete)

dos produtos adquiridos, mas sim da possibilidade de creditamento em relação à aquisição dos bens (cujos custos englobam os custos de transporte). Desse modo, quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte (incluído em valor de aquisição) integrará, indiretamente, a base de cálculo para apuração do crédito. Por outro lado, se não for permitido o creditamento em relação ao bem transportado, também não haverá direito em relação ao custo do frete relativo ao seu transporte.

38. Já se pacificou na jurisprudência, judicial e administrativa, de que o frete é uma despesa autônoma, ou seja, inclui-se no rol de despesas com serviços próprios ou contratados de terceiros que são, dependendo de sua relação com a atividade da empresa, classificam-se como essenciais, pois sem tais serviços, a atividade estaria comprometida ou não seria possível de ser realizada.

39. Portanto, independe, para apropriação de créditos sobre o valor do frete, se o produto ou mercadoria transportada tenha sido tributada ou não pelo PIS/COFINS, o que realmente importa é que o frete foi tributado pelo PIS/COFINS e, em sendo, gera direito ao crédito sobre seu valor, apenas se distinguindo, para efeitos tributários, se frete na aquisição de insumos ou frete na venda.

40. Assim, as glosas referentes a fretes na aquisição de Leite in Natura e de produtos com alíquota zero devem se revertidas.

VINCULAÇÃO DO TRATAMENTO FISCAL DO FRETE (AQUISIÇÃO DE BENS) AO PRODUTO TRANSPORTADO - AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO DE FRETE

41. Alega a autoridade fiscal que, ainda com base nas informações prestadas pelo Contribuinte (Vinculação de Fretes), não foram encontradas as correspondentes notas fiscais de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumo para a necessária vinculação do gasto com frete a seu respectivo item. Sem esta correspondência não há como confirmar a legitimidade dos créditos pleiteados a título de despesas com frete na compra como parcela integrante do custo de aquisição do bem, caso este fosse tributado.

42. A recorrente alega que deve-se esclarecer, por oportuno, que a vinculação de Conhecimentos de Transporte (fretes) às Notas Fiscais dos produtos adquiridos não é exigida em qualquer declaração fiscal, obrigação acessória ou mesmo em escriturações contábeis. Até mesmo porque, na visão da Manifestante, como se verá logo mais, não há qualquer propósito em registrar esse vínculo já que se tratam de duas despesas autônomas em todos os aspectos. No entanto, durante o procedimento fiscalizatório, em atendimento à intimação expedida pela DRF/BHE e no intuito de colaborar com a auditoria do órgão, a CCPR apresentou a relação com vinculação em referência. De um total de aproximadamente 4.800 (quatro mil e oitocentos) fretes, a cooperativa apenas não conseguir efetuar a vinculação de 145 (cento e quarenta e cinco) operações. Os dados foram obtidos por meio da utilização de parâmetros em seus sistemas contábeis para geração de relatórios. Porém, ainda assim, não foi possível obter a informação para essa parcela.

43. Examino.

44. A autoridade fiscal assevera que não pôde, diante das provas apresentadas, encontrar Notas Fiscais correspondentes aos insumos para sua necessária vinculação.

45. Apesar da afirmação da recorrente de que não pôde comprovar apenas 145 operações de fretes, o que se conclui é que a autoridade fiscal esta correta em sua afirmação, uma vez que esta não ofereceu quantidade, como a recorrente.

46. Entretanto, a recorrente não logrou comprovar quais as operações que não pôde identificar, o que pressupõe que sejam as mesma as que se refere autoridade fiscal.

47. Diante da falta de comprovação pela recorrente, tais glosas devem ser mantidas.

NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

48. Sustenta a recorrente que Caso esse eg. CARF entenda que os documentos apresentados no curso do procedimento fiscalizatório não são suficientes à comprovação do direito postulado pela Recorrente, deve ser reconhecida a necessidade de realização de diligência nesse sentido, haja vista que cabe ao Fisco fiscalizar e verificar as alegações do contribuinte. É dever do contribuinte apresentar as provas que entende necessárias à comprovação do seu direito e, caso a Fiscalização não se dê por convencida, os autos devem ser baixados para realização de diligências in loco, ou solicitação de juntada de documentos. O art. 28 do Decreto nº 7.574/2011 prevê que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução do processo administrativo, O citado artigo 28 deixa evidente que o dever de instruir o processo administrativo também cabe à autoridade competente, quando entender não estarem devidamente comprovados todos os fatos pertinentes à causa. Isso, até mesmo em respeito ao princípio da verdade material. Afigura-se nula, pois, toda e qualquer decisão da esfera administrativa que deixar de apreciar esclarecimentos e demonstrativos documentais relacionados à matéria em discussão, apresentados pelo contribuinte, por ferir o princípio da verdade material, já que é dever da autoridade administrativa atentar para todas as provas e fatos de que tenha conhecimento. Assim, caso se entenda não estarem devidamente comprovadas todas as alegações da Recorrente, deve ser determinada a baixa dos autos em diligência, oportunizando à Empresa a apresentação de outros esclarecimentos e/ou documentos que se entender necessários.

49. Engana-se a recorrente, as diligências e perícias devem ser solicitadas, pelo julgador, a seu critério e para instruir o seu livre convencimento diante dos elementos constantes dos autos.

50. As diligências se prestam a esclarecimentos sobre pontos obscuros encontrados pelo julgador, sejam eles de qualquer natureza, a seu critério. Já as perícias, por serem complexas, se prestam a pareceres ou esclarecimentos a serem produzidos por técnicos especializados, elaborando laudos ou pareceres referentes a matérias técnicas específicas, da quais estes técnicos possuem a devida expertise.

51. No presente caso, a recorrente teve a oportunidade de apresentar os documentos que comprovassem seu direito alegado, ao solicitar o ressarcimento de créditos, quando da ação fiscal desenvolvida pela autoridade fiscal, ao intimar a recorrente e dar-lhe as reais oportunidades de apresentação das devidas provas, em respeito ao Princípio da Verdade Material.

52. Não vejo, no caso em exame, necessidade de realização de diligências, pois não vislumbro obscuridades a serem esclarecidas, diante do cuidadoso e detalhado trabalho da autoridade fiscal.

53. Desta forma, indefiro a solicitação de realização de diligência.

Conclusão

54. Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso para reverter as glosas efetuadas sobre valores de FRETES NA AQUISIÇÃO DE LEITE IN NATURA e FRETES NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS COM ALÍQUOTA ZERO.

É o meu voto

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini