



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10930.903688/2014-48
ACÓRDÃO	3001-004.188 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONFEPAR AGRO-INDUSTRIAL COOPERATIVA CENTRAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA JÁ ACOLHIDA PELA DECISÃO RECORRIDA. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL.

Não se conhece do recurso quanto à matéria já acolhida pela decisão recorrida, por ausência de interesse recursal.

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA ESPECIFICAMENTE. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

No processo administrativo fiscal, não se admite impugnação genérica. Consideram-se consolidadas administrativamente as glosas que não tenham sido objeto de contestação específica na manifestação de inconformidade.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DIREITO CREDITÓRIO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA.

O reconhecimento de direito creditório em pedido de ressarcimento exige comprovação da certeza e liquidez do crédito, cabendo à contribuinte demonstrar, de forma específica, o atendimento aos requisitos legais de creditamento.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância do bem ou serviço para a atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DESONERADOS. CREDITAMENTO. SÚMULA CARF Nº 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre despesas com frete na aquisição de insumos não onerados, desde que o serviço esteja registrado de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenha sido efetivamente tributado.

FRETE DE INSUMOS ENTRE UNIDADES PRODUTIVAS. PRODUTO EM ELABORAÇÃO. CREDITAMENTO.

O transporte de insumos ou produtos em elaboração entre unidades produtivas gera crédito quando o bem transportado integra a cadeia industrial e mantém natureza de insumo.

FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. RECEITA COM SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO.

A suspensão ou alíquota zero incidente sobre a receita da mercadoria vendida não impede, por si só, a manutenção do crédito regularmente apurado sobre o frete da operação de venda, quando suportado pelo vendedor.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. SÚMULA CARF Nº 217.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos.

FRETES NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMO OU OPERAÇÃO DE VENDA. GLOSA.

Mantêm-se as glosas relativas a devoluções, documentos fiscais cancelados, fretes cujo tomador seja terceiro e demais fretes não caracterizados como transporte de insumo ou frete na operação de venda.

BENS E SERVIÇOS CLASSIFICADOS GENERICAMENTE COMO INSUMOS. AUSÊNCIA DE PROVA INDIVIDUALIZADA. GLOSA.

Não geram crédito os bens e serviços classificados genericamente como insumos quando ausente demonstração individualizada de sua essencialidade ou relevância no processo produtivo.

ATIVO IMOBILIZADO. JUROS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Juros vinculados ao ativo imobilizado não geram crédito autônomo no regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins.

EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS. ATIVIDADES DA EMPRESA. DEPRECIAÇÃO OU AMORTIZAÇÃO. CREDITAMENTO.

Admite-se crédito sobre encargos de depreciação ou amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reverter: a) as glosas relativas aos fretes de aquisição de insumos e de transporte de insumos entre unidades produtivas; b) as glosas relativas aos fretes nas operações de venda de leite cru, leite cru pré-beneficiado e demais produtos lácteos sujeitos à suspensão ou à alíquota zero, quando fundadas exclusivamente no regime desonerado da receita de venda; e c) as glosas relativas aos encargos de depreciação ou amortização da ampliação do barracão da oficina mecânica, mantendo-se as demais glosas. Vencida a conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, que dava provimento também quanto às glosas relativas aos fretes de devolução, nos termos de sua declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Larissa Cassia Favaro Boldrin, Leandro Wilhelm Wolff, Marco Unaian Neves de Miranda, Marina Righi Rodrigues Lara (substituto[a] integral), Sergio Roberto Pereira Araujo, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

Adoto em parte o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

“Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de crédito do COFINS – Exportação (PerDcomp nº 07257.15736.080 214.1.1.09-1976, no valor de R\$

12.253,34, que remanesceram ao final do 4º trimestre de 2013, ao qual a contribuinte vinculou declarações de compensação.

Analizada a pretensão, a autoridade competente reconheceu parcialmente o direito creditório e, em consequência, homologou parcialmente o Pedido de Ressarcimento, conforme o Despacho Decisório de fls. 6/7.

A "Informação Fiscal" (fls. 9/44) contém os fatos e atos narrados, contemplando a fundamentação fática que deu suporte ao Despacho Decisório ora em litígio, nos seguintes termos:

FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DO DIREITO

O direito creditório postulado é o instituído pelos §§1º e 2º, do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002 (e alterações), cuja apuração se dá na forma dos artigos 3º e 11 da mesma lei, e regulamentado pelas Instruções Normativas SRF nº 379, de 31/12/2003, suplantada pelas IN's SRF nº 460, de 18/10/2004, 600, de 28/12/2005 e 900, de 30/12/2008 que, por seu turno, foi revogada pela IN RFB nº 1.300, de 20/11/2012 – atualmente em vigor. Sobre o aproveitamento de créditos relativos a bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, de que trata o inciso II, art. 3º da Lei nº 10.833/2003, com redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.865/2004, é de salutar importância a transcrição dos arts. 8º e 9º da IN/SRF nº 404, de 12 de março de 2004 (grifei):

2.1.2. Do Direito de Crédito das vendas de exportações.

Os créditos vinculados às receitas de exportação são passíveis de compensação e ressarcimento, conforme disposto no art. 6º, parágrafos 1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003 (grifou-se):

(...)

Ao disporem sobre o rateio dos custos e despesas entre receitas sujeitas à incidência não-cumulativa e receitas sujeitas à incidência cumulativa, para as empresas submetidas aos dois regimes, a Lei nº 10.833/03 trouxe em seu artigo 3º (grifei):

(...)

Esses mesmos critérios são definidos para a determinação dos custos e despesas vinculados à exportação, conforme o art. 6º, §3º, da Lei nº 10.833/03, já transcrito: (...)

2.1.2. Do Direito de Crédito das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Com a publicação da Lei nº 11.116 de 2005, art. 16, ocorreu um alargamento nas possibilidades de compensação e a possibilidade de ressarcimento do saldo credor, obtido com a tomada de créditos pelo vendedor beneficiado com a

alíquota zero, não incidência, isenção, ou suspensão das contribuições. Embora essa pessoa jurídica seja realmente beneficiada duas vezes: uma vez quando vende (auferindo receitas) sem pagamento das contribuições, e em um segundo momento, quando mesmo não pagando PIS e COFINS, toma os créditos relativos a essas vendas não tributadas, trata-se de benefício fiscal assim eleito pelo legislador.

Todavia, tal benefício fiscal somente pode ser utilizado quando da edição do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, fruto da conversão em lei da MP nº 206 de 2004 (DOU de 09 de agosto de 2004), dispondo que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Ou seja, o texto dispõe que mesmo havendo receita não tributada pelas contribuições, será mantido o direito à tomada de créditos pelo vendedor. Tal operação, em suma, resultará em saldo credor das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS.

Neste sentido, sendo a interessada produtora de laticínios como leite longa vida, bebida láctea, entre outros e tendo sido reduzidas a zero (0), ou suspensas, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno, face ao que consta do art. 1º, da Lei nº 10.925/2004, resulta evidente ser a interessada beneficiária da utilização dos saldos credores apurados a partir de 09 de agosto de 2004 para efeitos de ressarcimento ou compensação com outros tributos administrados pela SRF.

2.1.3. Controle sobre as operações e ônus da prova nos processos administrativos de restituição, ressarcimento e compensação.

No caso da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, a apuração dessas contribuições deve estar refletida no Dacon, o qual foi instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004. Segue texto legal (com grifos nossos):

Percebe-se também, com base no caput do art. 3º, que o contribuinte (sujeito passivo) deve manter controle sobre todas as operações (nas formas de documentos, memórias de cálculos e esclarecimentos) que amparam a apuração das contribuições e os créditos a serem descontados, deduzidos, compensados ou ressarcidos.

Reforçando esse entendimento, a Instrução Normativa RF13 nº 1.300/2012 (a qual revogou a IN RF13 nº 900 / 2008, que revogou a IN SRF nº 600/2005), além de disciplinar os processos de restituição, ressarcimento e compensação, vinculou o reconhecimento do direito creditório à comprovação pela empresa interessada dos créditos requeridos (art. 76).

Assim, depreende-se que, em qualquer dos tipos de pedido ou declaração, a responsabilidade pela demonstração do direito creditório compete ao sujeito passivo ou pessoa autorizada requerente, portanto o ônus da prova recai sobre a

pessoa interessada. Entenda-se por ônus da prova a apresentação de memórias de cálculo, documentos e esclarecimentos necessários à comprovação da existência e natureza do direito creditório pleiteado.

Além disso, cabe ressaltar que a comprovação da interessada deve estar baseada em documentos, cálculos e esclarecimentos verídicos e precisos, objetivando explicitar e explicar claramente os valores apresentados em demonstrativos (como o Dacon), pedidos e declarações. Não ocorre essa comprovação quando há simplesmente a exibição de listagens desacompanhadas dos respectivos esclarecimentos e documentos, ou o fornecimento de dados e informações genéricos.

Assim, nos processos de direito creditório relativos à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, a existência e a natureza do crédito requerido pela empresa devem ser mantidas sob controle, estar demonstradas no Dacon e ser comprovadas pela empresa interessada.

2.2. DA AUDITORIA

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, de acordo com critérios definidos pelo Auditor-Fiscal da RFB, onde foram levados em conta o valor das notas fiscais, os fornecedores, a descrição do produto constante na nota, a respectiva classificação CFOP e a sua relação com o processo produtivo. Também foram efetuadas consultas aos sistemas informatizados desta Secretaria, elaboradas planilhas para se verificar o correto enquadramento dos Códigos Fiscais de Operação (CFOP's) nas respectivas linhas do Dacon e realizadas conferências por amostragem dos totais declarados nos livros do contribuinte, com o objetivo de detectar possíveis erros e/ou omissões.

Planilhas auxiliares foram utilizadas para reproduzir os valores do Dacon, para confirmar os percentuais de rateio, para calcular as novas bases de cálculo em função das glosas, para calcular os valores que foram deferidos e para comparar os valores originários declarados no Dacon com os novos valores (deferidos).

2.3. DAS INCONSISTÊNCIAS E/OU AJUSTES NECESSÁRIOS IDENTIFICADOS NA AUDITORIA

Analisando o crédito requerido e as compensações declaradas sob o teor das prescrições legais atinentes a seu objeto, identificaram-se inconsistências e/ou ajustes necessários, a seguir relacionadas, embasadas e explicadas, que alteraram o valor a ser ressarcido.

2.3.1. Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos

Preliminarmente

Verifica-se que há relevante quantidade de despesas com transportes de bens adquiridos incluídas ora em aquisições de bens e ora em de serviços. Tal fato, devido ao grande número de créditos solicitados possivelmente em duplicidade, inviabiliza a auditoria pormenorizada, razão pela qual foram glosadas as despesas com fretes e demais serviços quando requeridas como bens utilizados como insumos.

Do Direito

O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, autoriza o creditamento sobre bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos no mês, que assim dispõe:

(...)

Observa-se, no rol acima reproduzido, a previsão de creditamento de insumos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda e na prestação de serviços. A legislação ordinária, no entanto, não definiu o alcance do termo 'insumos'. Isso não significa que se possam caracterizar como insumos todos os elementos, inclusive os indiretos, à produção de produtos e serviços; não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos na consecução de suas atividades.

Com efeito, as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 já incluíram dentre as hipóteses de desconto, os créditos calculados em relação a 'energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica', 'aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa', 'vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção' e outros, o que não seria necessário se tais elementos estivessem abrangidos no conceito de insumos.

Entretanto, nos memoriais de cálculo apresentados pela contribuinte, ou extraídos da EFD Contribuições, a empresa interessada incluiu bens e serviços que não encontram enquadramento no conceito de insumo. Tratam-se, na verdade, de despesas gerais de áreas diversas ou outros gastos operacionais, sem direito a crédito das contribuições relativas ao PIS e à COFINS.

A auditoria concentrou-se nas descrições dos bens e serviços, nos CFOPs (Código Fiscal de Operações e Prestações), nas contas analíticas identificadas de cada rubrica, na razão social e nome fantasia dos fornecedores e prestadores de serviços, assim como suas atividades econômicas, além da conferência nas NFes e CTes.

Abaixo, segue relação resumida dos itens glosados em virtude do não enquadramento como "insumos" como prediz a legislação, detalhados nas fls. 169-309:

- a) **Material de Embalagens e Etiquetas para transporte:** caixas de papelão, filme stretch, filme para fardo de leite, fita adesiva, entre outros;
- b) **Peças em geral:** Torneiras, saboneteiras, cadeados, materiais e ferramentaria diversos (martelos/serras/chaves), materiais diversos para laboratório, peças aplicadas na manutenção de veículos, peças aplicadas em empilhadeiras, lâmpadas e etc;
- c) **Material de Construção:** Tintas, solventes, massa corrida, baldes de pedreiros, cimento, brita, tijolo, areia, arame, e etc;
- d) **Aquisições de serviços** que não se agregam ao produto como: segurança, limpeza e dedetização, transporte e destinação de resíduos, manutenção de veículos, manutenção elétrica geral e telefonia, despesas com associações e fundos de pesquisas, além de educação e treinamento, pinturas, poços artesianos, manutenção de empilhadeiras e paleteiros, análises e testes, manutenção de ar-condicionado, lavagem de caminhões, hospedagens, entre outros;
- e) **Fretes** para análise, transporte de produtos químicos para limpeza, fretes entre estabelecimentos da empresa, fretes de compras de produtos sujeitos à suspensão do PIS e da COFINS (leite *in natura*). Os referidos fretes não geram direito ao crédito PIS/COFINS não cumulativo **por falta de expressa previsão legal**, pois tratam-se na verdade de despesas operacionais.
- f) **Outros itens:** sabão, produtos químicos utilizados na assepsia e higienização, materiais de limpeza, janelas de tela móvel e fixa, pneus, e etc;

Acerca dos bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e/ou na prestação de serviços, somente foram enquadrados como insumos a matéria-prima, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, e/ou serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, nos termos da IN/SRF nº 247, de 2002. Ou seja, **o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na fabricação ou produção e prestação de serviços.**

Neste sentido, como a interessada se dedica à **fabricação de laticínios**, obtém-se que dão direito ao crédito os bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos mesmos. As instruções normativas mencionadas **definem como insumos os "bens aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado"**. Os itens relacionados acima não se agregam aos produtos produzidos ou a nenhum serviço que pudesse ser vendido pela empresa, não se configuram como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou

fabricação dos produtos (ação direta sobre o mesmo). Representam, na verdade, gastos normais inerentes ou não à atividade, não sendo, todavia, computados como insumos, razão pela qual não geram direito ao crédito da contribuição para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Em relação aos itens de embalagens e etiquetas, tem-se que são utilizadas exclusivamente para o transporte das mercadorias. **Não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte dos produtos elaborados.** São assim entendidos os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim o acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido. (Decreto nº 4.544/2002, art. 4º, IV, e art. 6º).

Essas embalagens, embora essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo, por não conterem rótulos dispensáveis ou indicações promocionais que tenham implicado em despesas mais elevadas em sua elaboração, não tinham o objetivo de, por si, motivar a compra do produto nelas acondicionado ou valorizá-los em razão dos materiais e acabamentos nelas empregados, que é o que caracteriza uma embalagem de apresentação.

O total subtraído, por esses critérios, do valor das linhas 02 e 03 da DACON (Bens e Serviços utilizados como insumos), e que se referem às notas fiscais de entradas, conforme planilhas de tis. 169-309, foi, no trimestre, de **R\$ 9.021.015,15 (Nove milhões e vinte e um mil e quinze reais e quinze centavos):**

MÊS	Valores referentes a Aquisições de bens e serviços utilizados como insumos			Valor Glosado
	Outubro	Novembro	Dezembro	TOTAL
Valores glosados da Linha 02 - Bens como insumos	2.631.918,93	2.634.508,35	3.043.211,67	8.309.638,95
Valores glosados da Linha 03 - Serviços utilizados como insumos	298.137,46	276.631,59	136.607,15	711.376,20
TOTAL	2.930.056,39	2.911.139,94	3.179.818,82	9.021.015,15

2.3.2 Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica (e Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil)

Preliminarmente

Embora alguns dos créditos requeridos como despesas de aluguéis (**Coop. de Prod. de Leite Eugenio de Castro**, CNPJ nº 73.804.395/0001-59, e **Auto Posto Barracão Ltda**, CNPJ nº 79.042.339/0001-00) tratem, nos respectivos contratos, de operações de arrendamento mercantil, serão aqui considerados como contratos de aluguéis.

Do Direito

O inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 assevera que são passíveis de créditos as despesas com **aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa** (grifou-se):

O contrato de aluguel com **Auto Posto Barracão Ltda** (tis. 122-128), CNPJ nº 79.042.339/0001-00, bem como os relacionados aditivos, tratam da locação de "Rampa de lavagem de veículos e as instalações e maquinários próprios da atividade" e de "sala comercial situada nas instalações da ARRENDADORA", esta correspondente a um posto de combustíveis. Tais bens, por óbvio, não possuem relação com a atividade principal da requerente e, sendo assim, não geram crédito do tributo.

Outra glosa verificada trata do crédito de despesas com o imóvel da **Prefeitura do Município de Batayporã/MS**, CNPJ nº 03.505.013/0001-00. De acordo com as cláusulas contratuais (tis. 129-137), houve cessão onerosa do bem em regime de **comodato** ("O presente tem como **OBJETO**, a cedência em comodato de parte do imóvel..."), regulado pelos artigos 579 a 585 do Código Civil, sob condição do recolhimento de "**Taxa de Outras Receitas** (...) correspondente a 132,74 UFERMS". Tal instituto difere daquele disposto nos artigos 565 a 578 (locação) do mesmo dispositivo legal.

As situações para as quais o legislador pretendeu estender o direito de descontar os créditos apurados do montante a recolher da COFINS não cumulativa, foram exaustivamente elencadas nos artigos 3º das Lei nº 10.833/03. Não há menção a operações de comodatos ou cessões onerosas, mas tão somente a de aluguéis. Outrossim, a possibilidade de creditamento implica renúncia de receitas, **fato impeditivo de qualquer interpretação extensiva do rol taxativo das hipóteses creditícias**, de acordo com o Código Tributário Nacional (artigos 110 e 111).

Por fim, há registro do pedido de crédito com relação a **EXPRESSO MANIR LTDA** como relacionado a aluguéis. Exame do contrato firmado entre as partes (tis. 138-150) revela que se trata, de fato, de despesas com fretes. Em atendimento à intimação desta Autoridade Fiscal, a requerente forneceu memorial de cálculo em que, embora sempre detalhada a despesa em relação aos demais locadores, inexistia qualquer descrição no correspondente campo para EXPRESSO MANIR LTDA. Destarte, nota-se que são vários os créditos solicitados em serviços, armazenagens e fretes, que informam o fornecedor/transportador como a citada empresa. Sendo assim, pela ausência de demonstração do direito creditório, torna-se imperiosa a glosa da rubrica como despesa de aluguel.

A demonstração dos valores auditados encontra-se à fl. 310, resumida na tabela a seguir:

MÊS	Valores referentes a Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica			Valor Glosado
	Outubro	Novembro	Dezembro	TOTAL
Valores glosados da Linha 05 do DACON - Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídica	4.176,00	15.377,97	2.317,84	21.871,81
TOTAL	4.176,00	15.377,97	2.317,84	21.871,81

2.3.3 Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda

O inciso IX do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003, autoriza o creditamento do sobre armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, **incorridos no mês**, que assim dispõe:

(...)

As seguintes operações de transportes não estão relacionadas na legislação e em atos normativos aplicáveis ao PIS/Pasep e à Cofins, como operações com direito à apuração de crédito, segundo o Guia Prático EFD-PIS/COFINS:

Os gastos com transporte do produto, acabado ou em elaboração, entre estabelecimentos industriais ou distribuidores da mesma pessoa jurídica (transferências de mercadorias e produtos);

O transporte de bens recebidos em devolução, realizado do estabelecimento do comprador para o do vendedor.

Análise dos conhecimentos de transporte e suas relacionadas notas fiscais, além dos memoriais de cálculo fornecidos conforme intimações, revelam fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos da empresa, não se enquadrando como frete de vendas. Tratam-se de despesas operacionais que não geram direito ao crédito PIS/COFINS não-cumulativo **por falta de expressa previsão legal.**

Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já se pronunciou no Acórdão 3301-00.424, publicado no DOU em 18/01/2011, a saber:

(...)

A partir dessa definição aplicável às despesas que não podem ser classificadas como de armazenagem e/ou frete na operação de venda, não ensejando, portanto, direito a crédito, impõe-se a glosa, da mesma forma que aplicável a rubricas identificadas com fretes em operações diversas de vendas.

Outrossim, a auditoria demonstra a existência de créditos solicitados em que o tomador do frete é terceiro envolvido na operação. Ao asseverar que o ônus do transporte deve recair sobre o vendedor, ora requerente, para que seja gerado o

direito creditório, a legislação determina a glosa de tais créditos (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03).

Por fim, muitos créditos de despesas com fretes em operações de vendas tratam do transporte de leite cru integral, com Código da Situação Tributária Referente ao COFINS (CST-COFINS) igual a 09 – Operação com Suspensão da Contribuição, em conformidade com o art. 9º, II, da Lei nº 10.925/04.

Embora o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2005, assegure a manutenção dos créditos vinculados a essa operação, é vedado às cooperativas o aproveitamento de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput do art. 8º da Lei nº 10.925/04 (§4º, II e III, deste artigo):

(...)

Dessa forma, procedeu-se à glosa dessas rubricas.

O total subtraído, por esses critérios, do valor da linha 07, conforme planilhas de fls. 311-560 foi, no trimestre, de R\$ 764.655,03 (Setecentos e sessenta e quatro mil e seiscentos e cinquenta e cinco reais e três centavos):

MÊS	Valores referentes a Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda, subtraídos da linha 07			Valor Glosado
	Outubro	Novembro	Dezembro	TOTAL
Valores glosados da Linha 07 - Armazenagem e Frete nas Vendas	253.202,51	247.335,70	264.116,82	764.655,03
TOTAL	253.202,51	247.335,70	264.116,82	764.655,03

2.3.4 Encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado (e Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias).

Preliminarmente

De início destaca-se que os valores informados nos DACON's não correspondem à soma das bases de cálculo informadas pela requerente no memorial de cálculo de aquisições com base no valor de aquisição fornecidos para o trimestre. Sendo assim, procedeu-se a glosa da diferença pela inexistência de comprovação do direito creditório (R\$ 48.500,00, cfe fl. 590).

Ainda, e embora o DACON possua linha própria para preenchimento dos encargos de amortização de edificações e benfeitorias, a requerente não os discriminou em separado dos relacionados às máquinas e equipamentos. Todavia, a fim de simplificar o entendimento, serão todos aqui analisados.

Do Direito

Os incisos VI e VII do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 autorizam o creditamento sobre os encargos de depreciação e amortização das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para

locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e das edificações e benfeitorias utilizados nas atividades da empresa (grifei):

(...)

Ainda, a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, instituiu nova opção de metodologia para o desconto do crédito obtido na aquisição de máquinas e equipamentos, ao alterar o art. 1º da Lei nº 11.774/08, que passou a vigorar com a seguinte redação (grifei):

(...)

2.3.4.1 Da atividade da empresa e produção de bens

Da leitura dos destaques nos dispositivos legais, extrai-se que o legislador expressamente instituiu as expressões "nas atividades da empresa" e "na produção de bens". Não se trata de mera coincidência, mas sim de esmero em destacar que não são quaisquer máquinas, equipamentos, edificações e benfeitorias que geram direito a crédito do PIS e da COFINS, mas tão somente aqueles relacionados à atividade produtiva da empresa.

O direito ao creditamento abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade fim da empresa, não abarcando todos os elementos da sua atividade. Acaso fosse esta a intenção, não teria o legislador se preocupado em especificar as situações que ensejam os descontos ou aproveitamento de créditos nos incisos dos dispositivos legais que regem a matéria, concentrando tudo numa só estipulação.

Nesse diapasão, ativos relacionados à limpeza, ao transporte de produtos acabados, veículos de passeio, câmeras de segurança, e edificações e benfeitorias de estação de tratamento de efluentes, asfalto, prédios administrativos, lagoas, poços artesianos, rede de esgoto, entre outros, foram glosados. Mesmo que relevantes no contexto do processo de produção, tais atividades não são imprescindíveis à criação do produto.

A análise detalhada dos memoriais de cálculos apresentados, bem como das descrições dos ativos constantes na EFD-Contribuições e das respostas às intimações colecionadas, determinou as glosas, por se tratarem de ativos alheios à produção de bens da requerente.

2.3.4.2 Dos bens já totalmente depreciados

Há registro de bens já totalmente depreciados que não possuem mais encargos geradores de créditos, a gerar também a glosa do valor requerido.

2.3.4.3 Dos custos pagos ou creditados a pessoas físicas e dos custos contábeis

Conforme o §3º, li, do art. 3º da Lei nº 10.833/03, o direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados

à **pessoa jurídica** domiciliada no País. Dessa forma, procedeu-se a **glosa dos valores pagos a pessoas físicas**.

Sobre a escrituração contábil, a NBC-T-19.1 - Imobilizado, aprovada pela Resolução nº 1.025/2005 do Conselho Federal de Contabilidade, vigente à época, aduz que o custo de um bem do imobilizado compreende, entre outros, os **custos diretamente** atribuíveis para instalar e colocar o ativo em condições operacionais (item 19.1.5.1, b).

Outrossim, o item 19.1.5.3 da referida norma lista exemplos de custos que não devem ser classificados como imobilizado. No rol encontram-se os custos de administração e outros custos gerais indiretos.

Dentro deste contexto, foram glosados os custos assim considerados, como hospedagens, viagens e refeições de técnicos, locações de caçambas para entulhos e despesas com cartório.

Diante da enorme quantidade de dados possíveis de análise, passou-se à seleção de amostras dos bens imobilizados. O anexo I da Intimação 682/2015 (fl. 161) traz o rol das amostras. Dos 19 (dezenove) itens, 15 (quinze) foram respondidos e, por conseguinte, auditados. As planilhas de tis. 561-565 trazem as glosas da amostragem.

De um total de R\$ 3.611.640,33 (Três milhões e seiscentos e onze mil e seiscentos e quarenta reais e trinta e três centavos), foram invalidados R\$ 76.699,23 (Setenta e seis mil e seiscentos e noventa e nove reais e vinte e três centavos), correspondentes a **2,12% do montante total. Dessa forma, tal percentual foi glosado de todos os ativos ausentes da amostra e não censurados por motivo diverso.**

2.3.4.4 Da apropriação de juros referentes à aquisição de bens

Outro tema interessante trata dos juros pagos ou incorridos, vinculados à aquisição de bens do ativo imobilizado. A legislação tributária prescrevia, à época, a dedução dos juros pagos ou incorridos como custo ou despesa operacional (art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977):

(...)

Cumpre-se destacar que o ativo diferido deixou de existir com a edição da Medida Provisória nº 449/2008. A redação do supracitado Decreto-Lei só foi alterada com a Lei nº 12.973/14 (sem modificação do caput):

(...)

Análise do memorial fornecido pela requerente demonstra a apropriação dos juros a posteriori do registro contábil dos equipamentos e início da depreciação. Daí infere-se que **a apropriação dos juros não incorreu durante as fases de construção e pré-operacional, ou anteriormente ao uso do bem**, e, portanto, não poderiam os juros serem registrados no ativo imobilizado.

Em suma, não geram direito a crédito de PIS/COFINS.

2.3.4.5 Das benfeitorias de manutenção

Consideram-se benfeitorias os gastos realizados com o aumento de área de um imóvel com a intenção de conservá-lo, melhorá-lo ou embelezá-lo. Conforme dispõe o Parecer Normativo CST nº 104/75, quando as benfeitorias tiverem prazo de vida útil igual ou inferior a um ano ou **se tratarem de despesas de conservação e reparos, tal como pintura do imóvel, manutenção para deixá-lo em condição de uso, os custos correspondentes deverão ser contabilizados diretamente como despesas operacionais**, dedutíveis.

O Código Civil (Lei nº 10.406/2002), em seu artigo 96, conceitua os três tipos de benfeitorias e cada uma produz um efeito jurídico diverso. As benfeitorias podem ser Necessárias, Úteis ou Voluptuárias:

(...)

Aqui se destacam as benfeitorias necessárias, destinadas à conservação do imóvel ou a evitar que ele se deteriore. **Devem, portanto, ser lançadas diretamente em Despesas de Manutenção e não geram direito ao crédito requerido.** Exemplos: reforma de piso, paredes, canaletas, ralos, telhado, substituição dos sistemas elétricos e hidráulico danificados.

Os itens glosados encontram-se às fls. 566-590 e encontram-se resumidos a seguir.

MÊS	Valores Sobre Bens do Ativo Imobilizado			Valor Glosado
	Outubro	Novembro	Dezembro	
Valores glosados da Linha 09 do DACON - Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	123.754,13	127.844,60	130.030,94	381.829,67
Valores glosados da Linha 10 do DACON - Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)	0,00	27.912,18	55.894,51	83.806,69
TOTAL	123.754,13	155.756,78	185.925,45	465.436,36

2.3.5 Crédito Presumido

A **cooperativa de atividade agroindustrial** sujeita ao regime de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS pode descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre a receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação dos produtos.

O montante do crédito presumido será determinado, no caso dos laticínios, mediante aplicação, sobre o valor das aquisições, de alíquota correspondente a 60% (sessenta por cento) daquelas previstas nos artigos 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, assim dispõe sobre o crédito presumido:

(...)

Cumpra-se destacar que o aludido §4º acima transcrito veda o aproveitamento do crédito presumido pela cooperativa de produção agropecuária. Dele extrai-se que, **quando a requerente exerce atividade agropecuária, não detém direito ao crédito presumido.**

Por outro lado, o exercício de atividade agroindustrial pela cooperativa gera direito creditório conforme disposto pela Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006:

(...)

Tudo posto, conclui-se que a mercadoria não utilizada como insumo da produção agroindustrial da requerente, mas tão somente vendida ou revendida e, por conseguinte, formadora de receita derivada da atividade agropecuária da cooperativa, não gera direito ao crédito presumido dada a natureza da operação.

As planilhas de tis. 591-613 foram elaboradas a partir do memorial de cálculo fornecido pela contribuinte, e contêm as glosas do crédito presumido conforme fundamentação exposta, ao relacionar as operações com Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) nº 1.118, assim classificadas (grifou-se):

1.000	ENTRADAS OU AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DO ESTADO Classificam-se, neste grupo, as operações ou prestações em que o estabelecimento remetente esteja localizado na mesma unidade da Federação do destinatário.
1.100	COMPRAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
1.118	Compra de mercadoria para comercialização pelo adquirente originário, entregue pelo vendedor remetente ao destinatário, em venda à ordem. Classificam-se neste código as compras de mercadorias já comercializadas, que, sem transitar pelo estabelecimento do adquirente originário, sejam entregues pelo vendedor remetente diretamente ao destinatário, em operação de venda à ordem, cuja venda seja classificada, pelo adquirente originário, no código "5.120 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário pelo vendedor remetente, em venda à ordem".

No entanto, pela análise das planilhas apresentadas após a Intimação 682/2015, percebe-se que, embora restrita a tal limite, a requerente detém crédito maior suficiente a cobrir a glosa auditada.

Dessa forma, não há alteração dos valores requeridos que se imponha.

2.3.6. RESUMO - GLOSAS

Em síntese, foram glosados os valores incluídos indevidamente nas linhas do Dacon, como custos, despesas ou encargos no 4º trimestre de 2013, em análise, reduzindo o valor em R\$ 10.272.978,15 da base de cálculo dos créditos a descontar do PIS/COFINS não-cumulativos.

Valores glosados linhas 02 e 03

	Valores referentes a Aquisições de bens e serviços utilizados como insumos			Valor Glosado
MÊS	Outubro	Novembro	Dezembro	TOTAL
Valores glosados da Linha 02 - Bens como insumos	2.631.918,93	2.634.508,35	3.043.211,67	8.309.638,95
Valores glosados da Linha 03 - Serviços utilizados como insumos	298.137,46	276.631,59	136.607,15	711.376,20
TOTAL	2.930.056,39	2.911.139,94	3.179.818,82	9.021.015,15

Valores glosados linha 05

	Valores referentes a Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica			Valor Glosado
MÊS	Outubro	Novembro	Dezembro	TOTAL
Valores glosados da Linha 05 do DACON - Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica	4.176,00	15.377,97	2.317,64	21.871,61
TOTAL	4.176,00	15.377,97	2.317,64	21.871,61

Valores glosados linha 07

	Valores referentes a Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda, subtraídos da linha 07			Valor Glosado
MÊS	Outubro	Novembro	Dezembro	TOTAL
Valores glosados da Linha 07 - Armazenagem e Frete nas Vendas	253.202,51	247.335,70	264.116,82	764.655,03
TOTAL	253.202,51	247.335,70	264.116,82	764.655,03

Valores glosados linhas 09 e 10

	Valores Sobre Bens do Ativo Imobilizado			Valor Glosado
MÊS	Outubro	Novembro	Dezembro	TOTAL
Valores glosados da Linha 09 do DACON - Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	123.754,13	127.844,60	130.030,94	381.629,67
Valores glosados da Linha 10 do DACON - Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)	0,00	27.912,18	55.894,51	83.806,69
TOTAL	123.754,13	155.756,78	185.925,45	465.436,36

2.3.7. RECEITA DE VENDAS – RATEIO PROPORCIONAL

Quando a empresa estiver sujeita a mais de um tipo de receita (p. ex. Cumulativa/não cumulativa, não-cumulativa mercado interno/não-cumulativa mercado externo) os §§ 8º e 9º do Art. 3º combinado com o §3º do Art. 6º da Lei 10.833/2003 preveem que os custos, despesas e encargos vinculados podem ser apropriados (rateados) aos tipos de receitas através dos métodos da apropriação direta ou do rateio proporcional.

(...)

A IN SRF nº 1 404, de 12 de março de 2004, especifica melhor o regramento:

(...)

Conforme sua EFD-Contribuições, a contribuinte optou pelo método de rateio proporcional (receita bruta) aplicáveis aos custos, despesas e encargos comuns para determinação do crédito. A partir de suas receitas informadas na citada escrituração digital, procedeu-se a elaboração da seguinte tabela:

RECEITAS DECLARADAS			
	Merc.Interno Trib	Merc.Interno Não Trib	Exportação
Outubro	39,42%	60,58%	0,00%
Novembro	33,03%	63,99%	2,98%
Dezembro	43,41%	56,59%	0,00%

No entanto, análise dos DACON's revela que em relação (i) aos bens utilizados como insumos e (ii) às despesas de armazenagem e frete nas vendas, a contribuinte utilizou percentuais diversos. Ocorre que os custos, despesas e encargos vinculados exclusivamente a uma ou outra receita (não comuns), não devem ser computados para fins de rateio. Fez-se necessário, portanto, intimar a contribuinte a apresentar detalhamento de seus cálculos concluídos no DACON.

Após auditoria dos memoriais de cálculos apresentados pela requerente, foram elaboradas as planilhas de fls. 614-799 que demonstram os custos, despesas e encargos não comuns, isto é, destacados como vinculados à receita tributada ou não tributada.

2.3.7.1. Bens utilizados como insumos

Aquisições de soro de leite líquido são custos e despesas comuns. O soro líquido é matéria-prima tanto para produção de soro de leite em pó (tributado) como de iogurtes e achocolatados (não tributados). Da mesma forma, a planilha de insumos fornecida pela requerente (fls. 100-117) demonstra outros bens utilizados no processo produtivo de mercadorias vinculadas tanto à receita tributada como não tributada. Como exemplos, entre outros (insumo >>> produtos):

- Linha de Poliéster (100% Poliéster) >>> Soro de leite em pó (tributado) e Leite em pó para consumo humano (não-tributado);
- Fita para Selagem PPP Jumbo >>> Creme de leite (tributado) e Leite UHT (não tributado); e
- Leite integral em pó >>> Leite em pó para alimentação animal (tributado) e humana (não tributado).

Por fim, compras de creme de leite a granel até 07/03/2013 foram consideradas como não comuns, vinculadas à receita tributada (creme de leite e manteiga), enquanto que a partir de 08/03/2013, data da publicação da Medida Provisória nº 609, convertida na Lei nº 12.839 que incluiu a manteiga no rol de mercadorias com alíquotas de PIS e COFINS reduzidas a zero (Lei nº 10.925/04, art. 1º, XXIV), foram consideradas como comuns a ambas receitas.

2.3.7.2. Armazenagem e frete na operação de venda

Em síntese, entende esta autoridade tributária que custos, despesas e encargos com descrições genéricas não permitem qualquer conclusão de sua vinculação e, portanto, são comuns às receitas e sujeitos ao rateio proporcional. Inserem-se nesse status rubricas com descrições do produto (DESC_PROD) de CS-DESP C/ DESCARGAS FRETES, CS-FRETES S/ VENDAS, CS-DESP DIÁRIA E ESTADIAS FRETE,

CS-FRETES OUTROS, CS-SERVIÇOS DE TERCEIROS, SERVIÇO DE FRETE CARRETO DE MATERIAL E SERVIÇO DE ARMAZENAGEM.

Foram removidas da análise os fretes sem informações do destinatário por se tratarem de transportes entre estabelecimentos da requerente e não de despesas em operações de vendas (já glosados conforme tópico 2.3.3). Mesma interpretação foi dada às devoluções de vendas (CFOPs 1201, 2201) e fretes em aquisições de mercadorias (CFOP 2352), por não comporem as rubricas analisadas (Bens utilizados como insumos e Fretes em operações de vendas).

Ainda, auditoria das notas fiscais eletrônicas constantes na planilha apresentada pela requerente revela que os transportes dos produtos descritos (DESC_PROD) como LEITE EM PO INTEGRAL 25 KG, LEITE EM PO DESNATADO INDL 25 KG, LEITE EM PO DESNATADO 25 KG, LEITE EM PO INTEGRAL INDL 25 KG, todos com alíquota reduzida a zero, tratam em conjunto também do frete de soro de leite em pó, mercadoria esta tributada. Por esta razão, tais rubricas foram consideradas como custos e despesas comuns.

Sendo assim, as planilhas de fls. 614-799 resultantes da auditoria demonstram os valores obtidos para fins de rateio e os totais componentes das tabelas a seguir:

2013	Bens Utilizados como Insumos								
	Não Comuns (Cfz Auditoria)			Comuns Sujetas ao Rateio Proporcional			Total Auditoria		
	Vinculadas à Receita Tributada	Vinculadas à Receita Não Tributada	Vinculadas à Receita de Exportação	Vinculadas à Receita Tributada	Vinculadas à Receita Não Tributada	Vinculadas à Receita de Exportação	Vinculadas à Receita Tributada	Vinculadas à Receita Não Tributada	Vinculadas à Receita de Exportação
Outubro	28.736,83	3.907.055,35	0,00	38,42%	438.359,57	60,58%	467.096,40	4.382.120,92	0,00
Novembro	34.889,87	3.831.538,85	0,00	33,63%	268.393,53	66,37%	332.883,40	4.236.276,44	38.891,48
Dezembro	95.373,43	1.807.873,72	0,00	43,41%	1.023.884,83	56,59%	1.114.258,26	3.142.583,81	0,00

2013	Despesas de Armazenagem e Frete nas Vendas								
	Não Comuns (Cfz Auditoria)			Comuns Sujetas ao Rateio Proporcional			Total Auditoria		
	Vinculadas à Receita Tributada	Vinculadas à Receita Não Tributada	Vinculadas à Receita de Exportação	Vinculadas à Receita Tributada	Vinculadas à Receita Não Tributada	Vinculadas à Receita de Exportação	Vinculadas à Receita Tributada	Vinculadas à Receita Não Tributada	Vinculadas à Receita de Exportação
Outubro	52.067,34	0,00	0,00	38,42%	565.255,47	60,58%	617.322,81	868.778,08	0,00
Novembro	52.857,36	894.016,30	0,00	33,63%	223.266,07	66,37%	376.124,43	1.348.426,40	36.119,52
Dezembro	23.951,80	615.488,01	0,00	43,41%	245.546,97	56,59%	269.548,77	835.602,36	0,00

2.3.10. DO RESUMO DO CRÉDITO

O débito de COFINS apurado pela contribuinte para o 4º trimestre de 2013 é R\$ 573.678,21. Utiliza, para descontar o valor devido, créditos de aquisição no mercado interno, sendo o presumido no valor de R\$ 234.183,43 e o vinculado à receita tributada no mercado interno no total de R\$ 399.494,78, suficientes para extinguir o débito da contribuição a pagar.

Desses, importante destacar que a contribuinte tenta utilizar, conforme DACON's, saldo de créditos de períodos anteriores, vinculados à receita tributada, de Novembro/2011 a Março/2012 para deduzir do valor devido do tributo, além de crédito presumido referente ao trimestre ora analisado. No entanto, a análise das informações fiscais relativas a períodos anteriores revela saldos de créditos em períodos anteriores diversos àqueles utilizados no presente período, bem como nos pretéritos.

Dessa forma, a correta utilização dos créditos da contribuição, para desconto dos valores devidos, deve respeitar os seguintes termos, tendo restado R\$ 81.979,77 de saldo dos créditos de COFINS vinculados à receita tributada no mercado interno para Dezembro/2011:

2013	COFINS apurada no mês	Créditos descontados referentes à Aquisições no Mercado Interno, vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno					
		(-) Básicos Ago/2011	(-) Básicos Set/2011	(-) Básicos Out/2011	(-) Básicos Nov/2011	(-) Básicos Dez/2011	(-) Presumido – Atividades Agroindustriais
Outubro	280.758,66	51.097,81	61.342,38	53.803,75	0,00	0,00	114.514,92
Novembro	226.293,67	0,00	0,00	9.514,57	96.256,02	854,57	119.868,51
Dezembro	66.825,88	0,00	0,00	0,00	0,00	66.825,88	0,00

Do restante do crédito apurado no trimestre, tem-se um saldo remanescente de R\$ 1.368.623,41 a título de mercado interno não tributado, em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção, ou suspensão das contribuições, e de R\$ 6.628,71 vinculado à receita de exportação, ambos passíveis de ressarcimento/compensação.

3 RESULTADO DA AUDITORIA

Conforme as inconsistências apontadas, o resultado da auditoria dos créditos da contribuição para a COFINS não cumulativa, Mercado Interno Não Tributado, teve o saldo disponível alterado de R\$ 2.061.125,25 para R\$ 1.368.623,41.

2013	Créditos de aquisições no mercado interno vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno		
	Apurados no Mês	Descontados da Contribuição Devida	Saldo Ressarcível
Outubro	467.388,37	0,00	467.388,37
Novembro	493.065,48	0,00	493.065,48
Dezembro	408.169,55	0,00	408.169,55
	TOTAL		1.368.623,41

No mesmo sentido, o resultado da auditoria dos créditos da contribuição para a COFINS não cumulativa, Exportação, teve o saldo disponível alterado de R\$ 12.253,34 para R\$ 6.628,71.

2013	Créditos de aquisições no mercado interno vinculados à Receita de Exportação		
	Apurados no Mês	Descontados da Contribuição Devida	Saldo Ressarcível
Outubro	0,00	0,00	0,00
Novembro	6.628,71	0,00	6.628,71
Dezembro	0,00	0,00	0,00
	TOTAL		6.628,71

Sendo assim, concluo, de acordo com os resultados apurados, pelo reconhecimento parcial do direito creditório postulado, para considerar o valor de

R\$ 1.368.623,41 (Um milhão e trezentos e sessenta e oito mil e seiscentos e vinte e três reais e quarenta e um centavos) como saldo dos créditos da contribuição para a COFINS, a título de mercado interno não tributado, em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção, ou suspensão das contribuições, e o valor de R\$ 6.628,71 (Seis mil e seiscentos e vinte e oito reais e setenta e um centavos) vinculados à receita de exportação, ambos remanescentes ao final do 4º trimestre de 2013 e passíveis de ressarcimento/compensação, sem atualização monetária, conforme disposto no §5º do art. 83 da IN/SRF nº 1300/2012, bem como pela homologação das compensações, se existentes, até o limite do crédito reconhecido.

Cientificada em 12/07/2016, conforme fl. 8, no dia 01/08/2016 a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade.

Alega tempestividade, apresenta o que denominou “breve histórico”, e passa a defender o direito ao crédito pleiteado.

Inicia com um tópico intitulado “DA DESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS”, no qual indica as leis de regência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade e transcreve o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

No ponto seguinte, “DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS”, discorre genericamente sobre o tema. Apresenta inicialmente a evolução histórica da legislação destas contribuições, desde que foram instituídas até os dias atuais, transcrevendo os dispositivos legais que entende relevantes e registrando o fundamento constitucional das mesmas bem como as alterações promovidas no art. 195 da Constituição Federal pelas Emendas Constitucionais nº 20, de 1998, e nº 42, de 2003. Em meio ao histórico apresentado, salienta que:

“Tanto o PIS quanto a COFINS mantiveram a sua “unidade” material, visto que mantém a mesma: i) materialidade da hipótese de incidência, definida como sendo o faturamento, ou seja, a receita bruta da empresa; ii) os contribuintes, sendo estes considerados as pessoas jurídicas que auferiram receita bruta; iii) base de cálculo, considerada como sendo o faturamento, independentemente do tipo de atividade exercida e da classificação contábil. A distinção entre os dois tributos reside especialmente sobre as alíquotas de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS.”

Com o propósito de garantir a estas contribuições um menor impacto sobre a vida empresarial e uma neutralidade fiscal incidente sobre o ciclo econômico do consumo, determinou o governo federal a instituição de um regime de não cumulatividade para ambas as contribuições. (...)

Ao fim deste histórico, após transcrições parciais dos artigos 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, sustenta: A não-cumulatividade do PIS e da COFINS diferencia-se do regime da não cumulatividade consagrado constitucionalmente para o ICMS e IPI, nos artigos 153, IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º CF/88.

O regime da não-cumulatividade para o IPI e ICMS dirige-se a tributos sobre o consumo diferentemente do PIS e da COFINS que são tributos sobre o faturamento ou receita bruta. De igual modo, a neutralidade fiscal pretendida é diversa nos dois tipos de tributos. No caso do IPI e ICMS o objetivo pretendido é evitar o chamado efeito "cascata", ou seja, a tributação sobre tributação. Dessa forma, em um ciclo econômico plurifásico a ideia da não-cumulatividade é de evitar que a incidência de tributos sobre tributos distorçam (sic) o mercado. Assim, a incidência do tributo em uma operação serve de base de cálculo para o tributo a ser cobrado na etapa posterior, evitando a cumulatividade da tributação, pela utilização da técnica de compensação de débitos das operações posteriores com os créditos cobrados nas operações anteriores."

Citando doutrina, diz ainda que:

De modo diverso, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS refere-se à preservação econômica do faturamento e da pureza da incidência sobre a "totalidade das receitas auferidas". Diferentemente do IPI e ICMS que tentam preservar a neutralidade da tributação no ciclo econômico do consumo, a não cumulatividade pretende preservar a neutralidade na tributação de um agente econômico que é o contribuinte "pessoa jurídica" que auferir receitas.

(...)

A não-cumulatividade do PIS e COFINS não é obrigatória, sendo que a lei pode definir os setores em que esta será utilizada. A não-cumulatividade do PIS e da COFINS opera-se por meio da redução da base de cálculo, mediante a apresentação de receitas que são excluídas da base de cálculo, tais como por exemplo, somente a título de ilustração, no caso da Lei nº 10.833/03 em que é determinado que:

Art. 1º. (...)

§ 3º. Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; (...)"

O princípio constitucional da não-cumulatividade deverá ser observado respeitando igualmente o princípio da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação de confisco, da ofensa à neutralidade fiscal e da ofensa a repartição rígida de competências tributárias.

Prossegue, dizendo que:

Não se trata de simples técnica arrecadatória passível de restrição pelo legislador infraconstitucional; assim, o direito ao crédito não pode ser restringido pelo Executivo, pois os contribuintes têm direito ao crédito das contribuições exigidas anteriormente, sendo esta uma forma de proteção da neutralidade fiscal às empresas pela preservação do faturamento como base de cálculo idônea para incidência fiscal, sob pena de prejudicar as empresas e o desenvolvimento nacional;

A autorização constitucional para que o legislador ordinário tivesse uma certa flexibilidade para estabelecer a não-cumulatividade para determinados contribuintes, com base no critério diferenciador do setor de atividade econômica, não significa que possam ser descuidados os direitos do contribuinte, protegidos pelos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da não discriminação;

Mesmo que a não cumulatividade do PIS e da Cofins não seja obrigatória, por não decorrerem da natureza destas contribuições, sua aplicação não pode ser discricionária, anti-isonômica ou ofensiva ao sistema constitucional de tributação e à proteção dos direitos fundamentais do contribuinte;

Igualmente, não é alterado o sentido da não-cumulatividade na sua aplicação às contribuições quanto ao sentido de permitir a compensação do valor exigido na operação anterior com o montante devido na operação posterior. Assim, os contribuintes que estejam protegidos pela não-cumulatividade do PIS e da COFINS não podem sofrer restrições ao direito de créditos das contribuições exigidas nas etapas anteriores. Ao contribuinte é assegurado a não cumulatividade plena, sendo vedada qualquer limitação discriminatória.

Os dispositivos do art. 3º, caput e § 1º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, “adotaram a sistemática de determinar a incidência sobre a totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica, com a possibilidade do desconto de créditos através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, relativamente a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos taxativamente.

A não-cumulatividade determinada para estas contribuições não é plena, visto que existem custos, encargos ou despesas que não podem ser excluídos; tal situação pode gerar uma ofensa ao regime geral da não-cumulatividade e do sistema constitucional tributário nacional”.

Defende, a seguir, a “AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS”. Discorre sobre o tema, invocando jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF que, em seu entendimento, “demonstra que as tentativas de restrição excessiva da RFB não se coadunam com a vontade da própria legislação, quem dirá da não-cumulatividade”. Diz ainda que:

- segundo as Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, o contribuinte tem o direito de tomar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda; todavia, não há no campo

legal um sentido técnico para “insumos” no tocante ao PIS e à COFINS; desse modo, “se as leis que instituíram essas contribuições não definiram o que são ‘insumos’ e nem obrigam à utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito, depreende-se que o legislador quis utilizar o sentido comum do termo e não restritivo”;

- portanto, para fins de apuração de créditos do regime não cumulativo do PIS e da Cofins, devem ser considerados como insumos “todos os gastos e investimentos que contribuem para um resultado, ou para a obtenção de uma mercadoria ou produto, até o consumo final”; ainda, “representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços”;
- deve-se ainda ter em conta “que o conceito de insumo para o IPI está relacionado estritamente a cada produto industrializado, resultante da aplicação de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem”; em relação ao PIS e à COFINS, por sua vez, “o conceito de ‘insumos’ se relaciona com a totalidade das receitas auferidas (faturamento) pelo contribuinte, as quais, para serem obtidas, exigem que o contribuinte incorra em custos diretos e indiretos”.

Transcreve ementa de acórdão do CARF e prossegue:

Como visto, considera-se insumos os produtos pertinentes ou que viabilizem o processo produtivo. No caso concreto, os produtos que não foram considerados como Insumo são os Produtos Químicos utilizados na assepsia e higienização dos tanques de transportes do leite (caminhões), silos e equipamentos industriais, entre outros.

Ressalta-se, no entanto, que os equipamentos operam com ciclos determinados sendo obrigatória a assepsia para evitar contaminação da matéria-prima e do produto acabado.

O setor de laticínio gera resíduos industriais que necessitam ser tratados na estação de tratamento, devido a elevada concentração de matéria orgânica na forma de lactose, proteínas e gorduras que, se não for removida adequadamente, causa sérios problemas. Para tanto, impõe-se a utilização de reagentes químicos para o efetivo tratamento dos resíduos.

Com a devida vênia, mas definições como estas, propostas pela fiscalização são, como um todo, até mesmo temerárias, pois são, em sua essência, um desestímulo à higienização de equipamentos que produzirão alimentos que serão consumidos por seres humanos, bem como à conscientização ambiental.

Obviamente, a Cooperativa, que prima por um produto de qualidade e segue os mais sérios critérios de higienização, continuará a fazer esta assepsia(sic). Porém, se esta decisão for mantida, lamenta-se que o desejo de arrecadar sobreponha se aos interesses da lei e dos brasileiros em geral.

No ponto seguinte, “FRETE DE AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS”, a interessada alega que não ocorreu duplicidade de créditos solicitados, como

equivocadamente entendeu a Autoridade Fiscal. Discorre que “tem o direito de ter seu pleito atendido devidamente analisado, ainda mais no caso concreto, pois os valores foram indevidamente indeferidos” e que “há um grande erro ao se alegar a impossibilidade de análise pelo volume de trabalho para justificar uma expressiva glosa.”

Prossegue, dizendo que:

Tanto que é verdade que o FRETE integra o custo do BEM, que o próprio Guia Prática da EFD-Contribuições, publicado pela Receita Federal do Brasil, confirma essa situação:

Os gastos com transporte na aquisição de mercadorias podem compor a base de cálculo dos créditos não cumulativos, uma vez consoante a boa técnica contábil e a legislação fiscal (art. 289, § 1º, do RIR/1999) integra o custo de aquisição das mercadorias adquiridas, o frete, quando pago pela pessoa jurídica adquirente.

Existe ainda fretes municipais, com incidência de ISS, portanto esses são vinculados ao serviço. Essa é a diferença e não a suposta duplicidade alegada. O próprio sistema da RFB OBRIGA a separação (...)

No ponto seguinte, “FRETE DE VENDA DE LEITE CRU”, a contribuinte discorre sobre o §2º art. 3º da Instrução Normativa nº 600/2006. A seguir, diz que a “o crédito nas vendas de leite com suspensão das contribuições é apenas o crédito decorrentes dos Insumos, e não qualquer crédito vinculado à operação. Poderia se admitir o estornado frete de coleta de insumos, mas não há vedação (ou obrigação de estorno) na venda, que é o caso da cooperativa quanto ao seu pleito.”

Ressalta, ainda, que está:

Apresentando, como já dito, a interpretação da própria RFB quanto ao tema e, por esse motivo, não há muito mais que acrescentar do que o pedido de procedência da manifestação quanto ao ponto.

Sustenta, a seguir “DA EXPRESSA DISPOSIÇÃO LEGAL PARA CRÉDITOS DE ARMAZENAGEM E FRETES DE TRANSFERÊNCIA”, que “por qualquer forma de interpretação que se aplique ao caso concreto, especialmente a lógica, por óbvio, percebe-se que a restrição ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre fretes de transferência, fere o espírito da Lei, pois fica aquém da intenção do legislador.”

Prossegue:

Como se pode notar, não é lógico excluir o frete de transferência do conceito de operação de venda, inclusive se a operação se der conforme requerido pela Receita possivelmente o valor do frete aumentará e, consequentemente, os créditos.

No ponto seguinte, “BENS DO ATIVO IMOBILIZADO”, discorda da Autoridade Fiscal que “entendeu, com base no artigo 3º, VII, da Lei 10.833/2003, que o pleito

creditório, especialmente quanto às benfeitorias, não se enquadra na atividade principal da empresa”

Prossegue:

Para finalizar esse ponto, pode se exemplificar para que fique bem clara a alegação. Uma das glosas se refere à ampliação do tratamento de efluentes e outra da ampliação do barracão da oficina mecânica. A simples leitura dos pontos já deixa claro o argumento, porém não é demais referir que nitidamente essas benfeitorias estão vinculadas a atividade da empresa. Não há como se entender de forma contrária.

Sustenta no item “JUROS DO IMOBILIZADO”, que “diferentemente do que fora dito na informação fiscal, não foram incorporados juros ao ativo imobilizado após o início da depreciação de bens, conforme comprovação já juntada aos autos e provas que ora acosta.”

No ponto seguinte, “DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS”, a contribuinte alega que “diversos princípios constitucionais são feridos na restrição de créditos pretendida pela RFB. Dentre os quais, destacam-se os seguintes.”

Defende:

É entendimento consagrado que não basta ao administrador público tão somente a estrita observância do texto legal, ele deve se pautar por um padrão de “moralidade pública”, ou seja, nas regras de boa administração, nos princípios de justiça e equidade. A ação administrativa deve dirigir-se à realização de uma ação pública que promova e não apenas proteja os direitos fundamentais, do cidadão e do contribuinte.

O princípio da boa-fé exige a presença de: i) uma relação continuada entre fisco e contribuinte; ii) uma relação de expectativas recíprocas e legítimas; iii) a violação ou quebra dessas expectativas por um conflito entre o comportamento indicado e o comportamento atual.

Também resta ferido o princípio da proporcionalidade, entendido este como um delimitador do arbítrio estatal, conforme sábia lição de Pontes.

A proporcionalidade, vista como princípio jurídico, possui três aspectos que nada mais são do que planos de análise, cuja avaliação de cada qual deve ser feita de forma rigorosa e “fase a fase”.

Mais uma vez, de longe se flagra o não atendimento do princípio da proporcionalidade, pois quando se analisa este subprincípio vê-se que não há nenhum objetivo superior ao bem agredido da contribuinte, com a vedação ao direito creditório, sendo buscado pelo órgão fiscal.”

Por fim, apresenta seus “PEDIDOS E REQUERIMENTOS”:

1. Recebimento tempestivo da Presente Defesa Fiscal, sob a denominação de Manifestação de Inconformidade;

2. Declaração de procedência da presente Manifestação de Inconformidade com o reconhecimento do direito creditório de todos os pontos enfrentados no presente recurso.

3. Alternativamente, quanto aos fretes vinculados à aquisição de insumos, que seja deferida a diligência para a correta análise dos valores indevidamente glosados.

4. Provas que serão produzidas - Além das provas documentais que apresenta, requer a possibilidade da Juntada de todas as informações necessárias a fiel comprovação do seu direito.

Assim procedendo, o Ministério da Fazenda, órgão fundamental à democracia e ao cumprimento do dever de promoção do Estado Democrático de Direito, estará atingindo com plenitude sua finalidade, provendo ao caso em tela a tão almejada e merecida Justiça Social! “

Em 24/09/2020, a 31ª Turma da DRJ08, por meio do Acórdão nº 108-002.744, decidiu, por unanimidade, julgar procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo parcialmente o direito creditório pleiteado. A decisão foi assim ementada:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados à validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

PROVA. MOMENTO. DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de

inconformidade, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE ÔNUS DA PROVA.

Certeza e liquidez do crédito são requisitos obrigatórios para o reconhecimento do valor a ressarcir ou compensar.

Nos pedidos de repetição de indébitos ou de ressarcimento de créditos, bem como na utilização de créditos em declaração de compensação, é ônus da contribuinte a demonstração de forma cabal e específica, mediante comprovação minudente, da existência do direito creditório pleiteado, o qual deve ser indeferido se não comprovada sua liquidez e certeza.

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA. GLOSAS.

No âmbito do processo administrativo fiscal não se admite a negativa geral, pois a defesa deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir, operando-se a preclusão processual relativamente à matéria que não tenha sido expressamente contestada na defesa apresentada. Assim, consideram-se consolidadas na esfera administrativa as glosas que não foram objeto de contestação específica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/02 E Nº 404/04. LEGALIDADE. MATÉRIA JULGADA NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.

Declarada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, a ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04, adotam-se as balizas constantes do correspondente julgado (REsp nº 1.221.170/PR), da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, no que concerne ao conceito de insumo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

São considerados insumos os serviços utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a

exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos.

Nas hipóteses em que for possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras, é necessário que a pessoa jurídica realize rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, a teor de

rateio já previsto na legislação antes mesmo da ampliação do conceito de insumos trazido pelo julgamento do STJ.

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS.

Não há previsão legal específica para a apuração de crédito em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição de bens, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens e a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

FRETE. AQUISIÇÕES SEM CONTRIBUIÇÃO.

Apenas os fretes vinculados aos bens onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins ensejam os respectivos direitos creditórios, pois, a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições não confere direito a crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENFEITORIAS. EDIFICAÇÕES. DEPRECIAÇÃO.

No regime da não cumulatividade, são admitidos créditos calculados sobre os encargos de depreciação todas as edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

DESPESAS COM EFLUENTES. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Admitida a necessidade e essencialidade do tratamento de efluentes, bem como sua relação com as atividades produtivas, afasta-se a glosa aplicada.”

A decisão recorrida iniciou a análise pela necessidade de comprovação da certeza e liquidez do crédito, assentando caber à contribuinte demonstrar, de forma específica, os fatos que dariam suporte ao ressarcimento. Também considerou preclusas as matérias que não teriam sido objeto de contestação individualizada na manifestação de inconformidade.

Quanto ao conceito de insumo, a DRJ adotou o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, segundo o qual o direito ao crédito deve ser aferido a partir dos critérios da essencialidade e da relevância do bem ou serviço para a atividade produtiva.

A partir dessas premissas, foram acolhidas parcialmente as alegações relativas aos produtos químicos utilizados na assepsia e higienização. A decisão considerou que, em se tratando de indústria de laticínios, esses itens guardam relação com o processo produtivo e com as exigências sanitárias próprias da atividade.

Também houve reforma parcial quanto aos encargos de depreciação vinculados à ampliação da unidade de tratamento de efluentes, por se entender que o tratamento dos resíduos gerados na atividade industrial integra as exigências relacionadas ao funcionamento da unidade produtiva.

As demais glosas foram mantidas. Em relação aos insumos, permaneceram glosados diversos grupos de despesas, como materiais de construção, ferramentas, peças, materiais de limpeza, gastos com empilhadeiras, veículos, lavagem de caminhões, materiais de laboratório, análises e testes, embalagens, etiquetas e caixas.

No caso dos fretes de aquisição, a DRJ manteve a glosa por entender que a contribuinte não teria demonstrado, de forma suficiente, a vinculação das despesas aos bens ou serviços geradores de crédito.

Quanto aos fretes na operação de venda, a decisão recorrida também manteve as glosas. Foram mencionadas, entre outras situações, despesas relacionadas a transferências entre estabelecimentos, fretes não vinculados à operação de venda, registros em conta analítica inadequada e operações com suspensão.

No tocante aos encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado, a DRJ manteve parte das glosas por entender que determinados bens, benfeitorias ou custos não estavam vinculados à atividade produtiva da contribuinte, ou decorriam de custos indiretos, gastos gerais, bens não localizados na amostra ou valores creditados a pessoas físicas.

Em relação aos juros do imobilizado, a decisão concluiu que a documentação apresentada não era suficiente para afastar a glosa efetuada pela fiscalização.

Cientificada da decisão, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário.

Em suas razões, sustenta que a manifestação de inconformidade impugnou suficientemente as glosas, especialmente quanto à aplicação do conceito de insumo, não sendo cabível restringir a análise apenas aos itens expressamente individualizados.

No mérito, afirma que os bens e serviços glosados são essenciais ou relevantes à atividade industrial desenvolvida, voltada à produção e comercialização de produtos lácteos.

A recorrente defende, nesse contexto, o direito ao crédito sobre materiais de construção, peças, ferramentas, materiais de limpeza, gastos com empilhadeiras, veículos, lavagem de caminhões, materiais de laboratório, análises, testes, embalagens, etiquetas e caixas. Segundo alega, tais itens se relacionam ao processo produtivo, à conservação da qualidade dos produtos, ao atendimento de exigências sanitárias, à movimentação interna, ao acondicionamento ou ao transporte das mercadorias.

Quanto aos fretes de aquisição, sustenta que tais despesas compõem o custo de aquisição dos insumos e, por isso, não poderiam ser glosadas quando vinculadas a bens ou serviços utilizados na atividade produtiva.

No que se refere aos fretes na operação de venda, argumenta que as despesas de transporte integram a cadeia de comercialização dos produtos, sendo indevida a interpretação restritiva adotada pela fiscalização e mantida pela DRJ.

A recorrente também impugna as glosas relativas aos encargos de depreciação e amortização do ativo imobilizado. Afirmar que a legislação permite o creditamento sobre edificações, benfeitorias, máquinas, equipamentos e demais bens utilizados nas atividades da empresa, sem exigir vinculação exclusiva à etapa principal de produção.

Por fim, em relação aos juros do imobilizado, sustenta ter apresentado documentação suficiente para demonstrar que os valores não foram incorporados ao ativo após o início da depreciação ou da utilização dos bens.

Ao final, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, com o reconhecimento do direito creditório pleiteado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Carlos de Barros Pereira**, Relator

1. Conhecimento

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias.

Conheço do recurso apenas em parte, ressalvadas as matérias já acolhidas pela decisão recorrida e aquelas alcançadas pela preclusão consumativa, conforme fundamentação desenvolvida no item próprio.

Conheço do recurso apenas em parte.

Na parte conhecida, passo ao exame das preliminares e, em seguida, do mérito.

2. Preliminares

2.1 Da alegação de inoccorrência de preclusão sobre as glosas de insumos

No Recurso Voluntário, a contribuinte insurge-se contra o entendimento da DRJ que considerou preclusas as glosas relativas a bens e serviços não enquadrados no conceito de insumo. Sustenta que a matéria teria sido devolvida desde a manifestação de inconformidade por grupos de despesas, com impugnação do critério geral adotado pela fiscalização.

A alegação não procede.

No processo administrativo fiscal, não se admite impugnação genérica. Nos termos do Decreto nº 70.235/1972, cabe ao sujeito passivo indicar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

No caso, a fiscalização detalhou em planilhas os itens glosados e os respectivos motivos de glosa. Diante dessa individualização, não bastava à contribuinte invocar, em termos gerais, a ampliação do conceito de insumo ou a essencialidade de sua atividade industrial. Era necessário impugnar de forma específica os itens glosados, demonstrando sua efetiva função na atividade produtiva e a certeza e liquidez do crédito correspondente.

A discussão abstrata sobre o conceito de insumo não substitui a demonstração concreta da natureza do bem ou serviço, de sua função no processo produtivo e do atendimento aos requisitos legais de creditamento. A impugnação genérica ou por mera referência a grupos contábeis não impede a consolidação administrativa das glosas não especificamente contestadas.

Assim, mantenho o óbice formal reconhecido pela DRJ quanto às matérias não especificamente impugnadas na manifestação de inconformidade, especialmente quanto a materiais de embalagem e etiquetas para transporte, caixas de papelão, peças em geral, materiais de laboratório, materiais de construção, serviços gerais, análises e testes, manutenção de empilhadeiras e paleteiros, lavagem de caminhões, resíduos, materiais de limpeza, pneus, despesas gerais e itens correlatos, na extensão em que não tenham sido objeto de impugnação específica no momento processual próprio.

Essa conclusão não alcança as matérias conhecidas e examinadas no mérito em tópicos próprios, especialmente os fretes de transporte de insumos, os fretes de venda de leite cru e leite cru pré-beneficiado glosados em razão da suspensão da incidência das contribuições, e os encargos de depreciação ou amortização relativos à ampliação do barracão da oficina mecânica.

Rejeito, portanto, a alegação de inoccorrência de preclusão.

3. Mérito

3.1. Do conceito de insumo para fins de creditamento da Cofins não cumulativa

A controvérsia principal envolve o enquadramento de determinados bens, serviços e encargos como geradores de crédito no regime não cumulativo da Cofins.

A análise deve partir do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, submetido ao rito dos recursos repetitivos. Naquela oportunidade, a Primeira Seção assentou que, para fins de PIS/Cofins, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância.

A essencialidade diz respeito ao item sem o qual a atividade produtiva ou a prestação de serviço não se desenvolveria de modo regular. A relevância, por sua vez, alcança bens e serviços que, embora não sejam indispensáveis em sentido absoluto, assumem importância objetiva para o desenvolvimento da atividade, seja pelas características do processo produtivo, seja por imposição normativa, técnica ou sanitária.

A Nota SEI PGFN/MF nº 63/2018, ao tratar dos efeitos do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, destacou a utilidade do chamado teste de subtração. Por esse critério, examina-se se a retirada hipotética do bem ou serviço comprometeria a realização da atividade empresarial ou acarretaria perda substancial de qualidade do produto ou serviço.

O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 seguiu a mesma diretriz, reconhecendo que a aplicação do conceito de insumo deve considerar as particularidades de cada atividade econômica e de cada processo produtivo.

Esse critério, contudo, não transforma todo custo ou despesa operacional em crédito da não cumulatividade. A essencialidade e a relevância devem ser demonstradas de forma concreta, com identificação do bem ou serviço, sua função no processo produtivo e sua vinculação com a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica.

No caso de indústria de laticínios, essa análise deve considerar as exigências próprias da produção de alimentos, inclusive quanto à higienização, assepsia, controle sanitário, conservação, acondicionamento e movimentação de produtos, na medida em que tais elementos integrem objetivamente a regularidade, qualidade e segurança da produção.

Por outro lado, continuam fora do conceito de insumo as despesas meramente administrativas, comerciais, financeiras ou de apoio geral, quando não demonstrada sua relação de essencialidade ou relevância com a atividade produtiva. Também não basta a classificação contábil ou a indicação genérica de que determinado gasto foi necessário ao funcionamento da empresa.

Tratando-se de pedido de ressarcimento, permanece com a contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pleiteado. Cabe-lhe demonstrar, de forma individualizada, que os bens, serviços ou encargos glosados se enquadram nas hipóteses legais de creditamento e atendem aos critérios fixados pela jurisprudência e pela orientação administrativa aplicáveis à matéria.

Essas premissas orientam o exame das matérias conhecidas. Elas não afastam a preclusão consumativa, não reabrem glosas não impugnadas no momento processual próprio e não dispensam a prova individualizada da liquidez e certeza do crédito.

3.2 Fretes de insumos: aquisição e transporte entre unidades produtivas

Dou provimento ao recurso quanto aos fretes de transporte de insumos utilizados na atividade industrial, abrangendo tanto os fretes de aquisição de insumos quanto os fretes de insumos entre unidades produtivas.

A atividade da contribuinte é industrial, voltada à produção de derivados lácteos. Nesse contexto, o leite cru, o leite cru refrigerado, o leite cru pré-beneficiado e os demais insumos ou produtos em elaboração que ainda integrem a cadeia produtiva não se confundem com produtos acabados ou mercadorias prontas para comercialização.

O transporte desses insumos até a unidade produtiva, ou entre unidades produtivas, integra a própria cadeia industrial. A circunstância de o deslocamento ocorrer entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não descaracteriza o crédito, pois, nessas rubricas, o bem transportado mantém natureza de insumo, matéria-prima ou produto em elaboração.

As planilhas fiscais identificam lançamentos de leite cru refrigerado, leite cru pré-beneficiado e transferências vinculadas a unidades produtivas como serviços de transporte de insumos, classificados na conta de insumos e glosados sob o motivo “aquisição de serviço de transporte”.

Quanto aos fretes de aquisição de insumos não onerados, aplica-se a orientação da Súmula CARF nº 188, que admite o aproveitamento de créditos sobre despesas com frete na aquisição de insumos não onerados, quando o serviço de transporte esteja registrado de forma autônoma em relação ao insumo adquirido e tenha sido efetivamente tributado.

Quanto aos fretes de insumos entre unidades produtivas, o creditamento não decorre propriamente da referida súmula, mas da natureza de insumo do bem transportado e de sua função no processo industrial, à luz dos critérios de essencialidade e relevância. O que define o tratamento jurídico não é o simples fato de o frete ocorrer entre estabelecimentos, mas a natureza do bem transportado e sua função no processo industrial.

Assim, reverterem-se as glosas relativas aos fretes de transporte de insumos utilizados na atividade industrial, compreendendo os fretes de aquisição e os fretes de insumos entre unidades produtivas, especialmente leite cru, leite cru refrigerado, leite cru pré-beneficiado e produtos em elaboração que ainda integrem a cadeia produtiva.

3.3. Frete na operação de venda de mercadorias com suspensão ou alíquota zero

Dou provimento ao recurso quanto às glosas dos fretes na operação de venda de mercadorias sujeitas à suspensão ou à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando a glosa tiver sido fundada exclusivamente no regime desonerado da receita de venda.

A fiscalização segregou, na rubrica de armazenagem e frete na operação de venda, lançamentos relativos a mercadorias vinculadas a receitas não tributadas. Em parte desses lançamentos, a glosa foi motivada pela circunstância de a mercadoria vendida estar sujeita à suspensão da incidência das contribuições, especialmente no caso de leite cru e leite cru pré-beneficiado. Também há, nas planilhas, fretes vinculados a produtos lácteos sujeitos à alíquota zero ou a outras hipóteses de receita não tributada.

O art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003 autoriza o crédito sobre armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II do mesmo artigo, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Nessa hipótese, o crédito decorre do serviço de transporte vinculado à operação de venda, e não da tributação da mercadoria vendida.

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004 dispõe que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Esse dispositivo, contudo, deve ser compreendido como norma de manutenção de créditos regularmente constituídos, e não como criação autônoma de nova hipótese de creditamento.

Assim, não se está reconhecendo crédito em razão da desoneração da mercadoria vendida, nem criando hipótese autônoma de creditamento com base no art. 17 da Lei nº 11.033/2004. O crédito decorre do frete na operação de venda, previsto no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, e é mantido porque a suspensão ou a alíquota zero da receita de venda não impedem, por si sós, a manutenção de créditos regularmente vinculados à operação. Essa leitura é compatível com o Tema 1093/STJ, segundo o qual o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 preserva créditos cuja constituição não seja vedada pela legislação, mas não cria crédito novo em hipótese legalmente vedada.

A suspensão da incidência das contribuições ou a aplicação de alíquota zero sobre a receita da mercadoria vendida não constituem, portanto, fundamento suficiente para afastar o crédito relativo ao frete da operação de venda. O serviço de transporte possui materialidade própria e não se confunde com o regime tributário aplicável ao produto comercializado.

Também não há razão para equiparar o frete de venda de mercadoria sujeita à suspensão ou à alíquota zero ao frete de produto acabado entre estabelecimentos. No primeiro caso, trata-se de operação de venda, com ônus de frete suportado pela vendedora. No segundo, trata-se de deslocamento interno entre estabelecimentos, sem previsão legal de creditamento.

Assim, reverterem-se as glosas dos fretes na operação de venda de leite cru, leite cru pré-beneficiado e demais produtos lácteos sujeitos à suspensão ou à alíquota zero, quando a glosa tiver sido fundada exclusivamente no regime desonerado da receita de venda.

Permanecem glosados, contudo, os fretes classificados por fundamentos distintos, como frete que não é de venda, transferência de produtos acabados ou comercializáveis entre estabelecimentos, devolução, documento fiscal cancelado, tomador terceiro ou rubrica sem vínculo com operação de venda legalmente creditável.

3.4. Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, devoluções e demais fretes não reconhecidos

Nego provimento quanto aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, devoluções, documentos fiscais cancelados, fretes cujo tomador seja terceiro e rubricas classificadas como frete que não é de venda.

A vedação não decorre do simples fato de haver transporte entre unidades. O ponto decisivo é a natureza do bem transportado e a natureza jurídica da operação.

Quando o transporte recai sobre produto acabado ou comercializável deslocado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não se está diante de frete de aquisição de insumo, frete de insumo entre unidades produtivas, nem frete na operação de venda. Trata-se de deslocamento interno posterior à etapa produtiva, sem previsão legal de creditamento no regime não cumulativo.

Aplica-se, nessa hipótese, a Súmula CARF nº 217, segundo a qual os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos.

Portanto, permanecem glosados os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, assim entendidos os produtos prontos para venda ou distribuição, sem abranger leite cru, leite cru refrigerado, leite cru pré-beneficiado ou produtos em elaboração que ainda integrem a cadeia industrial, bem como devoluções, documentos fiscais cancelados, fretes cujo tomador seja terceiro, rubricas classificadas como frete que não é de venda e demais fretes não caracterizados como transporte de insumo ou frete na operação de venda legalmente creditável.

Essa conclusão não alcança os fretes de leite cru, leite cru refrigerado, leite cru pré-beneficiado ou produtos em elaboração transportados entre unidades como etapa da cadeia industrial, nem os fretes de venda de leite cru e leite cru pré-beneficiado glosados exclusivamente em razão da suspensão da incidência sobre a mercadoria vendida, matérias já apreciadas nos itens próprios deste voto.

3.5. Demais bens e serviços classificados como insumos

Quanto aos demais bens e serviços classificados genericamente como insumos, o recurso não comporta provimento.

Parte dessas matérias não foi especificamente impugnada no momento processual próprio, razão pela qual não é conhecida por preclusão consumativa.

Quanto às matérias conhecidas, a contribuinte não demonstrou de forma individualizada a essencialidade ou relevância de cada bem ou serviço no processo produtivo, tampouco a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Não basta afirmar que determinado gasto foi útil, necessário ou conveniente ao funcionamento da empresa. O regime não cumulativo exige enquadramento legal e prova concreta da função produtiva do bem ou serviço.

Assim, mantêm-se as glosas relativas a materiais de embalagem e etiquetas para transporte, peças em geral, materiais de laboratório, materiais de construção, serviços gerais, análises e testes, manutenção de empilhadeiras e paleteiros, lavagem de caminhões, resíduos, materiais de limpeza, pneus, despesas gerais e itens correlatos, quando alcançados pela preclusão ou desacompanhados de prova individualizada suficiente.

3.6. Juros do imobilizado

Nego provimento quanto aos juros do imobilizado.

A legislação da não cumulatividade permite, nas hipóteses legais, créditos sobre encargos de depreciação ou amortização de bens do ativo imobilizado. Não há, contudo, previsão legal de crédito autônomo sobre juros vinculados ao imobilizado.

Além disso, a contribuinte não demonstrou, de forma individualizada, a regular incorporação dos juros ao custo de bens antes da entrada em operação e antes do início da depreciação.

Mantém-se, portanto, a glosa dos juros do imobilizado.

3.7. Edificações e benfeitorias. Ampliação do barracão da oficina mecânica

Dou provimento ao recurso quanto às glosas relativas aos encargos de depreciação ou amortização da ampliação do barracão da oficina mecânica.

O art. 3º, VII, da Lei nº 10.833/2003 admite o creditamento relativo a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, sendo o crédito calculado, nos termos do art. 3º, § 1º, III, sobre os encargos de depreciação ou amortização incorridos no mês.

Para essa hipótese, a lei não exige que a edificação ou benfeitoria esteja inserida diretamente na etapa central do processo industrial. Exige-se sua utilização nas atividades da empresa.

A oficina mecânica vinculada à manutenção da estrutura operacional da indústria de laticínios é utilizada nas atividades empresariais. A glosa fundada exclusivamente na ausência

de vinculação direta à atividade principal produtiva não se sustenta diante da redação do inciso VII.

Assim, reverterem-se as glosas relativas aos encargos de depreciação ou amortização da ampliação do barracão da oficina mecânica.

Esse provimento não alcança outras glosas de ativo imobilizado fundadas em motivos autônomos, como bens totalmente depreciados, bens usados, ausência de documentação, pagamentos a pessoas físicas, despesas gerais, diferenças não comprovadas, bens de uso administrativo, veículos de uso geral, câmeras de segurança, prédios administrativos, reformas de conservação, poços, lagoas, asfalto ou itens não enquadrados como edificação ou benfeitoria utilizada nas atividades da empresa.

4. Conclusões

Ante o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, deixando de conhecê-lo:

a) quanto às matérias já acolhidas pela decisão recorrida, por ausência de interesse recursal; e

b) quanto às matérias não especificamente impugnadas na manifestação de inconformidade, por preclusão consumativa.

Na parte conhecida, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para:

a) reverter as glosas relativas aos fretes de transporte de insumos utilizados na atividade industrial, abrangendo os fretes de aquisição de insumos e os fretes de insumos entre unidades produtivas, especialmente leite cru, leite cru refrigerado, leite cru pré-beneficiado e produtos em elaboração que ainda integrem a cadeia produtiva;

b) reverter as glosas relativas aos fretes na operação de venda de leite cru, leite cru pré-beneficiado e demais produtos lácteos sujeitos à suspensão ou à alíquota zero, quando classificadas exclusivamente sob o fundamento do regime desonerado da receita de venda;

c) reverter as glosas relativas aos encargos de depreciação ou amortização da ampliação do barracão da oficina mecânica.

Mantenho as demais glosas, inclusive as relativas a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, devoluções, documentos fiscais cancelados, fretes cujo tomador seja terceiro, fretes não caracterizados como transporte de insumo ou frete de venda legalmente creditável, demais bens e serviços genericamente classificados como insumos, juros do imobilizado e demais itens com fundamento autônomo não afastado.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara

Peço vênia para divergir parcialmente do Relator quanto à manutenção das glosas relativas aos fretes de devolução de mercadorias.

O art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003 assegura o crédito relativo ao frete na operação de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor. Nessa hipótese, o legislador não condicionou o creditamento ao momento exato da prestação do serviço de transporte, mas à sua vinculação com a operação de venda.

A devolução da mercadoria, ainda que posterior à entrega ao adquirente, constitui desdobramento da própria relação comercial originária. O frete de retorno não representa operação autônoma nem deslocamento interno de mercadorias, mas providência necessária à reversão ou regularização da venda anteriormente realizada.

Quando suportado pelo vendedor, o custo do transporte de retorno permanece diretamente vinculado à operação de venda que lhe deu causa, integrando o mesmo negócio jurídico.

Por essa razão, voto por reverter as glosas relativas aos fretes de devolução suportados pela Recorrente.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara