



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.900225/2014-01
ACÓRDÃO	3402-012.662 – 3 ^a SEÇÃO/4 ^a CÂMARA/2 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA REGIONAL DE COMERCIALIZACAO DO EXTREMO OESTE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Exercício: 2009

CONCEITO DE INSUMO. RESP 1.221.170. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.
 PROCESSO PRODUTIVO.

É considerado insumos para geração de créditos a descontar na apuração das contribuições devidas segundo a modalidade não cumulativa somente os bens ou serviços que sejam essenciais ou relevantes ao processo produtivo ou de fabricação.

CRÉDITO PRESUMIDO. FORMA DE UTILIZAÇÃO. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O valor do crédito presumido da agroindústria apurado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não pode ser objeto de compensação ou de resarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não cumulativa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para, observados os requisitos legais para o aproveitamento dos créditos das contribuições não cumulativas, reverter as glosas relativas a: (i) filme strech utilizado para embalagem; e (ii) combustíveis; e (II) por maioria de votos, para, observados os requisitos legais para o aproveitamento dos créditos das contribuições não cumulativas, reverter as glosas relativas a pallets, vencido, nesse ponto, o conselheiro Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, que não revertia essas glosas.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Leonardo Honorio dos Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Marcio Jose Pinto Ribeiro(substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Anselmo Messias Ferraz Alves, substituído(a)pelo(a) conselheiro(a) Marcio Jose Pinto Ribeiro.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos debatidos no presente processo administrativo fiscal, peço vênia para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

No presente relatório serão relatoriadas e no voto serão tratadas as questões referentes às glosas de créditos de mercado interno não tributado efetuadas pela fiscalização em relação aos pedidos de ressarcimento apresentados pela interessada dos créditos do ano-calendário de 2009, tratados nos processos que seguem listados no quadro abaixo. Por conta disso, os demonstrativos de cálculo serão apresentadas contendo os valores referentes ao presente processo e aos demais processos referentes ao ano, que, saliente-se, serão julgados na mesma sessão.

Processo	PERDCOMP	Tributo	Período de Apuração
10925.900225/2014-01	32209.35755.140111.1.5.11-5928	Cofins	3º trimestre/2009
10925.900226/2014-48	01129.22749.140111.1.5.11-3741	Cofins	2º trimestre/2009
10925.900227/2014-92	18186.62432.140111.1.5.11-8988	Cofins	1º trimestre/2009
10925.900228/2014-37	02569.33330.140111.1.5.10-3904	Contribuição para o PIS/Pasep	2º trimestre/2009
10925.900229/2014-81	38253.21408.140111.1.5.10-9092	Contribuição para o PIS/Pasep	1º trimestre/2009
10925.900230/2014-14	03506.16185.140111.1.5.10-6598	Contribuição para o PIS/Pasep	3º trimestre/2009
10925.901567/2014-31	18295.67184.181113.1.5.10-0355	Contribuição para o PIS/Pasep	4º trimestre/2009
10925.901568/2014-85	16246.29018.181113.1.5.11-1449	Cofins	4º trimestre/2009

O presente processo trata de Pedido de Ressarcimento, (PerDcomp nº 32209.35755.140111.1.5.11-5928), de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, apurados sob o regime da não cumulatividade, no valor de R\$ 1.944.776,54, decorrentes das operações de mercado interno não tributadas, que remanesceram ao final do 3º trimestre/2009, após as deduções do valor a recolher da contribuição, concernentes as demais operações. Conforme consta do despacho decisório

eletrônico presente nos autos, o pedido foi deferido apenas parcialmente, sendo deferido o ressarcimento do valor de R\$ 1.096.554,58.

DO RELATÓRIO FISCAL

Consta do relatório fiscal que para confirmação dos valores declarados como origem dos créditos a descontar em relação à aquisição de mercadorias, matérias-primas, insumos, custos, despesas e aos encargos que geram direitos a crédito foram efetuadas análises das memórias de cálculo e efetuadas conferências físicas por amostragem de notas fiscais de entrada, onde foram levados em conta o valor das notas fiscais, os fornecedores, a descrição do produto constante na nota, a respectiva classificação dos Códigos Fiscais de Operação - Cfop e a sua relação com o processo produtivo. A auditoria foi realizada usando como base os registros das planilhas de memórias de cálculo fornecidas e foram realizados batimentos entre os valores declarados em Dacon e aqueles lastreados em memória de cálculo. Com o objetivo de guarda e manuseio da documentação comprobatória do direito creditório do ano-calendário 2009, foi criado o “memorial eletrônico” nº 10010.036992/0514-68.

Dos valores informados em Dacon, foram realizadas as glosas que seguem.

A autoridade fiscal aduz que o art. 3º, I da Lei 10.833, de 2003, autoriza o creditamento de bens adquiridos para revenda, com exceção daqueles bens listados nas alíneas “a” e “b” do referido artigo, sendo estes basicamente aqueles sujeitos à incidência monofásica e à substituição tributária. Informa que, dos valores informado na linha 01 do Dacon (do quarto trimestre), foram excluídos os valores das aquisições de bens adquiridos de cooperados em função da vedação prevista no art. 23, I da IN SRF 635, de 2006. A autoridade fiscal ressalta que esta linha deve ficar totalmente fora do rateio uma vez que bens para revenda não podem estar vinculados a saídas não tributadas.

Das aquisições de bens não enquadrados como insumos - Linha 02, do Dacon, foram glosados os valores das notas fiscais de aquisições de mercadorias e serviços que não se enquadram na hipótese legal prevista no inciso II do artigo 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. Foram glosados os valores registrados nas rubricas que seguem:

- a) Rubricas Compra Embalagem – Tintas, Bebida Láctea, Creme de Leite, Leite longa vida, Queijo Mussarela;
- b) Rubricas Compra Combustíveis – Caldeira, Empilhadeira e Transporte Matéria Prima;
- c) Rubricas Lubrificantes / Manutenção;
- d) Rubricas Materiais de Laboratório e Análise / Materiais de Limpeza e Materiais para ETA e ETE;
- e) Rubricas Uniformes e EPI;
- f) Rubrica Leite Cru refrigerado;

g) Rubricas Peças;

h) Rubricas Frete sobre compra - insumos e matéria prima;

Das aquisições de serviços não enquadrados como insumos - Linha 03, do Dacon, foram glosados os valores:

a) Rubrica Serviços de Representação Comercial;

b) Rubrica Serviços Análise do leite;

c) Rubrica Serviços de Telecomunicações;

d) Rubrica Serviços de Manutenção – Máquinas/Equipamentos e Sistemas de envase;

Dos valores informados a título de Armazenagem e fretes na operação de venda, linha 07 do Dacon, foram glosados todos os CTRC de compra, uma vez que o art 3º, IX, das Lei nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, autoriza apenas o creditamento de frete nas operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Dos encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado, informados na linha 10 do Dacon, foram glosados: os encargos de depreciação/amortização sobre máquinas e equipamentos que não são utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda; os itens “Parte instalação frigorífica” cujo CFOP registrado foi o 6.922 (Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura), em razão de partes não estarem em efetivo funcionamento e, portanto, não serem utilizadas na produção de leite e seus derivados.

Da linha 13 do Dacon, Outras Operações com direito a crédito, foram glosados os valores informados com a rubrica “comissões sobre vendas” (no 1º, 2º e 3º trimestres) e “aluguel de software” (no 4º trimestre), por inexistir previsão legal de creditamento sobre gastos dessa natureza e também em razão de tais valores terem sido declarados a maior do que os informados nas memórias de cálculo.

Do crédito presumido informado na linha 25 do Dacon, foi glosado, em função do rateio das receitas de vendas tributadas e não tributadas, o percentual destacado referente às saídas de vendas suspensas e transferido todo o valor de crédito remanescente (após dedução dos débitos da contribuição) da coluna mercado interno não tributado (ressarcível) para a coluna mercado interno tributado (créditos não ressarcíveis).

Por fim, foram ajustados os percentuais de rateio entre mercado interno tributado e mercado interno não tributado devido a inconsistências existentes entre os valores declarados em Dacon para receitas tributadas à alíquota zero e os valores demonstrados pela empresa em memória de cálculo. E do rateio também foram excluídos os valores das saídas com incidência suspensa sob o fundamento de que é vedado à cooperativa vendedora dos insumos do art. 9º da Lei 10.925/2004 o aproveitamento de qualquer crédito (presumido ou regular) em

relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão, de acordo com o §4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, dispositivo que, por consistir de norma especial, prevalece sobre a regra geral disciplinada pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS — CONCEITO DE INSUMOS — NÃO CUMULATIVIDADE PIS E COFINS

Sob esse título, a interessada defende, em linhas gerais, que o conceito de insumos que foi empregado nas Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003 é abrangente e vai muito além do que os bens que integram diretamente o produto final ou que se desgastem diretamente em contato com os produtos fabricados ou se consomem na prestação de serviços; que tais leis estabeleceram, isso sim, que dão direito ao crédito "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"; concluindo que o critério legal não seria o físico, de agregação ao produto final, mas do emprego no processo produtivo ou na prestação de serviço.

Partindo dessa premissa passa a defender o direito aos créditos, com os argumentos trazidos especificamente contra as glosas realizadas.

Embalagem — Stretch Filme, Pallet e Película Termo Encolhível

A interessada alega que sem a aplicação do "Stretch Filme", "Pallet" e da "película termo encolhível", as embalagens do leite ficariam expostas e se romperiam facilmente durante o transporte da produção até os estabelecimentos que irão promover a venda a varejo (seus clientes). Defende que tais produtos não se tratam de embalagem para transporte retornável, mas itens que fazem parte do custo de produção e agregam o valor de venda dos produtos fabricados.

Combustíveis para Caldeira, Empilhadeira, Geração de Energia Elétrica e Transporte de Matéria Prima

Sobre os combustíveis, alega que: a utilização do gás GLP ocorre nas empilhadeiras que fazem a movimentação da produção da fábrica até os galpões de estocagem, onde o leite obrigatoriamente deve ficar estocado pelo período de quarentena antes de poder ser comercializado; o óleo de xisto é utilizado exclusivamente nas caldeiras que geram o calor para o processo de pasteurização e posteriormente esterilização do leite longa vida; o óleo diesel é utilizado nas caldeiras, e, também é utilizado nos caminhões que fazem a coleta do leite in natura nos produtores para trazer até a fábrica. Aduz que o inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 ao tratar dos insumos com direito a crédito, estabelece textualmente que "inclusive combustíveis e lubrificantes" geram direito ao crédito.

Lubrificantes e Materiais para Manutenção da Caldeira

Traz ementa de decisão do Carf (Processo nº 13975.000184/2005-55. Acórdão nº 3102- 001.740, 19 Câmara, 29 Turma Ordinária) para concluir que há como concordar com a argumentação do agente fiscalizador de que os lubrificantes para as máquinas e equipamentos e os materiais para manutenção da caldeira não geram direito a crédito.

Materiais para Laboratório e Análise do Leite, Materiais de Limpeza, Uniformes e EPI

A interessada afirma que não procede a alegação da autoridade fiscal de que não existe embasamento para enquadrar tais materiais no conceito de insumos de produção e alega que os materiais de laboratório e análise são utilizados na realização das análises de qualidade do leite para saber se o mesmo está adequado ou não para o consumo humano. Quanto aos materiais de limpeza, diz tratarem-se, na verdade, de produtos para a higienização das máquinas de envase do leite para mantê-las livres de quaisquer impurezas e contaminações que possam comprometer a qualidade do leite. Aduz que sem a utilização dos uniformes e os materiais de proteção individual, os funcionários não podem nem adentrar no setor produtivo. Conclui que são exigências dos próprios órgãos governamentais específicos que cuidam das áreas de saúde e sanitária e que, assim sendo, tais produtos são imprescindíveis ao processo produtivo, compõem o custo de produção e devem integrar a base de cálculo dos créditos.

Peças para Manutenção das Máquinas e Equipamentos Industriais

Aduz que o auditor fiscal alega que aparentemente todos os produtos dessa classificação são utilizados nas máquinas envolvidas no processo produtivo e afirma que de fato o são; nesse sentido afirma: que todas as peças registradas como manutenção de máquinas e equipamentos industriais ou peças para manutenção das máquinas do sistema de envase do leite, são utilizadas na manutenção das máquinas do processo produtivo; as peças das máquinas do sistema de envase do leite são registradas em separado das demais em função da sua especificidade. Acrescenta, ainda, que todas as peças classificadas nas rubricas apontadas pelo agente fiscalizador, foram contabilizadas nas despesas ou no custo de produção, pois, não representam acréscimo de vida útil maior do que um ano ou não atingem o valor mínimo para serem contabilizadas no ativo imobilizado.

Serviços de Análise do Leite

Afirma que, conforme constatado pelo agente fiscalizador, esses serviços são utilizados na análise e no controle de qualidade dos produtos fabricados, e acrescenta que as análises laboratoriais para o controle de qualidade não forem realizadas, o processo produtivo fica inviabilizado e o produto nem pode ser colocado a venda. Conclui que os serviços de análise laboratoriais são essenciais ao processo produtivo do leite, e, sem sombra de dúvida, se enquadram no conceito de serviços utilizados como insumos conforme definido pelo Carf.

Serviços de Manutenção da Indústria

Aduz que a autoridade fiscal alega ter constatado que os serviços de manutenção da indústria estão relacionados a manutenção das máquinas e equipamentos do parque industrial da Impugnante e transcreve ementa de decisão administrativa (DRJ em Belo Horizonte, 1^a Turma, Acórdão N9 02-42009 de 11 de Janeiro de 2013) para defender que tais serviços devem ser considerados como insumos de produção. Serviços de Telecomunicação Defende o direito ao crédito alegando que, conforme decisão do Carf já citada, resta claro que o conceito de insumos de produção deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, assim sendo, os serviços de telecomunicação também devem ser considerados como despesas necessárias à atividade da Impugnante.

Serviços de Representação Comercial - Comissões Sobre Vendas — Despesa Aluguel de Software

A interessada, com fundamento em decisão do Carf, alega os serviços são necessários à sua atividade, pelo que devem integrar a base de cálculo dos créditos.

DAS GLOSAS SEM CONSTITUIÇÃO DE PROVA NEM FUNDAMENTO LEGAL – ÔNUS PROBANDI

Neste tópico a interessada vem defendendo que o ônus da prova da irregularidade, ou seja, de que a interessada não tem direito a crédito é do Fisco, pois os “contribuintes-Impugnante gozam da presunção legal, pacificado pela doutrina e jurisprudência”. Aduz que, como se fará ver nos tópicos a seguir, inexistem nos autos qualquer prova comprobatória das alegações de supostas irregularidades cometidas pela Impugnante, pelo que, é inequívoco a improcedência das referidas alegações do agente fiscalizador que, como veremos, laborou em equívoco e nada provou.

Partindo dessa premissa, a interessada contesta as glosas que seguem.

Frete sobre Compra de Insumos de Produção

A interessada aduz que a autoridade fiscalizadora alegou que os fretes sobre compra de insumos quando tem como destino filiais que não sejam de produção não podem ser considerados como insumos, nesse sentido, glosou todos os conhecimentos de frete destinados à filial 1 (matriz), 3 (lojas agropecuárias) e 8 (mercado e loja veterinária).

Contra a glosa alega: que a filial 1 é o estabelecimento matriz que pode adquirir insumos e transferir para os demais estabelecimentos sem nenhum impedimento legal; existe na legislação pertinente qualquer vedação ao aproveitamento dos créditos quando a filial de destino dos fretes não for o estabelecimento industrial e que o que importa é que operação da empresa como um todo é a produção do leite; o agente fiscalizador fez uma alegação infundada e sem qualquer prova de

que os referidos fretes não estejam vinculados a aquisição de insumos de produção conforme classificado pela Impugnante.

Despesas com Armazenagem e Fretes na Operação de Venda — Frete Sobre compra de Matéria Prima e Insumos de Produção

A interessada alega que em nenhum momento a autoridade fiscalizadora comprovou que a Impugnante não teria direito a crédito e que se esse frete não se enquadra como frete sobre venda (linha 07 da DACON), se enquadra no conceito de insumo de produção, pois agrega o custo de aquisição dos insumos.

Afirma que não há como negar que a Impugnante tem direito ao crédito sobre os fretes na compra de matéria prima e insumos de produção, e, o fato de ter sido informado equivocadamente na linha 07 ao invés de informar na linha 02 da Dacon não diminui o direito creditório, visto tratar-se de um erro escusável que em nada alterou o valor do crédito nem tampouco prejudicou os cofres públicos. Salienta que o agente fiscalizador “teve acesso a essa documentação e constatou tratar-se de fretes sobre compras, e pode comprovar que o ônus foi suportado pela Impugnante”.

Encargos de Depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado

A interessada alega que a autoridade fiscal não lhe forneceu o detalhamento de quais os bens foram glosados sob a alegação de não estarem ligados a produção do leite, apenas apresentou o demonstrativo global com os valores glosados, cerceando, assim, o seu direito de defesa.

Na sequência alega que, a teor do que determina o art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, o crédito pode ser apropriado sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, utilização na prestação de serviços ou utilizados na produção de bens destinados a venda. E que não há como admitir que esses bens – “equipamentos de segurança utilizados na indústria, as empilhadeiras que transportam a produção da fábrica até os armazéns de estocagem, os pallets utilizados no armazenamento” - não sejam utilizados na produção de bens destinados a venda.

Encargos de Depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado — "Parte Instalação Frigorífica"

Afirma que forneceu à fiscalização o demonstrativo detalhado sobre os créditos apropriados sobre os bens do ativo imobilizado, pelo que a autoridade fiscal tinha a informação "Data de Ativação", data esta que representa a data em que o bem passou a ser utilizado na produção.

Quanto ao Cfop 6922, aduz que este é referente a nota principal de venda para entrega futura, contudo, como pode ser observado no quadro demonstrativo (que traz na própria manifestação de inconformidade), a ativação dos bens foi feita no momento de entrada das mercadorias através da nota fiscal de remessa das

partes da instalação frigorífica. Como prova, diz que segue em anexo cópia da nota fiscal global com CFOP 6.922 no valor de R\$ 870.000,00 juntamente com as respectivas notas fiscais de remessa sobre as quais o crédito foi apropriado (1º - ver nos outros trimestres). Conclui que é infundada a conclusão da autoridade fiscal de que “aparentemente” essas partes não estão em efetivo funcionamento.

Crédito Presumido de Atividades Agroindustriais

Com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, a interessada alega que as vendas com alíquota zero ou com suspensão das contribuições, que é o caso do leite, não impedem a manutenção dos créditos vinculados a essas operações. Quanto à possibilidade de resarcimento do crédito, aduz que o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005 não faz distinção da origem dos créditos; ou seja, se os créditos acumularam em função das vendas sujeitas a alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência, poderão ser resarcidos na forma desse artigo. Razão pela qual não merece prosperar o indeferimento da parcela do crédito presumido das atividades agroindustriais vinculados a receita não tributada no mercado interno.

DO MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS - RATEIO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS VINCULADOS AS RECEITAS DE VENDA TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO

A interessada argumenta que a conclusão fiscal fundamentada nos parágrafos 7º, 8º e 9º do artigo 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 (hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas) não se aplica ao seu caso, pois todas as suas receitas estão sujeitas a não cumulatividade. E que não existe na legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, dispositivo que determine a utilização por analogia desses critérios para segregação dos créditos vinculados a receita tributada e não tributada.

Alega que os critérios de apropriação dos custos (direto ou rateio proporcional) devem ser uniformes e aplicados para todo o ano e informa que assim procedeu: identificou todos os insumos e despesas de produção que são vinculados diretamente a receita não tributada no mercado interno, caso em que o crédito foi apropriado diretamente na coluna não tributadas no mercado interno, sendo o mesmo sido feito com os custos e despesas vinculados a receita tributada. E acrescenta que “No caso dos custos e despesas de uso em comum para mais de um tipo de receita, por exemplo, a energia elétrica, esses foram rateados proporcionalmente a receita bruta auferida”.

Segue, então, argumentando que a argumentação da autoridade fiscal foi nesse sentido - de que o método de apropriação dos créditos deve ser único e aplicado consistentemente para todo o ano -, mas que, na análise do quadro demonstrativo do tópico “3.6.2 — Da Con Reconstituído Após Ajustes” do relatório fiscal, fica evidenciado que este assim não procedeu. Alega que a autoridade fiscal “ignorou os critérios de apropriação dos créditos adotados pela impugnante, diga-se, sem qualquer fundamentação legal, e aplicou o critério de rateio para todos os

custos e despesas, com exceção das aquisições para revenda registradas na linha 1 da DACON", mantendo nesta linha o crédito integralmente vinculado a receita tributada no mercado interno.

Das Supostas Divergências Entre os Valores Declarados no DACON em Comparação com as Memórias de Cálculo

Quanto às divergências apontadas pela autoridade fiscal, alega que inexiste diferença entre o Dacon e as memórias de cálculo, tendo ocorrido equívoco por parte da autoridade fiscal que não observou nas memórias de cálculo a existência de receitas financeiras, as quais também estão sujeitas a alíquota zero das contribuições. Aduz que considerando o valor das receitas financeiras informadas na memória de cálculo, mais as vendas sujeitas a alíquota zero, o valor fecha exatamente com o valor das receitas alíquota zero declaradas no Dacon.

DA GLOSA DOS CRÉDITOS VINCULADOS AS VENDAS COM SUSPENSÃO - ILEGALIDADE

Inicialmente, a interessada reclama que o cálculo dessa glossa não foi demonstrado no relatório fiscal, mais uma vez cerceando o direito de defesa da Impugnante.

No mais, alega ser ilegal o procedimento fiscal que, fundamentado no § 4º do artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, impede o aproveitamento de qualquer crédito em relação às vendas efetuadas com suspensão, sob o fundamento de que este dispositivo legal é regra especial, e, portanto, deve prevalecer sobre a regra geral disciplinada no art. 17 da Lei nº. 11.033, de 2004.

Defende que ambos os diplomas legais são de caráter especial e não geral e ambos têm a mesma hierarquia no ordenamento jurídico das normas, pois tratam-se de leis ordinárias. Conclui, então, que sendo a Lei nº 11.033, de 21/12/2004, posterior à Lei nº 10.925, de 23/07/2004, é imperioso que a Lei mais nova prevaleça em relação a mais antiga.

DO DIREITO A CORREÇÃO MONETÁRIA

Defende que o presente pedido de ressarcimento de crédito deve ser deferido com o acréscimo de juros calculados pela Taxa Selic, que deverão incidir a partir da data em que passou a ter direito ao crédito até a data do efetivo ressarcimento e ou compensação, no que em tudo se aplica o art. 39 da Lei nº 9.250, de 1995 e o art. 72 da IN RFB nº 900, de 2008.

DO REQUERIMENTO FINAL

Requer: o recebimento e provimento da manifestação de inconformidade; restabelecimento dos valores glosados; o direito ao ressarcimento do crédito presumido das atividades agroindustriais; que sejam reconhecidos e mantidos todos os critérios de apropriação e rateio por ela realizados; que sejam declaradas homologadas as compensações vinculadas a esse pedido de ressarcimento; o

ressarcimento do crédito remanescente; a aplicação da atualização monetária sobre os créditos

É o relatório.

A 13^a Turma da DRJ09 decidiu pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, reconhecendo o direito aos seguintes créditos: aquisições de óleo combustível de xisto, registrados na rubrica “Compra - Combustíveis para Caldeira (Oleo Xisto) - CST 53”, valores registrados na rubrica “Compra - Lubrificantes para Máquinas e Equipamentos - CST 53”, “Compra - Materiais para Laboratório Análise do Leite - CST 53”; “Compra - Uniformes e EPI - CST 53”; “Compra - Serviços de Análise do Leite - CST 53”, “Compra - Materiais para Limpeza do Sistema de Envase de Leite - CST 53”, “Compra - Materiais para Manutenção da Caldeira - CST 53”, “Compra - Peças Manutenção de Máquinas e Equipamentos Industriais - CST 53”; “Compra - Peças Manutenção Máquinas do Sistema de Envase de Leite - CST 53”; “Compra - Serviços de Manutenção Máquinas e Equipamentos - CST 53”; “Compra - Serviços Manutenção Sistema de Envase do Leite - CST 53”.

Inconformado, o contribuinte apresenta recurso voluntário tempestivo, no qual ratifica os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade, em relação às glosas mantidas.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia no conhecido tema da não-cumulatividade das contribuições, em relação ao conceito de insumo, e outros dispositivos presentes no artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833.

Pois bem, antes de adentrar na análise de cada um dos insumos glosados, vale tecer algumas considerações sobre o conceito de insumo e o caminho percorrido na jurisprudência administrativa e judicial.

Considerações sobre o conceito de insumo

A controvérsia cinge-se no pilar argumentativo da não-cumulatividade das contribuições sociais, quanto à definição e enquadramento daquilo que é utilizado pelo contribuinte em questão como insumo no decorrer do seu processo produtivo, dado, em consequência, o direito ao credimento de tais valores.

A temática não-cumulatividade das contribuições sociais – prevista no artigo 195, parágrafo 12º, da Constituição Federal, é antiga, e caminha especialmente nas previsões infraconstitucionais, que regulam e delimitam o termômetro constitucional, do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637 e 10.833.

Antes de adentrarmos à lide posta pelo presente processo administrativo, vale tecer algumas considerações sobre o supramencionado instituto, considerando o complexo caminho interpretativo que lhe foi endereçado em seu desenvolvimento normativo e jurisprudencial, seja na esfera administrativo, seja na esfera judicial.

O ponto principal da discussão dos créditos das contribuições consiste na definição do que são “insumos”, de bens e serviços utilizados, conforme dispõe o artigo 3º, inciso II, de ambas as Leis¹.

A jurisprudência administrativa atravessou longo caminho para chegar ao atual entendimento – que ainda carrega intensas controvérsias, seja em razão da concessão do crédito em relação a determinados institutos, tal como o frete, marketing, dentre outros, seja em razão da alteração da forma pela qual é considerado o resultado, quanto à aplicação do voto de qualidade.

Em que pese a decisão do Superior Tribunal de Justiça pontuar entendimento quanto ao conceito aplicável aos insumos, com a justa tentativa de delimitar de forma mais clara – e não tão arbitrária, a possibilidade de aproveitamento de créditos pelo contribuinte, ainda há nebulosa esfera de subjetividade que precisa de enfrentamento, e minimamente, uniformização.

A maior controvérsia relativa à discussão de créditos para as contribuições PIS/Cofins, reside na determinação do que são insumos considerados para a dedução da base de cálculo, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e Lei 10.833/2003.

Isso porque não há na Constituição Federal, tão menos nas normas citadas, uma definição taxativa do quais insumos, utilizados na prestação de serviços ou à fabricação de bem e produtos destinados à venda, delimitando apenas de forma excludente situações evidentemente opostas ao texto normativo, como por exemplo, uma doação.

Cita-se, que o termo insumo é definido pelos dicionários como “neologismo com que se traduz a expressão inglesa input, que designa todas as despesas e investimentos que contribuem para obtenção de determinado resultado, mercadoria ou produto até o acabamento ou consumo final”. De acordo com a mesma fonte, “insumo (input) é tudo aquilo que entra; produto (output) é tudo aquilo que sai”.²

¹ 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;

² MOREIRA, André Mendes. PIS/COFIN não-cumulativos e o conceito de insumo in Revista do Congresso Mineiro de Direito Tributário e Direito Financeiro, v.2, n.1, 2012, p. 57 a 68.

Nascida a não-cumulatividade das contribuições, e inexistente o conceito de insumo, a Receita Federal determinou o conceito de insumo mediante as Instruções Normativas nº 247, de 21 de novembro de 2002 (alterada pela Instrução Normativa nº 358, de 9 de setembro de 2003) e nº 404, de 12 de março de 2004.

Tal entendimento espelhava, de forma evidente, a não-cumulatividade aplicada ao IPI – créditos básicos, posto que determinada como insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, a matéria-prima, o produto intermediário, 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.

É importante destacar a influência dos Pareceres Normativos COSIT nº 181/1974 e 65/1979, que traziam expressamente regras sobre o contato direto ou indireto dos insumos, e a definição de matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem, restringindo o crédito tão somente àquilo que era utilizado e integralmente consumido no processo produtivo (excluídas, por exemplo, as peças e partes de máquinas).

Ao passo que, para a prestação de serviços, considerava como insumo os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação de serviço.

A restrição expressa claramente a delimitação daquilo que é utilizado, de forma efetiva, durante o processo produtivo no desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, contudo, com reflexos imediatos às nascentes dúvidas – as quais também existem para aplicação da sistemática não-cumulativa do IPI.

Surgiram, nesse contexto, não só consultas realizadas junto à Administração Tributária, mediante instrumento legal para tanto, mas também inúmeras discussões em processos administrativos fiscais, com instaurada fase litigiosa, em crescente massa administrativa no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ainda que as soluções de consulta sejam válidos instrumentos que vinculam o comportamento e o cumprimento daquela determinada orientação entre fisco e contribuinte, não houve uniformização nas respostas dadas pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), o que certamente incentivou o sentimento de insegurança de ambos os lados dessa relação já conturbada.

A título de exemplo, temos Soluções de Consulta 15/2011, que entendeu que não seriam considerados insumos utilizados na prestação do serviço, para fins de direito ao crédito da Cofins, os gastos efetuados com telecomunicações para rastreamento via satélite, com seguros de qualquer espécie, sobre os veículos, ou para proteção da carga, obrigatórios ou não, e com pedágios para a conservação de rodovias, quando pagos pela empresa terceirizada prestadora do

serviço, ou ainda, quando a Pessoa Jurídica utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei nº 10.209, de 2001.

E, por outro lado, foram considerados como insumos, os gastos efetuados com serviços de cargas e descargas, e ainda, com pedágios para a conservação de rodovias, desde que paga pela Pessoa Jurídica, e não pela empresa terceirizada prestadora do serviço, e a Pessoa Jurídica não utilizar o benefício de que trata o art. 2º, da Lei 10.209/2001.

Ou ainda vale citar a Solução de Divergência nº 09/2011, sobre Equipamento de Proteção Individual (EPI), que entendeu pela possibilidade de creditamento de insumos gastos realizados com a aquisição de produtos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados de dedetização, desratização e na lavação de carpetes e forrações contratados com fornecimento de materiais, dentre outros: inseticidas; raticidas; removedores; sabões; vassouras; escovas; polidores e etc, desde que adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou importados.

Mas, entendeu que não se enquadra como insumo a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) tais como: respiradores; óculos; luvas; botas; aventais; capas; calças e camisas de brim e etc., utilizados por empregados na execução dos serviços prestados de dedetização, desratização e lavação de carpetes e forrações, porque não aplicados diretamente na prestação de serviços.

A jurisprudência administrativa, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), enfrentou algumas fases quanto à definição do conceito de insumo, considerando a primeira, no intervalo de 2004 a 2010, conivente com o entendimento supramencionado, posto pela Receita Federal, através da IN 404/2004.

Exemplo disso são os acórdãos – ambos da Primeira Câmara, do Segundo Conselho de Contribuintes, nº 201-79.759, de 7 de novembro de 2006, e o acórdão nº 201.81.568, de 7 de novembro de 2008, no qual aduz o relator:

Como se infere dos dispositivos transcritos, especialmente o § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, o conceito de insumo refere-se a bens e serviços diretamente utilizados ou consumidos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos à venda. À vista de tais dispositivos, tem-se que não estão abrangidas despesas com propaganda e publicidade, seguros, materiais de limpeza, correios, água, telefone, provedor de Internet, sistema de computação (despesas com processamento de dados). Outrossim, como se percebe das Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa' (fls. 139 a 150), os créditos não aceitos pela fiscalização relativos a despesas a título de 'honorários diversos' e 'comissões passivas', referem-se às áreas administrativa e comercial, respectivamente, e, portanto, não se encontram entre aquelas permitidas pela legislação. Ressalte-se, ainda, que consoante demonstram as Planilhas de Apuração da COFINS Não Cumulativa", os créditos relativos à energia elétrica consumida, diversamente do que alega a impugnante, foram

devidamente considerados pela fiscalização na determinação da contribuição devida.

Contudo, inaugura-se uma segunda fase de entendimento no CARF sobre o conceito de insumo, para afastar a aplicação da IN 404/2004, mediante o Acórdão 9303-01.035, proferido pela 3^a Turma, da Câmara Superior (CSRF), em 23 de agosto de 2010, sob a relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no qual aduz:

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Recurso negado.

(...)

A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui ate prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições.

(...)

Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio .Mas as diferenças não param ai, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrario, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

Adota-se um conceito intermediário, com delimitação própria caso a caso, sem adotar ao conceito restrito consagrado pela Instrução Normativa 404/2004, conforme se vislumbra também nos acórdãos 9303-01.741 (indumentária); 9303-002.651, 9303-002.652 (bens consumidos durante o processo de produção); 9303-01.740 (vestimentas); 3402-001.663 (combustível, peças e material de embalagem); 3403-001.283 (defensivos agrícolas e transporte de trabalhadores); 3302-001.781 (embalagem de transporte), dentre outros.

Vê-se que, no mesmo ano, seguindo a linha de afastamento do conceito de insumo na perspectiva do IPI, o Acórdão 3202-00.226³, adota não um conceito intermediário, mas sim muito mais amplo, considerando especialmente as diferentes materialidades dos tributos, para, conforme dito nas considerações iniciais deste artigo, aproximar respectivo conceito à tributação da renda – e à amplitude das deduções de despesas, do que ao mero creditamento de matéria-prima, material de embalagem e produto intermediários.

Até 2018, observa-se na jurisprudência do CARF uma adoção casuística do conceito de insumo, verificado dentro das peculiaridades do processo operacional apresentado pelo contribuinte, à mercê do entendimento esposado pelo Conselheiro ou pela Turma, sendo impossível delimitar uma uniformidade e homogeneidade das decisões.

Entendimento do STJ – Resp 1.221.170-PR

O debate foi desenvolvido no âmbito judiciário e o tema chegou aos Tribunais Superiores, para, no ano de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidir no Recurso Especial (REsp) n.º 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, com a fixação da tese de que são ilegais as INs ns.º 247/02 e 404/03, com entendimento de que insumos passíveis de direito a crédito seriam todas as despesas essenciais e relevantes à atividade econômica.

O caso em comento tratava de créditos pleiteados por uma grande empresa do setor de produção de alimentos, como insumos, de despesas gerais de fabricação e algumas despesas correlacionadas, consubstanciadas em: água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).⁴

Nos votos proferidos, é possível extrair três posicionamentos: i) posicionamento mais restritivo proferido pelo Ministro Og Fernandes, que defendeu a legalidade da interpretação restritiva de insumo, constante às Instruções Normativas 247/2002 e 404/2003; ii) posicionamento intermediário, da Ministra Regina Helena Costa, que foi quem trouxe o conceito de insumo à luz dos conceitos de essencial e relevante; e iii) posicionamento econômico dos efeitos e objetivos da não-cumulatividade, esposado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

O voto vencedor, do Ministro Napoleão, teve o acréscimo do entendimento intermediário esposado pela Ministra Regina Helena Costa, que dispôs sobre o centro da discussão, declarando ser “possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a

³ O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

⁴ Resp 1.221.170 – PR, disponível em

<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNúmeroRegistro&termo=201002091150>

importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Em sequência lógica, definiu cada um dos signos inseridos no conceito:

Essencialidade seria a necessidade de o item constituir “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”.

A relevância, por sua vez, consiste no item “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção”. Regina Helena Costa destaca que esta vinculação pode se dar por singularidades da cadeia produtiva ou, ainda, em decorrência de imposição legal.

Nota-se da decisão, que foi dado um fim ao entendimento restritivo dado pela RFB, quanto ao conceito de insumo na perspectiva da legislação aplicável ao IPI, ao passo que também não se entende na perspectiva tão elástica quanto àquela aplicável às deduções presentes na legislação aplicável ao imposto de renda.

Em que pese ainda permear a nebulosa subjetividade da análise casuística do crédito de PIS/Cofins, a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça nos permite dizer que é findada a guerra fria das extremidades esposadas pelo contribuinte e fisco, em termos, visto que ainda é necessário aplicar o sentido de essencial e relevante ao processo produtivo de cada contribuinte, dentro de suas características próprias.

Nesse contexto, foi editado pela SRF o Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que apresentou as principais repercussões, no âmbito da SRF, da definição do conceito de insumos pelo STJ, no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR.

Consta no referido parecer:

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida

por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.⁵

Para além disso, da definição de inúmeras situações nas quais o órgão fiscal entende que não seria possível o creditamento – justamente o que levou às inúmeras discussões judiciais “resolvidas” no recurso repetitivo –, adota-se questionável posição quanto à impossibilidade de tomada de crédito pelas empresas eminentemente comerciais.

Não obstante a decisão do Superior Tribunal de Justiça não fazer qualquer diferenciação no que se refere à atividade exercida, é importante asseverar que as Leis 10.637/02 e 10.833/03, que definiram a sistemática da não cumulatividade, permitem o crédito sobre insumos “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos” (art. 3º, II), não incluindo expressamente o comércio (compra para revenda).

Mas, em que pese as críticas proferidas ao Parecer e à Nota SEI 63/2018, como não fazem parte da presente análise, basta que se destaque a restrição indevidamente posta no entendimento esposado pela PGFN, para passarmos à análise do recorte proposto no presente artigo, que é análise dos créditos de PIS/Cofins sobre os fretes em diferentes momentos e diferentes operações. Superada as considerações generalizadas sobre o tema, passemos à análise das glosas efetuadas pela fiscalização, e mantidas pela DRJ.

Superadas as considerações gerais sobre o conceito de insumo, passo à análise de cada uma das glosas efetuadas pela fiscalização, e mantidas pela DRJ.

Embalagem – Filme Stretch e pallet

Afirma a fiscalização que, em conformidade com a IN 247/2002 e 404/2004, é necessário distinguir embalagem de apresentação – incorporada ao produto durante o processo de fabricação, da embalagem de transporte – usualmente empregada para venda ao consumidor, e que, no presente caso, o “Filme Stretch” não se enquadra nesta categoria de insumo passível de gerar créditos na não-cumulatividade, posto que é utilizado apenas como elemento protetor do produto até o comprador, ou seja, faz parte da embalagem de transporte da mercadoria.

Fato é que o contribuinte demonstrou que o filme stretch e os pallets são utilizados com objetivo de melhor garantir a mercadoria, fazendo com que se acomodem de forma mais protegida nas embalagens utilizadas durante o processo produtivo, com maior garantia de sua integralidade quando da chegada ao destinatário final, conforme abaixo:

⁵ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>



Isto posto, voto por reverter as glosas de embalagem – filme strech e pallet, dando provimento a este ponto.

Combustíveis – Gás GLP, lenha, óleo combustível de xisto e óleo diesel

A contribuinte alega que o gás GLP é utilizado nas empilhadeiras que fazem a movimentação da produção da fábrica até os galpões de estocagem, onde o leite obrigatoriamente deve ficar estocado; que a lenha e o xisto são utilizados exclusivamente nas caldeiras que geram o calor para o processo de pasteurização e, posteriormente esterilização do

leite longa vida e o óleo diesel é utilizado nas caldeiras, bem como nos caminhões que fazem a coleta do leite in natura dos produtores até a fábrica. Segundo ela, os combustíveis utilizados nas caldeiras (que geram vapor para as máquinas na indústria) ou no transporte da matéria prima e para a movimentação da produção dentro da fábrica são insumos empregados no processo produtivo.

Entendeu a decisão de primeira instância que o gás GLP utilizado nas empilhadeiras que fazem a movimentação da produção da fábrica (produto acabado) até os galpões de estocagem (onde devem permanecer em quarentena antes de poder ser comercializado) e óleo diesel utilizado nos caminhões que transportam a matéria-prima do produtor até o estabelecimento da contribuinte não se caracterizam como insumo e, portanto, suas aquisições não geram créditos da não cumulatividade. Por outro lado, o óleo combustível de xisto e o óleo diesel utilizado em caldeiras caracterizam-se como insumo para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, uma vez que se utilizados na caldeira, a qual consiste de um equipamento utilizado no processo produtivo da empresa.

Contudo, discordo do entendimento esposado acima.

Nesse contexto, os combustíveis aqui discutidos fazem parte do processo produtivo do contribuinte, posto que utilizado nas diferentes etapas da produção de leite, pelas máquinas e demais equipamentos utilizados para tanto. Considero importante diferenciar as operações feitas de “produtos acabados”, porque neste ponto, o transporte é feito entre o pátio fabril e o local onde são armazenadas as mercadorias, e não o transporte relativo ao escoamento da mercadoria para estabelecimento varejista do mesmo contribuinte.

Voto, portanto, para reverter respectivas glosas, dando provimento a este ponto.

Serviços de análise do leite e lubrificantes e materiais para manutenção da caldeira

Vale esclarecer que o contribuinte não contestou as demais glosas feitas na rubrica de lubrificantes e materiais para a manutenção da caldeira, tendo sido revertida a glosa pela DRJ somente em relação aos lubrificantes, e que, embora tenha contestado, em tópico idêntico à manifestação de inconformidade, os serviços laboratoriais de análise do leite, essas glosas foram revertidas pela decisão da DRJ.

Serviços de telecomunicação

A fiscalização afirma que todas as notas classificadas na rubrica “Serviços de Telecomunicações” apresentam a descrição genérica “telefone” e aduz que serviço de telefonia não tem nenhuma relação com a atividade fim da cooperativa e, dessa forma, não se enquadra no conceito de insumo.

Noutro passo, o contribuinte defende o direito ao crédito alegando que, conforme decisão do Carf, resta claro que o conceito de insumos de produção deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, assim sendo, os serviços de

telecomunicação também devem ser considerados como despesas necessárias à atividade da Impugnante.

A decisão de primeira instância manteve as glosas, posto que o tipo de serviço não se enquadra como essencial ou relevante para o processo produtivo, considerando tratar-se de serviços telefônicos.

Irretocável a decisão de primeira instância, e, pelas mesmas razões, voto por manter as glosas, e negar provimento a este ponto.

Serviços de manutenção da indústria

Em que pese o contribuinte ter arguído sua discordância em sede de recurso voluntário, a decisão da DRJ reverteu tais glosas:

E considerando que a própria Autoridade Fiscal deixa claro que os bens e serviços cujos valores foram glosados foram aplicados em máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, há que se restabelecer os valores glosados registrados nas rubricas: "Compra - Materiais para Manutenção da Caldeira - CST 53", "Compra - Peças Manutenção de Máquinas e Equipamentos Industriais - CST 53"; "Compra - Peças Manutenção Máquinas do Sistema de Envase de Leite - CST 53"; "Compra - Serviços de Manutenção Máquinas e Equipamentos - CST 53"; "Compra - Serviços Manutenção Sistema de Envase do Leite - CST 53".

Serviços de representação comercial

Afirma a fiscalização que na memória de cálculo apresentada, a cooperativa listou várias notas com a rubrica "comissões sobre vendas" e "aluguel de software" na linha 13 do Dacon, apresentando a seguinte justificativa na resposta à intimação fiscal: "O crédito informado na linha 13 foi apropriado com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003".

Em relação às comissões de venda, o contribuinte limita-se ao argumento de que não concorda com o entendimento fiscal, pois, considera os serviços de representação comercial um serviço necessário à sua atividade, visto que, se não existirem vendas, o negócio não teria razão de existir e ficaria inviabilizado.

A decisão da DRJ manteve as glosas, com supedâneo no argumento de que os serviços de representação comercial não se relacionam com o processo produtivo do contribuinte, e, portanto, não fazem jus ao pleito creditório.

Neste ponto, entendo correto o posicionamento da DRJ. Em que pese a possibilidade de se considerar como serviços tomados, tributados, e passíveis de creditamento, não foi comprovado pelo contribuinte se, de fato, são serviços prestados pelos representantes comerciais, ou se estão atrelados no âmbito trabalhista à cooperativa. Ainda assim, em relação à primeira hipótese, teríamos contradições a serem superadas para o debate sobre o direito ao crédito.

Desta feita, mantendo a glosa, negando provimento a este ponto.

Do frete sobre compra de insumos para produção, despesas com armazenagem e fretes na operação de venda e encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado

Neste ponto, as diversas glosas abordadas foram efetuadas pela fiscalização considerando a confusão das rubricas apresentadas pelo contribuinte – sem a devida identificação e segregação do frete sobre compra de insumos e frete nas operações de venda, por exemplo.

E, a partir da manifestação de inconformidade, vê-se que não foram acostados aos autos quaisquer documentos ou afirmativas suficientes à elidir a glosa realizada, tendo sido mantida pela decisão de primeira instância.

Neste ponto, considerando que, em sede de recurso voluntário, o contribuinte também não apresentou nenhum documento contábil ou fiscal que tenha o condão de demonstrar os supostos equívocos afirmados, não há que se dizer sobre o direito creditório.

Isto posto, mantendo a glosa, e nego provimento por insuficiência probatória.

Do método de rateio proporcional

Afirma a autoridade fiscal aduz que, analogamente, adotou o disposto art. 3º, §8º e §9 da Lei nº 10.833, de 2003 para a separação dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas tributadas/não tributadas no mercado interno. Informa que conforme informações prestadas pelo próprio contribuinte, o método escolhido foi o do rateio proporcional para a separação dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas tributadas/não tributadas no mercado interno. Informa, ainda, que foram ajustados os percentuais de rateio entre mercado interno tributado e mercado interno não tributado devido a inconsistências existentes entre os valores declarados em Dacon para receitas tributadas à alíquota zero e os valores demonstrados pela empresa em memória de cálculo.

Na manifestação de inconformidade e recurso voluntário o contribuinte limita-se a argumentar que: a conclusão fiscal fundamentada nos parágrafos 7º, 8º e 9º do artigo 3º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 (hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas) não se aplica ao seu caso, pois todas as suas receitas estão sujeitas a não cumulatividade. E que não existe na legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, dispositivo que determine a utilização por analogia desses critérios para segregação dos créditos vinculados a receita tributada e não tributada. Ainda nesse tópico, alega que os critérios de apropriação dos custos (direto ou rateio proporcional) devem ser uniformes e aplicados para todo o ano e informa que assim procedeu: identificou todos os insumos e despesas de produção que são vinculados diretamente a receita não tributada no mercado interno, caso em que o crédito foi apropriado diretamente na coluna não tributadas no mercado interno, sendo o mesmo sido feito com os custos e despesas vinculadas à receita tributada. E acrescenta que “No caso dos custos e despesas de uso em comum para mais de um tipo de receita, por exemplo, a energia elétrica, esses foram rateados

proporcionalmente a receita bruta auferida". Alega, então, que a autoridade fiscal "ignorou os critérios de apropriação dos créditos adotados pela impugnante, diga-se, sem qualquer fundamentação legal, e aplicou o critério de rateio para todos os custos e despesas, com exceção das aquisições para revenda registradas na linha 1 da DACON", mantendo nesta linha o crédito integralmente vinculado à receita tributada no mercado interno.

Contudo, correta a decisão da DRJ neste ponto, razão pela qual, adoto aquelas como minhas razões de decidir:

Quanto à alegação de que a autoridade fiscal não teria respeitado "os critérios de apropriação dos créditos adotados pela impugnante", aplicando o critério de rateio proporcional para todos os custos e despesas "com exceção das aquisições para revenda registradas na linha 1 da DACON", diga-se que os valores informados nessa linha, segundo relata a autoridade fiscal e NÃO CONTESTA A INTERESSADA, ficaram "(...) totalmente fora do rateio uma vez que bens para revenda não podem estar vinculados a saídas não tributadas". Dessa forma, correta a migração dos valores para o mercado interno tributado.

Por fim, quanto às inconsistências verificadas entre os valores das receitas tributadas a alíquota zero declarados em Dacon e os informados na memória de cálculo, note-se que os valores glosados são as diferenças a maior declaradas em Dacon e não confirmadas na memória de cálculo fornecida pela interessada.

Desta feita, a simples alegação de que estas se referem às receitas financeiras não consideradas pela Fiscalização não são suficientes para afastar a glosa realizada. Isso porque cabe a interessada demonstrar e comprovar a consistência dos valores informados em Dacon e isso se dá, no primeiro momento, através da apresentação da memória de cálculo dos valores informados neste demonstrativo.

Assim é que, em se verificando que o valor da base de cálculo do crédito demonstrados na memória de cálculo do crédito é inferior ao informado em Dacon, está diferença deve ser glosada por falta de comprovação do crédito.

No mais, note-se que, na "receita bruta total" prevista no inciso II do parágrafo 8.^º do artigo 3.^º da Lei n.^º 10.833, de 2003, somente devem ser incluídas as receitas da pessoa jurídica que estejam associadas ao montante de custos, despesas e encargos comuns, e não aquelas que, por sua natureza, não se caracterizem como tal, como é o caso das receitas financeiras. Estas, enquanto decorrentes de operações perfeitamente individualizáveis, mesmo na ausência de contabilidade de custos, devem ser excluídas do rateio proporcional.

Isto posto, nego provimento ao referido ponto.

Dos créditos de saídas de vendas suspensas – créditos presumidos

A fiscalização excluiu os valores das saídas com incidência suspensa, sob o fundamento de que é vedado à cooperativa vendedora dos insumos do art. 9º da Lei 10.925, de

2004 o aproveitamento de qualquer crédito (presumido ou regular) em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão, de acordo com o §4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004; afirma que, tal dispositivo, por consistir norma especial, prevalece sobre a regra geral disciplinada pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Ainda, aduz que todo o crédito apurado na linha 25, apresentado em memória de cálculo, deu-se em função da compra de “leite in natura” (NCM 0401.10.90); as compras foram realizadas de pessoas físicas, de cooperados ou das pessoas jurídicas listadas no art. 8º, §1º, II, da Lei 10.925, de 2004; de acordo com o art. 8º, §3º, I, o montante de crédito presumido dar-se-á sobre 60% das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Informa, nesse sentido, que:

- devido à impossibilidade das sociedades cooperativas se utilizarem do crédito presumido para compensação com outros tributos ou ressarcimento (nos termos do caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, art. 9º da Lei 11.051, de 2004), todo o valor de crédito presumido remanescente (após dedução dos débitos de PIS/Cofins) foi transferido da coluna mercado interno não tributado (ressarcível) para a coluna mercado interno tributado (créditos não ressarcíveis);

- foi glosado, em função do rateio explicado no item 3.5 de seu relatório, o percentual destacado referente às saídas de vendas suspensas; sobre isso a autoridade fiscal menciona que a concessão do crédito presumido, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas (§ 1º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004), é conjugada com a obrigatoriedade suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas vendas dos insumos feitas por essas pessoas jurídicas (as do § 1º do art. 8º), consoante determinação do caput do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004. Salienta que tais aquisições de insumos não dão direito a crédito regular das contribuições, em razão da vedação do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Aduz o contribuinte que o dispositivo legal utilizado pela autoridade fiscalizadora para fundamentar a vedação ao crédito nos casos de venda com suspensão das contribuições, no caso, § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23/07/2004, para as operações do período em questão está tacitamente revogado pelo disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004, que determina que as vendas efetuadas com suspensão não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações; acrescenta que a teor do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, os créditos acumulados em função das vendas com suspensão poderão ser resarcidos na forma desse artigo.

Também irretocável a decisão de primeira instância, devendo o crédito presumido ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não cumulativa, motivo pelo qual mantendo a glosa, negando provimento a este ponto.

Do direito à correção monetária

Afirma o contribuinte ter direito à correção monetária, à taxa SELIC, incidente a partir da data em que passou a ter direito ao crédito até a data do efetivo ressarcimento e ou compensação, no que em tudo se aplica o art. 39 da Lei nº 9.250, de 1995 e o art. 72 da IN RFB nº 900, de 2008.

A decisão da DRJ que o artigo 72, parágrafo 5º, da IN RFB 900/2008 expressamente veda a incidência de juros compensatórios de que trata o caput do artigo.

Contrário à decisão de primeira instância, ao presente ponto se aplica a Súmula CARF 154:

Súmula CARF nº 154

Aprovada pela 3^a Turma da CSRF em 03/09/2019

Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito presumido do IPI, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07.

Acórdãos Precedentes:

9303-007.425, 9303-006.389, 3201-001.765, 9303-005.423, 9303-007.747, 9303-007.011 e 3401-005.709

(Vinculante, conforme [Portaria ME nº 410](#), de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Conclusão

Ante todo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, com reconhecimento do direito ao crédito em relação ao filme strech, pallets, Gás GLP, lenha, óleo combustível de xisto e óleo diesel.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro