



<b>Processo nº</b>	10940.720354/2017-64
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3201-011.383 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	20 de dezembro de 2023
<b>Recorrente</b>	CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

INSUMO. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo 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 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.

#### **CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE**

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

**COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. RECEITA EXCLUÍDA DA BASE DE CÁLCULO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

Por falta de previsão legal, não é permitido à pessoa jurídica que exerce a atividade de cooperativa a manutenção de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins vinculados às receitas excluídas da base de cálculo das referidas contribuições.

**CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. VEDAÇÃO.**

O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, vedava o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

**CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. PRODUTO FINAL DEVIDAMENTE TIPIFICADO.**

A apuração do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é permitida apenas às pessoas jurídicas que produzem as mercadorias de origem animal ou vegetal mencionadas expressamente no dispositivo legal.

**CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE SUÍNOS VIVOS**

As aquisições de suínos para o abate e produção de carnes e derivados, somente garantem crédito presumido da agroindústria quando vinculadas à produção de mercadorias destinadas à exportação, não havendo como reconhecer o creditamento para as operações atreladas ao mercado interno, dado o que dispõe o Art. 55, § 5º, Inciso II.

**CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE.** Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é inicialmente do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos, mas desde que se refiram a aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes da aquisição dos seguintes itens: (i) embalagens para transporte, (ii) transporte de produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica e (iii) créditos com base nos encargos de depreciação acelerada com base no Inciso XII, art. 1º da Lei 11.774/2008, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento. Inicialmente, após a prolação do voto pelo Relator, o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes propôs a realização de diligência, proposta essa rejeitada pelos demais conselheiros.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## Relatório

O presente voto trata de julgamento do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra decisão que julgou parcialmente procedente a Manifestação de inconformidade. Para melhor análise passo a reproduzir o relatório da decisão recorrida.

Trata o presente processo do pedido eletrônico de resarcimento – PER nº 31741.22560.271115.1.1.18-7049, relativo ao crédito de PIS/Pasep vinculado às receitas não cumulativas (do mercado interno não tributado - MINT e de exportação) do 3º trimestre de 2015, que solicita o valor de R\$ 1.148.544,39. O processo trata, também, das declarações eletrônicas de compensação (Dcomp) nº 25496.18875.060116.1.3.18-4973 e nº 26156.43648.030216.1.3.18-2899, as quais se utilizaram de parte do crédito solicitado no mencionado pedido de resarcimento.

O pleito da interessada foi analisado pela unidade de origem, Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa-PR, que emitiu, em 19/04/2017, o Despacho Decisório nº 205/2017, por meio do qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 827.207,17, e homologou as declarações de compensação até o montante do crédito reconhecido.

Em referido despacho decisório, nota-se que a autoridade *a quo* relata os fundamentos, documentos e o modo de apuração do direito creditório solicitado, importando dele ressaltar que a ação fiscal foi realizada para atender o Mandado de Segurança nº 5009367-74.2016.4.04.7009/PR, e, principalmente, que, ao tomar como base as informações constantes na EFD-Contribuições do período analisado, foram efetivados os ajustes/glosas a seguir relacionados (destaque-se que foram mantidas as numerações e nomenclaturas/rubricas utilizadas pela fiscalização).

*1- Aquisição de cooperados.* Glosa de todos os créditos relativos às aquisições de bens/mercadorias de cooperados (Cooperativa Agrária Agroindustrial, Frísia Cooperativa Agroindustrial, Agropecuária Jabutica Ltda, entre outras) e às aquisições de energia elétrica da cooperativa de eletrificação rural “Eletrorural – Cooperativa de Infraestrutura Castrolanda”, CNPJ 76.108.240/0001-76, sob o argumento de que a aquisição destes produtos/serviços não está sujeita ao pagamento das contribuições, o que impede a apuração de crédito, conforme as leis de regência da matéria (Lei nº 10.637/02 e nº 10.833/2003).

*2 – Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições.* Nessa rubrica foram efetuadas glosas relativas às aquisições de produtos sujeitos à aplicação de alíquota zero. No caso, foram efetuadas glosas de créditos de defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas (Lei nº 10.925/04, art. 1º, inciso II), de corretivos de solo de origem mineral classificados no Capítulo 25 da Tipi (Lei nº 10.925/04, art. 1º, inciso IV), de treonina, classificada no Capítulo 29 da NCM e relacionada no Anexo I do Decreto nº 6.426/2008 (art. 1º, inciso I), e de carnes e miudezas, classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, e 02.09 da NCM. Além disso, foram glosadas as notas fiscais de entrada, emitidas pela própria Castrolanda, referentes a “lenha eucalipto (pátio)”, cujos campos destinados para informações sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins apresentam a descrição “operação de aquisição sem direito a crédito”.

*3 – Bens utilizados como insumo – Enquadramento no conceito de insumos – Geral.* Nessa rubrica a fiscalização utilizou-se do conceito de insumo contido nas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 (relativas ao PIS e Cofins, respectivamente), efetivando glosas de crédito que podem ser classificadas em 7 (sete) grupos distintos, a saber:

- Primeiro grupo - glosas relativas às aquisições descritas nas planilhas apresentadas em resposta ao Termo de Intimação nº 100/2017 para as quais, além de o esclarecimento dado pela contribuinte ter sido genérico, o campo “descrição função” (informado nas referidas planilhas) não esclarece (ou é insuficiente para determinar) a utilização dos bens e serviços nela listados. Nesse grupo, além das IN mencionadas, a fiscalização embasou as glosas na Solução de Consulta nº 36 – SRRF09/Disit.

- Segundo grupo - glosas relativas às aquisições dos serviços da rubrica “7.02 – Cessão de Mão de Obra”, em razão de se tratarem de “abertura de estradas”, “transporte cascalho”, “horas retroescavadeira”, “abertura de buco”, ou seja, de serviços que não podem ser considerados como insumo.

- Terceiro grupo – glosa de aquisições de materiais e as partes e peças utilizadas nas seguintes funções: limpeza e lavanderia, higienização, utilidades, vestiário/lavanderia, grife castrolanda, unidade de distribuição de ração, loja agropecuária, “serviços apoio” e serviços gerais.

- Quarto grupo – glosa de bens e serviços utilizados em atividades intermediárias da empresa, tais como: “solução de limpeza”, detergentes, desinfetantes, “ticket de balança”, “carregador de celular”, “canaleta”, “papel toalha”, “rolo para pintura”, “rodas para cadeira”, “cap para esgoto 50 mm tigre”, “serviço de lavanderia”, “jardinagem”, “serviço de medição de gases atmosféricos”, “serviço de expurgo”, “capa descartável”, “serviços de agronomia/arquitetura/geologia/urbanismo/paisagismo”, “dedetização, desinfecção, desratização”, “controle qualidade”, entre outros.

- quinto grupo - glosas relativas às aquisições de produtos utilizados no tratamento de água e efluentes (produtos como GDTECH e de serviço de “controle e tratamento de efluentes”), com a argumentação de que não se tratam de insumos, conforme a Solução de Consulta nº 323 – SRRF08/Disit.

- sexto grupo – glosas relativas às aquisições de equipamentos de segurança e de proteção individual (tais como botas, sapatos de segurança, protetores auriculares, máscaras, capacetes, aventais, luvas, toucas, cintos de segurança, entre outros), com a argumentação de que não se tratam de insumos, conforme a Solução de Consulta COSIT nº 99/2015 .

- sétimo grupo - glosa das aquisições de vestuários e uniformes (jalecos, conjunto calça/blusa, camisas, jaquetas, soutien, etc.) em virtude de a Lei nº 10.833/03, art. 3º, inciso X, restringir o aproveitamento desses créditos aos uniformes fornecidos por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, o que não é o caso em análise.

*4. Bens e serviços utilizados como insumo - Enquadramento no conceito de insumos – Florestamento e Reflorestamento.* Glosa dos gastos utilizados no florestamento e reflorestamento (como, por exemplo, “adubação”, “aplicação de herbicida”, “plantio”, “calcareamento”, “cerca em propriedade rural”, “preparo de solo”, “roçada manual”, “roçada mecanizada”, “cessão de mão de obra”, “coroamento manual”, transporte municipal de cargas, “corte de lenha”, “lenha eucalipto – pátio”, entre outros), sob a argumentação de que, de acordo com a Solução de Consulta Disit/09RF nº 36, de 2011, os custos do florestamento e reflorestamento só são considerados insumos caso a pessoa jurídica se dedique a estas atividades como forma de prestação de serviços a terceiros e não como forma de obtenção de matéria-prima para sua produção.

*5 – Bens utilizados como insumo – Enquadramento no conceito de insumos – Embalagens.* Glosa relativa às aquisições de caixas de papelão, filme shrink, palete, entre outros que são utilizados apenas para o transporte das mercadorias, com a alegação de que somente o material de embalagem que seja usado para embalar o produto, alterando a sua forma de apresentação ou aperfeiçoando-o para consumo, é que possibilita o desconto de crédito.

*6 – Serviço de transporte de carga –* glosa dos serviços prestados pela Transportadora Hey Ltda, uma vez que, segundo a Solução de Divergência Cosit nº 26, de 2008, os gastos com transporte do produto, acabado ou em elaboração, entre estabelecimentos industriais ou distribuidores da mesma pessoa jurídica não geram direito a crédito da não cumulatividade.

*7 – Energia Elétrica.* Glosa dos valores referentes aos gastos com iluminação pública (CIP) e demandas contratadas, sob o argumento de que somente a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica é que concede o direito ao crédito.

Foram glosadas, também, as faturas de energia elétrica nº 83155, da Companhia Sul Paulista de Energia, nº 266005, da Elektro Eletricidade e Serviços S/A e nº 419458, 410165, 391887, 617339, 800133 e 388910 da Copel Distribuição S/A, que não foram apresentadas pelo contribuinte.

*8. Bens do Ativo Imobilizado (Com base do Valor de Aquisição) – Aquisições em períodos anteriores.* Glosa relativa às aquisições cujas notas fiscais datam de períodos anteriores e posteriores ao 3º trimestre de 2015, sob o argumento de que a legislação (art. 1º da Lei nº 11.774/2008) somente permite a apropriação do crédito no mês das respectivas aquisições.

*9. Bens do Ativo Imobilizado – Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições.* Glosa das aquisições efetuadas da Cooperativa de Laticínios Sorocaba, com a sustentação de que neste tipo de operação (Venda de Bem do ativo imobilizado), de acordo com a legislação de regência da matéria, não há a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e que, por este motivo, não existe o direito ao crédito.

*10. Bens do Ativo Imobilizado – Benfeitorias.* Glosa dos custos relacionados com benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros, com a argumentação de que, no caso das benfeitorias, não há previsão legal de aproveitamento com base no valor de aquisição e nem no prazo de 24 parcelas.

*11. Crédito Presumido – Batata.* Glosa do crédito presumido relativo às aquisições de batata. A fiscalização sustenta que as aquisições de batata para a produção de batata frita, classificada no código NCM 2005.20.00, não concedem o direito ao crédito (presumido) previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, uma vez que tal produto (batata frita) não se encontra listado no artigo mencionado.

*12. Crédito Presumido – Suínos.* Glosa do crédito presumido calculado sobre a aquisição de suínos vivos, classificados na posição 01.03 da NCM, utilizados na produção de carnes da espécie suínas refrigeradas ou congeladas (posição 02.03, 0206.30.00, 0206.4), destinadas a exportação, conforme o inciso III, art. 55 da Lei nº 12.350/2010. Sustenta que a cooperativa, além de exportar carnes e miudezas, realiza operações de venda no mercado interno de suínos vivos (01.03), inclusive para o mercado interno não tributável, estando proibida de apurar o crédito presumido.

Importante destacar, também, que a fiscalização confeccionou tabelas (anexas ao despacho decisório) com a relação de todas as notas fiscais glosadas (denominada *Notas fiscais glosadas - 3º trimestre de 2015*), sendo que na última coluna de citada tabela (coluna “Motivo”) consta anotada a motivação para a glosa (ou seja, consta o número correspondente às rubricas de glosas utilizadas pela fiscalização acima listadas).

Ademais, nota-se que, com base nas glosas acima mencionadas, a fiscalização efetuou nova apuração da base de cálculo de créditos para determinar o valor do crédito passível de resarcimento. Nesta nova apuração, observa-se que a autoridade *a quo* efetuou o rateio das glosas de acordo com o CST informado pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação nº 383/2016 e considerou os valores dos débitos das contribuições informados no respectivo EFD-Contribuições. E ainda, em relação ao aproveitamento de créditos da não cumulatividade, procedeu da seguinte forma: diante da existência de crédito, respeitou a forma de desconto declarada pela contribuinte; e diante da insuficiência de crédito e em benefício do contribuinte, descontou o débito primeiramente do crédito vinculado às receitas tributadas no mercado interno, por segundo, do crédito presumido não resarcível, e em terceiro, dos demais créditos.

A interessada foi cientificada do despacho decisório em 10/05/2017 e apresentou, em 08/06/2017, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Inicialmente, após caracterizar o presente processo administrativo e identificar-se, a interessada alega, no tópico *I. Da Tempestividade*, que a manifestação de inconformidade foi apresentada dentro do prazo de 30 (trinta) dias, previsto na legislação de regência da matéria.

Na sequencia, no tópico 2. *Da Suspensão da Exigibilidade*, a manifestante pugna pela aplicação do inciso III, art. 151 do Código Tributário Nacional, aos débitos tributários cobertos pela manifestação de inconformidade.

A seguir, no tópico 3. *Da Síntese Fática e do R. Despacho Decisório*, a contribuinte, após fazer um breve relato dos fatos, insurge-se, de forma global, contra todas as glosas efetivadas pela fiscalização. Diz que a autoridade *a quo* justificou o trabalho de auditoria sem observar o processo produtivo da cooperativa e que todas as aquisições (objetos das glosas) são insumos ou custos dedutíveis para fins de creditamento das contribuições (PIS e Cofins).

Noutro tópico, denominado 4 *Da Atividade Econômica da Manifestante – Processo de Produção*, a interessada fala sobre o seu processo de produção e sobre a necessidade de se levar em consideração o “laudo” do processo produtivo. Diz que a leitura de citado documento é essencial para a compreensão “do todo” na atividade desenvolvida pela manifestante e que a autoridade fiscal, em relação a algumas rubricas, não considerou a essencialidade do insumo utilizado no setor da produção ou em uma de suas fases.

No tópico 5. *Mérito – Das Glosas Apresentadas no Despacho Decisório*, subtópico 5.1 *Bens para Revenda – Aquisição de Cooperados (Tópico 1 Despacho Decisório)*, a manifestante insurge-se contra as glosas relativas às aquisições de cooperados. Defende, em síntese, que, apesar de as aquisições (glosadas) serem de fato “atos cooperados”, as operações (de vendas) realizadas por uma cooperativa à outra concedem o direito ao crédito, posto que foram tributadas pelas contribuições (PIS e Cofins). Nesse sentido, diz: que o entendimento da autoridade *a quo* é equivocado, uma vez que não pode haver confusão entre “atos cooperados” e a incidência das contribuições nas operações objetos das glosas; que a possibilidade de realização de algumas deduções e/ou exclusões na apuração dos tributos a recolher pela cooperativa não caracteriza a limitação prevista no inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003; e que nas aquisições em comento (de cooperados) inexiste a vedação ao crédito (prevista no inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), uma vez que elas estavam sujeitas ao pagamento da Contribuição para PIS e Cofins. Para defesa de sua tese menciona e colaciona trechos da Solução de Consulta Cosit nº 65, de 2014, e do PARECER/PGFN/CAT/Nº 1425 /2014.

Dando sequencia ao tópico mencionado no parágrafo acima, subtópico 5.2 *Aquisição não Sujeitas ao Pagamento das Contribuições (Tópico 2 Despacho Decisório)*, a interessada contesta as glosas relativas às aquisições de defensivos agrícolas, de calcário, de lenha eucalipto e de serviço utilizado como insumo, conforme os seguintes argumentos:

- defensivos agrícolas - Diz que, apesar de ter parametrizado seu sistema de forma a classificar os produtos na “TIPI 38.08”, tratam-se, de fato, de detergentes utilizados nas ordenhas de leite para assepsia dos animais. Nesse sentido, colaciona na manifestação, planilha com exemplos das aquisições efetuadas, bem como figuras relativas aos produtos adquiridos.
- Calcário. Sustenta que trata-se de apenas 5 (cinco) aquisições, no valor total de R\$ 13.455,00, e que, como o produto em questão (calcário) pode ser utilizado para inúmeras finalidades, não é possível afirmar que o produto foi adquirido, unicamente, para ser revendido como “corretivo de solo”.
- Lenha Eucalipto. Argumenta que trata-se de combustível que é utilizado para a alimentação de caldeiras e que existe direito ao crédito conforme a Solução de Consulta nº 5 de 2010.
- Serviços Utilizados como Insumos. Alega que os custos classificados pela autoridade *a quo* como sendo “aquisições de carne e miudezas” tratam-se, na verdade, de industrialização por encomenda – CFOP 1.124, realizada pela empresa Rabico

Agroindustrial. Acrescenta que referidos custos devem, portanto, ser classificados como serviços utilizados como insumo e que, no caso, para ter certeza das operações realizadas, a fiscalização deveria ter realizado um aprofundamento da auditoria e não uma simples conferência dos arquivos digitais.

No tópico a seguir, denominado *5.3. Do Correto Entendimento Jurídico em Relação ao Conceito de Insumo Aplicável na Sistemática Não Cumulativa da PIS (Tópico 3 do Despacho Decisório)*, a contribuinte insurge-se contra o conceito de insumo adotado pela administração tributária: afirma que as instruções normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 são ilegais e que a concepção estrita de insumo, vinculada à legislação do IPI, não se coaduna com a base econômica das contribuições, devendo-se reconhecer, consoante acórdão do CARF (colacionado na manifestação), a validade do conceito de insumo oferecido pela legislação do IRPJ. Especificamente, em relação às glosas efetivadas, a interessada defende o direito ao crédito nos seguintes subtópicos

- A) *Produtos de Tratamento de Efluente e Higienização no Processamento do Leite*. Defende que o tratamento de águas industriais e limpeza química são essenciais e legalmente exigidos em razão da atividade da Manifestante. Nesse sentido, afirma que possui o direito ao crédito em relação às aquisições dos custos incorridos com as empresas Gdtech Química Industrial e Mundial Química do Brasil Ltda. Para defesa de sua tese reproduz acórdãos do Carf que concedem direito ao crédito em relação às aquisições de produtos/serviços para tratamento de resíduos industriais.
- B) *Florestamento e Reflorestamento*. Argumenta, em contraposição ao afirmado pela fiscalização, que exerce a atividade de Florestamento e Reflorestamento como negócio, e não apenas para abastecimento próprio, conforme se verifica na cópia de reportagem colacionada na manifestação. Diz, também, que, de qualquer modo, o direito ao crédito existe nos dois casos (para atividade principal ou para abastecimento próprio), consoante cópia de acórdão do CARF (colacionado na peça de defesa).
- C) *Embalagens – “Transporte e Apresentação”*. Afirma, consoante acórdão que reproduz na peça de defesa, que as embalagens utilizadas para transporte das mercadorias (como caixas de papelão, filme stretch, filme shrink, fitas adesivas, paletes de madeira dentre outras) concedem o direito ao crédito e que, portanto as glosas devem ser revertidas.
- D) *Despesas com Frete na Operação de Venda – Despesas de Armazenagem de Mercadorias*. Sustenta que todas as despesas glosadas se referem ao transporte de “leite” recolhido pela cooperativa junto aos produtores rurais, ou seja, que são despesas relativas a operações de transporte de matéria-prima (leite) de um ponto de coleta até as unidades de beneficiamento e destas a outras unidades da cooperativa conforme a necessidade da produção. Diz, também, que as notas fiscais de prestação de serviço de transporte (CTRC) são emitidas pelo prestador de forma global, relativamente a prazos quinzenais. Aduz que referido crédito é reconhecido pelo CARF, consoante acórdãos colacionados na manifestação.
- E) *Energia Elétrica (item 7 do Despacho Decisório)*. Insurge-se contra os dois motivos de glosa utilizados pela fiscalização: custos com iluminação pública (CIP) e demandas contratada, constantes das faturas (notas fiscais de energia elétrica); e notas fiscais não apresentadas no procedimento fiscal. Em relação à primeira motivação, diz que a glosa deve ser revertida porque a fiscalização não identificou a materialidade quanto ao pretenso crédito aproveitado. Argumenta que, ao menos no que diz respeito a demanda contratada, a autoridade *a quo* não comprovou, de forma certa e líquida, que a contribuinte não se utilizou da referida demanda. Já no que diz respeito à segunda motivação, argumenta que a ausência do documento fiscal não pode limitar o direito ao crédito, mormente quando se sabe que a energia elétrica foi adquirida de dois fornecedores que são contribuintes dos impostos federais, cujos documentos o órgão fazendário tem fácil acesso. Acrescenta, todavia, que está apresentando a fatura de energia elétrica nº 83155 no valor de R\$ 801.163,67 (oitocentos e um mil cento e

sessenta e três reais e sessenta sete centavos), razão pela qual já resta cumprida essa formalidade.

- F) *Ativo Imobilizado com Base no Valor de Aquisição (Item 8 do Despacho Decisório)*. Argumenta que os aproveitamentos de crédito (da não cumulatividade) ocorreram somente quando da ativação dos bens no patrimônio da cooperativa, conforme quadro que apresenta na manifestação. Acrescenta que não se trata, portanto, de aproveitamento extemporâneo e que, de acordo com a Lei nº 11.774/2008, o termo “imediatamente” se refere quando o “*contribuinte já pode ativar o bem no patrimônio e fazer faz uso (produção) deste bem de forma instantânea.*”

- G) *Operações não Sujeitas ao Pagamento das Contribuições (item 9 do Despacho Decisório)*. Argumenta que não se trata de uma venda de imobilizado, uma vez que referido bem sequer foi contabilizado pela cooperativa vendedora. Acrescenta que a fiscalização deveria ter diligenciado junto à cooperativa vendedora (no caso, revendedor do produto) para o fim de certificar como ocorreu a operação originária, ou seja, se o respectivo bem é de fato usado.

- H) *Bens do Ativo Imobilizado – Benfeitorias (Item 10 do Despacho Decisório)*. Argumenta que todas as glosas referem-se a aquisições de “edificação” e que a legislação mencionada pela fiscalização foi superada pelo art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007. Acrescenta que as orientações de preenchimento, tanto do Dacon como do EFD-Contribuições, estão em consonância com o mencionado art. 6º, concedendo, portanto, suporte aos créditos tomados pela interessada.

- I) *Crédito Presumido (Itens 11 e 12 do Despacho Decisório)*. No tocante às aquisições de batata argumenta que o rol constante do art. 8º da Lei 10.925, de 2004, não é taxativo e que a cooperativa atende a todos os requisitos para fruição do crédito presumido. Já no tocante às aquisições de suínos, diz que no período comercializou carne de suínos processados no mercado interno e que, portanto, tem o direito ao crédito presumido de acordo com o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Diz, também, que a interpretação fiscal em relação à vedação contida no III, art. 55 da Lei nº 12.350/2010, é equivocada, pois ela não se aplica para o seu caso. Acrescenta que é necessária diligência para que fiscalização proceda a verificação de vendas no mercado interno cuja classificação fiscal atende a regra do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

Na seqüência, no tópico *6 Do Direito à Atualização Monetária – Selic*, a manifestante alega que a atualização monetária do crédito é uma questão de justiça para com os contribuintes e que é imprescindível para manutenção da ordem econômica. Diz que a negativa desse direito lhe impõe perdas imensuráveis, ocasionando, por outro lado, um enriquecimento sem causa do estado. Acrescenta que os débitos cobrados pelo estado sempre são acrescidos da correção monetária, não sendo justo que nas restituições seja aplicada regra inversa. Ademais, colaciona acórdão do CARF que concede o direito à atualização monetária no caso de resarcimento de crédito presumido de IPI.

No tópico *7. Conclusão*, a interessada insurge-se contra as glosas realizadas com base unicamente nos códigos fiscais (CFOP) 1.556 e 2.556. Diz que essas glosas são impertinentes, uma vez que referida classificação é mais adequada para o ICMS, inclusive com previsão no ajuste SINIEF nº 07/01. Argumenta, também, que a cooperativa mantém um rígido controle de “centro de custos” para controlar os insumos (bens e serviços) que são absorvidos nos diversos setores e fases produtivas, sendo que a verificação dos créditos das contribuições (PIS e Cofins) envolve necessariamente a análise dos laudos e outros documentos que certificam o processo industrial desenvolvido.

Dante do exposto, a interessada requer: a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários não homologados; a reforma do despacho decisório, para o fim de reconhecer o direito creditório na sua integralidade; que seja determinada a incidência de juros compensatórios de 1% e de correção monetária, por meio de aplicação da taxa Selic,

sobre o valor do crédito concedido em favor da cooperativa; e que a autoridade fiscal determine a realização de diligência para promover *"a correta interpretação da legislação quanto ao crédito presumido; ativação do imobilizado; diferenciação dos produtos de uso veterinários; transporte interno de leite entre estabelecimentos da Manifestante; bem como demais ajustes quanto a glosas efetuadas."*

Observe-se que no Mandado de Segurança de nº 5009367-74.2016.4.04.7009/PR (acima mencionado) a interessada, além ter obtido segurança para proferir decisão administrativa no tocante ao pedido de resarcimento, obteve, também, o direito à correção dos valores resarcidos, nos seguintes termos:

*"Deverá, ainda, o impetrado efetuar o resarcimento à parte impetrante, promovendo a correção dos valores pela taxa Selic, desde o efetivo protocolo, abstendo-se de efetivar a compensação de ofício com débitos cuja exigibilidade esteja suspensa, conforme fundamentação acima."*

Note-se, por fim, que o presente processo foi distribuído para esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento por força de outro Mandado de Segurança (de nº 1012663-51.2018.4.01.3400/DF), cuja cópia de decisão judicial consta apensada no processo.

É o relatório.

A manifestação foi julgada parcialmente procedente e assim ementada:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

**CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.**

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

**PROVAS. INSUFICIÊNCIA.**

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, não é suficiente para demonstrar a existência do crédito almejado.

**CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.**

A propositura de ação judicial, versando sobre matéria idêntica, importa renúncia às instâncias administrativas e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa a que caberia o julgamento.

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. REQUISITOS LEGAIS.**

Considera-se não formulado o pedido de diligência que não atenda aos requisitos legais estabelecidos no processo administrativo fiscal.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. VENDA A COOPERADOS. VEDAÇÃO.**

Por se tratar de ato cooperado, a venda de bens e mercadorias a associados das cooperativas não está sujeita a incidência da contribuição e não gera, para o cooperado adquirente, o direito a apuração de crédito da não cumulatividade.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO**

É vedado o aproveitamento de créditos da não cumulatividade em relação às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. POSSIBILIDADE.**

A pessoa jurídica encomendante pode descontar créditos da contribuição (PIS ou Cofins) em relação aos valores pagos a título de serviços de industrialização por encomenda, por configurarem tais serviços como insumos utilizados na produção/fabricação de bens destinados à venda.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS.**

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 podendo ser considerado como insumo os itens (bens e serviços) empregados em atividades administrativas ou tangentes aos processos produtivos.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL. AUTORIZAÇÃO.**

Os itens (bens e serviços) utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços por exigência da legislação são considerados bens utilizados como insumos para fins de creditamento da contribuição.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO DO INSUMO. AUTORIZAÇÃO.**

O direito ao creditamento da contribuição retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica).

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. VEDAÇÃO.**

As embalagens para transporte de mercadorias acabadas são considerados gastos posteriores à finalização do processo de produção e, portanto, não geram direito ao crédito da não cumulatividade da contribuição.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CONDIÇÕES.**

Pode gerar direito ao crédito não cumulativo das contribuições (PIS e Cofins) a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica cuja respectiva despesa tiver sido devidamente registrada na contabilidade da empresa, com base em documentos que comprovem sua efetividade.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. OPÇÃO PELO VALOR TOTAL DE DEPRECIAÇÃO. MAQUINAS E EQUIPAMENTOS. AQUISIÇÃO A PARTIR DE JULHO DE 2012. CONDIÇÃO.**

A opção de desconto dos créditos não cumulativos sobre o valor total da depreciação (ou valor de aquisição) de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, adquiridos no mercado interno ou de importação a partir de julho de 2012, é realizada por meio da apropriação imediata dos créditos, não sendo permitido que os créditos sejam apropriados quando os bens forem ativados.

#### NÃO CUMULATIVIDADE. DEPRECIAÇÃO. BENFEITORIAS. CONDIÇÃO.

A depreciação de benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros ocorre em função do prazo de vida útil do bem depreciado, inexistindo previsão legal para realizar a apropriação da depreciação de forma acelerada e nem com base no valor de aquisição.

#### NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO.

No âmbito das contribuições não cumulativas, o direito ao crédito presumido somente pode ser apropriado nas condições estabelecidas na lei específica que trata da matéria.

#### Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

#### Direito Creditório Reconhecido em Parte

Intimada da decisão a Recorrente apresentou Recurso Voluntário no qual, basicamente, reitera as alegações já apresentadas na defesa anterior no tocante às glosas mantidas, apresentando fundamentos sobre os seguintes tópicos:

#### 4. MÉRITO – DAS GLOSAS APRESENTADAS NO DESPACHO DECISÓRIO

##### 4.1 - BENS PARA A REVENDA

###### 4.1.1 - AQUISIÇÃO DE COOPERADOS

*4.1.2 - AQUISIÇÃO NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES: DEFENSIVOS AGRÍCOLAS; LENHA EUCALIPTO; SERVIÇO UTILIZADO COMO INSUMO*

###### 4.2 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMO

*4.2.1 - DO CORRETO ENTENDIMENTO JURÍDICO EM RELAÇÃO AO CONCEITO DE INSUMO APPLICÁVEL NA SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS*

###### 4.3 - EMBALAGENS – “TRANSPORTE E APRESENTAÇÃO”

###### 4.4 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGA

###### 4.5 - ENERGIA ELÉTRICA

###### 4.6 – BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – CREDITAMENTO NA ATIVAÇÃO

*4.6.1 - OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES: AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO DA COOPERATIVA DE LATICÍNIOS SOROCABA*

###### 4.6.2 - BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – BENFEITORIAS

###### e) CRÉDITO PRESUMIDO (ITEM 11 E 12 DO ACÓRDÃO): BATATA; SUÍNOS

Após, houve informação nos autos sobre ter sido impetrado Mandado de Segurança para “imediata distribuição e inclusão em pauta para julgamento dos Recursos Voluntários”, com prolação de sentença favorável em agosto/2023.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento. Não foram arguidas preliminares.

Inicialmente, cumpre destacar que Recorrente é uma cooperativa que tem por objeto a fabricação de laticínios, preparação do leite, processamento de carnes, comércio atacadista de soja, comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo, prestação de serviços de armazenagem, serviços de abastecimento, serviços financeiros, serviços técnicos e serviços sociais, serviços de industrialização, dentre outras atividades.

### *Conceito de insumo*

É sabido que a delimitação do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS e de Cofins, por muitos anos, era disciplinada no âmbito da Receita Federal do Brasil por meio das IN nº 247/2002 e nº 404/2004, que traziam um conceito mais restritivo acerca daquilo que poderia ser admitido como tal, estabelecendo a necessidade de que o bem ou o serviço analisado fosse diretamente empregado no processo produtivo.

Ao longo do tempo as definições trazidas pelos sobreditos normativos foram recorrentemente questionadas, tendo sido apreciadas pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp nº 1.221.170-PR, de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia, em julgamento submetido à sistemática dos recursos repetitivos, cuja conclusão, portanto, é de observância obrigatória neste Conselho por força do §2º do art. 62 de seu regimento.

Na oportunidade, decidiu-se que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas INs SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, na medida em que compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Além disso, restou estabelecido que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

“diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda. Desse modo, não serão todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua do contribuinte direta ou indiretamente que serão consideradas insumos.

Assim, ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade desenvolvida, sob um viés objetivo. A análise da essencialidade deve ser objetiva, dentro de uma visão do processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.

Portanto, se, por um lado, a decisão do STJ afastou o critério mais restritivo adotado pelas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse acolhido critério excessivamente amplo, consagrado na legislação do IRPJ, que aproveita o conceito de despesas operacionais. O Tribunal adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, levando-se em conta as particularidades de cada processo produtivo.

Por fim, é importante esclarecer que o critério estabelecido pelo STJ tem sua aplicação adstrita ao enquadramento ou não de determinada operação como insumo à luz da previsão contida especificamente no inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e não deve ser utilizado para teste de subsunção às demais hipóteses de apuração de crédito previstas nos demais incisos dos mesmos dispositivos.

Para a adoção do novo entendimento, no âmbito da RFB, deve ser observado o disposto no art. 21 da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, de modo que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil “deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput”.

Diante disso, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional- PGFN editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF com o objetivo de dispensa de contestação recursos nos processos judiciais que versem acerca da matéria julgada em sentido desfavorável à União, como também delimitar a extensão e o alcance do julgamento do Recurso Especial.

Posteriormente, foi elaborado o Parecer Normativo Cosit/RF nº 05/2018, acerca da nova conceituação de insumos cuja observância é obrigatória no âmbito administrativo.

Feitas as considerações, conforme esclarece a própria PGFN no referido parecer, o conceito de insumos deve ser aferido no âmbito da atividade desempenhada pelo contribuinte, em particular.

Nesse passo, as glosas serão enfrentadas utilizando os tópicos apresentados no Recurso Voluntário.

## 4.1 - BENS PARA A REVENDA

### 4.1.1 - AQUISIÇÃO DE COOPERADOS

Nesse ponto, a discussão gira em torno da possibilidade de tomada de créditos, por parte de uma sociedade cooperativa de produção agropecuária, em relação à aquisição de bens para revenda, assim como sobre bens e serviços utilizados como insumos, todos adquiridos dos próprios cooperados.

A Recorrente afirma ser incontrovertido que “não se limita o crédito em razão da ‘pessoa jurídica’, necessário se faz demonstrar que as aquisições junto a cooperados são regularmente tributadas, motivo pelo qual, “ainda que não estivesse destacado na nota fiscal o valor das contribuições, deve-se levar em consideração que houve a apuração do PIS e da Cofins no ‘ato cooperado’, bem como esse custo compõe a comercialização da mercadoria.” Como demonstrativo, reproduziu uma nota fiscal em seu recurso:

IDENTIFICAÇÃO DO EMISSOR		DANFE						
BATAVO COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL AVENIDA DOS PIONEIROS, 2324 - SALA CENTRO - 84145-000 CARAMBEI - PR Fone/Fax: 4232319000		Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica						
		0 - ENTRADA 1 - SAIDA	1	CHAVE DE ACESSO				
		Nº. 000.351.888 Série 000 Folha 1/1		4115 0576 1077 7000 0108 5500 0000 3518 8815 4357 7922 Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora				
NATUREZA DA OPERAÇÃO INSCRIÇÃO ESTADUAL	VENDA 2020033030	INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 141150074109163 - 16/05/2015 10:58:20 CNPJ 76.107.770/0001-08				
DESTINATÁRIO / REMETENTE								
NOME / RAZÃO SOCIAL <b>CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA</b>	CNPJ / CPF <b>76.108.349/0004-56</b>			DATA DA EMISSÃO <b>16/05/2015</b>				
ENDERECO <b>RODOVIA PR 340 S.N, S/N</b>	Bairro / Distrito <b>COLONIA CASTROLANDA</b>	CEP <b>84165-970</b>		DATA DA SAÍDA/ENTRADA <b>16/05/2015</b>				
MUNICÍPIO <b>CASTRO</b>	UF <b>PR</b>	FONE / FAX	INSCRIÇÃO ESTADUAL <b>2020226342</b>	HORA DA SAÍDA/ENTRADA <b>10:58:16</b>				
FATURA / DUPLICATA Num: 351888/1 Venc: 10/06/2015 Valor: R\$ 16.295,96								
CÁLCULO DO IMPOSTO								
BASE DE CALC. DO ICMS <b>0,00</b>	VALOR DO ICMS <b>0,00</b>	BASE DE CALC. ICMS ST <b>0,00</b>	VALOR DO ICMS SUBST. <b>0,00</b>	V. IMP. IMPORTAÇÃO <b>0,00</b>	V. ICMS UF REMET <b>0,00</b>	VALOR DO FCP <b>0,00</b>	VALOR DO PIS <b>268,88</b>	V. TOTAL PRODUTOS <b>17.189,83</b>
VALOR DO FRETE <b>0,00</b>	VALOR DO SEGURO <b>0,00</b>	DESCONTO <b>893,87</b>	OUTRAS DESPESAS <b>0,00</b>	VALOR TOTAL IPI <b>0,00</b>	V. ICMS UF DEST. <b>0,00</b>	V. TOT. TRIB. <b>0,00</b>	VALOR DA COFINS <b>1.238,49</b>	V. TOTAL DA NOTA <b>16.295,96</b>
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS								

E acrescenta ainda, o seguinte:

Muito embora a referida norma jurídica possa ser entendida no sentido de que “as operações entre cooperativa e cooperados poderão ser deduzidas para fins de apuração das contribuições”, por sua vez, o “ato cooperado” não se pode confundir, por exemplo, com uma operação de venda tributada pela contribuição do PIS e da Cofins.

Em que pese o aludido entendimento, a regra jurídica para apuração das contribuições para PIS e Cofins não encontra ressonância na forma defendida pela i. Autoridade Fiscal, tendo em vista que não pode haver confusão entre “atos cooperados” e a “devida incidência” de todos os tributos nessas operações.

Para tanto, será justificada a interpretação quanto as normas jurídicas ora transcritas, a fim de que haja a aplicação correta do direito ao presente caso.

Quanto a não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, a fim de explicar a matéria em tela, tem-se a limitação do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, repetido no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, senão vejamos:

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

[...]

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (grifou-se)*

Temos na redação acima “quatro hipóteses” que não ensejam o direito ao crédito para o adquirente: i) não sujeito ao pagamento da contribuição; ii) isenção, iii) alíquota zero, e iv) não alcançados pela contribuição.

No entanto, é incontrovertido que praticamente todas as operações (vendas) realizadas por uma cooperativa à outra, no caso a Recorrente, são tributadas pelo Pis e a Cofins. O fato de haver algumas deduções e/ou exclusões na apuração dos tributos a recolher pela cooperativa/vendedora não caracteriza a limitação prevista no inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

...

A limitação ao crédito, conforme prevê inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, aplica-se tão somente em relação a “bens” e “serviços”, cujo determinado ato jurídico afastou dessas operações a incidência das contribuições.

A contrario sensu estando o “bem” ou “serviço” sujeito as contribuições, independentemente se a compra e venda é realizada entre cooperados, o direito ao crédito se mantém hígido em razão de que a característica constitucional da incidência que se submete a receita.

Entendo, contudo, que razão não lhe assiste, devendo prevalecer o entendimento da instância de piso ao ressaltar que, para além da vedação à apuração de crédito prevista nas citadas Instruções Normativas, a própria essência da operação realizada entre a cooperativa e seus associados, que poderão excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP aqueles valores, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa, daí a vedação ao crédito.

É o que pode se apreender do voto condutor do Acórdão recorrido:

Nesse caso, portanto, consoante o entendimento da fiscalização, referidas operações subsumem-se ao conceito de ato cooperativo disposto no art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971 (que “define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas”), *in verbis*:

*Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.*

*Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.*

E, justamente, por se tratarem de vendas efetuadas por cooperativa (cooperados da Castrolanda) é que as bases de cálculos do PIS e da Cofins (relativas às operações em

questão, ou seja, relativas às operações de venda de mercadorias de outras cooperativas para a Castrolanda) estavam sujeitas à aplicação do art. 15 da MP nº 2.158, de 24 de agosto de 2001, que dispõe da seguinte forma:

*"Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:*

(...)

*II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;*

(...)

*§ 1 Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.*

*§ 2 Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:*

*I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;*

*II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas." (Grifos Nossos)*

Assim, como se verifica na legislação acima, o legislador deu um tratamento diferenciado para as operações havidas no seio das cooperativas: quando se trata de operação de venda a associados, o procedimento previsto é o de excluir os valores respectivos das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

**Ou seja, diferentemente do que defende a interessada, não houve a incidência das contribuições nas operações em questão, posto que, como se tratam de atos cooperativos, as receitas de venda foram excluídas das bases de cálculo das contribuições apuradas pelas cooperativas vendedoras (que, como admite a própria interessada, são cooperados da Castrolanda).**

E, nesse contexto, como não houve a incidência das contribuições nas operações, não há que se falar em apuração de créditos a elas relacionados, conforme dispõe o art. 3º, §2, inciso II da Lei nº 10.637, de 2002, abaixo reproduzido (bem como idêntico dispositivo que consta da Lei nº 10.833, de 2003).

Analisando a fundamentação da glosa, observa-se que a autoridade fiscal glosou os créditos decorrentes da aquisição de produtos efetuada de cooperados, por entender que estes não teriam sido oferecidos à tributação e, nessa condição, não dariam direito ao crédito, tendo em vista que as receitas das cooperativas, decorrentes da comercialização da produção dos cooperados, poderão ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, ou seja, configuram operações não sujeitas ao pagamento da contribuições.

Assim, entendo correta o enquadramento como atos cooperativos, que não implicam operações de compra e venda de produtos, tendo em vista que tais valores são excluídos da bases de cálculo do PIS e da COFINS das sociedades cooperativas, do contrário seria conferido crédito de um valor não oferecido à tributação pela Recorrente.

Conforme julgado no Recurso Especial nº 1.164.716, será considerado como ato cooperativo aquele praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais,, nos

termos do caput do art. 79 da Lei nº 5.764/1971<sup>1</sup>, devendo ser aplicado então o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

Ademais, ainda segundo a decisão recorrida, deve-se observar a vedação imposta pelo inciso II do § 2º do art. 3º das Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003, segundo o qual não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Tal entendimento tem sido adotado por este CARF, a exemplo do Acórdão n.º 3401-009.869 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, de relatoria do ilustre Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche:

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

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

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

A Lei no 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II, veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

#### RECEITAS DAS COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

De acordo com o art. 15, inciso I, da MP no 2.158-35/2001, as receitas das cooperativas, decorrentes da comercialização da produção dos cooperados, poderão ser excluídas da base de cálculo do PIS/PASEP e da Cofins, ou seja, são bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Da mesma forma caminhou o Acórdão n.º 3301-011.297 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, de relatoria da ilustre Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, no qual destaco excertos do voto:

#### **Do Direito ao Créditos nas Aquisições de Bens para Revenda - Aquisição de Cooperados**

**Insurge-se contra o entendimento da Autoridade Fiscal, de que as aquisições realizadas junto a cooperados não poderiam gerar crédito das contribuições para o PIS e a COFINS, tendo em vista que a Instrução Normativa nº 635/2006 restringe o crédito apenas para aquisições de “não associados”.**

Não há razão no argumento. A decisão de piso foi precisa também neste tópico:

A possibilidade de descontar, do valor das contribuições incidentes sobre a receita bruta, o crédito calculado em relação a aquisições de bens para revenda, estava regulamentada, à época dos fatos, pela Instrução Normativa SRF nº 635/2006, que assim dispunha: Dos Créditos a Descontar na Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

<sup>1</sup> Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Dos créditos decorrentes de aquisição e pagamentos no mercado interno

Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

(...)

Tal disciplina mantém-se hígida até os dias atuais, através do art. 298, I, da IN RFB nº 1.911/2019. Assim, existe base legal para o desconto de créditos na aquisição de não associados, mas inexiste base para o creditamento na aquisição de associados.

Relevante, ainda, estar-se diante de ato cooperativo, na acepção dada pelo art. 79 da Lei nº 5.764/1971 (que “define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas”), in verbis:

(...)

**Inexistindo a incidência das contribuições, nas operações em questão, por tratar-se de atos cooperativos, é natural que inexista, também, o direito ao creditamento, por força do inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.**

(...)

Observe-se que tais conclusões foram evidenciadas, até mesmo, nos parágrafos 8 a 11 da própria Solução de Consulta nº 151 - SRRF09/Disit, de 27 de junho de 2011, que a empresa utiliza em seu socorro em outros momentos da presente Manifestação de Inconformidade.

Mantém-se, portanto, as disposições do Despacho Decisório.

Por tudo isso, nesse ponto a decisão não merece reparos, haja visto que os atos praticados com seus cooperados são considerados atos cooperativos, que não implicam operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria), não há que se falar na possibilidade de tomada de créditos.

#### **4.1.2 - AQUISIÇÃO NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES: PRODUTOS VETERINÁRIOS – DEFENSIVOS AGRÍCOLAS; LENHA EUCALIPTO.**

No presente caso foram consideradas como aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição, a compra de defensivos agropecuários, classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas (Lei nº 10.925/04, art. 1º, inciso II), e materiais utilizados em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas relacionadas no Anexo III do Decreto nº 6.426/2008 (Decreto nº 6.426/2008 art. 1º, inciso III), entre outros.

O recurso traz apontamentos específicos apenas em relação aos seguintes produtos:

- Defensivos agropecuários
- Lenha eucalipto

#### **PRODUTOS VETERINÁRIOS – DEFENSIVOS AGRÍCOLAS;**

Segundo a Recorrente, teria havido equívoco, uma vez que não se trata de defensivos agrícolas, mas sim de produtos destinados à assepsia e desinfecção no setor de produção leiteira (ordenhas eletrônicas):

Quanto aos produtos classificados na posição 38.08 da TIPI (**defensivos agropecuários**), a princípio, a legislação instituidora do PIS e COFINS não cumulativa vedou o aproveitamento de créditos em relação ao valor de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições, bem como aqueles sujeitos à alíquota zero, isentos ou não-tributados.

Todavia, **importante já delimitar o debate nesse sentido**, tendo em vista que, com o devido respeito, o Acórdão recorrido realiza uma interpretação errônea da legislação indicada, onde se precipita ao glosar os créditos sobre as aquisições classificada na TIPI 38.08 como sendo “defensivos agropecuários”, **isto porque, na verdade, são produtos detergentes utilizados nas ordenhas de leite para assepsia dos animais**.

Já a DRJ entende que segundo as argumentações lançadas pela própria interessada, tratam-se de “*produtos utilizados no setor de ordenha mecânica para realização de assepsia dos animais*”, ou seja, tratam-se sim de defensivos agropecuários, uma vez que eles possuem a função de criarem defesa, barreira ou resistência à ações bacterianas na produção de produtos agropecuários (diga-se, leite)”.

A respeito da classificação dos produtos na posição 38.08 da TIPI, não há controvérsia, haja visto ter sido informado pela própria Recorrente:

<b>38.08</b>	<b>Inseticidas, rodenticidas, fungicidas, herbicidas, inibidores de germinação e reguladores de crescimento para plantas, desinfetantes e produtos semelhantes, apresentados em formas ou embalagens para venda a retalho ou como preparações ou ainda sob a forma de artigos, tais como fitas, mechas e velas sulfuradas e papel mata-moscas.</b>
<b>3808.9</b>	- Outros:
<b>3808.92</b>	-- Fungicidas
<b>3808.92.9</b>	Outros
<b>3808.92.99</b>	Outros

Acerca da matéria, a Lei nº 10.925/2004 menciona “defensivos agropecuários”, atribuindo-lhes os benefícios da redução a 0% (zero por cento) das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre a importação e a receita de venda no mercado interno. Além disso, é obrigatório o reconhecimento como “defensivos agrícolas” para que possam fazer jus ao benefício fiscal, cujos produtos, dependem, obrigatoriamente, do respectivo registro perante o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA.

A questão, portanto, reside na identificação ou não de tais produtos como “defensivos agropecuários”, como defende a instância de piso.

Conforme se extrai da Solução de Consulta COSIT nº 335, de 23/06/2017, consideram-se “defensivos agropecuários” os produtos que tenham registro pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa), consoante preveem o art. 5º do Decreto nº 4.074, de 2002, e o art. 24 do Regulamento anexo ao Decreto nº 5.053, de 2004. Vejamos o que estabelecem tais dispositivos:

Art. 5º Cabe ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento:

I - avaliar a eficiência agronômica dos agrotóxicos e afins para uso nos setores de produção, armazenamento e beneficiamento de produtos agrícolas, nas florestas plantadas e nas pastagens; e

II - conceder o registro, inclusive o RET, de agrotóxicos, produtos técnicos, pré-misturas e afins para uso nos setores de produção, armazenamento e beneficiamento de produtos agrícolas, nas florestas plantadas e nas pastagens, atendidas as diretrizes e exigências dos Ministérios da Saúde e do Meio Ambiente.

...

**Art. 24. O produto de uso veterinário, produzido no País ou importado, para efeito de licenciamento, deverá ser registrado no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.**

A Recorrente, por sua vez, defende que até pode ter parametrizado seu sistema de forma a classificar os produtos na “TIPI 38.08”, mas, de fato, **não seriam de fato defensivos agrícolas**:

Não bastam apenas os fundamentos estarem ancorados na TIPI 38.08, sem, contudo, ter conhecimento da descrição dos produtos – defensivos agropecuários – que são parte integrante (diga-se de passagem, determinante para questão tributária) na NCM do produto.

Neste ponto, Nobres Julgadores, não há na descrição da NCM 38.08 qualquer referência aos produtos adquiridos pela Recorrente para revenda como sendo de fato “defensivos agrícolas”. E não poderia ser diferente, **uma vez que os produtos se adquiridos são para limpeza e desinfecção para serem utilizados no setor de produção leiteira (ordenhas eletrônicas) dos produtores de leite.**

Todavia, cabe uma ressalva no sentido de que a Recorrente pode ter parametrizado seu sistema de forma a classificar os produtos na “TIPI 38.08”, mas, de fato, **não são defensivos agrícolas**. Vejamos alguns exemplos na planilha abaixo:

NF	VALOR	DATA	FORNECEDOR	DESCRIÇÃO DO PRODUTO
6445	R\$21.100,00	29/9/2015	ENERGIA MANUTENCAO E INSTALACAO LTDA - E	DETERG. 50LTS DELLA BARRIER
43085	R\$10.427,20	19/8/2015	WEIZUR DO BRASIL LTDA	DETERG. DERMAGEL ANTISEPTICO 5LTS EMOLIENTE
43085	R\$8.592,00	19/8/2015	WEIZUR DO BRASIL LTDA	DETERG. U-20 PLUS 5% ND 5 LTS
42803	R\$8.585,09	30/7/2015	WEIZUR DO BRASIL LTDA	DETERG. DERMAGEL ANTI SEPTICO 20LTS EMOLIENTE
43477	R\$8.585,09	19/9/2015	WEIZUR DO BRASIL LTDA	DETERG. DERMAGEL ANTI SEPTICO 20LTS EMOLIENTE
8866	R\$7.926,40	29/7/2015	KUNIHARU TADA E CIA LTDA.	DETERG. TETO IN 5LTS 1% YAKULT
42803	R\$7.083,00	30/7/2015	WEIZUR DO BRASIL LTDA	DETERG. U-20 PLUS 5% ND 20 LTS
43477	R\$7.083,00	19/9/2015	WEIZUR DO BRASIL LTDA	DETERG. U-20 PLUS 5% ND 20 LTS
6340	R\$6.472,16	2/7/2015	HYPRED BR IND E COM D PROD DE HIGIENE	DETERG. PREFOAM 60 KG
6810	R\$6.472,16	26/8/2015	HYPRED BR IND E COM D PROD DE HIGIENE	DETERG. PREFOAM 60 KG

Ademais, apresenta ainda:

## DERMAGEL

DIVISÃO HIGIENE &amp; DESINFECÇÃO

**Informações** **Características** **Aplicação**

Utilizado como banho anti-séptico nos tetos (teat drip) na pós-ordenha,控rola e previne o surgimento de mastites pelo uso de princípios ativos naturais de potente efeito antibacteriano.

A ação combinada do ácido láctico com ácido graxo de cadeia média e curta consegue reduzir ao mínimo as populações microbianas (u.f.c.) no leite, contribuindo na prevenção de mastites causadas por *Staphylococcus aureus*, *Streptococcus agalactiae* e *Corynebacterias*.

Solicite Orçamento

**Nossos Produtos - Desinfetantes - Desinfetante do Úbere da Vaca****TETO-IN**desinfetante do  
úbere da vaca
**Informações**

- Solução glicerinada de iodo especialmente formulada para desinfecção dos tetos e da prevenção de mastite, antes e após ordenha.
- Suave para os tecidos, não resseca os tetos.
- Produto altamente viscoso, forma uma barreira protetora de ação prolongada.

**Garantia**

	TETO IN	TETO IN pré
Iodo	0,70 % (7.000 PPM)	0,30 % (3.000 PPM)
Umectantes	contém	não contém
Selantes	contém	não contém

Frasco com 1 litro ou bombona de 5, 20, 50 ou 200 litros

Também ilustra via imagem o evento de assepsia e aplicação dos equipamentos para a realização da ordenha mecânica:



Contudo, ainda que a Lei nº 10.925/2004, tenha previsto a alíquota zero sobre “defensivos agropecuários”, termo não utilizado pela TIPI, acabando por abranger uma lista de produtos não necessariamente idêntica aos da referida posição, entendo que os produtos ora em análise são utilizados na pecuária (art. 24 do Regulamento anexo ao Decreto nº 5.053, de 2004), com impactos na fauna e flora, consequentemente, sujeitando-se a registro no MAPA.

Além disso, não restou demonstrado que nas aquisições houve o recolhimento das contribuições.

Assim, devem ser mantidas as glosas sobre aquisições de mercadorias não sujeitas à incidência da contribuição.

## **LENHA EUCALIPTO**

Tal como ocorreu em sua manifestação de inconformidade, a Recorrente contesta, de forma específica os créditos glosados relativos a aquisições de lenha eucalipto, sob o

argumento de que trata-se do “insumo combustível” utilizado para a alimentação de caldeiras, que confere direito ao crédito conforme a Solução de Consulta nº 5 de 2010.

No entanto, conforme já alertado pela instância de piso, a glosa decorre do fato de que as notas fiscais apresentadas sinalizam no campo destinado para informações sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins tratar-se de “operação de aquisição sem direito a crédito”, o que mais uma vez não foi contestado:

Já no que diz respeito as aquisições de lenha eucalipto, é de se concordar, em tese, com as argumentações da cooperativa. De fato, as aquisições de lenha para utilização como combustíveis em caldeira concedem o direito ao crédito da contribuição não cumulativa.

No entanto, como se verifica no relato da fiscalização, as notas fiscais foram glosadas porque nelas consta especificado (campo destinado para informações sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins) que tratam-se de “operação de aquisição sem direito a crédito”.

Assim, como a contribuinte não contesta este fato e não comprova que as informações constantes das notas fiscais são equivocadas, não resta outra alternativa que não seja a confirmação das glosas.

De tal maneira, não resta outra alternativa senão a manutenção das glosas.

#### **4.2 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMO**

Nesse ponto, as glosas foram classificadas pela fiscalização em 3 (três) grupos distintos, a saber:

- Primeiro grupo – glosa dos gastos com “manutenção industrial”, “serviço manutenção mecânica/elétrica (preventiva)”, “serviço de conserto”, “construção e manutenção de estradas” (cessão de mão de obra - nota fiscal nº 179), entre outros, posto que não se subsumem ao conceito de insumo

- Segundo grupo – glosa de bens como solução de limpeza, detergente, papel toalha, adesivo antiderrapante, coletor para copos descartáveis, vassoura, manutenção de ar condicionado, “serviço de lavanderia”, “laboratório análises veterinárias”, “jardinagem”, “serviço de expurgo”, dedetização, desinfecção e desratização, florestamento e reflorestamento, uma vez que se tratam de serviços utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica.

- Terceiro grupo – glosas relativas às aquisições de produtos utilizados no tratamento de água e efluentes (produtos como GDTECH e de serviço de “controle e tratamento de efluentes”), com a argumentação de que não se tratam de insumos, conforme a Solução de Consulta nº 323 – SRRF08/Disit.

No que diz respeito ao terceiro grupo, foram revertidas pela DRJ as glosas relativas produtos utilizados no tratamento de água e efluentes.

Apesar da reversão apenas pontual, a Recorrente, mais uma vez, insurge-se genericamente contra o conceito de insumo adotado pela administração tributária, que estaria suprimindo seu direito de *“tomar créditos de PIS/COFINS legítimos, conforme legislação específica e entendimento do nosso Superior Tribunal de Justiça.”*

Nesse sentido, a DRJ havia destacado que a Recorrente não demonstrou em nenhum momento, seja na etapa de fiscalização, quanto durante o contencioso, que os citados

bens e serviços seriam, de fato, utilizados nas atividades precípuas por ela desenvolvidas e não, como sugerem as descrições constantes das notas fiscais, em atividades tangentes aos processos produtivos.

Não havendo alteração em sede de recurso tanto sob o ponto de vista dos argumentos teóricos, como na apresentação de elementos de provas, seguem intactos os fundamentos determinantes da decisão recorrida a atrair a manutenção das glosas.

#### **4.3 - EMBALAGENS – “TRANSPORTE E APRESENTAÇÃO”**

A glosa recai sobre aquisições de caixas de papelão, filme stretch, filme shrink, fitas adesivas, palletes de madeira e outros, considerados pela Autoridade Fiscal apenas para utilização apenas no transporte de mercadorias, tendo sido mantida pela DRJ por se tratar de gasto posterior à finalização do processo de produção

Como dito acima, no tópico *Do Conceito de Insumo Aplicado às Contribuições*, o conceito de insumo que deve ser aplicado às contribuições não cumulativas (PIS e Cofins), no âmbito da Receita Federal do Brasil, foi recentemente delineado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.

De citado instrumento legal, destaca-se o seguinte trecho, *in verbis*:

##### **“5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO**

*55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.*

*56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.” (Grifos Nossos).*

Como se verifica em mencionado parecer normativo, consta muito claro que as embalagens para transporte de mercadorias acabadas não podem ser consideradas como bens utilizados como insumo.

Nesse sentido, portanto, como as glosas foram efetivadas em relação às aquisições de embalagens utilizadas para transporte das mercadorias e como a própria interessada confirma que os créditos em questão referem-se a esse tipo de embalagem, não resta outra alternativa que não seja a confirmação do procedimento efetuado pela fiscalização.

A Recorrente, por sua vez, defende em síntese, que não há critério para segregar material de embalagem em “apresentação” e “transporte”.

Por oportuno, cumpre reproduzir alguns trechos do Laudo de Processo Produtivo apresentado:

ACONDICIONAMENTO: Os produtos são encaminhados, através de esteira, e acondicionados em bandejas de [papelão](#) contendo doze unidades.

**MATERIAL DE EMBALAGEM**

CAXA DE [PAPELÃO](#)

SACOS

SACOLA

PALETIZAÇÃO: As bandejas são empilhadas em 11 camadas de 15 caixas, conforme amarração indicada pela Tetra Pak. O pallet é coberto com filme plástico, envolto com filme stretch e identificado para fins de rastreabilidade e expedição.

ESTOCAGEM: Os [pallets](#) são estocados em drive in, sob galpão coberto à temperatura ambiente.



Depreende-se que o crédito relativo à aquisição de embalagens de transporte consideradas como embalagens externas utilizadas para logística e comercialização do “produto acabado”, não reconhecido porque tais seguem com os produtos acabados durante o transporte, de modo que não podem ser incluído no conceito de insumo.

No entanto, como dito, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para determinado processo produtivo, com base na concepção de insumo construída pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, que privilegiou a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diante disso, entendo que os gastos com tais embalagens constituem despesas essenciais e relevantes para a manutenção da qualidade dos produtos fabricados pela Recorrente.

Com efeito, mostram-se intrínsecas ao processo de produção, com maior importância no ramo alimentício, tendo em vista que o produto não teria condições de ser escoado com a qualidade almejada se não fosse embalado e acondicionado adequadamente.

No tocante aos conceitos de relevância e essencialidade, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, na qual identifica no que consistem esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a)”constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Trata-se de um gasto indispensável para viabilizar o correto escoamento da produção, preservando as características do produto final, que nessa lógica, a meu ver, integra as etapas que resultam na comercialização do produto, cuja falta privaria os produtos de qualidade, quantidade, sobretudo à luz da singularidade da cadeia produtiva.

Ainda que se trate de posicionamento não pacificado no âmbito deste Conselho, é certo que existem precedentes nesse sentido, vejamos:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)** Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009 **CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.** O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho. (...)

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE**  
No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão nº 3302-008.902, Data da Sessão 29/07/2020 Relator José Renato Pereira de Deus - grifei)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP** Ano-calendário: 2008 **EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.** Os custos/despensas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições. (Acórdão nº 3301-009.494, Data da Sessão 16/12/2020 Relatora Liziane Angelotti Meira - grifei)

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.** ART. 17 DO DECRETO N° 70.235/72. É preclusa a matéria não combatida em manifestação de inconformidade, não devendo ser conhecida se suscitada em grau de recurso.

**PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.** Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento de pedido para juntada de documentos posteriormente à apresentação da manifestação de inconformidade ou pelo indeferimento de pedido genérico de perícia. Dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972, que a apresentação de prova documental, com as exceções ali listadas, deve ser feita no momento da manifestação de inconformidade e que se considera não formulado o pedido de perícia quando não atendidos os requisitos exigidos em lei.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)** Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

**CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE.** No âmbito do regime não cumulativo, as embalagens de transporte utilizadas no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, transportado e/ou conservado são consideradas insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

**CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.** No âmbito do regime não cumulativo, os custos/despesas incorridos com o transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa enquadram-se na definição de insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão nº 3201-008.360, Data da Sessão 29/04/2021 Redator designado Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - grifei)

Destaca-se ainda trecho do voto vencido da Conselheira Maysa de Sá Pittondo  
Deligne:

No caso, todos os itens (Pallets, Chapas de Papelão, Filmes Cobertura e Filmes Strech) se mostram essenciais para o acondicionamento, comercialização e exportação dos produtos produzidos pela pessoa jurídica, se enquadrando perfeitamente no conceito de insumo. Com efeito, as embalagens para transporte se enquadram no critério da essencialidade como aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto” cuja “falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. (Processo nº 13888.003890/2008-81)

Finalmente, com a devida quadra de separação entre os contextos fáticos, encontra-se precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

**INSUMOS. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE** O conceito de insumos, deve ser visto de acordo com a interpretação ofertada no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR/STJ e no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.** No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de

**serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.** (Acórdão nº 9303-011.240; Sessão de 10/02/2021, Relator Valcir Gassen; - grifei)

As glosas com embalagens de transporte que mantêm o produto em condições adequadas para ser transportado, portanto, devem ser revertidas no presente caso.

#### **4.4 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGA**

A DRJ reconhece que as presentes glosas foram efetivadas porque a Autoridade Fiscal, por amostragem, teria identificado que os custos referem-se a transporte de mercadorias entre centros de distribuição. E, por outro lado, a interessada, em sua manifestação de inconformidade, teria levantado que os gastos referem ao transporte de matéria-prima.

Nesse cenário, a glosa não poderia ser revertida porque “*os argumentos da contribuinte não foram acompanhados de documentos comprobatórios*”.

Ora, ainda que em pleitos creditórios o ônus da prova seja atribuído à contribuinte, em nenhum momento foram questionadas as validades dos documentos fiscais disponibilizados, analisados e considerados suficientes. Tampouco a natureza dos bens transportados, considerados “mercadorias”.

A questão, portanto, não é probatória, mas de direito no tocante à possibilidade de apuração de créditos sobre fretes relacionados a serviços prestados para transporte do produto acabado ou em elaboração, entre estabelecimentos industriais ou distribuidores da interessada.

Em sede de recurso, a cooperativa reitera que as despesas glosadas se referem ao transporte de “leite” recolhido pela cooperativa junto aos produtores rurais.

Dessa feita, entendo de modo diferente da instância de piso. As despesas com fretes para o transporte de produtos intermediários, em elaboração (inacabados) e acabados, entre os estabelecimentos do próprio contribuinte, integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, consequentemente, se enquadram no conceito de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citados anteriormente.

Nesse sentido, o Acórdão n. 9303-009.047 – CSRF / 3<sup>a</sup> Turma, de 17 de julho de 2019:

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.** Para conhecimento do Recurso Especial, é necessária a comprovação de divergência jurisprudencial pelo recorrente. Não é possível a verificação de divergência quando as discussões travadas no acordão recorrido e no paradigma se referem a matérias diversas.

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

Assim, as despesas com fretes contratados para o transporte de produtos entre unidades da Recorrente devem gerar créditos.

#### 4.5 - ENERGIA ELÉTRICA

Neste ponto, a glosa se refere a valores relativos à iluminação pública (CIP), demandas contratadas, descontos incondicionais, além de juros e multas por atraso no pagamento, que segundo a DRJ não poderiam ser objeto de creditamento, sendo possível reconhecer apenas o direito ao crédito referente a energia elétrica consumida, nos termos do art. 3º, IX, da Lei n.º 10.637/2002, e o art. 3º, III, da Lei n.º 10.833/2003:

Da leitura dos dispositivos legais acima observa-se que o crédito sobre as despesas de energia elétrica pode ser apropriado pela empresa quando o suprimento: tiver sido consumido nos estabelecimentos da pessoa jurídica; e a respectiva despesa tiver sido devidamente registrada na contabilidade da empresa, com base, obviamente, em documentos que comprovem sua efetividade.

Nesse sentido, portanto, é de se concordar com a fiscalização de que somente a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica é que concede o direito ao crédito. Quaisquer outros custos, mesmo que constem das faturas de energia elétrica, não concedem o direito ao crédito das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins).

Foram glosadas também, as aquisições de energia elétrica da cooperativa de eletrificação rural “Eletrorural – Cooperativa de Infraestrutura Castrolanda”, CNPJ nº 76.108.240/0001-76, uma vez que esta é membro cooperado da Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda.

Apesar dos fundamentos completamente distintos, a Recorrente impugnou em seu recurso apenas as glosas relativas à energia elétrica adquirida da cooperativa de eletrificação rural. Confira-se:

Nobres Julgadores, para essa rubrica merece especial atenção pelo fato de que a i. Autoridade Fiscal glosou os créditos pela aquisição de energia elétrica junto à empresa cooperativa de eletrificação rural “ELETORURAL”, tendo em vista que nesta operação se aplicaria a Instrução Normativa nº 635/2006 em seu artigo 12. Vejamos:

*Art. 12. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de eletrificação rural, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:*

*I -dedução dos custos dos serviços prestados aos associados, observado o disposto no § 2º;*

*II -exclusão da receita referente aos bens vendidos aos associados, vinculados às atividades destes;*

Foi mantido o entendimento da i. Autoridade Fiscal, aduzindo que se houve exclusão da base de cálculo, por certo não houve o pagamento das contribuições pela

ELETRORURAL. Então, não havendo o pagamento das contribuições do Pis e da Cofins pela cooperativa fornecedora da energia, resta vedado o crédito para a Recorrente.

O citado entendimento defende que aquisição de cooperados não gera direito ao crédito em razão das deduções e exclusões previstas no “ato cooperado”, ou seja, inexiste “tributação” na compra e venda entre cooperativa e cooperado.

No presente tópico, o raciocínio da fiscalização seria o mesmo, no entanto, agora com aplicação das deduções e exclusões para as cooperativas de eletrificação rural. Portanto, em ambas as situações não haveria direito ao crédito em favor da Recorrente.

...

Desta forma, fica evidente que há tributação entre atos cooperados, tendo em vista que não é o fato de haver deduções ou exclusões que isenta os atos cooperados da tributação do Pis e da Cofins.

Considerando-se a impossibilidade de manifestação acerca de matéria não impugnada, serão apreciadas apenas as razões lançadas no recurso.

### ***Energia elétrica fornecida pela ELETRORURAL***

A Recorrente defende novamente que as receitas auferidas pelas cooperativas de eletrificação rural são tributadas pelo PIS e pela COFINS e, portanto, não haveria impedimento à apuração de créditos quando da aquisição de energia elétrica da fornecedora de energia elétrica Eletrorural – Cooperativa de Infraestrutura Castrolanda.

Contudo, as mesmas razões de decidir aplicam-se à glosa sobre créditos apurados sobre faturas de fornecimento de energia elétrica emitidas por cooperativa de eletrificação rural, a qual é membro cooperado da Recorrente.

Há ainda dispositivo específico, qual seja o art. 12 da Instrução Normativa nº 635/2006, que estabelece que os bens e serviços vendidos por cooperativa de eletrificação rural a associados não fazem parte da base de cálculo das contribuições porquanto não permitem apuração de direito creditório pelo adquirente desses bens e serviços, também à luz do disposto no mencionado art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Tais fundamentos foram reiterados para justificar a manutenção das glosas pela autoridade julgadora de primeira instância, ao qual reproduzo em parte para utilizar como fundamento para as razões de decidir do presente voto:

De igual forma em relação às aquisições de energia elétrica da cooperativa de eletrificação rural “Eletrorural – Cooperativa de Infraestrutura Castrolanda”, CNPJ 76.108.240/0001-76: a fiscalização possui razão quando diz que no presente caso não existe o direito ao crédito.

Consoante o já mencionado art. 15 da MP nº 2.158, de 24 de agosto de 2001, por se tratar de venda (de energia elétrica) efetuada por cooperativa (cooperada da Castrolanda) é que a receita de venda (relativa ao fornecimento de energia elétrica de outra cooperativa para a Castrolanda) poderia ser excluída das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

E, em consonância com o mencionado art. 15, nota-se, com bom pontuou a fiscalização, a existência do art. 12 da Instrução Normativa nº 635, de 2006, que prevê o seguinte:

*“Das exclusões e deduções da base de cálculo das cooperativas de eletrificação rural”*

*Art. 12. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de eletrificação rural, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:*

(...)

*II - exclusão da receita referente aos bens vendidos aos associados, vinculados às atividades destes;”*

Ou seja, diferentemente do que defende a interessada, constata-se que nas operações em questão não houve a incidência das contribuições, posto que, como se tratam de atos cooperativos, as receitas de venda foram excluídas das bases de cálculo das contribuições apuradas pelas cooperativa vendedora.

E, nesse contexto, como não houve a incidência das contribuições nas operações, não há que se falar em apuração de créditos a elas relacionados, conforme dispõe o já mencionado art. 3º, §2, inciso II da Lei nº 10.637, de 2002 (bem como o idêntico dispositivo que consta da Lei nº 10.833, de 2003).

Assim sendo, a glosa referente às despesas com energia elétrica adquirida da Cooperativa de Infraestrutura Castrolanda – Eletrorural deve ser mantida integralmente.

#### **4.6 – BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – CREDITAMENTO NA ATIVAÇÃO**

No presente caso, não se discute a apuração de créditos com base nos encargos de depreciação, e sim o aparente descumprimento das regras atinentes à opção pela apropriação acelerada com base no **valor de aquisição**, delineadas pelo o art. 1º da Lei nº 11.774/08, *verbis*:

Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de **máquinas e equipamentos** destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma: (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011)

**I – no prazo de 11 (onze) meses, no caso de aquisições ocorridas em agosto de 2011;**  
(Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

**II – no prazo de 10 (dez) meses, no caso de aquisições ocorridas em setembro de 2011;**  
(Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

**III – no prazo de 9 (nove) meses, no caso de aquisições ocorridas em outubro de 2011;**  
(Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

**IV – no prazo de 8 (oito) meses, no caso de aquisições ocorridas em novembro de 2011;**  
(Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

**V – no prazo de 7 (sete) meses, no caso de aquisições ocorridas em dezembro de 2011;**  
(Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

**VI – no prazo de 6 (seis) meses, no caso de aquisições ocorridas em janeiro de 2012;**  
(Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

VII – no prazo de 5 (cinco) meses, no caso de aquisições ocorridas em fevereiro de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

VIII – no prazo de 4 (quatro) meses, no caso de aquisições ocorridas em março de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

IX – no prazo de 3 (três) meses, no caso de aquisições ocorridas em abril de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

X – no prazo de 2 (dois) meses, no caso de aquisições ocorridas em maio de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

XI – no prazo de 1 (um) mês, no caso de aquisições ocorridas em junho de 2012; e (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

XII – **imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.** (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados: (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

I – mediante a aplicação dos percentuais previstos no caput do art. 2º da Lei no 10.637, de 2002, e no caput do art. 2º da Lei no 10.833, de 2003, sobre o valor correspondente ao custo de aquisição do bem, no caso de aquisição no mercado interno;”

A Recorrente reconhece que os créditos foram aproveitados quando os bens (silos e elevadores) entraram em operação (**1º trimestre de 2015**), ativando no imobilizado as referidas aquisições, ainda que tenham sido realizadas em período anterior, frisa-se **aquisições ocorridas em 2014**, ou seja, bem depois do marco legal disposto no Inciso XII do art. 1º da Lei nº 11.774/08.

Merce registro o seguinte trecho do Recurso Voluntário:

Logo, não se trata de crédito realizado extemporaneamente, mas sim, crédito aproveitado quando os bens (silos e elevadores) entraram em operação, cujo momento a Recorrente ativou no imobilizado a referidas aquisições (lançamento contábil), ainda que as aquisições tenham ocorridas em 2014.

Com efeito, de acordo com a Lei nº 11.774/2008, o termo “**imediatamente**” se refere **quando o contribuinte já pode ativar o bem no patrimônio e fazer uso (produção) deste bem de forma instantânea.**

**Caso contrário, se a estrutura na qual o bem será absorvido (parque industrial) depender de montagem para seu funcionamento, evidente que o crédito somente será descontado (momento da ativação dos bens) quando iniciada a operação dessa estrutura (íncio da produção), o que de fato ocorreu com a Recorrente.**

Ainda, há de se ressaltar que todos os custos aqui debatidos são oriundos da construção de um novo estabelecimento industrial da Recorrente, em razão disso que os créditos foram apurados tão somente no ínicio das atividades deste.

Ora, agindo de tal maneira a Recorrente tão somente seguiu o previsto na legislação federal, especificamente a Lei nº 11.488/2007, que prevê em seu art. 6º seguinte:

Os argumentos consignados no voto condutor do acórdão recorrido para justificar o não reconhecimento dos créditos, em síntese foram:

Por outro lado, a interessada argumenta que os aproveitamentos de crédito (da não cumulatividade) ocorreram somente quando da ativação dos bens no patrimônio da cooperativa, conforme quadro que apresenta na manifestação. Acrescenta que não se trata, portanto, de aproveitamento extemporâneo e que, de acordo com a Lei nº 11.774/2008, o termo “imediatamente” se refere quando “*o contribuinte já pode ativar o bem no patrimônio e fazer uso (produção) deste bem de forma instantânea.*”

Ao se analisar o inciso XII, art. 1º da Lei 11.774, de 2008, constata-se, facilmente, que a razão está com a fiscalização.

...

**Isto porque, conforme se verifica no quadro colacionado na manifestação, as aquisições (de máquinas e equipamentos) foram todas realizadas em período anterior (todas no mês de julho de 2014) ao período de apropriação dos créditos (1º trimestre de 2015).**

E assim, em que pese as argumentações da contribuinte, o fato é que ao optar pela aplicação da legislação acima mencionada, para as aquisições ocorridas a partir de julho de 2012, o desconto dos créditos da não cumulatividade (ou o desconto das contribuições não cumulativas sobre o valor total da depreciação/valor da aquisição) deve ser realizado de forma imediata. Ou, dizendo em outras palavras, a legislação acima não prevê, como defende a interessada, que o direito ao crédito (caso o contribuinte opte pelo desconto integral do crédito) pode ser apropriado quando ocorrer a ativação do bem adquirido.

O artigo 1º da Lei n. 11.774/2008 trata da possibilidade de crédito integral de PIS e COFINS sobre o valor da aquisição de máquinas e equipamentos, desde que utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, requisito que foi plenamente atendido, contudo a negativa restou centrada na interpretação do termo “**imediatamente**”. Neste ponto controvertido, diferentemente da forma com que me posicionei no PAF nº 10940.902980/2017-77, processo que também esta sendo julgado nesta mesma sessão, entendo que assiste razão a recorrente, no sentido de que a opção pela apropriação acelerada com base no valor de aquisição, delineada pelo Inciso XII do artigo mencionado, sinaliza o corte temporal no qual o contribuinte pode ativar o bem no patrimônio e fazer uso (produção) deste bem de forma instantânea.

Ora, o que temos aqui é que tanto o período de ativação do bem adquirido, quanto a própria aquisição realizada, ocorreram após a data fulminante expressa pelo Inciso XII, art. 1º da Lei 11.774, de 2008. Portanto forçoso dizer que a interessada poderia se apropriar “apenas e tão somente” no período em que adquiriu o bem, certo de que as ocorrências que deram ensejo a apropriação do crédito, se realizaram após a **julho de 2012**.

Assim, reverto a glosa com créditos com base nos encargos de depreciação acelerada com base no Inciso XII, art. 1º da Lei 11.774, de 2008.

#### **4.6.1 OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES; AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO DA COOPERATIVA DE LATICÍNIOS SOROCABA**

Sobre esse tópico alega a recorrente que caberia a fiscalização diligenciar a operação antes de efetuar a glosa. Vejamos a defesa:

Em que pese a Manifestante ter adquirido ativo imobilizado junto a outro contribuinte, o que se deve analisar no caso em questão é se os referidos bens são novos e se caracterizavam uma das hipóteses prevista no inciso IV do §2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (*bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível*).

Neste cenário, não basta análise apenas a partir das notas emitidas pelo contribuinte que realizou as vendas, tendo em vista que se deve analisar a se o bem adquirido é novo ou usado.

Como se trata de operações entre cooperados, por uma questão de mercado, em alguns casos, um cooperado adquire determinado ativo imobilizado com a finalidade de revenda para outro cooperado. Juridicamente é um bem que não foi contabilizado ainda como ativo.

Nestes casos, não se trata de um venda de imobilizado nos termos do referido dispositivo legal, tendo em vista que esse bem sequer foi contabilizado no contribuinte vendedor, sendo que o mesmo adquire o bem já com destinação para outro contribuinte.

Para certificar tal operação, entende-se que a i. Autoridade Fiscal deveria ter diligenciado junto ao revendedor dos bens a fim de certificar como ocorreu a operação originária, ou seja, se o respectivo bem é novo ou usado.

A característica de bem usado se torna imprescindível para deslinde da questão, pois o bem inclusive pode ter sido contabilizado no estoque para fins de posterior revenda. Isso irá depender do interesse comercial do contribuinte que realiza, no primeiro momento, a aquisição, e, no segundo momento, a intenção de comercializar o bem.

Portanto, a ausência de um critério mais aprofundado (possível diligênciada junto ao revendedor) quanto à operação de origem acaba desqualificando uma operação regular no destino com direito ao crédito pela aquisição do imobilizado.

Por sua vez, cabe mencionar as razões do julgado a quo ter mantido a glosa, visto que em seu julgamento destacou elementos não tratados no recurso, vejamos:

No caso, consoante as alegações da fiscalização, tratam-se de aquisições de bens da Cooperativa de Laticínios Sorocaba – 14, cujas notas fiscais (de venda) foram emitidas com o código CFOP 6.551 (Venda de Bem do Ativo Imobilizado). Ou seja, as glosas foram efetivadas porque os documentos fiscais, que concedem suporte as operações, demonstram que os bens adquiridos pela Cooperativa Castrolanda faziam parte do ativo imobilizado da Cooperativa de Laticínios Sorocaba – 14.

Assim, em face dos documentos fiscais que lastreiam as operações, inexistem dúvidas de que, de acordo com a legislação de regência da matéria (Lei nº 9.718, de 2008, art 3º, § 2º, inciso IV e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, inciso II), o valor da receita da venda de bens do ativo imobilizado deve ser excluída da base de cálculo das contribuições.

E, nesse contexto, como não houve a incidência das contribuições nas operações, não há que se falar em apuração de créditos a elas relacionados, conforme dispõe o art. 3º, §2, inciso II da Lei nº 10.637, de 2002 (bem como idêntico dispositivo que consta da Lei nº 10.833, de 2003) já mencionado no presente voto.

Veja-se, ademais, que os argumentos da interessada, além de terem sido apresentados desacompanhados de documentos comprobatórios, não atacam, nem muito menos derrubam, o fato, incontrovertido, de que as notas fiscais foram emitidas para acobertar operações de venda de bens do ativo imobilizado da cooperativa vendedora.

Conforme se verifica o creditamento é vedado pela legislação, que abaixo destaco.

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

(..)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

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

Nesse sentido não há o que se falar em necessária diligência, até porque, o pedido de compensação realizado pela contribuinte lhe impõe o ônus de comprovar que os créditos são líquidos e certos e, contatando a fiscalização que pela análise das notas não há crédito a ressarcir, caberia à recorrente apresentar provas para contrapor os argumentos do Fisco, fato que não ocorreu.

Diante dessas conclusões, a glosa deve ser mantida.

#### **4.6.2 BENFEITORIAS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

Foram apurados créditos em relação a benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros com base no valor de aquisição, em 24 parcelas.

A glosa foi mantida sob o fundamento de que o direito ao creditamento previsto no art. 3º, VII, § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003 somente se refere a hipótese de “edificações” incorporadas ao ativo imobilizado, não havendo previsão relativa a benfeitorias com base no valor de aquisição e nem no prazo de dois anos.

A Recorrente, por sua vez, insiste que a apuração de créditos no prazo de vinte e quatro meses sobre o valor de benfeitorias efetuadas em imóveis registrados no ativo imobilizado teria amparo legal no art. 6º da Lei nº 11.488/2007, *verbis*:

**Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.**

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º deste artigo, no custo de aquisição ou construção da edificação não se inclui o valor:

I - de terrenos;

II - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

III - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições previstas no caput deste artigo em decorrência de imunidade, não incidência, suspensão ou alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

§ 3º Para os efeitos do inciso I do § 2º deste artigo, o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial.

§ 4º Para os efeitos dos incisos II e III do § 2º deste artigo, os valores dos custos com mão-de-obra e com aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições deverão ser contabilizados em subcontas distintas.

§ 5º O disposto neste artigo aplica-se somente aos créditos decorrentes de gastos incorridos a partir de 1º de janeiro de 2007, efetuados na aquisição de edificações novas ou na construção de edificações.

§ 6º Observado o disposto no § 5º deste artigo, o direito ao desconto de crédito na forma do caput deste artigo aplicar-se-á a partir da data da conclusão da obra. (g.n)

No entanto, conforme alertado desde a etapa de fiscalização, o próprio dispositivo legal apontado faz referência direta a “edificações” incorporadas ao ativo imobilizado, não havendo previsão de sua aplicação no caso de “benfeitorias”. Além disso, o § 5º estabelece que o disposto no artigo aplica-se somente aos créditos decorrentes de gastos efetuados na “*aquisição de edificações novas ou na construção de edificações*”.

Assiste razão à instância de piso quando reforça que a opção para o cálculo do crédito sobre o valor de aquisição no prazo de 2 anos é apenas para máquinas, aparelhos, instrumento e equipamentos, novos, relacionados nos Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004, e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente, citados no inciso II do § 2º Instrução Normativa SRF nº 457/04:

"Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, **podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação** de:

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.

§ 2º Opcionalmente ao disposto no § 1º, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor de aquisição de bens referidos no caput deste artigo no prazo de:

I - 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado; ou

II - 2 (dois) anos, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, relacionados nos Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004, e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.”

Em sede recursal, a argumentação é de que teria havido suposto erro material, uma que não se trata de despesas “*com manutenção de edifícios*”, mas sim “*benfeitoria em imóveis próprios*”, que seria autorizado pelo o inciso VII, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

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

(...)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;”

Novamente, do próprio teor do dispositivo legal citado, verifica-se o descabimento parcial, haja visto à indicação de “benfeitorias em imóveis de terceiros”, ou seja, em não se tratando de edificações novas ou de construções de edificações, não é possível o “**desconto acelerado**”, o que fulmina o direito pleiteado pela Recorrente, de modo que os créditos devem ser calculados de acordo com a depreciação em função do prazo de vida útil do bem, seguindo a regra geral prevista no art. 3º, VII, § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003.

Nesse sentido, cita-se decisão recente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013 EDIFICAÇÕES/BENFEITORIAS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. CRÉDITOS. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE. O desconto de créditos sobre os custos/despesas com encargos de depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado, utilizados nas atividades da empresa, no prazo de 48 (quarenta e oito) meses, aplica-se somente a máquinas e equipamentos e, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, a edificações novas e a construções de edificações. (...)

(Acórdão nº 3301-012.748 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária. Sessão de 28 de junho de 2023.

Isto posto, devem ser integralmente mantidas as glosas.

**e) CRÉDITO PRESUMIDO (ITEM 11 E 12 DO ACÓRDÃO):**

**BATATA;**

A Recorrente pretende apurar crédito presumido relativo à aquisição de batatas utilizadas para a produção de batatas fritas classificadas no código NCM 2005.20.00, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004:

<b>20.05</b>	<b>Outros produtos hortícolas preparados ou conservados, exceto em vinagre ou em ácido acético, não congelados, com exceção dos produtos da posição 20.06.</b>
<b>2005.10.00</b>	- Produtos hortícolas homogeneizados
<b>2005.20.00</b>	- Batatas

No entanto, o produto não consta do rol listado no dispositivo, a seguir transcrito:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

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

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

Para defender a fruição do crédito presumido, afirma a Recorrente que o rol de mercadorias teria caráter meramente exemplificativo, considerando-se a batata como um insumo aplicado e integrado a tantos outros insumos que vêm a compor o produto final da Recorrente, a partir de uma interpretação finalística do princípio da não cumulatividade, não repetindo em sede de recurso a alegação quanto ao suposto equívoco na classificação, trazida na manifestação de inconformidade:

Com o devido respeito, a normatividade do “crédito presumido” em relação à aquisição de batatas não é um rol taxativo em relação ao produto produzido pelo contribuinte.

A Recorrente atende todos os requisitos para fruição do crédito presumido pela aquisição da batata junto ao produtor pessoa física, tendo em vista ser uma empresa agroindustrial e que industrializa a batata produzindo um novo produto com destinação a alimentação humana.

Nesse sentido, a Lei nº 10.925, que permite o creditamento de PIS/COFINS em diferentes percentuais, determina que seja observado o produto final para que ocorra a devida incidência das contribuições, como também a finalidade que motivou da sua concessão, que é a redução do custo tributário para quem produz alimento.

Em outras palavras, a legislação do Cofins e da Contribuição ao PIS não atrela que o crédito deva ser efetuado tomando-se por referência o tratamento dado a operação anterior, mas, sim, a destinação que é dada ao insumo dentro do processo produtivo do contribuinte que realizará o crédito.

Nesse sentido, a batata é um insumo aplicado na produção de produtos tributados, pois os mesmos se integram a tantos outros insumos que vem a compor o produto final da Recorrente, como por exemplo a batata frita e outros derivados.

Cumpre, também, salientar que o inciso III, do §3º do art. 8º, da Lei nº 10.925, permite a possibilidade de creditamento: onde a batata *in natura* se caracteriza como um insumo para a produção, do produto tributado, mesmo que seja na NCM 2005.20.200, e que é a que consta nos documentos fiscais. Vejamos:

**§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a: (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013)**

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

Nada obstante os argumentos lançados, a meu ver, assiste razão à instância de piso ao afirmar que o núcleo da previsão normativa é a produção de determinados produtos fabricados a partir da aquisição de insumos, sendo que o item batata frita não está contemplado no art. 8º da Lei nº. 10.825/2004. Ou seja, a concessão do crédito presumido está condicionada à produção dos tipos ali tipificados, classificados nas NCM listadas e destinados à alimentação humana ou animal. Logo, se o produto final não atender a tais critérios, não haverá direito ao crédito. Merecendo destaque a seguinte conclusão:

De fato, é de se conceder razão à fiscalização: o código NCM 2005.20.00 não consta da redação do art. 8º acima. Ou seja, como a batata frita (produto produzido pela cooperativa com as batatas adquiridas de pessoas físicas e ou recebidas de cooperados) não está classificada nos capítulos e/ou códigos NCM que concedem o direito ao crédito presumido sobre os insumos adquiridos, resta muito evidente que não existe o direito alegado sobre as aquisições de batata *in natura* (classificada no código NCM 0701.90.00). Nesse sentido, em que pese a batata frita ser produzida a partir de um produto *in natura*, gerando um novo produto, e, também ser destinada à alimentação humana, não há como conceder o direito ao crédito, devendo-se manter as glosas efetivadas pela fiscalização.

No tocante ao pedido subsidiário, sequer justificado, no tocante à permissão para o desconto de 35% (trinta e cinco por cento) de crédito presumido, descrito no inciso III, do §3º do art. 8º, da Lei nº 10.925, o mesmo não será conhecido por se tratar de evidente inovação recursal, não se tratando de matéria de ordem pública, passível de possibilitar o conhecimento e análise de ofício, bem como não configurando fato superveniente. Assim, preclusa a análise.

Dessa feita, a glosa deve ser mantida.

## SUÍNOS

As glosas foram efetuadas em relação a crédito presumido calculado sobre a aquisição de suínos vivos, classificados na posição 01.03 da NCM, utilizados na produção de carnes da espécie suínas refrigeradas ou congeladas (posição 02.03, 0206.30.00, 0206.4), destinadas a exportação, nos termos do inciso III, art. 55 da Lei nº 12.350/2010.

Segundo a Fiscalização, no período em análise, a Recorrente não teria promovido a exportação de carnes e miudezas, como também teria realizado operações de venda no mercado interno de suínos vivos (01.03), de forma que estaria proibida de apurar o crédito presumido.

A Recorrente, em sentido contrário, repete os argumentos da manifestação de inconformidade, afirmando o seguinte:

Veja que neste ponto o equivoco da i. Autoridade Fiscal é no sentido de impingir a aplicação da Lei nº 12.350/2010, quando o crédito presumido estaria vinculado a exportação, e não tendo a Recorrente exportado no 2º trimestre de 2015 não teria direito ao crédito presumido.

Ocorre que, a conveniência na interpretação fiscal não se aplica apenas pela regra da referida Lei nº 12.350/2010, tendo em vista que também se apura o crédito presumido exatamente pelos critérios do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, uma vez que os produtos comercializados – seja mercado interno ou externo - estão no rol do “capítulo 02”.

Ainda que os mencionados argumentos não sejam do convencimento de Vossas Senhorias, importante ressaltar que a interpretação aplicada pela fiscalização quanto à **regra do §5º, I do art. 55 da Lei nº 12.350/2010** no sentido de que a “*pessoa jurídica que vende as mercadorias classificadas no código 01.03 está proibida de apurar o crédito presumido de que trata o caput do mesmo artigo*”, não se aplica para as operações realizadas pela Recorrente....

Veja Nobres Julgadores, a i. Autoridade Fiscal tenta impor uma norma jurídica que não é destinada a Recorrente. Ou seja, o crédito presumido pela aquisição de suínos, conforme interpretação §5º, a **vedação é para a pessoa jurídica que vendem o suíno para a Castrolanda, e não o contrário**.

**A redação do referido parágrafo é esclarecedor: “é vedado as pessoas jurídica (quem vende o suíno) do §1º, que é exatamente a pessoa jurídica de quem a Castrolanda adquire a mercadoria. Logo, a vedação não é para empresa Recorrente.**

Assim, mantém sua defesa repisando os mesmos pontos:

- teria comercializado no período carne de suínos processados no mercado interno e que, portanto, teria o direito ao crédito presumido de acordo com o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004
- a interpretação fiscal em relação à vedação contida no III, art. 55 da Lei nº 12.350/2010, é equivocada, pois ela não se aplica ao seu caso
- seria necessária diligência para verificação de vendas no mercado interno cuja classificação fiscal atende a regra do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.
- apresenta Nota fiscal que seria evidência da exportação.

Conforme demonstrado pela DRJ, originalmente, a Recorrente havia declarado que a apuração dos créditos presumidos decorria da aquisição de suínos vivos, classificados na posição 01.03 da NCM, utilizados na produção de carnes da espécie suínas refrigeradas ou

congeladas (posição 02.03, 0206.30.00, 0206.4), destinadas a exportação, sendo apurado, portanto, à luz do disposto no artigo 55 da Lei nº 12.350/2010.<sup>2</sup>

No entanto, na prática, a Recorrente não apenas não utilizou dos animais vivos como insumos na fabricação de bens posteriormente exportados, como promoveu a venda com suspensão no mercado interno daquelas mercadorias classificadas no código 01.03 (no caso, a própria cooperativa). Assim, acertada a interpretação mantida pelo acórdão recorrido:

Nesse sentido, observa-se que a interpretação da legislação realizada pela fiscalização está correta, pois consoante o disposto no §5º acima, a pessoa jurídica que vende as mercadorias classificadas no código 01.03 (no caso, a cooperativa) está proibida de apurar o crédito presumido de que trata o caput do mesmo artigo.

Referida vedação, como bem acentuado pela autoridade *a quo*, encontra-se disposta de forma muito clara no inciso II do art. 2º c/c o parágrafo único do art. 5º, ambos da Instrução Normativa nº 1.157, de 2011, abaixo reproduzidos.

***“Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno de:***

(...)

***III - animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM;”***

(...)

***Art. 5º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderão descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido relativo às operações de aquisição dos produtos de que trata o art. 7º para utilização como insumo na produção dos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinados à exportação ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.***

Parágrafo único. A apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada às pessoas jurídicas que efetuem a operação de venda dos bens referidos nos incisos I a III do caput do art. 2º.”

Por outro lado, no que respeita a possibilidade de apuração do crédito presumido com base no art. 8º da Lei 10.925, de 2004, é bastante dizer que não foram apresentadas quaisquer provas de que a situação fática subsume-se à norma jurídica mencionada.

O artigo 55 autoriza a apuração do crédito presumido para pessoas jurídicas no regime não cumulativo que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, desde que destinadas à exportação. Ao mesmo tempo, a norma estabelece a vedação à manutenção do crédito ordinário e presumido para as pessoas jurídicas que vendem produtos com suspensão de PIS e Cofins. Vejamos:

---

<sup>2</sup> Art. 55. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre:

(...)

III – o valor dos bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Art. 55. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, **destinadas a exportação**, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre:

I – o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;

II – o valor das preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;

**III – o valor dos bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.**

§ 1º O disposto nos incisos I a III do caput deste artigo aplica-se também às aquisições de pessoa jurídica.

(...)

**§ 5º É vedado às pessoas jurídicas de que trata o § 1º deste artigo o aproveitamento:**

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

**II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo, exceto em relação às receitas auferidas com vendas dos produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 da NCM".**

Assim, entende-se que o crédito presumido das aquisições de insumos somente seria passível de apuração em havendo a fabricação dos produtos ali descritos, como também a efetiva exportação.

Em contrapartida, no período em análise, a Recorrente pretendeu atuar tanto como vendedora de produtos com suspensão (animais vivos), como adquirente dos mesmos, hipótese na qual poderia apurar crédito presumido, desde que cumpridos os requisitos previstos na legislação de regência, o que não ocorreu, haja visto a ausência de remessa de produtos ao exterior.

No CARF, de modo geral, o reconhecimento do crédito depende da tríade: aquisição de insumos, industrialização de produtos e remessa ao exterior, com destaque para o Acórdão nº 3301-010.902 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, julgado na sessão de 26 de agosto de 2021, de relatoria do Conselheiro Ari Vendramini, onde também se discutia a aquisição de animais vivos para abate:

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

**CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.** São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. SUSPENSÃO DA COBRANÇA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**  
Consoante art. 32 da Lei nº 12.058/09, as saídas de produtos classificados nas posições NCM que menciona, quando efetuada a aquisição por pessoa jurídica que industrialize produtos das posições 01.02, 02.01 e 02.02, ocorrem com suspensão do pagamento das contribuições não cumulativas, , sendo vedada a apropriação de créditos nessas hipóteses, a teor do art. 34, § 1º do mesmo diploma, pouco importando que os estabelecimentos adquirentes operem exclusivamente com a revenda, uma vez que o dispositivo se refere à pessoa jurídica e não ao estabelecimento.

**INSUMOS. COMBUSTÍVEIS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.925/2004, ART. 8º. POSSIBILIDADE.**  
As aquisições de lenha/bagaço para emprego como combustíveis, na condição de insumo, quando efetuadas de pessoas físicas, garante o direito ao crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004

**CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA, APURAÇÃO. PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL.**  
Prevê o art. 8º, § 3º, I da Lei nº 10.925/04 que os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4 da NCM garantem crédito presumido no percentual de 60% (sessenta por cento) sobre as aquisições de insumos, sinalizando o parágrafo dez do mesmo dispositivo, incluído pelo art. 33 da Lei nº 12.865/13, que a expressão “produtos de origem animal” refere-se às mercadorias produzidas pela pessoa jurídica beneficiária e não aos insumos por ela adquiridos.

**CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. APURAÇÃO. AQUISIÇÕES DE BOVINOS PARA ABATE. EXPORTAÇÃO. VINCULAÇÃO NECESSÁRIA.**  
Pela leitura dos arts. 33 e 37 da Lei nº 12.058/09, as aquisições de bovinos para o abate e produção de carne e derivados somente garantem crédito presumido da agroindústria quando vinculadas à produção de mercadorias destinadas à exportação, não havendo como reconhecer o creditamento para as operações atreladas ao mercado interno.

(...)

Em que pese reconhecer que o crédito presumido “exportação” possa ser utilizado para desconto do valor do PIS/Pasep e da Cofins a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno, é certo que sua apuração está condicionada à produção de mercadorias para remessa ao exterior.

Apesar da tentativa de comprovar a exportação, a Recorrente não logrou êxito nesse sentido, tendo em vista que a nota fiscal colacionada foi emitida em 26/05/2015, ou seja, em trimestre distinto daquele ora em discussão (01/01/2015 a 31/03/2015):

 <p><b>Alegria</b> FOODS</p> <p>CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTD AC. AO PARQUE CAXAMBU, A 2500M DA PR 151 S/N - CAXAMBU CASTRO - PR CEP: 84194300 Fone: 4232348000</p>		<b>DANFE</b> DOCUMENTO AUXILIAR DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA																																																																																																					
		0 - ENTRADA 1 - SAÍDA <b>1</b> <b>Nº 000.012.086</b> <b>SÉRIE 001</b> <b>FOLHA 1/1</b>		<b>CHAVE DE ACESSO</b> 4115 0576 1083 4900 1770 5500 1000 0120 8610 1773 0920																																																																																																			
				Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e <a href="http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal">www.nfe.fazenda.gov.br/portal</a>																																																																																																			
<b>NATUREZA DA OPERAÇÃO</b> VENDA DE MERCADORIA PROD. PRÓPRIA				<b>PROTÓCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO</b> 141150078728817 26/05/2015 08:41:22																																																																																																			
<b>INSCRIÇÃO ESTADUAL</b> 9059347249		<b>INSCR. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.</b>		<b>CNPJ</b> 76.108.349/0017-70																																																																																																			
<b>DESTINATÁRIO/REMETENTE</b>																																																																																																							
<b>NOME/RAZÃO SOCIAL</b> 054482 LP EXPORT DMCC				<b>CNPJ / CPF</b> 26/05/2015 00:00:00																																																																																																			
<b>ENDEREÇO</b> JUMEIRAH LAKE TOWERS - BUILDING SILVER T		<b>NUMERO SN</b> ..	<b>BAIRRO/DISTRITO</b> 00000-000		<b>CEP</b> 26/05/2015																																																																																																		
<b>MUNICÍPIO EXTERIOR</b> (71) 4432-7366		<b>FONE/FAX</b> UF EX	<b>INSCRIÇÃO ESTADUAL</b> 08:41		<b>HORA DE SAÍDA</b>																																																																																																		
<b>FATURA</b>																																																																																																							
Nr: 12086, Venc: 25/07/2015, Valor: 230.470,00																																																																																																							
<b>CÁLCULO DO IMPOSTO</b>																																																																																																							
<b>BASE DE CALCULO DO ICMS</b> 0,00		<b>VALOR DO ICMS</b> 0,00		<b>BASE DE CALCULO DO ICMS SUBST</b> 0,00																																																																																																			
<b>VALOR DO FRETE</b> 0,00		<b>VALOR DO SEGURO</b> 0,00		<b>VALOR DO ICMS DE SUBSTITUIÇÃO</b> 0,00																																																																																																			
				<b>VALOR TOTAL DOS PRODUTOS</b> 230.470,00																																																																																																			
				<b>VALOR TOTAL DA NOTA</b> 230.470,00																																																																																																			
<b>TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS</b>																																																																																																							
<b>NOME / RAZÃO SOCIAL</b> COOPERATIVA DOS TRANSPORTADORES DO VALE		<b>FRETE POR CONTA</b> 1 - Contratação do Frete por conta do Destinatário (FOB)		<b>CÓDIGO ANTT</b> PLACA VEÍCULO MGL2838																																																																																																			
<b>ENDEREÇO</b> ROD JORGE LACERDA		<b>MUNICÍPIO</b> ITAJAI		<b>UF</b> PR																																																																																																			
<b>QUANTIDADE</b>		<b>MARCA</b>		<b>NUMERAÇÃO</b>																																																																																																			
				<b>PESO BRUTO</b> 28.107,000																																																																																																			
				<b>PESO LÍQUIDO</b> 27.000,000																																																																																																			
<b>DADOS DO PRODUTO/SERVIÇOS</b>																																																																																																							
<table border="1"> <thead> <tr> <th>CÓD.</th> <th>DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇO</th> <th>NCM/SH</th> <th>CST</th> <th>CFOP</th> <th>UN</th> <th>QTDE</th> <th>VALOR UNITÁRIO</th> <th>V. TOTAL</th> <th>B.C. ICMS</th> <th>V. ICMS</th> <th>V. IPI</th> <th>ALIQ. ICMS</th> <th>ALIQ. IPI</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>82893</td> <td>CARNE CONGELADA DE SUINO C/ OSSO - CARRE CARRE COM VERTEBRA ME HONG KON</td> <td>02032900</td> <td>041</td> <td>7101</td> <td>KG</td> <td>8.000,000</td> <td>6.8400</td> <td>54.720,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td><i>PEDIDO: 60495 ITEM: 2</i></td> <td></td> </tr> <tr> <td>82892</td> <td>CARNE CONGELADA DE SUINO C/ OSSO - CARRE CARRE SEM VERTEBRA ME HONG KON</td> <td>02032900</td> <td>041</td> <td>7101</td> <td>KG</td> <td>5.000,000</td> <td>7.1500</td> <td>35.750,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td><i>PEDIDO: 60495 ITEM: 3</i></td> <td></td> </tr> <tr> <td>82895</td> <td>CARNE CONGELADA DE SUINO COM OSSO - COSTELA ME HONG KONG</td> <td>02032900</td> <td>041</td> <td>7101</td> <td>KG</td> <td>14.000,000</td> <td>10.0000</td> <td>140.000,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td><i>PEDIDO: 60495 ITEM: 4</i></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>						CÓD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇO	NCM/SH	CST	CFOP	UN	QTDE	VALOR UNITÁRIO	V. TOTAL	B.C. ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI	82893	CARNE CONGELADA DE SUINO C/ OSSO - CARRE CARRE COM VERTEBRA ME HONG KON	02032900	041	7101	KG	8.000,000	6.8400	54.720,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		<i>PEDIDO: 60495 ITEM: 2</i>													82892	CARNE CONGELADA DE SUINO C/ OSSO - CARRE CARRE SEM VERTEBRA ME HONG KON	02032900	041	7101	KG	5.000,000	7.1500	35.750,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		<i>PEDIDO: 60495 ITEM: 3</i>													82895	CARNE CONGELADA DE SUINO COM OSSO - COSTELA ME HONG KONG	02032900	041	7101	KG	14.000,000	10.0000	140.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		<i>PEDIDO: 60495 ITEM: 4</i>												
CÓD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇO	NCM/SH	CST	CFOP	UN	QTDE	VALOR UNITÁRIO	V. TOTAL	B.C. ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI																																																																																										
82893	CARNE CONGELADA DE SUINO C/ OSSO - CARRE CARRE COM VERTEBRA ME HONG KON	02032900	041	7101	KG	8.000,000	6.8400	54.720,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00																																																																																										
	<i>PEDIDO: 60495 ITEM: 2</i>																																																																																																						
82892	CARNE CONGELADA DE SUINO C/ OSSO - CARRE CARRE SEM VERTEBRA ME HONG KON	02032900	041	7101	KG	5.000,000	7.1500	35.750,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00																																																																																										
	<i>PEDIDO: 60495 ITEM: 3</i>																																																																																																						
82895	CARNE CONGELADA DE SUINO COM OSSO - COSTELA ME HONG KONG	02032900	041	7101	KG	14.000,000	10.0000	140.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00																																																																																										
	<i>PEDIDO: 60495 ITEM: 4</i>																																																																																																						

Por fim, a Recorrente defende o direito ao crédito presumido de 60% pelas aquisições destinadas ao mercado interno, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/04, nada acrescentando em relação à ponderação feita pela instância de piso, no tocante à ausência de provas.

De acordo com o que estabelece o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e arts. 55 e 57 da Lei nº 12.350/2010, as pessoas jurídicas que exploram as atividades frigoríficas de abates de animais, processamento e industrialização, passaram a ter direito ao crédito presumido calculado sobre os insumos, à alíquota de 30,0 % das alíquotas previstas no art. 2º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2000, vinculados às receitas de exportações dos produtos industrializados, classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinados a exportação, e à alíquota de 60,0 %, para os mesmos produtos, quando destinados ao mercado interno.

Contudo, a concessão do crédito presumido no mercado interno está condicionada às seguintes exigências, não demonstradas pela Recorrente i) aquisição de insumo de origem animal e/ou vegetal, ii) que seja utilizado como insumo para a produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal iii) os produtos devem possuir NCM listado no caput do artigo 8º.

No presente caso, como já exaustivamente exposto, as glosas foram realizadas em função da revenda pura e simples do animal vivo. Logo, por consentâneo lógico, sequer poderia

ter sido demonstrada a utilização como insumos em produtos produzidos pela Recorrente. Para mais, o item suíno vivo sequer está relacionado no caput do art. 8º.

Por tudo isso, novamente, a Recorrente não conseguiu afastar a verificação que lhe foi apresentada desde o início, de modo que as aquisições não devem gerar crédito.

### ***Conclusão***

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos, mas desde que se refiram a aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes da aquisição dos seguintes itens:

- (i) embalagens de transporte;
- (ii) transporte de produtos entre estabelecimentos da pessoa jurídica;
- (iii) reconhecer os créditos com base nos encargos de depreciação acelerada com base no Inciso XII, art. 1º da Lei 11.774/2008.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa