



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10925.001499/2009-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.453 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de novembro de 2013
Matéria RESSARCIMENTO COFINS
Recorrente COOPERATIVA REGIONAL DE COMERCIALIZAÇÃO EXTREMO OESTE
Recorrida DRJ FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE PEÇA PARA REPOSIÇÃO.

A aquisição de peças para reposição somente gera crédito do PIS e da COFINS não-cumulativos quando o contribuinte demonstra a sua essencialidade para o processo produtivo.

CRÉDITO DO PIS E DA COFINS NÃO-CUMULATIVOS. MATERIAL DE LIMPEZA. ESSENCIALIDADE PARA A ATIVIDADE DA CONTRIBUINTE.

No presente caso, ainda que o material de limpeza se configure como essencial à produção da recorrente, mormente por exigência das autoridades sanitárias, é necessário que haja perfeita identificação e descrição da finalidade/forma de utilização dos insumos no processo produtivo, sem o que não há possibilidade de aferir sua procedência e, como consequência, o reconhecimento do direito vindicado.

CRÉDITO DO PIS E DA COFINS NÃO-CUMULATIVOS. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE.

Para definir o conceito de insumo no PIS e na COFINS não-cumulativos é necessário constatar a essencialidade do bem ao processo produtivo do contribuinte. Assim, geram crédito do PIS e da COFINS não-cumulativos somente as despesas com materiais considerados essenciais.

FRETES. GLOSAS NÃO CONTESTADAS. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Nos termos do art. 17, do Decreto nº 70.235/72, “considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo

impugnante”. Isso leva à manutenção da redução do crédito cujos fundamentos não foram impugnados pela Recorrente.

RESSARCIMENTO. PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. ENCARGO DE DEPRECIÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Para gerar direito ao crédito do PIS e COFINS não-cumulativos dos encargos gerados pela depreciação de bens do ativo imobilizado, é necessário que o bem ativo tenha participação direta no processo produtivo.

CRÉDITO PRESUMIDO DO PIS NÃO-CUMULATIVO. ART. 8º, DA LEI Nº 10.925/04. COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO PARA COMPENSAR COM OUTRO TRIBUTO.

O aproveitamento de crédito presumido do PIS, de que trata o Art. 8º, da lei nº 10.925/04, para compensar com outros tributos, não é permitido para as cooperativas, ainda que eles se acumulem em razão de vendas com tributação suspensa, não tributadas, tributadas à alíquota zero ou isentas.

CÁLCULO DO RATEIO PROPORCIONAL INCORRETO. NECESSIDADE DE CORREÇÃO.

Quando o cálculo do rateio proporcional apresentado pelo contribuinte está incorreto, cabe à autoridade fiscal corrigi-lo.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE DE SUA REALIZAÇÃO QUANDO É PRESCINDÍVEL PARA O CONVENCIMENTO DO JULGADOR.

A diligência deve ser realizada somente quando imprescindível para provar o alegado e formar o convencimento do julgador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao material de limpeza e às bombas. Vencidos os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Angela Sartori e Fernando Marques Cleto Duarte. Designado o Conselheiro Robson José Bayerl. Nos demais itens, negado provimento por unanimidade.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Presidente.

JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA - Relator.

ROBSON JOSÉ BAYERL – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos (Presidente), Robson José Bayerl (Substituto), Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte, Felon Moscoso de Almeida (Suplente) e Angela Sartori.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/12/2013 por JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA, Assinado digitalmente em 20

/12/2013 por JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por JULIO CESAR ALVES

RAMOS, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por ROBSON JOSE BAYERL

Impresso em 05/02/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento do COFINS não-cumulativo do 4º trimestre de 2005, para compensar com IRPJ.

Na análise do crédito (fls.19/35), a delegacia de origem fez algumas glosas, por entender que alguns bens e serviços utilizados pela Contribuinte não geram crédito, por não serem insumos, mas sim despesas gerais. São eles:

- a- Material de embalagem e etiquetas – Segundo a autoridade fiscal, constatou-se que as embalagens são utilizadas para transporte;
- b- Manutenção – peças para reposição;
- c- Conservação e limpeza - Detergente, ácido nítrico, soda líquida, hidróxido de sódio, e etc.
- d- Outros itens: pneus, óleo diesel, lubrificantes, fretes e etc.
- e- Despesas com energia elétrica – falta de comprovante dessa despesa;
- f- Encargo de depreciação de ativo imobilizado, porque os bens apresentados não fazem parte do processo produtivo;
- g- Crédito presumido do PIS/COFINS – uma parte por falta de apresentação das notas que geraram o crédito e outra parte, porque a autoridade fiscal entende que a lei não permite o ressarcimento desse crédito, mas somente a utilização para abatimento do valor devido;

No despacho decisório, reconheceu-se parcialmente o direito creditório.

A Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade.

Em seu julgamento, a DRJ em Florianópolis/SC cancelou parte das glosas em relação ao material de embalagem e despesa com energia elétrica. A ementa do acórdão da DRJ ficou do seguinte modo:

*PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU
RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO
DIREITO CREDITÓRIO. ONUS DA PROVA A CARGO DO
CONTRIBUINTE*

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

(...)

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS.CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens de apresentação geram direito a creditamento relativo às suas aquisições. São consideradas embalagens de apresentação aquelas que: tem como finalidade a apresentação do produto ao consumidor final; contém o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo e apesar de conter quantidades maiores, contenham rótulos destinados exclusivamente ao propósito de promover ou valorizar o produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. INSUMOS. REQUISITOS. *As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados a venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo. As mesmas disposições se aplicam As despesas efetuadas com serviços de manutenção dos aludidos equipamentos e máquinas utilizados diretamente na produção de bens destinados A venda, quando prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País.*

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PRODUTOS DE LIMPEZA. PROCESSO PRODUTIVO. REQUISITOS.

Somente materiais de limpeza ou higienização aplicados diretamente no curso do processo produtivo geram créditos da não-cumulatividade, ou seja, não são considerados insumos os produtos utilizados na simples limpeza do parque produtivo, os quais são considerados despesas operacionais.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. . DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos no regime da não-cumulatividade.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. PREVISÃO LEGAL.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade os valores gastos com o consumo de energia elétrica, não sendo considerados créditos os valores pagos a outro título As empresas concessionárias de energia elétrica.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos, a título de depreciação, calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo de bens destinados à venda.

CRÉDITOS PRESUMIDOS. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO.

Os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 ão podem ser objeto de pedido de ressarcimento, nem compensação com tributos e contribuições administrados pela Receita Federal.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”.

A Contribuinte foi intimada do acórdão da DRJ e interpôs recurso voluntário, com as alegações resumidas abaixo:

- 1- As peças de reposição são essenciais para a conservação das instalações industriais da Recorrente. Tais produtos são empregados nas tubulações por onde circula o leite, nos locais de armazenamento do leite, na pasteurização e esterilização do leite. Por isso, sem a aplicação destes produtos, não há como proceder a industrialização do leite;

- 2- Em razão do produto produzido pela Recorrente, o material de limpeza não é mero material de limpeza, mas sim produtos de higienização, essenciais para manter o leite livre de qualquer impureza;
- 3- O óleo diesel é utilizado na caldeira para geração de vapor e também nos caminhões que transportam a matéria-prima do produtor até o estabelecimento da Recorrente. Os pneus são utilizados nestes mesmos caminhões;
- 4- O frete é serviço utilizado como insumo no processo produtivo da Recorrente;
- 5- Os créditos dos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado glosado têm origem na aquisição dos seguintes bens: *palets*, caixa d'água e bombas. Esses equipamentos não têm contato direto com o produto, mas são de extrema necessidade e essenciais na cadeia produtiva;
- 6- Outro motivo de glosa em relação à depreciação de bens do ativo imobilizado consiste na aquisição de algumas máquinas antes de 01/05/2004. Contudo, essas máquinas somente foram efetivamente recebidas no estabelecimento da Recorrente no dia 06/05/2004;
- 7- O crédito presumido é gerado pela aquisição de leite *in natura* de pessoa física. A lei limita a utilização do crédito presumido com o próprio PIS e a COFINS somente quando a aquisição é de cooperados, contudo, a maior parte da aquisição da Recorrente é de pessoas físicas não-cooperadas. Assim, o crédito presumido deve ser mantido;
- 8- A autoridade julgadora, ao fazer os ajustes na base de cálculo do PIS e COFINS, distorceu os valores do crédito, pois utilizou para o rateio todos os custos e despesas, sem considerar os valores que foram apropriados diretamente na coluna específica.

Ao fim, a Recorrente pediu, em suma, a reforma do acórdão da DRJ para que fosse reconhecido integralmente o crédito e homologadas as compensações declaradas. Caso não seja reconhecido o crédito, que seja designada diligência ao estabelecimento da Recorrente para a verificação *in loco* os documentos e os processos de industrialização.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A Recorrente busca o cancelamento das glosas efetuadas na apuração do seu crédito da COFINS. Pelo recurso voluntário, foram devolvidas para apreciação as seguintes matérias: Possibilidade de geração de crédito na aquisição de peças para reposição; possibilidade de geração de crédito nos gastos com material de limpeza; geração de crédito nos gastos com óleo diesel; geração de crédito nos gastos com frete na aquisição de produto; créditos gerado pelos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado; possibilidade de aproveitamento do crédito presumido; ajustes do rateio proporcional.

1. Da possibilidade de geração de crédito na aquisição de peças para reposição

A autoridade fiscal glosou o crédito originado em peças de reposição discriminadas da seguinte forma: Mat-Mas, Muk-k50, Hidralm, gás, rolo parafuso, adesivo, etc.

No recurso voluntário, a Recorrente limitou-se a afirmar que estes materiais são essenciais, pois, apesar de não se integrarem ao produto, sem eles não seria possível a industrialização do leite.

A Recorrente tenta enquadrar o seu crédito no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, o qual tem a seguinte redação:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI”.

Como é possível notar, o dispositivo transcrito acima permite a geração de crédito em relação às despesas com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviço. Dessa forma, para verificar se determinada despesa gera ou não o crédito, é necessário que se saiba se ela é insumo.

Ocorre que o PIS e a COFINS não-cumulativos, o conceito de insumo não é simples. Enquanto no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), no PIS e na COFINS esse definição sofre contornos subjetivos.

Para se saber o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, é necessário saber se o bem é essencial à processo produtivo, ainda que dele não participe diretamente. Nessa linha, cabe ao contribuinte demonstrar a função de cada bem que pretende o reconhecimento como insumo e o motivo pelo qual ele é indispensável ao processo produtivo.

Todavia, apesar de a Recorrente ter citado onde cada peça será repostada, ela não logrou demonstrar a essencialidade dessas peças específicas para a produção do leite. Por isso, deve mantida a glosa em relação a essas peças.

2. Possibilidade de geração de crédito nos gastos com material de limpeza

A Recorrente sustenta que o material de limpeza na sua atividade é essencial, em razão da necessidade da higiene exigida pelas autoridades sanitárias.

Considerando que a atividade da recorrente é a produção de leite, é intuitivo que a higiene do local é essencial, pois, se não fosse assim, certamente a linha de produção seria lacrada na primeira fiscalização dos órgãos competentes.

Desse modo, seguindo a linha da essencialidade e considerando a atividade da empresa, *in casu*, deve ser reconhecido o direito creditório em relação à aquisição de material para limpeza.

3. Da geração de crédito nos gastos com óleo diesel e pneus

Em relação ao óleo diesel e pneus, a Recorrente alega que eles são utilizados no transporte da matéria-prima do produtor até o estabelecimento da Recorrente.

Ocorre que esses gastos não estão diretamente relacionados à produção. A manutenção dos caminhões é elemento secundário à atividade da empresa. Portanto, não há geração de crédito nos gastos com óleo diesel e pneus utilizados nos caminhões da empresa.

Quanto ao óleo diesel utilizado durante o processo produtivo, na caldeira para a geração de vapor, ele tem previsão expressa no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/02, como insumo gerador do crédito. Não obstante, a Recorrente não logrou provar essa utilização, nem a segregação entre o diesel que é utilizado nos caminhões e o diesel utilizado na caldeira.

Ainda que a Recorrente tivesse provado a utilização do óleo diesel para o aquecimento da caldeira, a falta da segregação impossibilita alcançar o valor real do diesel considerado essencial, gerador do crédito, de modo que o crédito padece de falta de liquidez e certeza, razão que leva ao seu indeferimento.

4. Geração de crédito nos gastos com frete na aquisição de produto

Como já explicado anteriormente, no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, permite-se a geração do crédito da COFINS não-cumulativa em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Em outro julgado desta turma, ficou entendido que o conteúdo da norma mencionada pode ser interpretada de modo ampliativo e que qualquer bem ou serviço utilizado como insumo gera crédito do PIS/COFINS. Ainda ficou entendido que o frete também compõe, diretamente, o custo da aquisição insumo. Dessa forma, o valor dele deve compor o cálculo do crédito.

Assim ficou a ementa do acórdão nº 3401-001.896, relativo ao processo nº 10882.001594/2006-45, julgado por esta Turma em julho de 2012:

“(…)

CRÉDITO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA. SERVIÇO DE FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMO. POSSIBILIDADE.

Como o custo com frete compõe o valor da despesa na aquisição de insumo, ele deve fazer parte do cálculo do crédito da COFINS não-cumulativa, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

(...)" (CARF. 3º SJ, 4 Cam, 1º TO. Rel. Cons. Jean Cleuter Simões Mendonça. Processo 10882.001594/2006-45, julgado em 18/07/2012).

Muito embora o julgamento tratasse de COFINS não-cumulativa, em razão da conhecida semelhança na apuração de crédito com o PIS não-cumulativo, o raciocínio da transcrita acima é plenamente aplicável ao presente caso.

Ocorre no presente caso, a DRJ já reconheceu o crédito em relação à aquisição de insumos, mantendo somente as glosas em relação ao cálculo em duplicidade e em relação aos transportes entre filiais. Como a Recorrente não combateu diretamente as glosas mantidas pela DRJ, entende-se que ela concordou com o julgamento e isso é matéria não impugnada, de modo que, em relação ao frete, o acórdão da DRJ deve ser mantido.

5. Créditos gerados pelos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado

A Recorrente alega que os créditos em razão da depreciação de bens ativos imobilizados que foram negados são relativos a *palets*, caixa d'água e bombas. Alega ainda que, muito embora esses equipamentos não tenham contato direto com o produto, são de extrema necessidade e essenciais na cadeia produtiva.

A Recorrente descreve a utilização de cada item do seguinte modo:

"a) palets que são utilizados para armazenagem do leite;

b) caixa d'água, que é utilizada para a higienização, abastecimento, desinfecção dos tanques dos caminhões no momento do descarregamento do leite e na higienização da indústria;

c) Bombas são utilizadas no descarregamento e carregamento do leite, tanques e rodoviários utilizados para transporte de leite, silos de armazenamento de leite, etc".

Essa turma tem firmado entendimento que para ter direito ao crédito do PIS e COFINS não-cumulativa dos encargos gerados pela depreciação de bens do ativo imobilizado, é necessário que o bem ativo tenha participação direta no processo produtivo.

Da descrição feita pela Recorrente, entendo que a depreciação dos *palets* e da caixa d'água não gera o crédito pleiteado, pois não participam diretamente do processo industrial.

Por outro lado, noto a real impossibilidade de continuidade do processo produtivo sem existirem as bombas para transpor o leite pelas diversas fazes do processo.

Por isso, reconheço o direito creditório somente em relação os encargos com a depreciação das bombas.

Ainda quanto às glosas em relação aos encargos com depreciação do ativo imobilizado, o fisco glosou alguns itens adquiridos antes 01/05/2004, em razão da vedação expressa do art. 31, da Lei nº 10.865/2004, que assim dispõe:

“Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004”.

A relação desses bens está na fl. 40, na planilha elaborada pelo auditor-fiscal.

A Recorrente alega que se trata somente de uma nota fiscal, emitida em 30/04/2004, todavia, o produto só saiu da empresa vendedora em 04/05/2004 e entrou no estabelecimento da Recorrente somente em 06/05/2004.

Todavia, a lei é clara e estabelece como marco temporal a data de aquisição, isto é, da compra. Se não bastasse isso, muito embora a Recorrente alegue que pode provar a entrada do ativo imobilizado somente em 06/04/2004, pelos carimbos na nota fiscal, tal nota não foi apresentada.

Por essa razão, com exceção do encargo da depreciação das bombas, deve ser mantida a glosa em relação a depreciação dos demais ativos imobilizados.

6. Possibilidade de aproveitamento do crédito presumido

A Recorrente pretende o aproveitamento do crédito presumido da COFINS para compensar com débitos de outros tributos, sob a alegação de permissão legal, pois a maioria das suas vendas são tributadas à alíquota zero, de modo que não há como utilizar todo o crédito no abatimento do PIS e COFINS devidos.

O art. 8º e § 1º Lei nº 10.925/2004, que prevê o crédito presumido do PIS e da COFINS, assim determinam:

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09,

2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)”.

CÓPIA

Todavia, o §4º, também do artigo 8º, trouxe vedação ao aproveitamento do crédito pelas cooperativas agropecuárias da seguinte forma:

“§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo”

No fim de 2004, mais precisamente em 22/12/2004, foi publicada a Lei nº 11.033/2004, a qual trouxe no seu art. 17 a seguinte redação, na qual se apoia a Recorrente:

“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações”.

Apesar da suposta divergência das normas, não há conflito, pois a primeira (§ 4º, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004) traz uma vedação específica para as pessoas listadas nos

incisos de I a III, do § 1º, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, onde estão incluídas as cooperativas de produção agropecuária. O art. 17, da Lei nº 11.033/2004, traz uma regra geral, sem revogar a regra especificar.

Portanto, a vedação do §4º, também do artigo 8º, permanece em vigor, de modo que não é permitido o aproveitamento de crédito presumido da COFINS pelas cooperativas em relação às vendas com tributação suspensa, não tributadas, tributadas à alíquota zero ou isentas, para compensar com outros tributos.

7. Ajustes do rateio proporcional

A Recorrente sustenta que a autoridade julgadora, ao fazer os ajustes na base de cálculo do PIS e COFINS, distorceu os valores do crédito, pois utilizou para o rateio todos os custos e despesas, sem considerar os valores que foram apropriados diretamente na coluna específica.

A argumentação trazida no recurso voluntário foi a mesma apresentada na manifestação de inconformidade. Após a análise dos autos, a DRJ concluiu os seguintes:

“Em análise aos autos, verifica-se que não tem razão a contribuinte. De se ver.

A autoridade fiscal intimou a contribuinte, as folhas 8 e 9, a apresentar "memória de cálculo dos rateios das bases de cálculos (vinculados a receita — mercado interno e exportação e/ou tributada no mercado interno, não tributada no mercado interno e de exportação) efetuados na apuração do crédito do PIS e da Cofins pleiteados". A contribuinte, por sua vez, respondeu as folhas 12 e 13 do processo administrativo nº 10925.001499/2009-41, que apresenta "planilha digital, memória de cálculo referente a apuração dos débitos e créditos do PIS e COFINS, contendo os critérios de rateio para apropriação dos créditos nas colunas 'Tributado Mercado Interno' e 'Não Tributado Mercado Interno'."

A citada planilha digital e memória de cálculo, apresentadas pela contribuinte em CD foram anexadas pela autoridade fiscal no processo administrativo nº 10925.001497/2009-51, no Anexo 1, as folhas 2 e 3. Extraídas as planilhas digital e memória de cálculo do meio digital, juntadas ao presente processo as folhas 115 e 116, constata-se que, para o quarto trimestre de 2005, a contribuinte não fez apropriação de custos direta, como alega. Todos os insumos e demais itens que compõem a base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade foram informados com o número '1', correspondente, na legenda da contribuinte, ao mercado interno, sem quaisquer informações sobre tributação ou não. Não consta dos relatórios apresentados pela contribuinte quaisquer informações acerca da apropriação direta dos custos de produção, no que se refere a vendas tributadas e não tributadas no mercado interno.

Ademais, verifica-se que os percentuais da receita do mercado interno tributada e não tributada, apurados pela contribuinte, são os mesmos informados pela autoridade fiscal no Despacho Decisório.

Desta forma, nenhum reparo merece o Despacho Decisório, no que se refere ao rateio dos insumos, a fim de se conhecer a parcela possível de ser ressarcida em dinheiro”.

Em análise cuidadosa dos autos, verifica-se que todas as divergências apontadas pela DRJ são verdadeiras. Por outro lado, a Recorrente não rebateu ou justificou nenhuma das falhas apontadas. Tudo isso não leva a outro caminho senão à manutenção do acórdão da DRJ neste ponto.

8. Da diligência

Conforme o art. 18 e o art. 29 do Decreto nº 70.235/72, a decisão sobre a realização de diligência parte da análise subjetiva do julgador. O julgamento somente será convertido em diligência se a autoridade julgadora entender necessário.

No caso em tela, seria pertinente a diligência se este conselheiro, levando em conta os argumentos da Recorrente e a fundamentação da decisão recorrida, ficasse em dúvida quanto a qualquer ponto do qual negou provimento.

Todavia, nas matérias nas quais o provimento foi negado, as alegações ventiladas no recurso não foram suficientes para suscitar dúvidas. As descrições relatadas pela própria recorrente foram suficientes para formar a convicção deste Relator.

Diante disso, é desnecessária a realização de diligência, razão pela qual a nego.

Ex positis, dou provimento parcial ao recurso voluntário interposto, para reconhecer para cancelar as glosas em relação às despesas com material de limpeza e encargos com a depreciação das bombas.

É como voto

Jean Cleuter Simões Mendonça - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator designado

Por força de designação do Presidente da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara, Terceira Seção de Julgamento, recebi a incumbência de redigir o voto vencedor quanto à possibilidade de apropriação de crédito em relação ao material de limpeza e à depreciação das bombas.

Nada obstante as bem lançadas razões do eminente Conselheiro Relator, com as vênias de praxe, entendo que andou bem a decisão recorrida, não merecendo reforma, ainda que tenha adotado o conceito restritivo das INs SRF 247/02 e 404/04.

Com efeito, revendo os termos da decisão de primeira instância administrativa, verifico que, concernente ao material de limpeza, *a priori*, sua admissão não foi vetada, entretanto, restringida àqueles produtos empregados na higienização das máquinas produtoras de laticínios, na premissa que o termo “insumo” refere-se aos bens e serviços utilizados diretamente no processo industrial ou produtivo, razão porque apenas estes materiais poderiam ser admitidos como tal, não se estendendo àqueles destinados à limpeza do área de produção como um todo.

O excerto que trata do tema encontra-se vazado nos seguintes termos:

“Esclarece-se inicialmente que somente os materiais de limpeza aplicados diretamente no curso do processo produtivo geram créditos da não-cumulatividade, ou seja, não são considerados insumos os produtos utilizados na simples limpeza do parque produtivo, o qual é considerado despesa operacional. Pode-se considerar como materiais de limpeza aplicados diretamente no curso do processo produtivo os produtos utilizados para higienização das máquinas produtoras de leite, por suas características físico-químicas, tendo em vista que a sua não utilização inviabilizaria a produção do leite.

No caso em análise, no entanto, a contribuinte faz apenas alegações genéricas da função dos produtos relacionados como ‘Materiais de Limpeza Industrial’. Nesta condição, como visto no tópico inicial deste voto, a contribuinte deveria descrever especificamente a função de cada produto diretamente relacionado com o processo produtivo, além de apresentar os respectivos documentos de aquisição.”

Como se extrai, os gastos com material de limpeza utilizados na assepsia do maquinário destinado à produção de leite e derivados é admitida, contudo, o mesmo não ocorre em relação àqueles destinados às outras áreas da empresa, como, por exemplo, áreas industriais não afetas à produção, administração, almoxarifado e congêneres, devendo o contribuinte segregar os produtos por finalidade e local de uso, especificando ainda sua forma de utilização.

No caso vertente, a argumentação deduzida pelo recorrente, tanto na manifestação de inconformidade, como no recurso voluntário, parece caminhar na defesa da apropriação ampla e irrestrita de tais produtos (de limpeza), eis que demasiadamente genérica, o que, a meu sentir, fere a acepção do termo “insumo” hodiernamente vigente na jurisprudência desta Casa Julgadora.

Como aludido linhas atrás, o entendimento do CARF acerca do que seja insumo, para fins da legislação das contribuições do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, vem se consolidando no sentido de não circunscrevê-lo apenas aos bens e serviços que sofram desgaste ou perda das propriedades em função da ação **diretamente** exercida sobre o **bem** em produção ou fabricação, como entende a Receita Federal do Brasil; tampouco admitir o conceito formulado por aqueles que entendem que insumo possui um conceito equivalente ao de despesa operacional, segundo a legislação do IRPJ.

Nesta linha de idéias, o insumo, para o PIS/Pasep e Cofins, possuiria um conteúdo próprio, ocupando um meio termo entre o seu conceito para a legislação do IPI e o de despesa/custo para o IRPJ, correspondendo àqueles bens e serviços que sejam prestados, utilizados ou consumidos **diretamente no processo produtivo ou de fabricação**, dependente de um exame casuístico, isto, caso a caso, para seu reconhecimento.

Em síntese, não tendo o recorrido logrado êxito em esclarecer a função/finalidade de cada produto consumido como material de limpeza destinado à higienização do maquinário – detergente, ácido nítrico, soda líquida, detergente, hidróxido de

sódio, dentre outros –, não há como reconhecer o direito vindicado, porquanto é impossível aferir sua real utilidade.

Respeitante ao crédito dos encargos e depreciação das **bombas**, também aqui entendo não merecer qualquer censura a decisão recorrida.

Tais equipamentos, de acordo com o recorrente, são utilizados no descarregamento/carregamento do leite, tanques rodoviários para transporte de leite, silos de armazenagem de leite, dentre outros fins.

Consoante art. 3º, VI das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o aproveitamento do crédito está vinculado à sua utilização **na produção**.

Subsumindo os ditames legais ao caso sob julgamento, tem-se que as bombas são utilizadas, ora quando a produção ainda não se iniciou, como na descarga/armazenagem do leite *in natura*, tal qual recebido dos produtores rurais; ora quando a produção já se encerrou, como se dá no carregamento/descarregamento/armazenagem do leite já processado. Ou seja, na movimentação de insumos (leite *in natura*) ou de produtos acabados (leite processado) dentro do estabelecimento fabril do recorrente, mas não durante o **processo de produção/fabricação**.

Desta forma, as bombas em questão não estão vinculadas à produção, para o desiderato do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, motivo pelo qual não geram crédito da não cumulatividade.

Robson José Bayerl