



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10940.900004/2019-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.385 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de dezembro de 2023
Recorrente CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2017 a 30/06/2017

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.

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

Por falta de previsão legal, não é permitido à pessoa jurídica que exerça 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, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

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.

FRETES COMPRAS PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE

Os fretes pagos na aquisição de produtos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de

incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago.

CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Geram direito a desconto de crédito com base nos encargos de depreciação as aquisições de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado, mas desde que utilizados na produção, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA DE POTÊNCIA. VALORES INDISTINTAMENTE COBRADOS DE UNIDADES CONSUMIDORAS DA ALTA TENSÃO SEGUNDO NORMAS EMITIDAS PELA AGÊNCIA NACIONAL.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os gastos com demanda contratada e custo de disponibilização do sistema, desde que efetivamente suportados, considerando sua relevância e essencialidade ao processo produtivo.

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 produzam as mercadorias de origem animal ou vegetal mencionadas expressamente no dispositivo legal.

CRÉDITO PRESUMIDO - LEITE. REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, o crédito presumido é devido na aquisição de insumos destinados à produção de mercadoria, não havendo o que se falar em crédito no caso de mera revenda.

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.

CARÊNCIA PROBATÓRIA. TEORIA DA CAUSA MADURA.

Superada a carência probatória, cabível a análise das provas em segunda instância, nos termos do art. 1013, § 3º, inciso I, do Código de Processo Civil, se não houver mais a necessidade de instrução probatória.

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. CRÉDITO. ARMAZENAGEM. MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA. DESCARGA. DESESTIVA. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com armazenagem em operações de venda, abarcando, além dos custos decorrentes da utilização de um determinado recinto, os gastos relativos a operações correlatas, como movimentação de carga e descarga, e desestiva de insumos (matérias-primas)

enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

**CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.
POSSIBILIDADE.**

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas. Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, mas desde que se trate de aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos decorrentes da aquisição dos seguintes itens: (i) embalagens para transporte, (ii) serviços de transporte de bens não geradores de crédito (bens não tributados), (iii) encargos de depreciação, se se tratar de bem com vida útil acima de um ano, ou custo de aquisição de máquinas de cortina guincho, ventiladores (peças do equipamento), bombas de inocência, lavadores e varredora de piso e máquina de pré-limpeza e de bombas para poço, tratores, roçadeira, peça e tinta para paletizadora, instalação elétrica para paletizadora e instalação de aeradores e (iv) despesas de serviços prestados de logística no descarregamento e na movimentação de mercadorias, no fornecimento de contêineres frigoríficos e despesas com desestiva, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento; (II) por maioria de votos, para reconhecer o direito ao desconto de créditos em relação a (i) despesas com energia elétrica relativas à demanda contratada e aos custos de disponibilização do sistema e (ii) aquisição de rodas de aço chavetadas para eixo, sendo utilizadas na manutenção das máquinas da Tetrapark, nas quais se embala o leite UHT, mas desde que não se trate de bem registrado no Ativo Imobilizado, hipótese em que o crédito deve ser calculado sobre os encargos de depreciação, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento; e, (III) por unanimidade de votos, para reconhecer o direito à correção monetária dos créditos escriturais cujas glosas foram revertidas a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do pedido. 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.

O presente processo tem por objeto a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte acima identificado contra o Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório solicitado no Pedido de Ressarcimento – PER nº 27773.48167.081217.1.1.18-8069.

O valor total pleiteado no aludido PER foi de R\$ 2.735.183,86, referente ao saldo de créditos de PIS/Pasep não cumulativo do 2º Trimestre de 2017. A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa-PR, por meio do Despacho Decisório de fls. 31-74, reconheceu o direito ao crédito no valor de R\$ 860.763,59.

As razões do indeferimento parcial do pedido, constantes do referido Despacho Decisório, são sintetizadas a seguir:

Considerações gerais. A análise efetuada visou à apuração dos créditos no regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de acordo com a legislação vigente, a qual estabelece um rol específico e detalhado das hipóteses de creditamento. Essas hipóteses são taxativas e não devem ser interpretadas de forma a permitir o creditamento amplo e irrestrito, pois tal interpretação tornaria sem efeito o rol de hipóteses estabelecido na legislação. Nessa análise, foram identificadas as inconsistências e/ou ajustes necessários a seguir relacionados, que alteram o valor a ser ressarcido no trimestre.

Aquisições de cooperados. Foram glosados os créditos apurados pela interessada sobre aquisições de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos, feitas junto a seus cooperados, tais como Frísia Cooperativa Agroindustrial, Agropecuária Jatibuca Ltda, Uteva Agropecuária Ltda, entre outras. Essa glosa foi fundamentada no art. 23, I e II, da Instrução Normativa SRF nº 635/2006, o qual prevê expressamente que as sociedades cooperativas podem apurar créditos em relação a aquisição de título de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumo apenas na hipótese de aquisições “de não associados”. Nesse item, foram glosados também os créditos apurados sobre faturas de fornecimento de energia elétrica emitidas pela cooperativa de eletrificação rural “Eletrorural – Cooperativa de Infraestrutura Castrolanda”, a qual é membro cooperado da interessada. Em relação a esse ponto, foi destacado que o art. 12 da Instrução Normativa nº 635/2006 estabelece que os bens e serviços vendidos por cooperativa de eletrificação rural a associados não fazem parte da base de cálculo das contribuições e por isso não há que se falar em apuração de direito creditório pelo adquirente desses bens e serviços, conforme dispõe art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições. Em face da vedação prevista o art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, foram glosados os créditos apurados sobre aquisições de bens para revenda e bens utilizados como insumos que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições. Como exemplo, foram citados produtos como Promil, Neopig e Farelo de Milho, em cujas notas fiscais de venda consta a não incidência do PIS e da COFINS.

Bens e serviços utilizados como insumos. Foi aplicado o conceito de insumo estabelecido no Parecer Normativo COSIT nº 05/2018, o qual cuidou de tornar concreta, na RFB, a aplicação da decisão vinculante do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Assim, foram considerados passíveis de gerar créditos no item Insumo aqueles bens e serviços dotados de essencialidade e relevância dentro do processo produtivo de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, sendo glosados os itens discriminados como “manutenção de máquinas e equipamentos” para os quais não foi possível atribuir quais itens sofreram manutenção, bem como as “ferramentas” e “itens para ferramentas”, conforme orientação expressa constante do referido Parecer Normativo.

Serviço de transporte de cargas na aquisição de bens. Foi aplicado o entendimento de que os custos com fretes relativos à aquisição de bens podem possibilitar a apuração de créditos apenas quando seja permitido o creditamento em relação ao bem adquirido. Assim, foram glosados os créditos apurados sobre valores de fretes suportados pelo interessado quando da compra de bens que não geram crédito, como por exemplo, bens sujeitos a alíquota zero ou suspensão das contribuições.

Energia elétrica. Tendo em vista que o art. 3º, IX, da Lei nº 10.637/2002 e o art. 3º, III, da Lei nº 10.833/2003 permitem o creditamento apenas em relação às despesas com energia elétrica “consumida” nos estabelecimentos da pessoa jurídica, o que é confirmado pela Solução de Consulta Cosit nº 22/2016, foram excluídos da base de cálculo dos créditos os valores constantes das faturas de energia elétrica referentes a contribuição para iluminação pública, demanda contratada, custo de disponibilização do sistema, juros e multas.

Bens do ativo imobilizado – Máquinas e equipamentos. Foram glosados créditos relacionados com máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, por não se tratar de bens utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, mas sim de bens relacionados a atividades intermediárias, para os quais não há direito de apuração de crédito, nos termos do art. 3º, VI, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003. Como exemplo dos itens glosados foram mencionados caminhões, lavadores de veículos, barracões multiuso, obras ligadas à Cidade do Leite e à Casa Holandesa (centros de exposições), bem como imóveis urbanos não ligados às atividades de produção. Foram também glosados: créditos relacionados a equipamentos adquiridos usados; créditos relativos a equipamentos que foram transferidos de terceiros que não são fornecedores desse tipo de equipamento; créditos relativos a bens em que não houve pagamento de contribuição na operação de aquisição; créditos relativos a itens cujo valor constante da nota fiscal não coincidiu com o apresentado na planilha de cálculo do contribuinte; créditos relativos a bens próprios (notas fiscais emitidas pela própria empresa).

Ausência de comprovação de operações. Foram glosados os créditos apurados sobre bens do ativo imobilizado em relação aos quais foram apresentadas notas fiscais, apesar da intimação realizada para esse fim.

Crédito presumido – Leite. Foram glosados os créditos presumidos apurados em relação aquisições de leite junto a pessoas jurídicas que não preenchem os requisitos previstos no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, o qual dispõe que o crédito presumido aplica-se unicamente às aquisições feitas de pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, e às aquisições de pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária (assim entendida a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais).

Crédito presumido – Suínos. O contribuinte apurou crédito presumido sobre insumos de produção de carne suína. Tendo em vista que o art. 55 da Lei nº 12.350/2010 deixa claro que apropriação desse crédito presumido se dá apenas quando os produtos resultantes da utilização dos insumos sejam destinados à exportação, foi feita a apropriação do crédito presumido de suínos apenas na proporção das vendas destinadas à exportação.

Ração para suínos. O contribuinte apurou crédito presumido sobre aquisição de milho, farelo e outros alimentos para suínos, com fundamento no disposto no art. 55 da Lei nº 12.350/2010. Contudo, esses créditos foram glosados em face da constatação de que tais produtos não são utilizados no processo produtivo da carne suína vendida pelo contribuinte. Ao analisar a descrição do processo de produção de carnes do contribuinte, foi constatado que os suínos abatidos provêm de granjas cooperadas e já são entregues com o peso ideal, o que leva à conclusão de que os gastos com a alimentação dos animais se dá nas granjas. Por outro lado, verificou-se que até existem algumas unidades do contribuinte que alimentam suínos (unidades de marrãs e leitões), mas tais unidades promovem a comercialização de suínos vivos dentro do território nacional, situação que não se enquadra no disposto no referido art. 55 da Lei nº 12.350/2010.

Devoluções de cooperados. Foram glosados os créditos apurados sobre devoluções referentes a mercadorias vendidas a cooperados, pois essas saídas não são sujeitas ao pagamento da contribuição, e, por expressa disposição legal, não geram direito a crédito.

Transporte de mão de obra. Foram glosados os créditos apurados sobre despesas com transporte de trabalhadores da empresa. Como fundamento, foram mencionados os itens 130 a 133 do Parecer Normativo COSIT nº 5/2018.

Despesas com logística e armazenagem. Foram glosados os créditos apurados em desacordo com previsão legal contida no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que possibilita o creditamento para as despesas de armazenagem de mercadorias. A autoridade fiscal constatou que a empresa se creditou de valores que não são relativos a armazenagem, mas a outros tipos de serviços prestados, como, por exemplo, descarregamento/movimentação de mercadorias e fornecimento de contêineres frigoríficos.

Transferências entre filiais. Foram glosados os créditos apurados sobre despesas de frete com a finalidade de movimentação de produtos/insumos entre estabelecimentos da própria empresa. A autoridade fiscal considerou que o frete só gera creditamento no caso de aquisição de insumos e no caso de venda de mercadoria, o que não ocorre no caso de movimentação entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica. Nesse sentido, foi mencionada a Solução de Consulta COSIT nº 99.018/2017 e o item 56 do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018.

Devoluções. Foram glosados os créditos apurados sobre devoluções de mercadorias cujas respectivas vendas não foram tributadas, o mesmo ocorrendo nos casos em que as vendas não foram localizadas.

Alteração do rateio. Foi efetuada alteração nos percentuais de rateio dos créditos entre as receitas que permitem o ressarcimento e as receitas que não permitem, em face da verificação de que o contribuinte efetuou vendas sem a incidência da contribuição ao desabrigo da legislação. Nessa alteração, foram consideradas como do mercado interno tributado as seguintes mercadorias: Leite cru pré beneficiado padronizado, desnatado e semi-desnatado (que não se enquadram nem na hipótese de alíquota zero do art. 1º, XI, da Lei nº 10.824/2004, nem na hipótese de suspensão prevista no art. 9º dessa lei); Suínos vivos vendidos para pessoas físicas (por não se enquadrarem as vendas na hipótese de suspensão prevista no art. 54, III, da Lei nº 12.350/2010); Medicamentos (por não se enquadrarem no art. 2º da Lei nº 10.147/2000, nem no art. 1º, VI e VII, da Lei nº 10.925/2004); Ovinos vivos vendidos para pessoas físicas e para pessoas jurídicas que não produzem carnes (por não se enquadrarem na hipótese de suspensão prevista no art. 32, I, da Lei nº 12.058/2009).

Explicações finais sobre o rateio. O contribuinte, por se tratar de cooperativa, pode fazer uso das exclusões na base de cálculo do PIS e da COFINS previstas na legislação (artigos 15 da MP nº 2.158-35/2001, 1º da Lei 10.676/2003 e 17 da Lei nº 10.684/2003). Contudo, essas exclusões não podem ser consideradas para o rateio como

sendo de mercado interno não tributado, conforme já decidido pela RFB na Solução de Consulta COSIT nº 383/2017. Assim, embora as saídas apontadas na “alteração do rateio” possam se referir a exclusões da base de cálculo, tais exclusões não possuem o condão de permitir o rateio na parte ressarcível do crédito. O novo cálculo do rateio geral foi efetuado com base nas notas fiscais encontradas no Sped NFe, sendo que as informações utilizadas para esse cálculo constam de planilha anexada ao processo, a qual contém coluna com indicação do que foi considerado Mercado Interno Tributado – MIT, Mercado Interno Não Tributado – MINT e Mercado Externo – ME.

Apuração final. Para calcular o valor do crédito a ser ressarcido, partiu-se das informações declaradas pelo contribuinte e em seguida foram descontados da base de cálculo dos créditos os valores das glosas acima relatadas. Da base de cálculo apurada foi realizado o rateio de acordo com a vinculação com a receita tributada no mercado interno tributado, receita não tributada no mercado interno e receita de exportação. Foram desconsiderados os aproveitamentos efetuados pelo contribuinte, de créditos referentes a receitas tributadas no mercado interno (não ressarcíveis) de períodos anteriores (01/2013 a 06/2015), uma vez que tais créditos foram todos utilizados em análises anteriores para abatimento das contribuições devidas nos meses a que se referem. Na sequência, foi demonstrado o cálculo dos créditos e a utilização dos mesmos para desconto do débito do período, em relação ao qual foram consideradas as informações declaradas pelo interessado no SPED Contribuições. O resultado final foi o reconhecimento do crédito passível de ressarcimento no valor de R\$ 860.763,59.

O contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório em 02/05/2019 (fls. 102) e apresentou manifestação de inconformidade em 31/05/2019 (fls. 282-333), alegando, em síntese, o seguinte:

- Inicialmente, contesta a alteração do rateio efetuada pela autoridade fiscal, a qual incluiu todas as operações de venda beneficiadas com a exclusão da base de cálculo (ato cooperado) como vendas do mercado interno tributado, reduzindo assim substancialmente o valor do ressarcimento deferido. Afirma que esse entendimento da autoridade fiscal desconsiderou os efeitos de solução de consulta formulada pela manifestante (Solução de Consulta nº 80 SRRF/9ªRF/Disit, emitida em 27/06/2011, no processo nº 10940.000199/2008-75). Enfatiza que a referida consulta tratava especificamente da questão relativa à manutenção do crédito quanto às saídas beneficiadas com exclusão da base de cálculo, sendo que a resposta dada pela RF13 foi conclusiva no sentido de que *“as saídas beneficiadas com a exclusão da base de cálculo das contribuições PIS/Pasep e COFINS merecem o mesmo tratamento das saídas beneficiadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência (art. 17 da Lei nº 11.033 de 2004)”*. Discorre sobre os efeitos da Solução de Consulta, destacando a validade dos procedimentos efetuados pelo contribuinte em conformidade com a decisão administrativa e a vinculação do órgão fazendário à interpretação jurídica nela esponsada. Menciona informações encontradas no próprio site da RF13 acerca dos efeitos da solução de consulta, onde consta que *“a solução em processo de consulta só tem validade enquanto estiver vigente a norma legal que ela interpreta”* e que *“no caso de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente”*.

Ainda em favor da vinculação da Administração à referida Solução de Consulta, cita o art. 100, II, do Código Tributário Nacional, segundo o qual *“as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, são normas complementares das leis”*, bem como menciona opiniões doutrinárias e decisões judiciais e administrativas.

- Na sequência, faz referência as atividades desenvolvidas pela empresa (fabricação de laticínios, preparação do leite, comércio atacadista de soja, serviços de industrialização, entre outras atividades) e destaca o memorial explicativo do processo produtivo, documento que demonstra que todos os produtos objeto de glosa estão vinculados e/ou

são utilizados no processo produtivo. Destaca a importância desse “laudo” para verificação dos setores do complexo industrial da manifestante onde são consumidos os insumos, serviços e materiais intermediários. Discorre sobre a decisão proferida pelo STJ acerca do conceito de insumo, proferida no REsp nº 1.221.170, na qual restou fixada a ilegalidade da disciplina prevista nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, tendo-se definindo que a aferição do direito ao aproveitamento de crédito deve se dar com base nos critérios da essencialidade e/ou relevância da despesa para atividade empresarial da pessoa jurídica. Cita o art. 62 do Regimento Interno do CARF, o qual determina a aplicação da tese firmada pelo STJ em julgamento efetuado na sistemática dos recursos repetitivos. Sobre o tema, cita ainda a Nota Explicativa – SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, emitida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, e o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, emitido pela Receita Federal do Brasil. Arremata afirmando que a partir do “laudo” com o descritivo das fases de produção será possível à autoridade julgadora fazer uma leitura ampliada das atividades desenvolvidas pela manifestante, para, ao final, reconhecer o direito pleiteado.

- Com relação à glosa relativa às “aquisições de cooperados”, afirma que a autoridade fiscal se equivoca ao considerar que as aquisições realizadas pela manifestante junto a outras cooperativas não geram crédito. Afirma que praticamente todas as operações realizadas por uma cooperativa a outra são tributadas pelo PIS e pela Cofins e que o fato de haver algumas deduções ou exclusões na apuração do valor a recolher pela cooperativa vendedora não enseja a limitação à apuração de crédito prevista no inciso II do § 2º do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Nesse sentido, cita a Solução de Consulta Cosit nº 65/2014, a qual concluiu que “a aquisição de produtos junto a cooperativas não impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa”. Menciona também o Parecer PGFN/CAT nº 1425/2014, segundo o qual o direito ao crédito se manteria hígido quando o bem ou serviço está sujeito às contribuições, independentemente de a compra e venda ser realizada entre cooperados.

- Contesta a glosa relativa às “aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições”, alegando que embora a fiscalização tenha considerado alguns produtos como sem incidência das contribuições, ao consultar algumas das notas fiscais elencadas, constata-se a ocorrência de tributação. Apresenta um quadro com a amostragem das notas fiscais, com menção dos respectivos NCMs, salientando que todas as notas fiscais já foram apresentadas durante a fiscalização.

- No que tange ao conceito de insumo aplicável na sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins, assevera que a Receita Federal extrapolou os limites de sua competência ao fixar uma interpretação restritiva da matéria nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004. Aduz que a concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica do PIS e da COFINS e defende que devem ser considerados como insumo todos os gastos ligados aos elementos produtivos que proporcionam a existência do produto ou serviço, seu funcionamento, sua manutenção ou seu aprimoramento, podendo o insumo integrar qualquer das etapas que resultem no produto ou serviço (até as posteriores), desde que sejam imprescindíveis ao funcionamento do fator de produção. Cita decisões do CARF no sentido de que o conceito de insumo não deve ser atrelado ao que consta na legislação do IPI, mas sim se aproximar do conceito de custos dedutíveis para apuração do IRPJ, abrangendo todos os custos e despesas necessárias, usuais e normais da atividade da empresa. Afirma que no presente caso, além de os insumos glosados estarem de acordo com as Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, o direito ao crédito fica ainda mais evidenciado levando em consideração o conceito proposto pelo CARF, motivo pelo qual as glosas não merecem persistir, conforme exemplos a seguir.

- Insurge-se contra a glosa dos créditos referentes a “embalagens para transporte”. Nesse ponto, assevera que, embora a autoridade fiscal não tenha tratado da questão em tópico específico, analisando as linhas da planilha de glosas é possível confirmar que foram excluídos da base de cálculo do crédito itens como paletes de madeira, filme

shrink, saco termoencolhível, etc. Afirma que essa glosa dispensa maiores considerações e, para contrapor-la, cita alguns julgados em que o CARF reconheceu que as embalagens para transporte podem ser consideradas insumo para fins de apuração de créditos do sistema não cumulativo do PIS e da Cofins.

- Contesta a glosa relativa aos “serviços de transporte de cargas na aquisição de bens”. Alegando o entendimento da autoridade fiscal destoa da previsão legal, uma vez que o crédito aproveitado decorre de serviço de frete em que o produto adquirido é insumo utilizado no processo produtivo. Cita julgados do CARF no sentido de que se o contribuinte suportou o custo do frete, ele tem direito de tomar crédito, independentemente se na aquisição ou na venda, ou se o produto é tributável ou está sujeito a alíquota zero.

- Quanto à glosa relativa às despesas com “energia elétrica”, questiona a não aceitação dos valores concernentes a taxa de iluminação pública e demanda contratada, alegando que a autoridade fiscal não identificou a irregularidade do crédito apurado. Apresenta imagem referente a uma fatura de energia, cita uma Solução de Consulta da RFB datada de 28/04/2010, e conclui que os valores a título de “demanda contratada” não se diferenciam dos valores a título de “demanda consumida”, motivo pelo qual entende que não há que se falar em expurgo de valores da base de cálculo dos créditos a esse título, o mesmo ocorrendo com os valores destinados à taxa de iluminação pública.

- Contesta as glosas de créditos referentes a “bens do ativo imobilizado”, afirmando que se não for permitida a apuração dos créditos vinculados à Cidade do Leite e a Casa Holandesa, o contribuinte estará sujeito à modalidade cumulativa das contribuições, com alíquota majorada, pois ele tem que realizar a manutenção desses espaços durante o ano todo, e não apenas na época da exposição, quando é gerada a receita proveniente de sua locação. Afirma que também não deve prosperar a alegação da fiscalização de que houve apuração de créditos em relação a bens ligados a atividades intermediárias, pois

os referidos bens estão intrinsecamente ligados aos processos produtivos. Nesse sentido, cita alguns itens como *“as carretas agrícolas, para transportar dejetos do processo industrial, ou dos beneficiamentos de cereais e sementes, os caminhões para transportar produtos internamente, ou no transporte dos produtos vendidos, bem como das lenhas e biomassa para as caldeiras”*. Cita também outros itens, como *“os semoventes cachacos, criadeiras avós, áreas de montagens das gaiolas para alojar as criadeiras, balanças eletrônicas para auferir as matérias primas nos processos de industrialização, centrifuga desnatadeira, compressor de ar, depósito de bobinas (estas que são para embalar os produtos industrializados), elevador agrícola (retira os cereais), sala de painéis de controle, prédio de máquina de gelo”*. Por fim, quanto aos créditos referentes a bens do ativo imobilizado glosados por “ausência de comprovação das operações”, requer a concessão do direito à apresentação desses documentos durante a instrução do processo, bem como a realização de diligência para comprovação do direito creditório.

- Quanto à glosa referente ao “crédito presumido do leite”, alega que é descabida a manutenção da glosa em relação ao fornecedor Laticínios Carambéi Ltda, pois no cartão de CNPJ desse contribuinte consta que a atividade econômica principal é classificada no CNAE 10.51-1-00 (Preparação do leite) e a atividade secundária no CNAE 46.31-1-00 (Comércio atacadista de leite e laticínios). Em relação aos demais fornecedores, afirma que lhes solicitou atualização cadastral, bem como documentos societários que comprovem a adequação dessas empresas aos moldes exigidos pela legislação. Afirma ser necessária a concessão de prazo e/ou diligência para que seja possível a anexação dos documentos referentes a esses terceiros.

- No que se refere à glosa do “crédito presumido – suínos”, assevera que, ao contrário do que afirmado pela autoridade fiscal, a manifestante aproveitou o crédito presumido na exata proporção das saídas para exportação, tendo inclusive segregado da base de cálculo as saídas de outros produtos que não constam do caput do art. 55 da Lei nº

12.350/2010. Para ilustrar esse fato, apresenta um demonstrativo de cálculo e afirma que o mesmo pode ser confirmado pelos registros apresentados na EFD-Contribuições.

- Contesta a glosa do item “ração para suínos”, asseverando que o processo produtivo da manifestante deve ser conhecido como um todo, de modo que se entenda sua atividade econômica de forma verticalizada. Afirma que a autoridade fiscal analisou apenas o laudo do processo produtivo a partir do frigorífico de abate de suínos, e concluiu que a manifestante estaria impedida de aproveitar o crédito presumido porque os gastos com alimentação (ração) ocorrem nas granjas dos cooperados. Esclarece, contudo, que as granjas dos cooperados recebem da manifestante todo acompanhamento técnico para a criação dos suínos e, principalmente, o fornecimento da alimentação. Menciona que o Laudo Produtivo – Fábrica de Ração demonstra que a aquisição de milho, farelo e demais alimentos são adquiridos pela manifestante e processados em sua fábrica, a fim de produzir alimentação balanceada para disponibilizar a suas granjas cooperadas. Aduz que toda a alimentação disponibilizada às granjas cooperada alimenta os suínos que serão entregues ao frigorífico para abate, sendo que a produção recebida dessas granjas é toda destinada à exportação. Salienta a necessidade de uma análise profunda dos memoriais descritivos de cada unidade, especialmente a respeito do crédito presumido que decorre do fluxo operacional (aquisição de matéria prima → processamento na fábrica de ração → entrega da ração às granjas cooperadas → entrega dos suínos para abate no frigorífico).

- Impugna a glosa referente a “devolução de cooperados”, indagando se a fiscalização analisou a base de débito, seja da própria manifestante, seja de outros cooperados. Afirma ser evidente que essa análise não foi feita e menciona, como exemplo, uma nota fiscal de venda e a respectiva nota de devolução. Ressalta que todas as notas de saída foram tributadas, motivo pelo qual houve o crédito quando da devolução (entrada).

- Em relação à glosa concernente a “transporte de mão de obra”, afirma que se trata de matéria que dispensa maiores considerações e cita decisão do CARF favorável à apuração de crédito sobre essa despesa. Alega que o transporte dos funcionários é fundamental ao se processo produtivo, tratando-se de serviço que viabiliza a produção integrando o funcionário ao processo produtivo. Destaca que não se trata de transporte do funcionário entre sua residência e a empresa, mas sim de transporte dentro da própria empresa, em decorrência da abrangência das unidades da manifestante, que se encontram geograficamente espalhadas.

- Questiona a glosa de “despesas com logística e armazenagem”, afirmando que se trata de custos que geram direito ao crédito. Cita julgados do CARF nos quais houve reconhecimento do direito quanto a diversas despesas relacionadas ao transporte/armazenagem/logística.

- Em relação à glosa de “frete entre estabelecimentos”, assevera que a autoridade fiscal entendeu equivocadamente que houve movimentação de produto acabado entre estabelecimento da mesma pessoa jurídica, sendo que o que efetivamente ocorreu foi a movimentação de matérias primas entre as unidades industriais e de beneficiamento da manifestante. Afirma que o laudo do processo produtivo anexado à manifestação comprova que não se trata de deslocamento de produto final pronto para comercialização, mas sim, de insumos que serão utilizados em alguma das unidades de beneficiamento. Aqui, mais uma vez, faz referência a decisões do CARF.

- Em relação ao tópico “leite cru pré-beneficiado padronizado, desnatado e semidesnatado”, faz referência aos argumentos já apresentados no tópico referente a “devolução de cooperados”. Assevera que pela análise da EFD Contribuições pode ser verificado que para cada entrada em devolução com crédito há uma saída de venda com débito, portanto não há qualquer irregularidade no procedimento adotado pela manifestante.

Ao final, com base nesses argumentos, o interessado requereu: i) a reforma do Despacho Decisório, com o reconhecimento do direito ao ressarcimento integral do valor solicitado, tendo em vista que todas as glosas representam aquisição de insumos e/ou operações vinculadas ao seu processo industrial; ii) a reforma do Despacho Decisório quanto à alteração do rateio efetuada, tendo em vista que a fiscalização não considerou os efeitos da Solução de Consulta nº 80/2008, favorável ao contribuinte, na qual restou autorizada a manutenção dos créditos em face das operações com exclusão da base de cálculo.

A manifestação foi julgada parcialmente procedente e assim emendada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2017 a 30/06/2017

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE ATOS NORMATIVOS. INVIABILIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Os órgãos de julgamento administrativo estão obrigados a cumprir as disposições da legislação tributária vigente e o entendimento da RFB expresso em atos normativos, sendo incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2017 a 30/06/2017

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BENS PARA REVENDA E INSUMOS PROVENIENTES DE ASSOCIADOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, as sociedades cooperativas de produção agropecuária podem apurar créditos na aquisição de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de não associados, sendo vedado o creditamento em relação a bens e serviços provenientes de associados.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.

Em regra, no regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, é vedada a apuração de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIOS. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, aplica-se o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB (art. 19-A da Lei nº, 10.522/2002; art. 3º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº, 01/2014;

Nota Explicativa PGFN nº, 63/2018; e Parecer Normativo COSIT nº, 05/2018). No referido julgado, restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

O critério da essencialidade refere-se ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

O critério da 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. GASTOS POSTERIORES AO PROCESSO PRODUTIVO. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

As despesas referentes a etapas posteriores ao término do processo produtivo, tais como gastos com aquisição de embalagens para transporte de produtos acabados, não são considerados insumos para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PRODUTOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA.

Os serviços de transporte realizados entre estabelecimentos do contribuinte, referentes a matérias-primas, produtos intermediários e produtos em elaboração, podem ser considerados insumos para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep. Isso não ocorre quando se trata de transporte de produtos acabados destinados à venda, pois não há insumos na atividade comercial.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO VINCULADA AO BEM ADQUIRIDO.

A possibilidade de apuração de crédito de Contribuição para o PIS/Pasep sobre a despesa com frete na aquisição de bens para revenda ou de insumos se dá tão somente na medida em que o bem adquirido ensejar creditamento.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

A legislação permite a apuração de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep sobre a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, o que não abrange outros valores que possam ser cobrados na fatura, tais como taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

A apuração de créditos no regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, em relação a máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, só é permitida quando se trata de bens adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

REGIME NÃO CUMULATIVO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. SAÍDAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

Os créditos de Contribuição para o PIS/Pasep vinculados a vendas feitas por cooperativas com as exclusões da base de cálculo específicas previstas em lei para esse tipo de sociedade não podem, em regra, ser compensados com outros tributos, nem

ressarcidos, pois essas exclusões não correspondem a isenção, suspensão, alíquota zero ou não-incidência.

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:

5. MÉRITO – DAS GLOSAS APRESENTADAS NO DESPACHO DECISÓRIO

5.1 BENS PARA A REVENDA

5.1.1 AQUISIÇÃO DE COOPERADOS

5.1.1.1. NECESSIDADE DE NOVO CÁLCULO NO CASO DE REVERSÃO DAS GLOSA SOBRE AQUISIÇÕES DE COOPERADOS

5.2. AQUISIÇÃO NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

5.3. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

5.3.1. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E FERRAMENTAS

5.3.2. AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS

5.3.3. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS NA AQUISIÇÃO DE BENS QUE NÃO GERAM CRÉDITO

5.4. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

5.5 BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

5.6 OPERAÇÕES NÃO COMPROVADAS

5.7 CRÉDITO PRESUMIDO – LEITE

5.8 GASTOS COM AQUISIÇÃO DE RAÇÃO PARA SUÍNOS: a) – Nota Fiscal 17712, fornecimento de leitões para terminação; b) – Fornecimento de rações industrializados pela CASTROLANDA, fornecido ao cooperado, NFS 720338 – 725488; c) Suínos terminados nos padrões determinados pela Unidade Industrial de Carnes da Castrolanda, onde o cooperado forneceu o suíno conforme nota fiscal nº 95631 e 97623.

5.09 TRANSPORTE DE MÃO DE OBRA

5.10. DESPESAS COM LOGÍSTICA E ARMAZENAGEM

5.11. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA

5.12. NECESSIDADE DE ALTERAÇÃO DA ALÍQUOTA APLICADA NA REVERSÃO DO FRETE SOBRE AQUISIÇÃO DE LEITE

6. DO DIREITO À ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - SELIC

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 a 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 imprescindibilidade 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, normatizando o entendimento da Receita Federal acerca da aplicabilidade da nova conceituação de insumos, cuja observância é obrigatória nesta esfera administrativa.

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.

5.1 BENS PARA A REVENDA

5.1.1 AQUISIÇÃO DE COOPERADOS

A glosa dos créditos relativos a bens adquiridos para revenda e bens e serviços destinados à utilização como insumos, fornecidos por cooperados da Recorrente, conforme consta da decisão de piso, foi fundamentada pela Autoridade Fiscal em atendimento ao disposto no art. 23 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 24/03/2006:

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:

I -bens para revenda, adquiridos de não associados, exceto os decorrentes de:

(...)

II - aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;

A instância de piso advertiu ainda que, ao tempo da prolação do acórdão recorrido, encontrava-se vigente a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11/10/2019. Atualmente, a matéria é disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15/12/2022, que contém a mesma vedação:

Art. 323. As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas ao regime de apuração 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:

I - bens para revenda, adquiridos de não associados, exceto os relacionados no inciso II do art. 160;

II - aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, nos termos do art. 176;

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

A Recorrente afirma ser incontroverso 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 EMITENTE BATAVO COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL AVENIDA DOS PIONEIROS, 2324 - SALA CENTRO - 84145-000 CARAMBEI - PR Fone/Fax: 4232319000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA 1 N.º. 000.351.888 Série 000 Folha 1/1		 CHAVE DE ACESSO 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 VENDA		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 141150074109163 - 16/05/2015 10:58:20						
INSCRIÇÃO ESTADUAL 2020033030		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.		CNPJ 76.108.349/0004-56				
DESTINATÁRIO / REMETENTE				CNPJ / CPF				
NOME / RAZÃO SOCIAL CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA				76.108.349/0004-56				
ENDEREÇO RODOVIA PR 340 S.N, S/N				CEP 84165-970				
MUNICÍPIO CASTRO				INSCRIÇÃO ESTADUAL 2020226342				
UF PR				DATA DA EMISSÃO 16/05/2015				
FONE / FAX				DATA DA SAÍDA/ENTRADA 16/05/2015				
FATURA / DUPLICATA				HORA DA SAÍDA/ENTRADA 10:58:16				
Num. 351888/1								
Venc. 10/06/2015								
Valor R\$ 16.295,96								
CÁLCULO DO IMPOSTO								
BASE DE CÁLC. DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLC. ICMS S.T.	VALOR DO ICMS SUBST.	V. DIMP. IMPORTAÇÃO	V. ICMS UF REMET.	VALOR DO FCP	VALOR DO PIS	V. TOTAL PRODUTOS
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	268,88	17.189,83
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS	VALOR TOTAL IPI	V. ICMS UF DEST.	V. TOT. TRIB.	VALOR DA COFINS	V. TOTAL DA NOTA
0,00	0,00	893,87	0,00	0,00	0,00	0,00	1.238,49	16.295,96
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 incontroverso 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:

De qualquer forma, convém acrescentar que a vedação à apuração de crédito prevista nas citadas Instruções Normativas encontra respaldo na própria essência da operação realizada entre a cooperativa e seus associados, a qual não configura uma compra e venda, mas sim mera entrega de produtos para comercialização ou industrialização.

Isto é, as operações realizadas entre a cooperativa e seus cooperados não caracterizam “aquisição”, portanto não há que se falar em apuração de créditos a título de “aquisição” de bens para revenda e de aquisição de insumos. Nesse sentido, pode-se mencionar os fundamentos da Solução de Consulta COSIT nº 266, de 19/12/2018, publicada no DOU em 02/01/2019, da qual destaco seguinte trecho:

...

A interessada contesta a glosa dos créditos, alegando que as operações realizadas por uma cooperativa a outra são tributadas pelo PIS e pela Cofins. Argumenta que o fato de haver algumas deduções ou exclusões na apuração do valor a recolher pela cooperativa vendedora não enseja a limitação à apuração de crédito prevista no art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Em reforço a essa alegação, invoca a Solução de Consulta COSIT nº 65/2014, cuja conclusão teria sido corroborada pelo Parecer PGFN/CAT nº 1.425/2014.

Na Solução de Consulta mencionada pela interessada restou definido que “a aquisição de produtos junto a cooperativas não impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, observados os limites e condições previstos na legislação”. Esse entendimento foi fundamentado nas premissas de que “as receitas das cooperativas, regra geral, estão sujeitas ao pagamento das contribuições” e de que “as exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero)”.

Contudo, conforme já visto, a impossibilidade de apuração de créditos pela cooperativa adquirente no caso de aquisição de bens de associados não decorre apenas do fato de se

tratar de operação não sujeita ao pagamento das contribuições, mas também (e principalmente) do fato de se tratar de ato cooperativo, o qual não configura uma aquisição de bens para revenda ou uma aquisição de insumos passível de gerar créditos de PIS e COFINS.

Ou seja, a glosa dos créditos, no presente caso, não decorreu somente da circunstância de os fornecedores dos bens serem sociedades cooperativas, mas sim da condição de se tratar de pessoas jurídicas associadas da Cooperativa Castrolanda. Aliás, observa-se que apenas uma parte dessas associadas são sociedades cooperativas (Cooperativa Agropecuária Caete-Coac e Frísia Cooperativa Agroindustrial, por exemplo), sendo certo que diversas delas não ostentam essa natureza (Uteva Agropecuária Ltda e Agropecuária Jatibuca Ltda, entre outros).

Desse modo, a Solução de Consulta e o Parecer invocados pela interessada não têm aplicação ao caso ora analisado. Em nenhum momento tais atos enfrentaram a questão específica que aqui se coloca, que é a vedação à apuração de créditos de PIS e COFINS por uma sociedade cooperativa de produção agropecuária em relação a bens e serviços fornecidos por seus associados (sejam estas cooperativas ou não).

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 das 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 das 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 5.764/1971¹, 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 nº. 3401-009.869 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de relatoria do ilustre Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche:

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

¹ 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.

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 nº 3301-011.297 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª 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

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 inexistente 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 tratarem-se de atos cooperativos, é natural que inexistam, 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.

5.2 - AQUISIÇÃO NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES:

Nesse tópico houve reversão de parte da glosa, e manutenção de outra parte, pelos argumentos apresentados pela decisão *a quo* que abaixo reproduzo:

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que regem a apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, estabelecem vedação expressa à apuração de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Essa vedação consta do art. 3º, § 2º, II, de ambas as leis (cujas redações são idênticas nesse ponto):

Art. 3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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.

Com base nessa regra, a autoridade fiscal efetuou a glosa dos créditos apurados pelo contribuinte sobre aquisições em cujas notas fiscais havia indicação de que se tratava de operação não sujeita ao pagamento do PIS e da COFINS. As aquisições glosadas por esse motivo estão identificadas com a informação “Sem Contribuição” na coluna “Motivo” constante da planilha de glosas que acompanha o Despacho Decisório.

O contribuinte afirma que nas notas fiscais referentes alguns dos itens consta que houve incidência das contribuições.

A partir dessa alegação, efetuei consulta às notas fiscais eletrônicas correspondentes às aquisições do produto “Promil – Refinazil de Milho”, NCM 2302.10.00, adquiridas junto à Cargill Alimentos Ltda, e constatei que realmente nelas consta a informação do Código de Situação Tributária – CST nº 01 (Operação Tributável com Alíquota Básica). Nesse contexto, à míngua de outras evidências no sentido de que se trata de produto não sujeito ao pagamento da contribuição, a glosa referente às aquisições de Promil deve ser revertida.

O mesmo ocorre com o produto “Fibra Branca”, NCM 2302.10.00, também adquirido junto à CARGIL e com o produto “Big Bag Multi Way”, adquirido junto à empresa Procópio Indústria e Comércio Ltda. Ambos estão identificados, nas respectivas notas fiscais, com o Código de Situação Tributária – CST nº 01 de PIS e COFINS.

Quanto ao produto “Esteira Meia Lua Retenlins”, adquirida de LL da Silva Comércio de Vedações Industriais, verifica-se que se trata de pessoa jurídica enquadrada no Simples Nacional, que o produto adquirido está identificado com o NCM 3926.90.69 (Outras obras de plástico e obras de outras matérias) e que foi informado o CST 99 (Outras Operações). Diante desses elementos, entendo que a glosa deve ser revertida, pois: i) não há nada a indicar que os produtos adquiridos não estejam sujeitos ao pagamento das contribuições; ii) o simples fato de o fornecedor ser empresa enquadrada no Simples Nacional não é óbice à apuração do crédito, conforme disposto Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 15/2007.

Já em relação aos demais itens glosados, consultando as respectivas notas fiscais eletrônicas verifica-se que nelas constam a informação de que as operações não estavam sujeitas ao pagamento de PIS e COFINS. Com efeito, nas notas fiscais referentes aos produtos “Big Bag Usado” e “Probiotico Procreatin” consta o CST nº 07 (Operação Isenta da Contribuição). Nas notas fiscais referentes à aquisição de “Carne Mecanicamente Separada”, “Metionina 99%” e “Treonina”, consta o CST nº 6 (Operação Tributável a Alíquota Zero). Nas notas fiscais referentes à aquisição de “Sulfato de Cobre” consta o CST nº 8 (Operação Sem Incidência da Contribuição). E por fim, nas notas fiscais de aquisição de “Farelo de Milho Desengordurado”, “Neopig” e “Antioxidante a Base de Etoxiquina” consta o CST nº 9 (Operação com Suspensão da Contribuição).

As bases de cálculo dos créditos cuja glosa deve ser revertida nos termos do presente tópico são os discriminados na tabela a seguir:

Data	Nº Doc	Fornecedor	CNPJ/CPF	DESCRIÇÃO	CST	Valor da BC
04/2017	48357	PROCOPIO INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	76.642.891/0001-41	BIG BAG MULTI WAY CAP 1400 KG	56	2.553,00
04/2017	49232	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	11.087,60
04/2017	49430	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	10.972,80
04/2017	49606	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	10.512,00
04/2017	49944	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	11.318,40
04/2017	50143	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	11.750,40
04/2017	50367	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	11.241,60
04/2017	50458	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	9.859,20
SUB-TOTAL ABRIL-17 CST 56						79.295,00
05/2017	50829	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	11.548,80
05/2017	51037	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	10.152,00
05/2017	51064	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	10.431,00
05/2017	51117	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	10.278,00
05/2017	51201	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	9.531,00
05/2017	51216	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	10.737,00
05/2017	51310	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	10.638,00
05/2017	51430	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	10.620,00
05/2017	51448	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	11.808,50
05/2017	51486	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	10.431,00
SUB-TOTAL MAI-17 CST 56						106.175,30
06/2017	43240	LL DA SILVA COMERCIO DE VEDACOES INC	15.486.190/0001-76	3193860-0101 ESTEIRA MEIA LUA RETENLINS	53	12.920,00
SUB-TOTAL JUN-17 CST 53						12.920,00
06/2017	52115	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	10.683,00
06/2017	52196	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	10.260,80
06/2017	52262	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	10.806,40
06/2017	52377	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	9.544,80
06/2017	52413	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	9.520,20
06/2017	52577	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	9.372,60
06/2017	52680	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	9.184,00
06/2017	52779	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	FIBRA BRANCA	56	7.328,00
06/2017	52781	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	FIBRA BRANCA	56	7.328,00
06/2017	52793	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	FIBRA BRANCA	56	5.648,00
06/2017	52871	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	12.136,00
06/2017	52879	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	9.778,50
06/2017	52895	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	9.684,20
06/2017	53001	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	4.559,20
06/2017	53019	CARGILL AGRICOLA S A	60.498.706/0390-10	PROMIL - REFINAZIL DE MILHO	56	8.954,40
SUB-TOTAL JUN-17 CST 56						134.788,10

Sobre essa decisão a recorrente se insurgiu reproduzindo parte de uma planilha, conforme abaixo:

No entanto, há evidente erro no r. acórdão quanto a análise da tributação dos insumos supracitados.

A tabela que segue demonstra a tributação por PIS e COFINS dos produtos glosados supracitados:

PERÍODO	TRIMESTRE ANO	LINHA DE CRÉDITO	BASE LEGAL	Docto	Descrição	NCM	Vi. Item
05/2017	2º TRIM 2017	02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	Tributado PIS e COFINS	1382	PROBIOTICO PROCREATIN 7 PLUS	21023000	R\$ 72.000,00
06/2017	2º TRIM 2017	02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	Tributado PIS e COFINS	1402	PROBIOTICO PROCREATIN 7 PLUS	21023000	R\$ 72.000,00
04/2017	2º TRIM 2017	02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	Tributado PIS e COFINS	2767	SULFATO DE COBRE SC 25 KG	28332520	R\$ 66.000,00
04/2017	2º TRIM 2017	02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	Decreto 6426/2008 art. 1º inc I	8697	METIONINA 99%	29304090	R\$ 100.775,30
06/2017	2º TRIM 2017	02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	Decreto 6426/2008 art. 1º inc I	8931	METIONINA 99%	29304090	R\$ 53.734,97
06/2017	2º TRIM 2017	02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	Decreto 6426/2008 art. 1º inc I	8931	TREONINA	29225099	R\$ 40.575,38
05/2017	2º TRIM 2017	02 - BENS UTILIZADOS	Decreto 6426/2008	65857	TREONINA	29225099	R\$ 67.090,68

		COMO INSUMOS	art. 1º inc I				
05/2017	2º TRIM 2017	02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	Lei 10.833/2004 art. 3º	800017	CARNE MECANICAMENTE SEPARADA -CMS FRANGO CONGELADA	16023290	R\$ 35.222,50
06/2017	2º TRIM 2017	02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	Lei 10.833/2004 art. 3º	811038	CARNE MECANICAMENTE SEPARADA -CMS FRANGO CONGELADA	16023290	R\$ 35.213,75

Cumpre, ainda, trazer à baila fundamentos técnicos e jurídicos quanto às características essenciais da não cumulatividade empregada ao PIS e a COFINS.

É importante ressaltar a **finalidade da técnica do regime não cumulativo** atinentes a estas contribuições, **considerando o objetivo prático da desoneração tributária empregado pelo Governo Federal.**

A **técnica não-cumulativa do PIS e da COFINS busca, a través das Leis 10.637/02 e 10.833**, (desconto/abatimento de créditos referentes a encargos, custos e despesas ocorridas na aquisição de bens e serviços), **diminuir a carga tributária incidente ao longo do processo produtivo/industrial.**

Assim, a equivocada interpretação literal, no sentido de ser vedado o desconto/abatimento de créditos de PIS e COFINS na aquisição de insumos tributados à alíquota “zero”, isentos ou não tributados, pois vai de encontro ao objetivo finalístico do Governo Federal, que visa desonerar a carga tributária, possibilitando que ao final da cadeia, o consumidor final tenha melhor qualidade do produto, com o menor preço.

Conforme se verifica o recurso insurge-se contra aplicação do dispositivo das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que veda a tomada de crédito sobre produtos não tributados, art. 3º, § 2º, II, de ambas as leis (cujas redações são idênticas nesse ponto), sem apresentar qualquer argumento que contraponha ao que foi levantado pelo julgador de piso.

Diante dessas conclusões as glosas devem ser mantidas.

5.3. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

O acórdão recorrido trata desse tema de forma ampla ao analisar os bens e serviços utilizados pelo contribuinte e que ao entender do julgador de piso não geram crédito. Nesse sentido é o voto:

(...)

Assim, embora não mais se exija, para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS, que o bem ou serviço adquirido seja consumido ou utilizado diretamente no produto fabricado e comercializado pela pessoa jurídica (contato físico, desgaste ou alteração química em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração), ainda é necessário os bens e serviços sejam utilizados no processo de produção ou fabricação

(utilização no processo produtivo = conceito mais amplo do que o de utilização no produto fabricado).

Para melhor expor a abrangência do conceito intermediário definido pelo Superior Tribunal de Justiça, convém transcrever alguns excertos da Nota Explicativa PGFN nº 63/2018:

(...)

Portanto, a análise relativa ao enquadramento de bens ou serviços no conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS será efetuada com base nas premissas estabelecidas nos atos acima mencionados (julgado do Superior Tribunal de Justiça, Nota Explicativa PGFN e Parecer Normativo COSIT), os quais têm caráter vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil.

No caso concreto, foram glosados os itens discriminados como “**manutenção de máquinas e equipamentos**” para os quais não foi possível atribuir quais itens sofreram manutenção. Essa glosa deve ser mantida, pois o contribuinte realmente não trouxe nenhuma demonstração de que as despesas glosadas se referem a máquinas e equipamentos inseridos no processo produtivo.

Foram também glosadas **despesas com “ferramentas” e “itens para ferramentas”**. Essa glosa também deve ser mantida, em conformidade com o item 95 do referido Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, no qual restou assentado o seguinte:

95. Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas”.

Por fim, quanto aos **créditos relativos a aquisição de embalagens destinadas ao transporte de mercadorias**, a glosa deve ser igualmente mantida, pois se trata de bens utilizados após o término do processo produtivo (transporte de produtos acabados). Nesse sentido, merecem destaque os itens 55 e 56 do Parecer Normativo nº 5/2018:

(...)

Esse entendimento é também confirmado pela Solução de Consulta nº 189, de 04/06/2019 (publicada no DOU em 17/06/2019):

(...)

Diante do exposto, devem ser mantidas integralmente as glosas decorrentes do não enquadramento dos bens e serviços adquiridos no conceito de insumo, inclusive no caso das embalagens utilizadas para transporte de mercadorias.

5.3.1. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E FERRAMENTAS

Sobre essa glosa a recorrente apresentou a seguinte defesa:

Os itens que foram glosados como “**manutenção de máquinas e equipamentos**” e “**ferramentas**” foram descritos na última coluna da planilha realizada para a prolação do despacho decisório como conceito de insumo. Vejamos alguns exemplos:

	ETIQUETA BRANCA 100X120 MM C/1000
	ETIQUETA VERDE 100X120 MM C/1000
	ETIQUETA LARANJA 100X120 MM C/1000
	ETIQUETA AZUL 100X120 MM C/1000
	ETIQUETA AMARELA 100X120 MM C/1000
	ETIQUETA VERDE 100X120 MM C/1000
	BROCA DE VIDIA 12,0 MM
	BROCA DE ACO 3,0 MM
	CHAVE COMBINADA 14MM ROBUST
	SACO POLI AZUL S/ IMPRESSAO 800X520X0,16
	CHAVE COMBINADA 16 MM
	CHAVE TORX L T15 43TX
	MANDRIL 1/2" X 20UNF 9617085001 BOSCH
	JOGO CHAVE ALLEN - MILIMETRO - GEDORE
	CHAVE COMBINADA 19 MM
	CHAVE COMBINADA 16 MM
	CHAVE COMBINADA 13 MM
	CHAVE COMBINADA 10 MM
	CHAVE COMBINADA 8 MM
TRAMONTINA PRO	2942 - CHAVE PHIL ISOL 1/4 X 6 IEC -
TRAMONTINA PRO	5765 - CHAVE PHIL ISOL 3/16 X 4 IEC -
TRAMONTINA PRO	5271-CHAVE FENDA ISOL 1/8 X 3" IEC -
	CHAVE COMBINADA 36MM - GEDORE

CHAVE COMBINADA 13MM - GEDORE
CHAVE COMBINADA 10MM - GEDORE
CHAVE COMBINADA 11MM - GEDORE
CHAVE COMBINADA 12MM - GEDORE
CHAVE COMBINADA 19MM - GEDORE
ADESIVO PU 36 SILOC
CHAVE CATRACA REVERSIVEL
FITA ADESIVA 48X1500
PROTETOR COM PORTA CHAVE DE MANDRIL
CHUVEIRO JET DUCHA LORENZETTI 7500W
FITA PP TRANSPARENTE LISA BAIXA TEMPERATURA 72MMX1200M
2845372-0000 RODA DE ACO CHAVETADA PARA EIXO

Primeiramente, importa ressaltar que todos os materiais da listagem são ferramentas utilizadas pela manutenção das diversas máquinas usadas na prestação de serviços de industrialização das rações em Pirai do Sul, pois nobre julgadores, tanto equipamentos como máquinas em pleno funcionamento se desgastam ou quebram partes destas, portanto imperceptível o contribuinte adquirir peças de reposição e ferramentas para a sua troca, manutenção ou regulagem, pois caso em contrário cada vez que surja necessidade de manutenção teria que trocar todo o ativo da indústria, ou seja, se caracterizam como insumos utilizados no processo produtivo.

Mais especificamente, as **etiquetas azuis** são utilizadas para identificar as máquinas/equipamentos/instrumentos/materiais de laboratório do processo produtivo, as **etiquetas amarelas** são utilizadas para identificar as máquinas/equipamentos/instrumentos/materiais de laboratório do processo produtivo e as **etiquetas verdes** são utilizadas para identificar as máquinas/equipamentos/instrumentos/materiais de laboratório do processo produtivo.

Já as **rodas de aço chavetadas para eixo** são peças utilizadas na manutenção das máquinas da TETRAPARK que são utilizadas para embalar o leite UHT.

Outrossim, o entendimento jurisprudencial quanto as peças e equipamentos utilizados indiretamente no processo produtivo, como por exemplo **brocas, chaves diversas, roda de aço e etiquetas** são considerados **INSUMOS** por serem essenciais e relevantes ao processo produtivo da Recorrente, nos termos do art. 3º, inciso III da Lei n.º 10.833/2003 c/c com o disposto na Instrução Normativa SRF nº 404/2004 e do novo conceito de insumo do STJ, tendo em vista que são gastos que estão ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto comercializado pela Recorrente, ou seja, são gastos necessários para a atividade produtiva.

Nesse esteio, os insumos glosados se INTEGRAM AO PRODUTO FINAL, pois sua utilização está intrinsecamente ligada à qualidade final do produto, caracterizando-se

como PRODUTO INTERMEDIÁRIO, ainda que sejam consumidos em decorrência de ação direta sobre ele no processo de fabricação dos processos comercializados.

Corroborando com o argumento supra, imperioso destacar a Solução de Consulta nº 22, de 12 de março DE 2012 (DOU de 03/04/2012), que assim estabeleceu:

(...)

Além das ferramentas supracitadas, ocorreu também a glosa de outros itens utilizados no processo produtivo. A tabela que segue descreve o uso dos materiais no último campo denominado comentários:

LINHA DE CRÉDITO	Descri. Função	Descr. CFOP	Descrição	NCM	Comentário de uso no processo produtivo
03 - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS	EMBALAGEM SEC./PALETIZAÇÃO CORTES - UIC	Aquisição de serviço tributado pelo ISSQN.	14.01 - MANUT. MAQUINAS E EQUIPAMENTOS (APENAS INSS)	99999999	Serviço de recuperação de paletes usados na transferência de produtos rejeitados na produção para fábrica de farinha e óleo suíno
03 - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS	EMBALAGEM SEC./PALETIZAÇÃO CORTES - UIC	Aquisição de serviço tributado pelo ISSQN.	14.01 - MANUT. MAQUINAS E EQUIPAMENTOS (APENAS INSS)	99999999	Serviço de recuperação de paletes usados na transferência de produtos rejeitados na produção para fábrica de farinha e óleo suíno
03 - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS	EMBALAGEM SEC./PALETIZAÇÃO CORTES - UIC	Aquisição de serviço tributado pelo ISSQN.	14.01 - MANUT. MAQUINAS E EQUIPAMENTOS (APENAS INSS)	99999999	Serviço de recuperação de paletes usados na transferência de produtos rejeitados na produção para fábrica de farinha e óleo suíno
02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	ABATE DE SUINOS - UIC	Compra para industrialização.	SACO POLI AZUL S/ IMPRESSAO 800X520X0,16	21031010	Saco usado para embalar os produtos acabados (cortes in natura)

02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	EMBALAGEM SECUND. INDUST. - UIC	Compra de material para uso ou consumo.	CHAVE TORX L T15 43TX	82054000	Chave usada para ajuste da linha por onde passam os cortes de suínos durante o processo de produção
02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	LINGUIÇAS FRESCAS - UIC	Compra de material para uso ou consumo.	CHAVE TORX L T15 43TX	82054000	Chave usada para ajuste da linha por onde passam os cortes de suínos durante o processo de produção
02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	ABATE DE SUINOS - UIC	Compra para industrialização.	FITA PP TRANSPARENTE LISA BAIXA TEMPERATURA 72MMX1200M	59061000	Insumo utilizado para embalagem de produtos

03 - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS	ESTERILIZAÇÃO/MISTURA UHT - UBL	M.O. MANUT. E CONSERVAÇÃO	14.01 - SERVIÇO MANUTENÇÃO MECÂNICA/ELETRICA (PREVENTIVA)	Serviços de Manutenção preventiva em máquinas de processo e envase de produtos	Conceito de insumo
03 - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS	PRODUÇÃO UHT NAO LACTEOS - UBL PR	M.O. MANUT. E CONSERVAÇÃO	14.01 - SERVIÇO MANUTENÇÃO MECÂNICA/ELETRICA (PREVENTIVA)	Serviços de Manutenção preventiva em máquinas de processo e envase de produtos	Conceito de insumo
03 - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS	PRODUÇÃO UHT NAO LACTEOS - UBL PR	M.O. MANUT. E CONSERVAÇÃO	14.01 - SERVIÇO MANUTENÇÃO MECÂNICA/ELETRICA (PREVENTIVA)	Serviços de Manutenção preventiva em máquinas de processo e envase de produtos	Conceito de insumo
03 - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS	ESTERILIZAÇÃO/MISTURA UHT - UBL	M.O. MANUT. E CONSERVAÇÃO	14.01 - SERVIÇO MANUTENÇÃO MECÂNICA/ELETRICA (PREVENTIVA)	Serviços de Manutenção preventiva em máquinas de processo e envase de produtos	Conceito de insumo
03 - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS	ESTERILIZAÇÃO/MISTURA UHT - UBL	M.O. MANUT. E CONSERVAÇÃO	14.01 - SERVIÇO MANUTENÇÃO MECÂNICA/ELETRICA (PREVENTIVA)	Serviços de Manutenção preventiva em máquinas de processo e envase de produtos	Conceito de insumo
03 - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS	PRODUÇÃO UHT NAO LACTEOS - UBL PR	M.O. MANUT. E CONSERVAÇÃO	14.01 - SERVIÇO MANUTENÇÃO MECÂNICA/ELETRICA (PREVENTIVA)	Serviços de Manutenção preventiva em máquinas de processo	Conceito de insumo

				e envase de produtos	
02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	MATERIAIS E MANUTENCAO DE MAQS E EQUIP	JOGO CHAVE ALLEN - MILIMETRO - GEDORE	Ferramentas para utilização em manutenção de máquinas de processo e envase de produtos	Conceito de Insumo
02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	MATERIAIS E MANUTENCAO DE MAQS E EQUIP	CHAVE COMBINADA 19 MM	Ferramentas para utilização em manutenção de máquinas de processo e envase de produtos	Conceito de Insumo
02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	MATERIAIS E MANUTENCAO DE MAQS E EQUIP	CHAVE COMBINADA 16 MM	Ferramentas para utilização em manutenção de máquinas de processo e envase de produtos	Conceito de Insumo
02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	MATERIAIS E MANUTENCAO DE MAQS E EQUIP	CHAVE COMBINADA 13 MM	Ferramentas para utilização em manutenção de máquinas de processo e envase de produtos	Conceito de Insumo
02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	MATERIAIS E MANUTENCAO DE MAQS E EQUIP	CHAVE COMBINADA 10 MM	Ferramentas para utilização em manutenção de máquinas de processo e envase de produtos	Conceito de Insumo
02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	MATERIAIS E MANUTENCAO DE MAQS E EQUIP	CHAVE COMBINADA 8 MM	Ferramentas para utilização em manutenção de máquinas de processo e envase de produtos	Conceito de Insumo
02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	PRODUÇÃO UHT NAO LACTEOS - UBL PR	MATERIAIS E MANUTENÇÃO DAS INSTALAÇÕES	CHUVEIRO JET DUCHA LORENZETTI 7500W	Vestíários do pessoal da Produção	Conceito de Insumo
02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL SP	COMPRAS DE NAO COOPERADOS	2845372-0000 RODA DE ACO CHAVETADA PARA EIXO	Peças para utilização em manutenção de máquinas de processo e envase de produtos	Conceito de Insumo
02 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL SP	COMPRAS DE NAO COOPERADOS	2845372-0000 RODA DE ACO CHAVETADA PARA EIXO	Peças para utilização em manutenção de máquinas de processo	Conceito de Insumo

Em que pese a ora recorrente informar que todos os bens e serviços das listagens deste tópico, são utilizados na manutenção das diversas máquinas usadas na prestação de serviços de industrialização, em especial das rações em Pirai do Sul, compreendo que apenas as rodas de aço chavetadas para eixo, sendo utilizadas na manutenção das máquinas da

TETRAPARK, utilizadas para embalar o leite UHT, devem ser consideradas para a tomada do crédito, desde que devidamente comprovados, por documento hábil e idôneo e que, caso acarretem aos bens em que aplicados, vida útil superior a um ano, os créditos deverão ser descontados na proporção dos encargos de depreciação.

No que diz respeito aos demais itens discriminados como “manutenção de máquinas e equipamentos”, coaduno com a decisão a quo, de que o contribuinte realmente não trouxe nenhuma demonstração de que as despesas glosadas se referem a máquinas e equipamentos inseridos no processo produtivo.

5.3.2 AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS

A glosa recai sobre aquisições de caixas de papelão, filme stretch, filme shrink, fitas adesivas, palletes de madeira e outros, que são utilizados apenas para o transporte das mercadorias, 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:

Assim, as embalagens destinadas ao transporte de produtos elaborados – ou seja, produtos acabados – não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS, pois trata-se de bens utilizados após o término do processo produtivo.

Nesse sentido, merecem destaque os itens 55 e 56 do Parecer Normativo nº 5/2018:

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

A Recorrente, por sua vez, defende que os itens são utilizados em diversas etapas do processo de produção, destacando trechos do Laudo de Processo Produtivo:

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 incluídos 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 determinado 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/despesas 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 Nº 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
Deline:

No caso, todos os itens (Pallets, Chapas de Papelão, Filmes Cobertura e Filmes Stretch) 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.

5.3.3 SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS NA AQUISIÇÃO DE BENS QUE NÃO GERAM CRÉDITO

Depreende-se da decisão recorrida que os fretes objeto da glosa tratada neste tópico são relacionados ao transporte de produtos sujeitos à alíquota zero, como os fertilizantes, e a produtos com suspensão/não incidência, como é caso do leite.

Tratando-se de discussão bastante conhecida, as glosas foram impostas e mantidas sob o fundamento de que as aquisições mencionadas não geravam direito ao crédito e, por consequência, os fretes também não poderiam gerar. Vejamos:

Portanto, faz-se necessário remeter aqui à fundamentação já apresentada neste voto, no tópico “Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições”, no qual restou confirmada a regra aplicada pela fiscalização, segundo a qual não é possível a apuração de créditos sobre referidas aquisições.

...

A Receita Federal do Brasil já se pronunciou diversas vezes no sentido de que só há direito à apuração de créditos sobre o valor de fretes relativos à aquisição de bens nos casos em que houver direito à apuração de créditos sobre o bem adquirido. Assim é porque o valor do frete, quando suportado pelo adquirente, é considerado parcela integrante do custo de aquisição do bem.

Nesse sentido são a Solução de Divergência Cosit nº 7/2016 e a Solução de Consulta Cosit nº 292/2017, mencionadas pela autoridade fiscal, as quais têm força vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil e cujos fundamentos, por si sós, justificam a glosa efetuada. Como se não bastasse, esse entendimento foi ainda confirmado pelo Parecer Normativo nº 5/2018, conforme trechos a seguir transcritos:

A meu ver, contudo, não é possível anular o direito ao crédito sobre custos decorrentes de contratação de serviços prestados por pessoa jurídica atrelada à sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins, pelo entendimento de que somente pode haver o correlato direito a crédito de PIS/COFINS na hipótese da operação (aquisições de bens e produtos) antecedente também estar sujeita à incidência de tais contribuições.

Sobre a situação em que parte do custo foi tributada (frete), com direito a crédito, e parte do custo não foi tributada (mercadoria/insumo), trago precedente do ex-Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que assim constou em seu voto:

Em primeiro lugar, há se de considerar que o custo de aquisição é composto pelo valor da matéria prima (MP) adquirida e pelo valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial da contribuinte (adquirente). Assim, uma vez que o custo total é composto por uma parte não tributada (MP) e outra parte integralmente tributada (frete), a parcela tributada (frete) compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições. Logo, há de se assentir que o frete enseja direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como embalagens e materiais intermediários.

Os fretes na aquisição de insumo importado, por seu turno, consistentes nas aquisições de matéria prima (arroz beneficiado a granel) efetuadas de fornecedor internacional, estão sujeitos à tributação das contribuições PIS e COFINS com alíquota zero. Porém, o serviço de transporte (frete) contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, para transportar a referida matéria prima do porto até o estabelecimento da contribuinte (importadora), onde será submetida aos processos industriais de seleção e empacotamento, está sujeito à tributação regular das prefaladas contribuições. Tal insumo (frete) compõe o custo da matéria prima, como é sempre adotado na técnica do custo por absorção, ensejando direito ao crédito das contribuições em apreço. Assim, é possível se afirmar que, se o custo total do "insumo" é composto por uma parte que não foi tributada (matéria prima sujeita à tributação com alíquota zero) e outra parte que foi oferecida à tributação (frete), a parcela do frete compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições de PIS e COFINS e, logo, enseja direito ao crédito, bem como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como embalagens e

materiais intermediários. (Acórdão 3401-005.234 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 27/08/2018)

Assim, entendo que a premissa adotada pela fiscalização no presente caso, segundo a qual o destino do crédito do frete, inevitavelmente, deve seguir o mesmo regime da mercadoria transportada, mostra-se equivocada.

Nesse mesmo sentido, caminharam outros tantos precedentes nos quais destacam-se os seguintes acórdãos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

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

A Lei nº 10.637/2002, 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.

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Gera direito à apuração de créditos da não cumulatividade a aquisição de serviços de fretes para a movimentação de insumos entre estabelecimentos do contribuinte.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. POSSIBILIDADE.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. (Acórdão nº 3401-010.520 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 15 de dezembro de 2021)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. CREDITAMENTO DE LEITE "IN NATURA" ADQUIRIDO DOS SEUS ASSOCIADOS.

Até a entrada em vigor da IN SRF nº 636/2006 as cooperativas agropecuárias tinham direito a apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite "in natura" dos seus associados.

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte. (Acórdão nº 3402003.968-4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 28 de março de 2017)

Sendo assim, incidindo PIS/COFINS na operação de frete, há evidente custo de aquisição para o contribuinte, o que dá ensejo ao correlato creditamento, de modo de que neste ponto cabe reversão da glosa.

5.4 DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

Neste ponto, a glosa se refere a valores de **“contribuição para iluminação pública”, “demanda contratada” e “custo de disponibilização do sistema”**, 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 nº 10.637/2002, e o art. 3º, III, da Lei nº 10.833/2003:

Portanto, mostra-se correta a glosa dos créditos apurados pela interessada em relação aos valores constantes das faturas de energia elétrica concernentes a **“contribuição para iluminação pública”, “demanda contratada” e “custo de disponibilização do sistema”**.

Não procede a alegação de que a autoridade fiscal deveria ter se aprofundado na análise do contrato de fornecimento de energia para saber se a **“demanda contratada”** foi ou não efetivamente utilizada.

Ora, a existência de valores discriminados nas faturas como **“demanda contratada”** indicam que não se trata de energia efetivamente consumida. Essa informação é suficiente para justificar a glosa. Caberia à contribuinte apresentar prova em contrário, ou seja, demonstrar que o valor em questão se refere a energia consumida.

A Recorrente defende se enquadrar como **“consumidor intensivo”**, cuja atividade necessita de alta tensão:

Primeiramente, cumpre explicitar que a demanda contratada surgiu para suprir as necessidades dos chamados consumidores intensivos, indústrias, **“shopping centers”** e outras pessoas jurídicas que, por sua atividade, necessitam de uma alta tensão, como no caso da Recorrente.

Dessa forma, é necessária uma rede de alta potência, com linhas de transmissão que operam em alta tensão e condutores com grandes bitolas. Isto porque, quanto mais intenso é o consumo da energia em dado espaço de tempo, maior é a potência utilizada e, conseqüentemente, a intensidade do fluxo da energia.

Como a intensidade do consumo depende da potência do aparelho em funcionamento e do tempo em que permanece ligado, quanto maior é a carga instalada, maiores serão os investimentos necessários para que a rede possa suportar um intenso fluxo da energia, segundo as peculiares necessidades de cada consumidor.

No caso da agroindústria é evidente que o consumo e necessidade de disponibilidade de energia é necessária em grande quantidade.

Reproduz ainda trechos da Nota Técnica nº 115/2005 de 18/4/05 da Aneel, que definiria a metodologia para as concessionárias, permissionárias e autorizadas de distribuição

adicionarem à tarifa de energia elétrica homologada pela ANEEL os percentuais relativos ao PIS/PASEP e a COFINS, em razão das alíquotas destes tributos terem sofrido alterações representativas, com a alteração da sistemática de apuração dos referidos tributos, sistema cumulativo para o não cumulativo:

“considerando a decisão da Diretoria da ANEEL na 9ª Reunião Pública Ordinária, realizada em 14/03/2005 (Processo nº 48500.003826/04-03), que aprovou por unanimidade o modelo de aditivo ao contrato de concessão, que entre outros aspectos excluiu o PIS/PASEP e a COFINS do cálculo das receitas das concessionárias, permissionárias e autorizadas de distribuição de energia elétrica, doravante denominadas como “agentes de distribuição”, a presente Nota Técnica tem como objetivo propor: **a) metodologia para inclusão às tarifas homologadas pela ANEEL dos valores devidos pelos agentes de distribuição a título de PIS/PASEP e COFINS; e b) critérios e metodologia a serem observadas pelos agentes de distribuição para cálculo e validação pela fiscalização/ANEEL, dos impactos positivos ou negativos, decorrentes da majoração das alíquotas e alteração do sistema de apuração do PIS/PASEP e da COFINS, desde dezembro/2002, até a exclusão desses tributos da tarifa”.**

Mais a frente a referida nota técnica prevê:

...

“IV. METODOLOGIA E CRITÉRIOS 19. As alíquotas efetivas do PIS/PASEP e da COFINS serão apuradas pelos agentes de distribuição, para serem adicionadas ao valor da tarifa homologada pela ANEEL, conforme a seguinte metodologia: - Para os agentes de distribuição que migraram do sistema cumulativo para o não cumulativo, apurar a base de cálculo e as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS com os dados a seguir discriminados 1. Base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS Composição da base para cálculo do PIS/PASEP e da COFINS no mês de referência Valor em R\$ (1) Receita de Fornecimento (2) Receita de Suprimento (3) Receita de Uso do Sistema de Distribuição (4) Total da Receita (1 + 2 +3) (5) Total de Créditos (6) Base para cálculo do PIS/PASEP e da COFINS – (4 – 5) 2.Apuração das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS Apuração das Alíquotas no mês de referência Valor / Percentual (1) Total da Receita (apurada na linha 4 do quadro anterior) (2) Base para cálculo do PIS/PASEP (Receita – Créditos) (3) Base para cálculo da COFINS (Receita – Créditos) (4) Valor do PIS/PASEP apurado (1,65% x Base para cálculo do PIS/PASEP (2)) (5) Valor da COFINS apurada (7,6% x Base de cálculo da COFINS (3)) (6) Alíquota efetiva do PIS/PASEP (4 / 1) (7) Alíquota efetiva da COFINS (5 / 1) 3. As alíquotas apuradas no quadro anterior (mês de referência), deverão ser utilizadas conforme tabela estabelecido a seguir: Mês de Referência Mês de utilização das alíquotas Janeiro Março Fevereiro Abril Março Maio Abril Junho Maio Julho Junho Agosto Julho Setembro Agosto Outubro Setembro Novembro Outubro Dezembro Novembro Janeiro Dezembro Fevereiro 20. Apurada a alíquota e definida a forma de aplicação, os agentes de distribuição deverão utilizar as seguintes fórmulas, conforme a opção tributária e ou a forma de constituição da empresa. - Agentes de distribuição sob o regime do sistema de apuração não cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS: Valor com a inclusão das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS = Tarifa homologada pela ANEEL (1- (Alíquotas efetivas do PIS/PASEP + COFINS)) - Agentes de distribuição que permanecem com a alíquota cumulativa, ou, seja fixa: Valor com a inclusão das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS = Tarifa homologada pela ANEEL (1- (Alíquotas nominais do PIS/PASEP + COFINS)) - Agentes de distribuição enquadrados como cooperativas que possuem consumidores não associados à cooperativa: Valor com a inclusão das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS = Tarifa homologada pela ANEEL (1- (Alíquotas nominais do PIS/PASEP + COFINS)) 24. Os agentes de distribuição enquadrados como cooperativas, que por ações judiciais em função de interpretação da legislação não vêm calculando e recolhendo o PIS/PASEP e a

COFINS dos consumidores associados, não deverão adicionar às tarifas homologadas pela ANEEL os percentuais relativos aos citados tributos.”

Em precedente recente neste CARF, a Turma 3401 em decisão proferida em setembro/2022, reverteu a glosa sobre o dispêndio com a demanda contratada por não constituir *“opção ou uma discricionariedade do consumidor, pois tem caráter obrigatório, cujo intuito é o não comprometimento do próprio funcionamento do estabelecimento, tendo também caráter social, uma vez que o sistema elétrico se encontra concebido de forma a atender satisfatoriamente a toda a sociedade”*, de relatoria do Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco no Acórdão nº 3401-010.649 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária.

Assim, entendendo da mesma que do Relator, utilizo-me de alguns excertos do bem fundamentado voto como razões de decidir:

A Fiscalização, amparada no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e no inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/20032, concluiu que o direito ao crédito sob comento se restringia à energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Nesse sentido, **no entendimento do agente fiscal, tal direito não se estendia ao valor total da fatura de energia elétrica, pois deviam ser glosados os créditos relativos às rubricas identificadas como “taxas de iluminação pública”, “demanda contratada”, “juros”, “multa”, dentre outros, por se encontrarem dissociadas da energia elétrica efetivamente consumida.**

Em relação à demanda contratada, a decisão de permitir o desconto de crédito em relação a ela se deveu ao fato de que se tratava de dispêndio imanente ao consumo de energia elétrica e não um acréscimo decorrente da mora no pagamento ou um tributo instituído pelo poder público.

A demanda contratada é conceituada como a “demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW)”³, nos termos da Resolução Normativa Aneel nº 401, de 9 de setembro de 2010.

A “demanda contratada se aplica a unidades ligadas à alta tensão (Grupo A) e é utilizado como parâmetro no contrato de fornecimento de energia elétrica da unidade consumidora. Isto traz um compromisso do consumidor de alta tensão em se manter dentro dos limites de demanda contratada especificada em contrato. Evitando-se assim que haja uma sobrecarga no sistema por falta de planejamento por parte do consumidor em relação à sua demanda contratada de energia.” Havendo consumo superior ao contratado, “a concessionária cobrará uma multa pelo excesso, em que a tarifa aplicada será 3x o valor da demanda “normal” vigente.”

Constata-se, **portanto, que o dispêndio com a demanda contratada não se refere a uma opção ou uma discricionariedade do consumidor, pois tem caráter obrigatório, cujo intuito é o não comprometimento do próprio funcionamento do estabelecimento, tendo também caráter social, uma vez que o sistema elétrico se encontra concebido de forma a atender satisfatoriamente a toda a sociedade.**

Nesse sentido, em relação às faturas de energia elétrica, afasta-se a glosa do crédito decorrente da demanda contratada.

A disponibilização de potência mínima, portanto, configura imposição da ANEEL no tocante à quantidade de potência que a distribuidora deve assegurar, tendo como parâmetro o perfil de consumo, cuja contratação depende, intrínseca e fundamentalmente, o processo

produtivo da Recorrente, ou seja, a demanda contratada, não apenas integra, como constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, impassível de subtração, atendendo aos critérios da relevância e essencialidade.

Ainda que o referido voto tenha se limitado à análise do crédito relativo à demanda contratada, entendo que a mesma lógica de enquadramento como insumo aplica-se ao custo efetivamente suportado pela Recorrente no tocante à disponibilização do sistema, haja visto que quanto maior a demanda de potência do consumidor, maior o investimento necessário para a disponibilização da energia, mantendo-se o adequado dimensionamento de redes, transformadores, por exemplo.

Para não ficar apenas no precedente citado, trago o Acórdão 3201-007.437, desta Turma, em sessão realizada em 17/11/2020, sob outra formação, onde acompanhei o Relator, ex-Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, dando provimento, no qual passo reproduzir a ementa:

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições, o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio ao encontro da posição intermediária desenvolvida na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do Regimento Interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória.

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO. DEMANDA CONTRATADA. POSSIBILIDADE.

O dispêndio com a demanda contratada, incluído na fatura de energia, é inerente ao consumo da energia elétrica, tem caráter obrigatório e é uma forma de garantir o seu fornecimento, razão pela qual ele deve ser considerado para fins de aproveitamento de crédito da contribuição não cumulativa.

(...)

Contudo em relação à Contribuição para Iluminação Pública, recorro novamente ao Acórdão nº 3201-007.437, no qual foi mantida a glosa, onde *“Em votação sucessiva, durante a sessão, a maioria votou por reverter somente a glosa sobre a demanda contratada. Logo, as glosas sobre os custos acessórios foram mantidas, considerando que a legislação não autoriza o desconto de crédito em relação a tais dispêndios”*.

Portanto, não assiste razão à Recorrente em sua irresignação, pois mesmo considerando a interpretação vigente para o conceito contemporâneo de insumo, não se coaduna com a ideia de essencial ao seu processo produtivo, e, assim, ser suscetível de geração de crédito a despesa relativa à taxa de iluminação pública.

Diante o exposto, enquadrando-se como insumos, entendo que devem gerar créditos os custos comprovadamente suportados pela Recorrente a título de demanda contratada e custo de disponibilização do sistema.

5.5 BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

A glosa foi mantida pela inexistência de comprovação de que os itens correspondem a produtos utilizados diretamente no setor de produção da empresa, à luz do disposto nos artigos 3º, VI, e 15 da Lei nº 10.833/2003:

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

(....)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

(....)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004):

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

No presente caso, o contribuinte limitou-se a alegar que os itens glosados correspondem a produtos utilizados diretamente no setor de produção da empresa, mas não apresentou provas nem argumentos hábeis para refutar a conclusão da autoridade fiscal de que se trata de bens relacionados a atividades intermediárias, para os quais não há direito de apuração de créditos. Portanto, a glosa deve ser mantida.”

Conforme indicado pela Autoridade Fiscal, os itens referem-se a varredora de piso, peças do equipamento de ventilação, lavadoras, porta automática, porta vectorflex, secador de gás, bomba de incêndio, máquina de cortina guincho, lav 500 lavadora, lavadora com motor, betoneira portátil, lavadora wap, chuveiro e lava olhos, fragmentadora aurora e máquina de pré-limpeza.

Sobre o uso dos equipamentos, a Recorrente apresenta o seguinte descritivo:

As máquinas de cortina guincho são utilizados para subir e descer as cortinas das granjas de suínos com o efeito de aclimatizar o ambiente.

Os ventiladores são utilizados nas granjas de suínos com a tarefa de diminuir o calor interno das pocilgas, bem como nos silos e armazéns para aclimatizar o ambiente para manter a temperatura adequado ao produto armazenado.

Quanto as bombas de inocência, principalmente nas instalações onde existem fornalhas, silos, caldeiras e indústrias, no atendimento aos requisitos legais do corpo de bombeiros, para enfim obter os alvarás de funcionamento.

Quanto aos pisos, isto se faz necessário a manutenção das instalações prediais, para locomoção interno da movimentação das mercadorias, trânsito de pessoas, caso em contrário haveria cratera dentro dos prédios, e principalmente nas granjas suínos onde referidos animais são roedores e por questão fito sanitários devem ser mantidos em condições ideais o piso das pocilgas.

O mesmo se aplica as máquinas lavadores, cujo função é manter os ambientes limpos para evitar a proliferação de pragas e doenças, protegendo os ambientes para armazenar, beneficiar grãos ou na criação de suínos, por questões de saúde pública e normas ambientais internacionais.

Dada a singela justificativa para a glosa, bem como a sua manutenção, que em nenhum momento adentrou o processo produtivo da Recorrente, entendo que o requisito legal que exige, que as máquinas, os equipamentos sejam passíveis de ativação e que sejam empregados na produção, tendo sido atendido o ônus probatório em relação aos itens descritos e contextualizado pela Recorrente: máquinas de cortina guincho; ventiladores (peças do equipamento); bombas de inocência; lavadores e varredora de piso e máquina de pré-limpeza. Ressalvando, desde que observados os requisitos da lei, quanto ao eventual direito à depreciação.

Em relação a betoneira portátil; porta vectorflex, secador de gás, chuveiro e lava olhos e fragmentadora aurora, a recorrente não detalha em seu recurso a sua essencialidade e relevância como o fez nas rubricas mencionadas no destaque do recurso.

Concluo pelo parcial provimento para máquinas de cortina guincho; ventiladores (peças do equipamento); bombas de inocência; lavadores e varredora de piso e máquina de pré-limpeza. Ressalvando, desde que observados os requisitos da lei, quanto ao eventual direito à depreciação.

5.6 OPERAÇÕES NÃO COMPROVADAS

Durante a etapa de fiscalização, em planilha apresentada foram informadas operações relativas à aquisição de serviços de frete, de armazenagem e de locação de máquinas e equipamentos de diversas pessoas jurídicas, como também aquisições de bens para o ativo imobilizado, contudo, **não foram encontrados os documentos eletrônicos (Ct-e ou Nf-e)** para a respectiva comprovação, o que também não ocorreu no momento da manifestação de inconformidade.

No recurso, foram apresentados documentos fiscais relativos apenas a máquinas, equipamentos, materiais de conservação e serviços de instalação:

Fl. 42 do Acórdão n.º 3201-011.385 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10940.900004/2019-41

fev/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	51	4840	MARCOS ANTONIO MAMI	78.769.759/0001-20	TRATOR MUSTANG 22 CV AUTOMATICO CORTE 46 POLEGADAS C/ HORIMETRO - BARRACÃO	12.000,00	1.000,00	10
mar/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	51	4840	MARCOS ANTONIO MAMI	78.769.759/0001-20	TRATOR MUSTANG 22 CV AUTOMATICO CORTE 46 POLEGADAS C/ HORIMETRO - BARRACÃO	12.000,00	1.000,00	10
fev/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	51	4823	MARCOS ANTONIO MAMI	78.769.759/0001-20	ROCADEIRA KAWASHIMA	700,00	58,33	10
mar/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	51	4823	MARCOS ANTONIO MAMI	78.769.759/0001-20	ROCADEIRA KAWASHIMA	700,00	58,33	10
fev/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	0	DISTRIBUIDORA DE TINTAS LIDER LTDA	82.359.589/0003-45	PECAS E TINTA P/ INSTALACAO PELETIZADORA VAN AARSEN	1.292,45	107,70	10
mar/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	0	DISTRIBUIDORA DE TINTAS LIDER LTDA	82.359.589/0003-45	PECAS E TINTA P/ INSTALACAO PELETIZADORA VAN AARSEN	1.292,45	107,70	10
mar/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	1483	GDL INSTALACOES ELETRICAS LTDA	02.785.291/0001-04	INSTALACAO ELÉTRICA SISTEMA PELETIZADORA-AGREGAR AO BEM PAI 510	7.889,00	657,42	10
jan/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	536	RR AUTOMACAO E MOTORES LTDA	11.138.346/0001-77	BOMBA ABS 1CV MOD ROBUSTA 300M 220V P/ POCOS ELEVADORES - EL 4002 - CHAPEADO NO ELEVADOR	1.527,00	127,25	10
fev/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	536	RR AUTOMACAO E MOTORES LTDA	11.138.346/0001-77	BOMBA ABS 1CV MOD ROBUSTA 300M 220V P/ POCOS ELEVADORES - EL 4002 - CHAPEADO NO ELEVADOR	1.527,00	127,25	10
mar/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	536	RR AUTOMACAO E MOTORES LTDA	11.138.346/0001-77	BOMBA ABS 1CV MOD ROBUSTA 300M 220V P/ POCOS ELEVADORES - EL 4002 - CHAPEADO NO ELEVADOR	1.527,00	127,25	10
jan/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	536	RR AUTOMACAO E MOTORES LTDA	11.138.346/0001-77	BOMBA ABS 1CV MOD ROBUSTA 300M 220V P/ POCOS ELEVADORES - EL 4011 - CHAPEADO NO ELEVADOR	1.527,00	127,25	10

fev/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	536	RR AUTOMACAO E MOTORES LTDA	11.138.346/0001-77	BOMBA ABS 1CV MOD ROBUSTA 300M 220V P/ POCOS ELEVADORES - EL 4011 - CHAPEADO NO ELEVADOR	1.527,00	127,25	10
mar/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	536	RR AUTOMACAO E MOTORES LTDA	11.138.346/0001-77	BOMBA ABS 1CV MOD ROBUSTA 300M 220V P/ POCOS ELEVADORES - EL 4011 - CHAPEADO NO ELEVADOR	1.527,00	127,25	10
jan/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	536	RR AUTOMACAO E MOTORES LTDA	11.138.346/0001-77	BOMBA ABS 1CV MOD ROBUSTA 300M 220V P/ POCOS ELEVADORES - EL 4012 - CHAPEADO NO ELEVADOR	1.527,00	127,25	10
fev/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	536	RR AUTOMACAO E MOTORES LTDA	11.138.346/0001-77	BOMBA ABS 1CV MOD ROBUSTA 300M 220V P/ POCOS ELEVADORES - EL 4012 - CHAPEADO NO ELEVADOR	1.527,00	127,25	10
mar/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	536	RR AUTOMACAO E MOTORES LTDA	11.138.346/0001-77	BOMBA ABS 1CV MOD ROBUSTA 300M 220V P/ POCOS ELEVADORES - EL 4012 - CHAPEADO NO ELEVADOR	1.527,00	127,25	10
jan/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	536	RR AUTOMACAO E MOTORES LTDA	11.138.346/0001-77	BOMBA ABS 1CV MOD ROBUSTA 300M 220V P/ POCOS ELEVADORES - EL 4013 - CHAPEADO NO ELEVADOR	1.527,00	127,25	10
fev/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	536	RR AUTOMACAO E MOTORES LTDA	11.138.346/0001-77	BOMBA ABS 1CV MOD ROBUSTA 300M 220V P/ POCOS ELEVADORES - EL 4013 - CHAPEADO NO ELEVADOR	1.527,00	127,25	10
mar/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	536	RR AUTOMACAO E MOTORES LTDA	11.138.346/0001-77	BOMBA ABS 1CV MOD ROBUSTA 300M 220V P/ POCOS ELEVADORES - EL 4101 - CHAPEADO NO ELEVADOR	1.527,00	127,25	10
jan/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	536	RR AUTOMACAO E MOTORES LTDA	11.138.346/0001-77	BOMBA ABS 1CV MOD ROBUSTA 300M 220V P/ POCOS ELEVADORES - EL 4101 - CHAPEADO NO ELEVADOR	1.527,00	127,25	10
fev/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	536	RR AUTOMACAO E MOTORES LTDA	11.138.346/0001-77	BOMBA ABS 1CV MOD ROBUSTA 300M 220V P/ POCOS ELEVADORES - EL 4101 - CHAPEADO NO ELEVADOR	1.527,00	127,25	10
mar/11	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	Aquisição	12	Máquinas e Equipamentos	53	536	RR AUTOMACAO E MOTORES LTDA	11.138.346/0001-77	BOMBA ABS 1CV MOD ROBUSTA 300M 220V P/ POCOS ELEVADORES - EL 4101 - CHAPEADO NO ELEVADOR	1.527,00	127,25	10
mar/11	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	Depreciação	120	Instalações Industriais	51	114	FELIPE LUCAS BORBA E CIA LTDA	12.260.686/0001-39	INSTALAÇÃO AERADORES BARRACÃO DE DEFENSIVOS	5.328,00	44,40	10

A justificação para apresentação tardia dos documentos se deu em razão do formato, por se tratar notas fiscais e recibos de papel, a título ilustrativo:

Fl. 43 do Acórdão n.º 3201-011.385 - 3ª Sejl/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10940.900004/2019-41

SERVINTAS
DISTRIBUIDORA DE TINTAS LIDER LTDA.
TINTAS, AUTOMOTIVAS E IMOBILIÁRIAS
Av. Prof. Dr. Ronie Cardoso, 945
Castro

NOTA FISCAL
SAÍDA ☐ ENTRADA ☐

Nº 052477
Série 1

CPF: 82.359.569/0003-45
Data de emissão: 28/03/2011
Data de validade: 30/11/2011

Venda Subst. C.F. A Prazo 5929
Destinatário / Remetente: COOP. AGROPECUÁRIA CASTROLANDA
Endereço: ESTRADA ACESSO PARQUE DARIO MACEDO, S/N.
Município: CASTROLANDA
UF: PR
Inscrição Estadual: 9029207953

DATA DE EMISSÃO: 28/03/2011
DATA DE VALIDADE: 30/11/2011
HORA DA SAÍDA:

CODIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DOS PRODUTOS	CLASSE FISCAL	UNID.	QUANT.	VALOR UNITARIO (DESCONTO)	VALOR TOTAL	ALQ. CM
7891260026704	MASSA CORRIDA SUVINIL BL 3214	32141020	BL	10	58,26	582,60	
7891260028575	SELADOR ACRILICO SUV BL 32149	32149000	BL	2	100,03	200,06	
7891040031719	LIXA D'AGUA 220 3M - FOLHA 68	68052000	Un	100	0,94	94,00	
7891260026502	LÁTEX ACR. FO SUV BL - BRANCO	32051010	BL	3	266,56	799,68	
7891260036024	FUNDO PREPARADOR ÁGUA SUV BL		BL	1	191,83	191,83	
7891260020470	LÁTEX SUV BL - CONCRETO		BL	1	183,59	183,59	
78912600265305	SPRAY CORES-VERDE FOLHA		Un	1	12,56	12,56	

VALOR TOTAL: 1.729,12

VALOR DO IMPOSTO: 80,00
VALOR DO PIS: 0,00
VALOR DO COFINS: 0,00
VALOR TOTAL DO IMPOSTO: 80,00
VALOR TOTAL DO PIS: 0,00
VALOR TOTAL DO COFINS: 0,00
VALOR TOTAL DO IMPOSTO: 80,00
VALOR TOTAL DO PIS: 0,00
VALOR TOTAL DO COFINS: 0,00

TRAFEGADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS: 3
CÓDIGO: C00334
CÓDIGO: C00334

ENDEREÇO: Loja 01: Av. Ernesto Vilela, 1085 - Fone/Fax: (0xx42) 3224-0708
Loja 02: Av. Visconde de Mauá, 1515 - Fone/Fax: (0xx42) 3229-2797
Loja 03: Rua Prefeito Dr. Ronie Cardoso, 945 - Fone/Fax: (0xx42) 3229-0941
Loja 04: Av. Gal. Carlos Cavalcanti, 2414 - Fone/Fax: (42) 3229-0001

RESPONSÁVEL: [Assinatura]

276583

A Recorrente reafirma ainda que os documentos referem-se a máquinas utilizadas no processo produtivo e materiais para sua manutenção, como látex, spray, selador acrílico e massa corrida.

A questão posta já foi enfrentada diversas vezes neste Conselho, admitindo-se a tomada de créditos sobre bens e peças utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

NULIDADES. HIPÓTESES. No processo administrativo fiscal, são nulos tão somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

MATÉRIA NÃO CONSTANTE NOS AUTOS. NÃO CONHECIMENTO. Não será conhecida a alegação para matéria não compreendida no litígio dos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. É inconstitucional a incidência do Pis e da Cofins não cumulativas sobre os valores auferidos em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS, conforme restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 606.107/RS.

CRÉDITOS. INSUMO. CONCEITO. O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade do Pis e da Cofins foi objeto

de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de relevância e essencialidade à atividade desempenhada pela empresa.

CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. A mera locação de veículos, dissociada de um serviço agregado, não possa ser concebida como serviço, afastando a possibilidade de tomada de créditos com amparo no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 ou da Lei nº 10.833/2009. A locação de veículos utilizados em atividades essenciais ou relevantes ao processo produtivo está compreendida na locação de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, pelo que cabível o direito creditório com base no inciso IV dos mesmos dispositivos.

CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. É permitido o desconto de crédito calculado sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Não geram direito a crédito os encargos de depreciação dos bens, ainda que se trate de máquinas ou equipamentos, utilizados nas atividades administrativas da empresa. **CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO.**

LIMITAÇÃO AOS BENS ADQUIRIDOS APÓS 30/04/2004. INCONSTITUCIONALIDADE. É inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, caput, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004, conforme restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 599.316/SC.

CRÉDITOS VINCULADOS A OPERAÇÕES DESONERADAS. RESTRIÇÃO TEMPORAL. De acordo com a Exposição de Motivos da MP nº 206/2004, as disposições do art. 17 da Lei de conversão nº 11.033, de 2004, visam tão-somente a esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação do Pis e da Cofins, de maneira que já era permitida a manutenção de créditos vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência apurados anteriormente a 09/08/2004, data de publicação da medida provisória. O crédito apurado anteriormente a 09/08/2004 somente poderá ser utilizado para dedução da contribuição mensal, haja vista a restrição expressa no parágrafo único do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2004. (Acórdão nº 3401-009.430 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 28 de julho de 2021)

Como antes demonstrado, entendo pela admissibilidade de provas juntadas depois da manifestação de inconformidade. Ademais, considerando o acesso à planilha que conta com a descrição dos bens, durante a etapa de fiscalização, e uma vez que, ao contrário do tópico anterior, não restou questionado o vínculo com o processo produtivo, ou ainda o prazo e a forma correta de apuração dos encargos de depreciação, entendo que não haja óbice ao reconhecimento dos créditos, por terem sido juntados aos autos elementos de prova cuja ausência foi suscitada como único obstáculo da liquidez e certeza dos créditos pleiteados.

Finalmente, reconheço que os documentos não foram analisados pelo juízo de primeira instância, contudo, entendo que, ratificando-se o enquadramento como bens do ativo imobilizado, a apreciação não implica em supressão de instância, tratando-se de documentos fiscais, de modo que é possível prosseguir com o julgamento nesta matéria, em harmonia com os princípios da economia processual e da causa madura.

Em suma, entendo que a instrução na segunda instância supera a carência probatória existente, utilizando-me como referência o seguinte julgado prolatado com fulcro no art. 1013, § 3º², inciso I, do Código de Processo Civil, que traz critérios para considerar o processo em condições de imediato julgamento:

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

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/10/2000

CARÊNCIA PROBATÓRIA. PRELIMINAR SUPERADA. TEORIA DA CAUSA MADURA. Superada a carência probatória arguida pela DRJ, e não sendo caso de nulidade do acórdão a quo, cabível a análise das provas em segunda instância, nos termos do art. 1013, § 3º, inciso I, do Código de Processo Civil, se não houver mais a necessidade de instrução probatória.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PER/DCOMP. PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO DE TRIBUTO. Caracterizado o pagamento a maior ou indevido da contribuição, o contribuinte tem direito à repetição do indébito, segundo o disposto no art. 165, I, do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez comprovada a sua certeza e liquidez. (Acórdão nº 3402-010.971 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 24 de agosto de 2023)

Isto posto, entendo pela reversão parcial da glosa, em se tratando de bombas para poço, tratores, roçadeira, peça e tinta para paletizadora, instalação elétrica para paletizadora e instalação de aeradores, desde que devidamente comprovados por meio dos documentos acostados ao recurso, bem como respeitando os critérios para os créditos apurados com base em encargos de depreciação, gastos que ensejam aumento de vida útil superior a um ano aos bens.

5.7 CRÉDITO PRESUMIDO – LEITE

Conforme destacado pela instância de piso, na manifestação de inconformidade não teriam sido refutadas as glosas sobre aquisições de leite junto à Cooperativa (notas fiscais não encontradas), nem para a glosa relativa às aquisições junto às empresas (pessoas jurídicas não exercem atividade agropecuária, nem atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*).

² Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

...

§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:

I - reformar sentença fundada no art. 485 ;

II - decretar a nulidade da sentença por não ser ela congruente com os limites do pedido ou da causa de pedir;

III - constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;

IV - decretar a nulidade de sentença por falta de fundamentação.

Naquela manifestação, a discordância, portanto, estaria restrita à glosa das aquisições de leite *in natura* destinado à revenda. Nesse ponto, a Recorrente teria alegado que comercializa o leite na forma pré-beneficiada e na forma de leite concentrado e creme de leite, portanto não se trataria de mera revenda de mercadorias, mas sim de venda de produtos resultantes da industrialização do leite, a autorizar o enquadramento na hipótese de apuração de crédito presumido prevista no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Já no recurso, a Recorrente não contesta a glosa relativa à revenda, mas traz longo arrazoado no sentido de tentar demonstrar as referidas empresas se enquadram como atividade agropecuária, bem como também exercem cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*, nos termos do art. 8º, da Lei nº 10.925/04. Essas alegações estão em sentido contrário ao que foi exposto na decisão recorrida, veja-se:

O contribuinte não apresentou questionamentos para a glosa relativa às aquisições de leite junto à Cooperativa Escola dos Alunos do Centro Estadual de Educação Profissional Olegário Macedo Ltda (notas fiscais não encontradas), nem para a glosa relativa às aquisições junto às empresas Laticínios Silvestre Ltda, Laticínios Qualitat Indústria e Comércio e Laticínios Ruhban Ltda (pessoas jurídicas não exercem atividade agropecuária, nem atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*).

Segundo se depreende da manifestação de inconformidade, a discordância do contribuinte, no que tange ao crédito presumido do leite, restringe-se à glosa das aquisições de leite *in natura* destinado à revenda. Nesse ponto, o contribuinte alega que comercializa o leite na forma pré beneficiada e na forma de leite concentrado e creme de leite, portanto não se trataria de mera revenda de mercadorias, mas sim de venda de produtos resultantes da industrialização do leite, o que permite o enquadramento na hipótese de apuração de crédito presumido prevista no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Essa alegação é improcedente, pois **a glosa recaiu apenas sobre o crédito presumido apurado sobre a aquisição de leite que foi destinado à revenda na forma *in natura*, circunstância que foi apurada pela fiscalização mediante análise das notas fiscais eletrônicas correspondentes a essas operações (notas fiscais de saída com descrição da mercadoria “LEITE IN NATURA” e com indicação do CFOP 5120 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário pelo vendedor remetente, em venda a ordem).** (grifei)

As aquisições de leite que tiveram as destinações mencionadas na manifestação de inconformidade, ou seja, que resultaram na produção de leite pré-beneficiado, leite concentrado e creme de leite (notas de saída com CFOP 5101 ou 6101 – Venda de produção do estabelecimento), nem sequer foram objeto de glosa.

Conforme já mencionado neste voto, a apuração do crédito presumido é permitida apenas na hipótese de aquisição de insumos destinados à produção das mercadorias citadas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, o que não abrange, evidentemente, as aquisições de produtos destinados à revenda. Nesse contexto, mostra-se absolutamente acertada a glosa relativa à aquisição de leite destinado à revenda na forma *in natura*.

Diante do acima exposto, sendo a glosa sobre o crédito presumido apurado sobre a aquisição de leite que foi destinado à revenda na forma *in natura* (CFOP 5120 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário pelo vendedor remetente, em venda a ordem), a argumentação recursal não faz sentido, visto que não trouxe aos autos provas a contrariar a afirmativa de que o leite adquirido *in natura* foi revendido também *in natura*.

Conforme exposto no destaque acima citado, em colaboração com o que consta no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, o crédito presumido é devido na aquisição de insumos destinados à produção de mercadorias, não havendo o que se falar em crédito no caso de mera revenda. Vejamos a legislação:

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

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

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

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

Art. 9º **A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:**

II - **de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei**; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Assim, concluo por manter a glosa.

5.8 GASTOS COM AQUISIÇÃO DE RAÇÃO PARA SUÍNOS:

No presente tópico a recorrente se insurge contra a manutenção da glosa dos créditos sobre gastos com aquisição de rações para suínos que segundo ela, recorrente, tratam de rações fornecidas aos cooperados, veja-se destaque do Recurso:

Diante dos trechos reproduzidos, resume-se os fundamentos da i. Autoridade Fiscal no sentido de que os “gastos com alimentação” (leia-se, ração), ocorrem nas granjas dos cooperados, motivo pelo qual a Recorrente estaria impedida de aproveitar o crédito presumido por falta de apresentação de provas de que arca com os custos.

No entanto, há evidente erro material na análise das provas já anexadas aos autos.

Primeiro, deve-se conhecer o processo produtivo da Recorrente como um todo, ou seja, entender sua atividade econômica de forma verticalizada. Em que pese a i. Autoridade Fiscal ter analisado apenas o Laudo Produtivo a partir do frigorífico para abate de suínos, as granjas de cooperados recebem da Recorrente todo acompanhamento técnico dispensado para a criação dos suínos e, principalmente, o fornecimento da alimentação.

Nobre Julgador, conforme Laudo Produtivo – Fábrica de Ração, facilmente verifica-se que a aquisição de milho, farelo e demais alimentos são adquiridos pela Recorrente e processados na sua fábrica, a fim de produzir a alimentação balanceada para disponibilizar as suas granjas cooperadas.

Nesse sentido, como se pode afirmar que a Recorrente não arca com os custos das rações de suínos sendo que fornece toda a alimentação para as granjas parceiras? O r. acórdão é contraditório com seus próprios fundamentos.

Segundo, toda alimentação disponibilizadas as granjas cooperadas alimentam os suínos que serão entregues ao Frigorífico para abate, sendo que a produção recebida destas granjas são todas destinadas à exportação.

(...)

Logo, Nobres Julgadores, com relação à ração, deve-se observar que as matérias primas *in naturas*, regidas pela Lei nº 10.925/2010 e 12.350/2010, asseguram direito ao crédito presumido, na sua proporção dos produtos destinados à exportação, sendo no caso a ração, utilizada para alimentação dos suínos em granjas cooperadas que atendem exclusivamente a Recorrente.

É cediço que a verticalização dos processos produtivos inerente a atividade econômica da Recorrente poderá, caso não analisada de forma profunda os memoriais descritivos de cada unidade, surgir alguma dúvida quanto a determinado crédito, especialmente o crédito presumido que decorre do fluxo operacional **(aquisição matéria-prima → processamento na fábrica de ração → entrega da ração as granjas cooperadas → entrega dos suínos para abate no frigorífico)**.

As alegações recursais não reproduzem na íntegra o que foi decidido pelo julgador *a quo*, que em suma, conclui que não há provas suficientes de que é a Castrolanda quem suporta o custo da alimentação utilizada pelas granjas e cooperadas na alimentação, vejamos o que disse a DRJ:

A autoridade fiscal excluiu da base de cálculo do crédito presumido apurado com fundamento no disposto no art. 55 da Lei nº 12.350/2010 os gastos com aquisição de milho, farelo e outros alimentos. Foram mantidos na base de cálculo desse crédito presumido apenas as aquisições de suínos vivos destinados ao abate.

O motivo da glosa referente aos alimentos foi a constatação – extraída da análise do laudo do processo produtivo da unidade de abate de suínos – de que os animais abatidos pela Castrolanda provêm de granjas cooperadas e já lhe são entregues com o peso ideal. Essa constatação levou à conclusão de que os gastos com a alimentação dos animais se dá nas referidas granjas, e não na Castrolanda.

O contribuinte contesta o entendimento da autoridade fiscal e afirma que as granjas dos cooperados recebem da manifestante todo acompanhamento técnico para a criação dos suínos e, principalmente, o fornecimento da alimentação. Afirma que o laudo do processo produtivo referente à Fábrica de Rações demonstra que o milho, farelo e os demais alimentos são adquiridos e processados pela manifestante a fim de produzir alimentação balanceada para disponibilizar a suas granjas cooperadas.

Analisando os laudos dos processos produtivos referentes às unidades da Castrolanda que fabricam rações (arquivos anexados às fls. 1239 e 1355 do Dossiê de Atendimento Digital nº 10010.007203/0119-35), é possível verificar que as mesmas produzem diversos tipos de ração com a finalidade de atender as necessidades de cooperados e clientes. Contudo, essa informação é insuficiente para amparar a pretensão manifestante, pois não traz nenhum esclarecimento a respeito da forma ou título pelo qual se daria o alegado fornecimento aos cooperados que produzem os suínos por ela abatidos.

Em suma, não há prova de que é a Castrolanda quem suporta o custo da alimentação utilizada pelas granjas cooperadas na alimentação dos suínos vivos por elas produzidos. Assim, deve se considerar que esse custo é das próprias granjas, e não da Castrolanda,

não sendo possível, conseqüentemente, o reconhecimento, em favor desta, do crédito presumido previsto no art. 55 da Lei nº 12.350/2010 e no art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 1.157/2011 sobre as aquisições de milho, farelos e outros alimentos.

Em que pese o esforço da recorrente em demonstrar o seu processo produtivo, especialmente no que tange as notas fiscais apresentadas junto ao recurso, como dito pela decisão *a quo* não esclarecem que é a Cartolanda que suporta o custo da alimentação utilizada pelas granjas cooperadas na alimentação dos suínos vivos por elas produzidos. Assim entendendo que de fato não há comprovação sobre o ônus suportado pela ela sobre as rações fornecidas ao cooperados, de modo que não há de fato como reconhecer em seu favor o crédito presumido.

Nesse contexto mantenho as glosas efetuadas pela fiscalização.

5.9 TRANSPORTE DE MÃO DE OBRA

Em que pese a descrição inicial como “serviço de transporte de carga”, durante a etapa de fiscalização restou verificado que diversos destes faziam referência, na verdade, a serviço de transporte de funcionários e transporte coletivo, principalmente.

Tais glosas foram ratificadas pela DRJ por constituírem gastos para viabilizar a mão de obra, motivo pelo qual não poderiam ser considerados insumos, consoante itens 130 a 134 do Parecer Normativo nº 5/2018:

“De acordo com a autoridade fiscal, o contribuinte havia indicado que diversas despesas sobre as quais houve apuração de créditos seriam relacionadas a transporte de cargas, mas restou verificado que na realidade se tratava de serviço de transporte de funcionários e vale-transporte, para o que não há previsão legal de apuração de créditos.

Essa glosa deve ser mantida, haja vista que se trata de gastos destinados a viabilizar a mão de obra, o que não pode ser considerado insumo, conforme itens 130 a 134 do Parecer Normativo nº 5/2018: (...)”

Por outro lado, a Recorrente reitera que o transporte do funcionário não configura pagamento de um benefício ao empregado, mas a contratação de um serviço que viabiliza a produção, integrando o processo produtivo, especialmente pelo fato de que suas unidades encontram-se espalhadas pelo país, citando ainda a Solução de Consulta Disit/SRRF07 Nº 7081/2020:

Primeiramente, importa salientar que a própria Receita Federal, na Solução de Consulta Disit/SRRF07 Nº 7081/2020, reconhece o direito ao creditamento de PIS/COFINS com as despesas de vales-transportes, tendo em vista que é uma despesa decorrente de imposição legal. Vejamos:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. GASTOS COM VALE-TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS, VALE-REFEIÇÃO, VALE-ALIMENTAÇÃO, FARDAMENTO E UNIFORMES.

Para fins de apuração de crédito da Cofins, o gasto com vales-transporte fornecidos pela pessoa jurídica a seus funcionários que trabalham diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços pode ser considerado insumo, por ser despesa decorrente de imposição legal.”

...

A análise do direito ao crédito deve atentar para as características específicas da atividade produtiva do contribuinte. Para a Recorrente, o transporte dos funcionários até a indústria é fundamental ao processo produtivo.

Ou seja, o transporte do funcionário não configura pagamento de um benefício ao empregado, mas a contratação de um serviço que viabiliza a produção, integrando o processo produtivo.

Portanto, o custo de transporte de funcionário até o local de trabalho de produção, torna-se dedutível para fins das contribuições sociais em razão da característica de insumo, uma vez que as unidades industriais da Recorrente se encontram geograficamente espalhada, de forma que este custo essencial para a atividade fim. (g.n)

Como regra, filio-me ao entendimento de que no exercício da atividade agroindustrial, na etapa anterior, quase sempre realizada em áreas rurais, o transporte de trabalhadores para realizar atividades de plantio, corte e cultivo, por exemplo, torna-se inerentes aquele específico ciclo de produção.

No entanto, neste caso, a Recorrente argumenta que o custo de transporte de funcionário decorre do deslocamento para as unidades industriais, para os locais de produção. Diante disso, a mera indicação de “*situação geograficamente espalhada*” não é suficiente para aferir o preenchimento das condições e requisitos afetos ao direito à apuração e utilização de créditos decorrentes da não cumulatividade das contribuições.

Assim, não comprovada a certeza e liquidez dos créditos pleiteados, deve ser mantida a glosa.

5.10. DESPESAS COM LOGÍSTICA E ARMAZENAGEM

A fiscalização glosou os créditos sobre despesas com logística de armazém sob as seguintes justificativas:

13. Despesas com Logística e Armazenagem No que toca as Notas Fiscais de Armazenamento, constatou-se que a empresa vem se creditando de valores que não são de armazenagem, mas de outros tipos de serviços prestados no descarregamento e na movimentação de mercadorias, no fornecimento de contêineres frigoríficos, por exemplo.

As leis 10.637/2002 e 10.833/2003 são claras em determinar que a possibilidade de creditamento é para as despesas de armazenagem de mercadorias. Veja-se que a expressão legal contida no inciso IX do artigo 3º de ambas leis fala em “*armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*”.

Desta forma, foram glosados os valores que não se constituem exclusivamente em despesas com armazenagem das notas fiscais de serviços apresentadas pelo contribuinte em atendimento às intimações. Tais glosas constam com a rubrica “logística”, na planilha.

A recorrente apresenta alguns precedentes desse conselho no sentido de dar crédito em despesas incorridas com operações de armazenagem e serviços portuários.

De fato, a interpretação atribuída neste egrégio Conselho, caminha no sentido de acolher as despesas com armazenagem. Nesse sentido é o acórdão nº 3201-010.511, de relatoria

do Ilmo Conselheiro Hécio Lafetá Reis, o qual acompanhei seu entendimento, concedeu crédito às despesas com descarga e movimentação de mercadorias, conforme ementa que abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 30/11/2009

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. CRÉDITO. ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com armazenagem em operações de venda, abarcando, além dos custos decorrentes da utilização de um determinado recinto, os gastos relativos a operações correlatas, como (i) recepção e expedição, (ii) movimentação de carga e descarga, (iii) braçagem, (iv) taxas administrativas, (v) paletização, (vi) monitoramento, (vii) unitização, (viii) vestir ou despir estoniquetes, (ix) recuperação de frio, (x) transbordo, (xi) serviços de crossdocking e (xii) vistoria, observados os demais requisitos da lei.

De igual maneira considerou o acórdão nº 3301-010.232, de relatoria da Ilma conselheira Liziane Angelotti Meira sobre as despesas com desestiva, conforme ementa abaixo reproduzida:

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

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

MOVIMENTAÇÃO INTERNA. PÁ CARREGADEIRA. LOCAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA. DESCARGA. DESESTIVA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com pás carregadeiras, inclusive locação, para movimentação interna de insumos (matérias-primas), produtos acabados e resíduos matérias-primas, bem como com movimentação portuária para carga, descarga e desestiva de insumos (matérias-primas) importados enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e Cofins.

Nesse sentido, concluo pela reversão da glosa com despesas de serviços prestados de logística no descarregamento e na movimentação de mercadorias, no fornecimento de contêineres frigoríficos e despesas com desestiva, desde que devidamente comprovados.

5.3.5. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA

Mais uma vez seguindo o informado pela instância de piso, os fretes ora analisados são relacionados:

- (i) transporte de matérias-primas, produtos intermediários e produtos acabados;
- (ii) transporte de leite coletado junto a produtores rurais, que seria cabível apenas a apuração de créditos presumidos, e não dos créditos básicos pleiteados pela interessada.

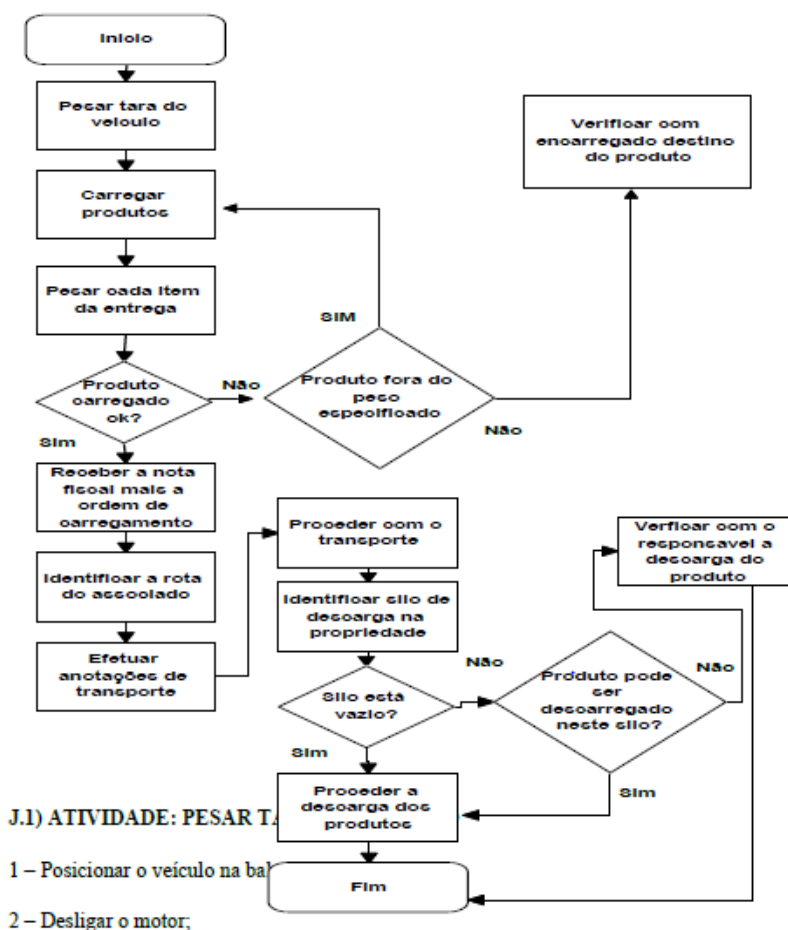
Para a Autoridade Fiscal estaria ocorrendo a transferência de produtos acabados, a justificar o indeferimento da apuração de créditos, enquanto a Recorrente reitera que se trata de movimentação de matérias primas (insumos) para suas unidades de beneficiamento:

Outrossim, deve-se entender melhor a atividade agroindustrial da Recorrente para certificar de que as despesas com transporte de carga são todas, sem qualquer exceção, **realizadas para a movimentação de matérias-primas entre as unidades industriais e de beneficiamento.**

Basta analisar o Laudo do Processo Produtivo que facilmente se comprova a necessidade de deslocamento de um insumo/matéria-prima para uma das unidades da Recorrente, tendo em vista a localização geográfica das plantas industriais. Logo, **não se tratam de deslocamento de produto final pronto para comercialização**, mas sim, **insumos que serão utilizados em alguma das unidades de beneficiamento.**

Há no laudo, inclusive, fluxograma da distribuição de ração e matéria prima:

FLUXOGRAMA DE DISTRIBUIÇÃO DE RAÇÃO E MATÉRIA PRIMA



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, conseqüentemente, 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 / 3ª 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 acórdão 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.

5.12. NECESSIDADE DE ALTERAÇÃO DA ALÍQUOTA APLICADA NA REVERSÃO DO FRETE SOBRE AQUISIÇÃO DE LEITE

O presente tópico foi inserido no Recurso Voluntário sendo uma inovação apresentada pela recorrente, visto que não houve debate sobre o tema ao longo de todo o processo.

Alega o recorrente que:

O órgão julgador reverteu a glosa do frete contratado para transporte das aquisições de leite, mas o crédito foi calculado pelas alíquotas do crédito presumido, baseando-se no fato de que o frete compõe o custo do produto e que o crédito só é possível na medida em que houver direito a apuração do crédito do bem adquirido.

Contudo, a transportadora pagou, à título de PIS e COFINS, respectivamente 1,65% e 7,60% sobre a receita do transporte, ou seja, a Recorrente tem o direito ao crédito sobre o frete pela alíquota integral e não a do crédito presumido, que é metade do valor da integral.

Ocorre que a ausência de tal alegação nas instâncias anteriores impede que seja exercido o contraditório, visto que não oportunizado ao julgador de piso manifestar-se sobre o tema. Nesse sentido, não como superar a inovação e apreciar a matéria sem incorrer em supressão de instância.

Diante do exposto entendo por manter a glosa como foi lançada

7. DO DIREITO À ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - SELIC

A Recorrente reitera o pedido de aplicação da taxa Selic sobre o direito creditório solicitado ser devida a correção monetária ao creditamento quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco.

A possibilidade de aplicação da taxa Selic sobre os créditos objeto de pedido de ressarcimento, acumulados em razão da não cumulatividade foi objeto do REsp nº 1.767.945/PR, julgado em 12/02/2020 pelo STJ sob o rito dos recursos repetitivos, com Acórdão publicado em 06/05/2020 e transitado em julgado em 28/05/2020, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003/STJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. APROVEITAMENTO ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA 411/STJ. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015.

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes: (a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411/STJ); e (c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).

2. Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

3. A atualização monetária, nos pedidos de ressarcimento, não poderá ter por termo inicial data anterior ao término do prazo de 360 dias, lapso legalmente concedido ao Fisco para a apreciação e análise da postulação administrativa do contribuinte. Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária, sob o argumento de estar opondo "resistência ilegítima" (a que alude a Súmula 411/STJ). Ora, **nenhuma oposição ilegítima se poderá identificar na conduta do Fisco em servir-se, na integralidade, do interregno de 360 dias para apreciar a pretensão ressarcitória do contribuinte.**

4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

5. Precedentes: (...)

6. TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)".

7. Resolução do caso concreto: recurso especial da Fazenda Nacional provido.

Assim, assiste razão à Recorrente em razão da tese firmada de que configura oposição ilegítima ao aproveitamento do crédito escritural de PIS/COFINS o descumprimento pelo Fisco do prazo legal de 360 dias, passando a serem devidos juros, à taxa Selic, a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do pedido.

O referido julgado analisou a vedação ao cômputo de atualização monetária ou juros, previsto no art. 13 da Lei nº 10.833/03 (aplicável ao PIS, por força do inciso VI do art. 15 da Lei nº 10.833/03), a qual foi replicada pela Súmula CARF nº 125, aprovada em 03/09/18, isto é, em data anterior à do REsp nº 1.767.945/PR:

“No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.”

A Súmula CARF nº 125 veio a ser revogada, conferindo-se interpretação compatível com o REsp nº 1.767.945/PR, ao qual o colegiado também está vinculado, por força regimental, consoante destacado pelo Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira em seu voto, que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS DE PIS. SERVIÇOS DE PLANTIO E ADUBAÇÃO Os serviços de plantio e adubação são imprescindíveis à atividade florestal, por meio da qual será extraída a madeira, matéria-prima do processo produtivo. Este também é o novo entendimento da RFB, manifestado por meio do PN COSIT/RFB nº 05/2018, que passou a admitir créditos obre dispêndios com a plantação, mantendo a vedação ao cômputo dos encargos de exaustão.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. JUROS SELIC Nos termos do REsp nº 1.767.945/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, são devidos juros Selic sobre o pedido de ressarcimento de créditos escriturais de PIS e COFINS, a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do pedido. A demora em proferir decisão configura oposição ilegítima. A vedação à incidência de juros prevista na Súmula CARF nº 125 e no art. 13 da Lei nº 10.833/03 aplicar-se-á tão somente quando o Fisco não opuser resistência ilegítima ao aproveitamento do crédito. (Acórdão nº 3001-001.911 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária. Sessão de 16/06/2021)

O entendimento do STJ, portanto, restou amparado pela jurisprudência do CARF, citando-se como exemplo alguns precedentes:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009 CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. PIS. COFINS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. Conforme tese fixada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107-RS, com Repercussão Geral reconhecida, é inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. **CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. COURO.** O direito a apurar o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é específico para pessoas jurídicas que produzam determinadas mercadorias, de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal. **PEDIDO DE RESSARCIMENTO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO VINCULADA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA.**

SÚMULA CARF Nº 125. Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas. A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural. Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco. Sobre os valores compensados pelo contribuinte (compensação voluntária) e pela Receita Federal (compensação de ofício), ou pagos pela Fazenda Nacional durante este prazo, não deve incidir correção monetária. (Acórdão nº 3401-008.368 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 21/10/2020. Redator Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015 RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA TRIBUTADA E NÃO TRIBUTADA. As receitas não tributáveis e tributáveis auferidas no mercado interno deverão ser comparadas com o total da receita bruta da empresa, na medida de sua proporção para correta apropriação dos créditos, para fins de ressarcimento e/ou desconto. Tal procedimento, entretanto, resta afastado no caso concreto considerando que o contribuinte não apresentou contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração contábil. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas. Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF. A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural. (Acórdão nº 3402-008.980 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 26/08/2021. Redator Conselheiro Pedro Sousa Bispo)

Isto posto, no caso em tela, deverão ser objeto de correção monetária os créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, cujas glosas foram revertidas, a partir do 361º (Trecentésimo Sexagésimo Primeiro) dia subsequente ao da protocolização do pedido.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, mas desde que se trate de aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, nos seguintes termos:

- (i) aquisição de rodas de aço chavetadas para eixo, sendo utilizadas na manutenção das máquinas da Tetrapark, nas quais se embala o leite UHT, mas desde que não se trate de bem registrado no Ativo Imobilizado,

hipótese em que o crédito deve ser calculado sobre os encargos de depreciação;

- (ii) embalagens de transporte;
- (iii) serviços de transporte de bens não geradores de crédito (bens não tributados);
- (iv) encargos de depreciação, se se tratar de bem com vida útil acima de um ano, ou custo de aquisição de máquinas de cortina guincho, ventiladores (peças do equipamento), bombas de inocência, lavadores e varredora de piso e máquina de pré-limpeza e de bombas para poço, tratores, roçadeira, peça e tinta para paletizadora, instalação elétrica para paletizadora e instalação de aeradores;
- (v) despesas de energia elétrica a título de demanda contratada e custo de disponibilização do sistema;
- (vi) despesas de serviços prestados de logística no descarregamento e na movimentação de mercadorias, no fornecimento de contêineres frigoríficos e despesas com desestiva;
- (vii) e reconhecer o direito à correção monetária dos créditos escriturais cujas glosas foram revertidas a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do pedido;

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa