



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.900228/2014-37
ACÓRDÃO	3402-012.664 – 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 - COOPEROESTE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

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

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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-012.662, de 23 de julho de 2025, prolatado no julgamento do processo 10925.900225/2014-01, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente Redator

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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressalvando o meu entendimento pessoal expresso na decisão paradigma, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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

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;

dedução da base de cálculo, nos termo 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

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

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.

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 até 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 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.

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,

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.

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 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.

⁴ Resp 1.221.170 – PR, disponível em <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNúmeroRegistro&termo=201002091150>

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

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

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 Streach” 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 streach e os pallets são utilizados com objetivo de melhor guarnecer 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:



Isto posto, voto por reverter as glosas de embalagem – filme streach 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 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, mantenho 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, mantenho 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).

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.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, 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; (ii) combustíveis; e (iii) pallets.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthäeler Dornelles – Presidente Redator