



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10940.900381/2017-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-013.513 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2023
Recorrente CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. A prova reveste o crédito de liquidez e certeza; ausentes estes requisitos, cabe o indeferimento do pedido de ressarcimento e não reconhecimento do direito creditório.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. ATO COOPERATIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos REsp nº 1.164.761/MG e 1.141.667/RS, fixou entendimento de que não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos. Assim, os atos cooperativos praticados entre a cooperativa e os seus cooperados não se submetem à incidência das contribuições.

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO E DE TRANSPORTE.

As despesas incorridas com embalagens de apresentação e de transporte são insumos à produção, nos termos do Resp nº 1.221.170/PR e das leis de regência das contribuições, por se enquadrarem nos requisitos da essencialidade ou relevância na produção e comercialização de produtos alimentícios. As embalagens inserem-se no contexto da manutenção da integralidade do produto.

NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO. CONDIÇÕES.

A legislação permite o desconto de crédito da energia elétrica, efetivamente, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não sendo aptos a gerar o

direito ao crédito os valores pagos a outros títulos, tais como: taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros e multa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. SOLUÇÕES DE LIMPEZA.

Materiais de limpeza aplicados no processo que ocorre no ambiente de produção guardam relação de essencialidade e relevância ao processo fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, devendo-se reconhecer a natureza de insumos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre as despesas de (1) materiais de embalagens para apresentação, e (2) soluções de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI).

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Junior, Marcos Antonio Borges, Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido:

“Trata o presente processo do pedido eletrônico de ressarcimento – PER nº 02596.23606.300915.1.1.10-9675, relativo ao crédito de PIS/Pasep vinculado às receitas não cumulativas do mercado interno não tributado - MINT do 3º trimestre de 2010, que solicita o valor de R\$ 159.002,93.

O pleito da interessada foi analisado pela unidade de origem, Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa-PR, que emitiu, em 05/04/2017, o Despacho Decisório (rastreamento nº 121475177), por meio do qual reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 88.312,54.

Note-se que referido despacho decisório encontra-se fundamentado no Relatório de Verificação Fiscal, de 19 de janeiro de 2017, por meio do qual a autoridade a quo relata os fundamentos, documentos e o modo de apuração do direito creditório solicitado, importando dele ressaltar que a ação fiscal foi realizada para atender o Mandado de

Segurança nº 5007298-69.2016.4.04.7009/PR e, principalmente, que, ao tomar como base as informações constantes dos arquivos digitais “Documentos Fiscais – Transmissão PER/DCOMP”, (transmitidos através do Sistema Validador de Arquivos – SVA, do período analisado), foram efetivados os ajustes/glosas a seguir relacionados (destaque-se que foram mantidas as numerações e nomenclaturas/rubricas utilizadas pela fiscalização).

1. Bens para Revenda.

1.1 Aquisição de cooperados. Glosa de todos os créditos relativos às aquisições de bens/mercadorias de cooperados (como a Uteva Agropecuária Ltda., Cooperativa Agropecuária Caete-Coac, Agropecuária Jatibuca Ltda., entre outras), sob o argumento de que a aquisição destes produtos/serviços não está sujeita ao pagamento das contribuições, o que impede a apuração de crédito, conforme as leis de regência da matéria (Lei nº 10.637/02 e nº 10.833/2003).

1.2 Aquisições não sujeitas à tributação. Nessa rubrica foram efetivadas glosas relativas às aquisições de produtos sujeitos à aplicação de alíquota zero e à tributação monofásica, mediante a sustentação de que o direito ao creditamento das contribuições não cumulativas (PIS/Pasep ou Cofins) somente é possível em relação às aquisições de produtos tributados. No tocante à alíquota zero, foram glosados créditos relativos a defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas (Lei 10.925/04, art. 1º, inciso II), sementes da posição 05.11 (Lei 10.865/04, art. 28, inciso V) e materiais utilizados em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas relacionadas no Anexo III do Decreto nº 6.426/2008 (Decreto nº 6.426/2008 art. 1º, inciso III). Já no tocante à tributação monofásica, foram glosados créditos relativos a aquisição de produtos farmacêuticos, de toucador e de higiene pessoal relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147/2000 (com a redação em vigor a época) e de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/2002.

1.3 Aquisição de soja. Glosa de duas aquisições de soja em grão para revenda. No primeiro caso, relativa à Nota Fiscal nº 2951, da empresa Cargill Agrícola S/A, no valor de R\$ 562.812,24 por dois motivos: porque não houve a tributação de PIS/Pasep e Cofins na entrada; e porque no campo “informações complementares” consta que nota fiscal foi emitida para acobertar “remessa com o fim específico de exportação”. Já a segunda aquisição, no valor de R\$ 80.917,85, do fornecedor Lumber Moss Ltda, foi glosada em razão de a nota fiscal comprobatória da operação não ter sido apresentada.

1.4 Ausência de comprovação. Nessa rubrica as glosas deram-se em relação às aquisições de fornecedores que não foram comprovadas com documentação válida.

2. Bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviço e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

2.1 Bens utilizados como insumo – Enquadramento no conceito de insumos – Geral. Nessa rubrica a fiscalização utilizou-se do conceito de insumo contido nas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 (relativas ao PIS e Cofins, respectivamente), efetivando glosas de crédito em relação a itens que não se enquadram em referido no conceito, tais como soluções de limpeza, anti-incrustantes, anticorrosivos, botinas, entre outros.

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

2.3 Ausência de comprovação. Nessa rubrica foram efetivadas glosas de aquisições de fornecedores para as quais não foram apresentadas documentações válidas de comprovação das operações.

3. Energia Elétrica. Glosa dos valores referentes aos gastos com iluminação pública (CIP), demandas contratadas, multas por atraso no pagamento, descontos incondicionais concedidos e outros serviços, sob o argumento de que somente a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica é que concede o direito ao crédito. Foram glosadas, também, as aquisições de energia elétrica da cooperativa de eletrificação rural “Eletrorural – Cooperativa de Infraestrutura Castrolanda”, CNPJ nº 76.108.240/0001-76, uma vez que esta é membro cooperado da Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda.

5.2 Milho. Glosa da nota fiscal relativa à aquisição, no valor de R\$116.749,21, do fornecedor Dalbosco Cereais Ltda, uma vez que ela não foi apresentada à fiscalização.

5.3 Soja. Glosa das aquisições de soja de diversos fornecedores, uma vez que não houve a apresentação dos documentos comprobatórios.

6. Devolução de Vendas. As glosas dessa rubrica deram-se porque em alguns casos foram apresentadas notas fiscais de devolução de compra e nos demais casos porque não houve a comprovação através de documentação válida.

Importante destacar, também, que a fiscalização confeccionou tabela (anexa ao Relatório de Verificação Fiscal) com a relação de todas as notas fiscais glosadas (denominada Notas fiscais glosadas - 3º trimestre de 2010), sendo que na última coluna de citada tabela (coluna “Motivo”) consta anotada a motivação para a glosa (ou seja, consta o número correspondente às rubricas de glosas utilizadas pela fiscalização acima listadas).

Ademais, nota-se que, com base nas glosas acima mencionadas, a fiscalização efetuou nova apuração da base de cálculo de créditos para determinar o valor do crédito passível de ressarcimento. Nesta nova apuração, observa-se, que a autoridade a quo efetuou o rateio das glosas de acordo com o CST informado pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação nº 320/2016 e considerou os valores dos débitos das contribuições informados nos arquivos digitais transmitidos por meio do SVA. E ainda, em relação ao aproveitamento de créditos da não cumulatividade, procedeu da seguinte forma: diante da existência de crédito, respeitou a forma de desconto declarada pela contribuinte; e diante da insuficiência de crédito e em benefício do contribuinte, descontou o débito primeiramente do crédito vinculado às receitas tributadas no mercado interno, por segundo, do crédito presumido não ressarcível, e em terceiro, dos demais créditos.

A interessada foi cientificada do despacho decisório em 13/04/2017 e apresentou, em 12/05/2017, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Inicialmente, após caracterizar o presente processo administrativo e identificar-se, a interessada alega, no tópico 1. Da Tempestividade, que a manifestação de inconformidade foi apresentada dentro do prazo de 30 (trinta) dias, previsto na legislação de regência da matéria.

A seguir, no tópico 2 Da Síntese Fática e do R. Despacho Decisório, a contribuinte, após fazer um breve relato dos fatos, insurge-se, de forma global, contra todas as glosas efetivadas pela fiscalização. Diz que a autoridade a quo justificou o trabalho de auditoria sem observar o processo produtivo da cooperativa e que todas as aquisições (objetos das glosas) são insumos ou custos dedutíveis para fins de creditamento das contribuições (PIS e Cofins).

Noutro tópico, denominado 3 Da Atividade Econômica da Manifestante – Processo de Produção, a interessada fala sobre o seu processo de produção e sobre a necessidade de se levar em consideração o “laudo” do processo produtivo. Diz que a leitura de citado documento é essencial para a compreensão “do todo” na atividade desenvolvida pela manifestante e que a autoridade fiscal, em relação a algumas rubricas, não considerou a essencialidade do insumo utilizado no setor da produção ou em uma de suas fases.

4. Despesas com frete na operação de venda. Glosa das despesas (com frete) dos fornecedores (de serviços) cujas operações de transporte não foram comprovadas com documentação válida.

5. Crédito Presumido.

5.1 Leite. Glosa dos créditos relativos às aquisições de leite que foram revendidos pela cooperativa, uma vez que o crédito presumido, previsto no art. 8º da Lei 10.925, de 2004, somente é permitido quando o leite é adquirido para a produção de mercadorias dele derivadas. Foi glosada, também, a aquisição, no valor de R\$ 239.796,70, da Cooperativa Agropecuária Caete-Coac, em razão da não apresentação do documento correspondente.

No tópico 4. Mérito – Das Glosas Apresentadas no Despacho Decisório, subtópico 4.1 Bens para Revenda, 4.1.1 Aquisição de Cooperados, a manifestante insurge-se contra as glosas relativas às aquisições de cooperados. Defende, em síntese, que, apesar de as aquisições (glosadas) serem de fato “atos cooperados”, as operações (de vendas) realizadas por uma cooperativa à outra concedem o direito ao crédito, posto que foram tributadas pelas contribuições (PIS e Cofins). Nesse sentido, diz: que o entendimento da autoridade a quo é equivocado, uma vez que não pode haver confusão entre “atos cooperados” e a incidência das contribuições nas operações objetos das glosas; que a possibilidade de realização de algumas deduções e/ou exclusões na apuração dos tributos a recolher pela cooperativa não caracteriza a limitação prevista no inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e que nas aquisições em comento (de cooperados) inexiste a vedação ao crédito (prevista no inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), uma vez que elas estavam sujeitas ao pagamento da Contribuição para PIS e Cofins. Para defesa de sua tese menciona e colaciona trechos da Solução de Consulta Cosit nº 65, de 2014, e do PARECER/PGFN/CAT/Nº 1425 /2014.

Dando sequência ao tópico mencionado no parágrafo acima, no subtópico 4.1.2 Aquisição não Sujeitas ao Pagamento das Contribuições, a interessada contesta as seguintes glosas: aquisições de produtos de uso veterinário, semen e defensivos agrícolas (item 1.2 Despacho Decisório), aquisição de soja (item 1.3 Despacho Decisório) e ausência de comprovação (item 1.4 Despacho Decisório). No tocante às aquisições de produtos de uso veterinário, diz que a alíquota zero dos materiais utilizados em laboratório de anatomia patológica ou de análises clínicas aplica-se tão somente às vendas de mercadorias destinadas a “área de saúde”, conforme se verifica na redação do inciso II, art. 1º do Decreto nº 6.426/2008. Diz, também, que as aquisições objeto da glosa fiscal são destinadas ao uso veterinário e que, portanto, não ocorre a aplicação da alíquota zero. Em relação aos defensivos agrícolas, argumenta que tratam-se de produtos de limpeza (detergentes), utilizados nas ordenhas de leite para assepsia dos animais. Em relação às aquisições de semen, diz, simplesmente, que trata-se de semen bovino denominado “SEMEN SV O-MAN6”, conforme imagem que reproduz na peça de defesa. Já no que diz respeito aos outros itens, sustenta que: tratam-se de operações do ano de 2010, as quais foram extraídas dos sistemas de obrigações acessórias (EDF e Sped Fiscal); que apresentou, de forma diligente, telas do programa Sped e do razão contábil; que a ausência de algumas notas fiscais não pode prejudicar o direito ao crédito; e que os documentos podem ser facilmente consultados nos bancos de dados do órgão fazendário.

Ainda dentro do tópico acima, no subtópico 4.1.3. Do Correto Entendimento Jurídico em Relação ao Conceito de Insumo Aplicável na Sistemática Não-Cumulativa da Cofins (tópico 2.1 o Despacho Decisório), a contribuinte insurge-se contra o conceito de insumo adotado pela administração tributária: afirma que as instruções normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 são ilegais e que a concepção estrita de insumo, vinculada à legislação do IPI, não se coaduna com a base econômica das contribuições, devendo-se reconhecer, consoante acórdão do CARF (colacionado na manifestação), a validade do conceito de insumo oferecido pela legislação do IRPJ. Especificamente, em relação às

glosas efetivadas, a interessada defende o direito ao crédito conforme os seguintes itens e subitens:

- A) Embalagens – “Transporte e Apresentação”. Afirma, consoante acórdão que reproduz na peça de defesa, que as embalagens utilizadas para transporte das mercadorias (como caixas de papelão, filme stretch, filme shrink, fitas adesivas, paletes de madeira dentre outras) concedem o direito ao crédito e que, portanto as glosas devem ser revertidas. No tocante às notas fiscais não apresentadas, repete os argumentos apresentados no subtópico acima 4.1.2 Aquisição não Sujeitas ao Pagamento das Contribuições.

- B) Despesas com Frete na Operação de Venda – Despesas de Armazenagem de Mercadorias. Sustenta que todas as despesas glosadas se referem ao transporte de “leite” recolhido pela cooperativa junto aos produtores rurais, ou seja, que são despesas relativas a operações de transporte de matéria-prima (leite) de um ponto de coleta até as unidades de beneficiamento e destas a outras unidades da cooperativa conforme a necessidade da produção. Diz, também, que as notas fiscais de prestação de serviço de transporte (CTRC) são emitidas pelo prestador de forma global, relativamente a prazos quinzenais. Ademais, no que diz respeito às notas fiscais não apresentadas, repete os argumentos apresentados no subtópico acima 4.1.2 Aquisição não Sujeitas ao Pagamento das Contribuições.

- C) Energia Elétrica (item 3 do Despacho Decisório). Reitera os argumentos trazidos no tópico 4.1.1 Aquisição de Cooperados, afirmando que eventual dedução ou exclusão não isenta os atos cooperados da tributação do PIS e da Cofins. Para defesa de sua tese reproduz, na peça de defesa, trecho de acórdão do CARE, relativo a tributação de cooperativa de eletrificação rural.

- D) Crédito Presumido (item 5 do Despacho Decisório). Insurge-se em relação às glosas relativas ao leite, milho e soja, conforme os seguintes argumentos:

- Leite. Argumenta que adquire o leite in natura junto ao produtor e que o industrializa produzindo derivados de leite, tais como leite cru pré-beneficiado, leite concentrado e creme de leite. Argumenta, também, que a distinção entre leite e derivados de leite consta muito clara na legislação que regulamenta a matéria. No tocante ao “leite pré-beneficiado” diz que realiza transformação e beneficiamento do leite conforme art. 4º, incisos I e II do Regulamento do IPI (Decreto 7.212/10). Já no que diz respeito ao leite concentrado, argumenta que é utilizado o processo de desidratação, o qual transforma o leite cru (NCM 0401.20.90) em leite concentrado (0402.91.00), conforme se extrai dos art 642 e 644 do Decreto 30.691/52 (Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal – RIISPOA).

- Milho e Soja. Argumenta, novamente, que se tratam de operações do ano de 2010, que as informações foram extraídas dos sistemas de obrigações acessórias (EDF e Sped Fiscal), que apresentou, de forma diligente, telas do programa Sped e do razão contábil, que a ausência de algumas notas fiscais não pode prejudicar o direito ao crédito e que os documentos podem ser facilmente consultados nos bancos de dados da receita federal.

No tópico denominado 5. Devolução de Vendas Sujeitas à Tributação não Cumulativa, a interessada diz que as glosas referem-se a 5 (cinco) documentos, os quais, por se tratarem de documentos do ano de 2010, não foram localizados durante o procedimento fiscal. Aduz que é aceitável a ausência desses 5 (cinco) documentos e requer que seja deferida a juntada de novos documentos que serão apresentados durante a instrução do feito.

Por último, no tópico 6 Conclusão, a cooperativa insurge-se contra as glosas realizadas com base unicamente nos códigos fiscais (CFOP) 1.556 e 2.556. Diz que essas glosas são impertinentes, uma vez que referida classificação é mais apropriada para o ICMS, inclusive com previsão no ajuste SINIEF nº 07/01. Argumenta, também, que a cooperativa mantém um rígido controle de “centro de custos” para controlar os insumos (bens e serviços) que são absorvidos nos diversos setores e fases produtivas, sendo que a verificação dos créditos das contribuições (PIS e Cofins) envolve necessariamente a análise dos laudos e outros documentos que certificam o processo industrial desenvolvido.

Diante do exposto, a interessada requer: a reforma do despacho decisório, para o fim de reconhecer o direito creditório na sua integralidade; que seja determinada a incidência de juros compensatórios de 1% e de correção monetária, por meio de aplicação da taxa Selic, sobre o valor do crédito concedido em favor da cooperativa; e que a autoridade fiscal determine a realização de diligência para promover “a correta interpretação da legislação quanto ao crédito presumido; diferenciação dos produtos de uso veterinários; transporte interno de leite entre estabelecimentos da Manifestante; bem como demais ajustes quanto a glosas efetuadas.”

Observe-se que no Mandado de Segurança de nº 5007298-69.2016.4.04.7009/PR (acima mencionado) a interessada, além ter obtido segurança para proferir decisão administrativa no tocante ao pedido de ressarcimento, obteve, também, o direito a correção dos valores ressarcidos, conforme se verifica na cópia de decisão judicial apensada ao processo.

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

Em decisão unânime, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (i) não conheceu da manifestação de inconformidade, no tocante à correção, pela taxa Selic, dos valores ressarcidos; (ii) considerou o pedido de diligência como não formulado; e (iii) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, de forma a manter os termos do despacho decisório contestado, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

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

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

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

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

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.

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

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. REQUISITOS LEGAIS.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. VENDA A COOPERADOS. VEDAÇÃO.

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

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica, não podendo ser considerado como insumo os itens (bens e serviços) empregados em atividades administrativas ou tangentes aos processos produtivos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. VEDAÇÃO.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA. CONDIÇÕES.

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada, a recorrente reproduziu os argumentos contidos na manifestação de inconformidade, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário com a seguinte estrutura:

1. Da tempestividade
2. Da preliminar – não vinculação do CARF ao Parecer Normativo Cosit nº 5/2018
3. Da síntese fática
4. Da atividade econômica da recorrente – processo produtivo

- 4.1. Do memorial explicativo do processo produtivo e do entendimento do STJ no RESP 1.221.170/PR
5. Dos fundamentos jurídicos para reforma do r. acórdão
 - 5.1. Bens para revenda
 - 5.1.1. Aquisição de cooperados
 - 5.1.2. Aquisição não sujeita ao pagamento das contribuições
 - 5.1.3. Das embalagens de apresentação
 - 5.1.4. Despesa com frete na operação de venda – despesa de armazenagem de mercadoria
 - 5.1.5. Energia elétrica
 - 5.1.6. Crédito presumido
 - 5.1.7. Devolução de vendas sujeitas à tributação não cumulativa
6. Dos demais créditos
7. Do prequestionamento
8. Dos pedidos

Por fim, pede o que se segue:

“Ante todo o exposto, requer se dignem Vossas Senhorias em RECEBER e CONHECER o presente Recurso Voluntário, dando-lhe TOTAL PROVIMENTO, para o fim de REFORMAR o r. Acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba, à fim:

- a) PRELIMINARMENTE, que seja realizada a manutenção da suspensão da exigibilidade dos valores eventualmente não compensados, nos termos do art. 151, inc. III do CTN;
- b) NO MÉRITO, requer-se que seja realizada a reversão das glosas aqui debatidas, tendo em vista a correta interpretação do conceito de insumo apresentado no julgamento do RESP 1.221.170/PR, em caráter de repercussão geral, a qual o CARF encontra-se submetido;
- c) Por fim, seja considerada devidamente PREQUESTIONADA a matéria constante do tópico 7 do presente Recurso Voluntário, nos termos supra fundamentados.”

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

Preliminar

A recorrente sustenta que o julgador *a quo* fundamentou sua decisão, em grande escala, no Parecer Normativo Cosit nº 5/2018. Ressalta que somente a RFB está vinculada e

pugna para que o CARF, nos termos do Regimento Interno, cumpra seu livre conhecimento sobre as matérias trazidas ao seu imo.

Quanto ao tema, esclarece-se à recorrente que os Conselheiros apreciarão livremente a validade das alegações do sujeito passivo, a partir do exame da consistência do conjunto dos elementos probatórios trazidos aos autos, de acordo com o Princípio do Livre Convencimento Motivado.

Já em relação à suspensão da exigibilidade dos débitos não compensados, nos termos do art. 151, III, do CTN, do art. 56 do Decreto nº 70.235/72, e com a edição da Medida Provisória nº 135, convertida na Lei nº 10.833/03, a manifestação de inconformidade e o recurso voluntário suspendem a exigibilidade de eventual débito decorrente de insuficiência de crédito; pela aplicação do princípio *tempus regit actum*, tendo como referência a data da intimação do despacho decisório.

A recorrente não demonstra existência de execução tributária dos referidos débitos, assim, rejeita-se a preliminar.

Mérito

Os créditos decorrentes da não cumulatividade do PIS/Pasep, apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637/02, poderão ser utilizados para dedução do valor desta contribuição a recolher, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/04 e do art. 16 da Lei nº 11.116/05.

Lei nº 11.033/04

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Lei nº 11.116/05

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Entretanto, a fiscalização verificou inconsistências quanto ao pedido de ressarcimento formulado pela recorrente:

“Verificando-se os Dacons dos meses em questão, nota-se que o contribuinte declarou ter incorrido em custos apenas vinculados à receita não tributada no mercado interno. No entanto, as fichas relativas aos débitos do próprio Dacon contradizem esta informação, pois nos meses do trimestre em análise foi demonstrada a apuração da contribuição devida. Além disso, através das informações declaradas no Dacon não foi possível se chegar ao valor do pedido eletrônico de ressarcimento.

Como as informações do Dacon não se mostravam em consonância com a realidade, optou-se por desconsiderá-las e analisar o pedido de ressarcimento com base nas informações dos arquivos digitais “Documentos Fiscais – Transmissão PER/DCOMP”) transmitidos através do Sistema Validador de Arquivos (SVA). Da análise destes arquivos confirmou-se que a empresa incorreu em custos não só vinculados à receita não tributada no mercado interno, mas também à receita tributada no mercado interno e à receita de exportação, o que altera de forma significativa a análise do crédito das contribuições.”

A Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 80/08 permitiu que a recorrente aproveitasse os créditos das contribuições apurados em relação às saídas beneficiadas com exclusão da base de cálculo, igualando-as aos créditos das receitas não tributadas (com suspensão, isenção, não incidência ou sujeitas à alíquota zero).

De acordo com a informação prestada pela recorrente à fiscalização, a segregação das receitas baseia-se no Código de Situação Fiscal (CST) informado em cada nota fiscal.

As rubricas analisadas pela autoridade fiscal englobam “bens adquiridos para revenda”, “bens e serviços utilizados como insumos”, “energia elétrica”, “bens recebidos em devolução” e “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”.

1. Bens para revenda - aquisição de cooperados

A autoridade identificou que a recorrente utilizou-se de créditos de aquisições de bens junto a cooperados, sob a motivação de que, no ato cooperativo, não há recolhimento das contribuições, deste modo, não há aproveitamento de crédito de PIS e COFINS.

Por sua vez, a recorrente sustenta que a interpretação adotada pela fiscalização foi restritiva, no que diz respeito ao aproveitamento de crédito nas aquisições de mercadorias junto a cooperados e que as únicas hipóteses que não ensejam o direito ao crédito são os casos de isenção, alíquota zero, sujeitos à não incidência e não tributados.

Alega ser *“incontroverso que praticamente todas as operações (vendas) realizadas por uma cooperativa à outra, no caso a Recorrente, são tributadas pelo PIS e a Cofins”*, e que o fato de haver algumas deduções e exclusões na apuração das contribuições a recolher não impedem a manutenção do direito creditório.

Apoia-se na Solução de Consulta COSIT nº 65/14, para defender seu direito a crédito, cuja conclusão se reproduz abaixo:

“Conclusão

13. Pelo exposto, conclui-se que:

14. 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.”

Apresenta a Nota Fiscal nº 114.386, de Cooperativa Agropecuaria Caete – COAC, de natureza da operação “venda de mercadoria adquirida por terceiro”, sendo que a destinatária é a ora recorrente. Na nota, há valor de PIS e de COFINS informado, o que demonstraria, em tese, que a operação havia sido tributada.

Cita o Parecer PGFN/CAT nº 1.425/14, cuja conclusão, em resumo, é:

Conclusões

60. Assim, não havendo viabilidade de ato normativo infralegal a impor obrigações acessórias ao vendedor no sentido de apor, em suas notas fiscais, a não sujeição dos produtos ou serviços à contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS que se encontre na situação descrita na norma não se pode proibir ao comprador a apuração de créditos.

Por fim, a recorrente conclui que se o bem ou serviço está sujeito às contribuições, independentemente quem é o vendedor, ao comprador resta o direito ao crédito.

O pleito da recorrente não encontra amparo na legislação.

Em primeiro lugar, o art. 79 da Lei nº 5.764/71, que define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, assim dispõe:

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.

Resultou-se, disto, a permissão, pela lei, da exclusão, da base de cálculo das contribuições, das receitas pelos produtos entregues pelo associado à cooperativa, com base no art. 15, I, da MP nº 2.158-35/01:

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

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa; (...)

Como bem expôs a decisão recorrida:

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

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

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que não são tributados, pelo PIS e pela Cofins, os “atos cooperativos”. O entendimento foi tomado de forma unânime nos julgamentos dos Recursos Especiais nºs 1.164.716/MG e 1.141.667/RS, na sistemática de recursos repetitivos, cuja ementa se reproduz:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são 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. E, ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovimento do Recurso Especial.

5. Recurso Especial desprovido.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.”

(REsp 1164716/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016) (destaquei)

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e

597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são 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. E, ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 124), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O Parecer do douto Ministério Público Federal é pelo provimento parcial do Recurso Especial.

5. Recurso Especial parcialmente provido para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

(REsp 1141667/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016) (destaquei)

Nos termos do art. 62, § 1º, II, “b”, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/15, é de observância obrigatória pelos Conselheiros as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil.

Com essas considerações, como não há tributação dos atos cooperativos, havendo, inclusive, a permissão para exclusão das receitas, correto o procedimento da autoridade fiscal, do que se mantém as glosas.

2. Bens para revenda - aquisição não sujeita ao pagamento das contribuições

A autoridade fiscal verificou que a recorrente utilizou-se de aquisições sujeitas à alíquota zero de PIS e Cofins para aproveitamento de crédito e, por isso, foram glosados os créditos de defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas (Lei nº 10.925/04, art. 1º, inciso II), de sêmens da posição 05.11 (Lei nº 10.865/04, art. 1º, inciso V) e de materiais utilizados em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas relacionadas no Anexo III do Decreto nº 6.426/08.

Da mesma maneira, em razão de operações com tributação monofásica, foram glosados os créditos da aquisição de produtos farmacêuticos, de toucador e de higiene pessoal relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147/00 e de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/02.

O julgador *a quo* manteve integralmente o procedimento fiscal e constatou que:

“(…) apesar de na manifestação ter sido realizada contestação global das glosas efetivadas pela fiscalização, a interessada não trouxe argumentos em relação às glosas de créditos relacionadas com a tributação monofásica (produtos farmacêuticos, de toucador e de higiene pessoal, relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147/2000, e de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/2002).

Nesse sentido, portanto, diante da especificação das glosas por parte da fiscalização, com embasamento legal pertinente e devidos apontamentos das notas fiscais que tiveram os créditos glosados (em tabela anexa ao relatório de verificação fiscal, denominada Notas fiscais glosadas - 3º trimestre de 2010), e em face da ausência de argumentos por parte da contribuinte, é de se confirmar as glosas de créditos relacionadas com as aquisições de produtos sujeitos à tributação monofásica (produtos farmacêuticos, de toucador e de higiene pessoal, bem como de autopeças.”

Por seu turno, em recurso voluntário, a recorrente limita-se a argumentar pela reversão das glosas dos produtos classificados na posição 38.08 da TIPI e, de forma genérica, em relação às glosas de sêmens da posição 05.11.

Pois bem.

A Lei nº 10.925/04 reduziu a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda no mercado interno de defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI.

Em resumo, a recorrente defende que seu fornecedor adota essa classificação para alguns detergentes, contudo, essa adoção não representa impedimento na manutenção do crédito. Ademais, como são utilizados como insumos na produção de bens tributados pelas contribuições, haveria o direito ao desconto de crédito.

Escora-se no Acórdão nº 3301-002.471, no qual houve entendimento, pelo relator, sobre a possibilidade de creditamento sobre a aquisição de produtos classificados na posição 38.08, em razão de se tratar de matéria-prima utilizada na fabricação de bens para revenda. Entretanto, o posicionamento foi vencido, resultando no seguinte posicionamento do voto vencedor:

“Penso, entretanto, de modo diverso. A não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei, obedecidas as restrições legais, dentre elas a impossibilidade de creditamento em relação a bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, conforme dispositivos legais abaixo transcritos:

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

(…)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

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

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.

A clareza do dispositivo não deixa margem a dúvidas: o que se exige é que a aquisição seja sujeita ao pagamento e não sujeita à incidência tributária. A tributação sob alíquota zero, embora inserta no campo da incidência tributária, não possui qualquer conteúdo econômico positivo.

Por outro lado, as aquisições à alíquota zero não transferem carga tributária, uma vez que além de não haver débito na saída, o crédito embutido na etapa anterior é ressarcível pelo vendedor (artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004 combinado com artigo 16 da Lei nº 11.116, de 2005), não havendo transferência de carga tributária no preço. O que ocorre, de fato, é a aquisição desonerada de carga tributária.

A questão foi enfrentada no julgamento do RE 353.657-5 – PR, ao tratar do creditamento de IPI sobre as aquisições sujeitas à alíquota zero. No item 6 do voto, a Ministra Ellen Gracie assim explicitou:

6. Desejo frisar a importância da ausência de tributação em momento anterior à etapa zero ou não-tributada. Isso porque, a maneira pela qual os contribuintes ingressam e juízo e pleiteiam o creditamento faz parecer que qualquer entrada de matéria prima haverá de gerar crédito, a ser compensado com o montante do tributo devido na saída do produto industrializado. Não é essa, todavia, a sistemática da não-cumulatividade, que objetiva tão-somente evitar a incidência tributária sobre uma base já onerada pelo mesmo tributo. Se, no entanto, a etapa zero ou N/T não está precedida de tributação positiva, a base de cálculo já está desonerada, sem que faça necessário – ou mesmo pertinente – qualquer mecanismo compensatório.

Como frisado no voto da Ministra Ellen Gracie, a inexistência de transferência de carga tributária para a etapa seguinte constitui um dos fundamentos para o impedimento de creditamento à alíquota zero, restrição imposta que não desnatura o princípio da não-cumulatividade.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso quanto à possibilidade de creditamento de PIS/Pasep ou Cofins, sobre as aquisições de bens para revenda e insumos tributados à alíquota zero, porquanto delas não resulta qualquer pagamento.” (destaquei)

A recorrente parece concordar com o voto vencedor, tanto é que transcreve *ipsis litteris* o trecho acima, em destaque, em seu recurso voluntário (fl. 423), como se a ela fosse favorável.

Ademais, a fiscalização procedeu as glosas sobre despesas com materiais utilizados em laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, em virtude da redução a zero das alíquotas, prevista no Decreto nº 6.26/08.

A recorrente interpreta o dispositivo no sentido de que a redução aplica-se somente à hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos. Assim, como os produtos por ela adquiridos são destinados ao uso veterinário, a regra é inaplicável.

A interpretação da recorrente não condiz com o disposto no decreto, senão vejamos:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos:

(...)

III - destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM, relacionados no Anexo III deste Decreto.

Fica claro que os produtos classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM, relacionados no Anexo III deste Decreto e destinados ao uso em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas tiveram alíquotas reduzidas a zero.

A exposição de motivos deixa ainda mais evidente:

“3 Os 225 (duzentos e vinte e cinco) novos produtos químicos intermediários de síntese a se beneficiarem com a redução a 0 (zero) das alíquotas das respectivas contribuições, bem como a inclusão no Anexo III de novo produto para uso em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas e em consultórios médicos e odontológicos e em campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público, atendem a estudo e à manifestação favorável da Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos - CMED, conforme estabelecido pelo art. 62 da Lei nº 10.742, de 6 de outubro de 2003.

4. Esses produtos químicos intermediários de síntese, bem como o novo produto para uso em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas e em consultórios médicos e odontológicos e em campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público, vêm sendo importados normalmente e, conseqüentemente, a medida proposta resultará em renúncia fiscal.”

Por fim, a recorrente requer que, a despeito da ausência de algumas notas fiscais, o seu direito não poderia ser negado, inclusive a autoridade fiscal poderia verificar a higidez das operações através de consultas aos sistemas informatizados da Receita Federal. Contudo, a ausência de provas, apesar do ônus recair ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito, em momento algum foi motivo para a glosa pela autoridade fiscal ou pela decisão do julgador de piso.

De toda sorte, o art. 3º, § 2º, II, das leis de regência das contribuições veda, expressamente, o crédito em questão:

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:

(...)

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)

Não resta outra conclusão, os bens adquiridos sujeitos à alíquota zero e à tributação monofásica não permitem tomada de crédito das contribuições.

3. Das embalagens de apresentação

A autoridade fiscal efetuou glosas sobre parte das despesas com embalagens, por entender que não se enquadram no conceito de insumo, sob a seguinte ótica:

“Dessa forma, o material de embalagem adquirido e que seja usado para embalar o produto, alterando a sua forma de apresentação, aperfeiçoando-o para consumo, possibilita o desconto de crédito. Porém, não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinem precipuamente ao transporte dos produtos elaborados.

Portanto, foram desconsiderados para fins de apuração de crédito as aquisições de caixas de papelão, filme shrink, embalagem nylon 25kg, e outros que são utilizados apenas para o transporte das mercadorias.

Por outro lado, foi concedido o direito a crédito às embalagens que fazem parte do produto final, aperfeiçoando-o para consumo, como as embalagens das batatas fritas, por exemplo.”

O julgador *a quo* manteve o entendimento adotado pela fiscalização. Por seu turno, a recorrente defende que a embalagem dá forma ao produto por ela comercializado e participa da apresentação deste. Cita o Acórdão CARF nº 3302-001.858 como precedente para reversão da glosa.

De modo diverso do entendimento da autoridade fiscal, tenho que os materiais utilizados para acondicionamento e transporte dos produtos, inclusive, estão compreendidos no conceito de industrialização, como encontra-se Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544/02, vigente à época dos fatos:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

(...)

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou (...) (destaquei)

Tenho que os materiais caixa de papelão, filme *shrink*, embalagem *nylon* apresentam finalidade de proteção, de apresentação e, igualmente, de necessidade no processo logístico de armazenagem, transporte e entrega dos bens produzidos, nos termos da legislação do IPI.

De toda sorte, entendo, inclusive, que os materiais em questão inserem-se no conceito de insumo, pelo critério da relevância, conforme decidido pelo STJ:

“(...) o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é

identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...)"

Nesse sentido, voto por reverter a glosa em relação aos materiais de embalagem.

4. Despesa com frete na operação de venda – despesa de armazenagem de mercadorias

A autoridade fiscal glosou os créditos da rubrica de despesas de frete na operação de venda com fundamento na ausência de documentação comprobatória e assim descreveu os fatos:

"Para a verificação do direito ao crédito de PIS/Pasep e Cofins em relação ao frete, foram solicitadas, mediante técnica de amostragem, notas fiscais ou documento equivalente para a comprovação das operações declaradas.

Ocorre que, na maioria dos casos, não foi apresentada a documentação válida para a comprovação, mas apenas telas de sistemas do próprio contribuinte. Por este motivo, foram glosados os valores constantes na relação de notas relativos aos fornecedores cujas operações de transporte não foram comprovadas com documentação válida."

A recorrente, por sua vez, discorre sobre o seu direito na peça recursal e colaciona julgados deste Conselho sobre o tema. Contudo, a lide não reside em questão de direito e, sim, ausência de comprovação do seu direito creditório.

Ressalta-se que tampouco os documentos foram apresentados em sede de manifestação de conformidade, sendo que o ônus da prova, como sedimentado neste Colegiado, cabe à recorrente quanto ao seu direito

Em reação à ausência de documentação hábil, sustenta a recorrente que:

"Por fim, em relação as aquisições cujas notas fiscais não foram apresentadas, com o devido respeito, o Pedido de Ressarcimento se refere ao ano de 2010, sendo que a Recorrente extraiu essas operações do EFD e Sped Fiscal, informações acessórias que sempre foram disponibilizadas a Receita Federal.

Desta forma, a Recorrente tenta de forma diligente demonstrar que as referidas aquisições de fato ocorreram, conforme telas do programa e razão contábil.

Portanto, em que pese ausência de algumas das notas fiscais, o direito a Recorrente não poderia ser tolhido em razão de que cumpre com o desiderato de comprovar a regularidade das operações de maneira hígida idônea, bem como de fácil certificação para i. Autoridade Fiscal através dos bancos de dados da Receita Federal."

A prova é instrumento principal do direito processual, capaz de propiciar pleno convencimento acerca dos fatos controvertidos, pelo que da sua ausência, só resta decidir, portanto, pela manutenção das glosas.

5. Energia elétrica

No curso do procedimento fiscal, foram verificadas inconsistências na apuração do crédito sobre energia elétrica, assim descritos no Relatório Fiscal:

“Decorrente dessas verificações, foram realizados ajustes no valor declarado descontando-se os valores referentes a contribuição para iluminação pública (CIP), demanda contratada e multas por atraso no pagamento (ver quadro resumo a seguir).

Além disso, foram identificadas faturas de fornecimento de energia elétrica da cooperativa de eletrificação rural “Eletrorural – Cooperativa de Infraestrutura Castrolanda”, CNPJ 76.108.240/0001-76, a qual é membro cooperado da Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda.

Ocorre que os serviços prestados e os bens vendidos por cooperativa de eletrificação rural à associados não fazem parte da base de cálculo das contribuições (...)”

Por oportuno, transcreve-se o inciso das conhecidas leis de regência das contribuições, a fim de se elucidar a questão posta em discussão:

Lei nº 10.637/02

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

(...)

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Como se depreende da redação do dispositivo legal, é permitido desconto de créditos das contribuições sociais, na sistemática de apuração não cumulativa, a energia elétrica, efetivamente, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Nesse sentido, não encontra amparo o creditamento sobre a energia elétrica contratada, tampouco, pode ser considerado o valor total da fatura de energia elétrica. Dessa forma, não devem gerar direito ao crédito os valores pagos a título de iluminação pública, demanda contratada, multas por atraso no pagamento, mesmo que cobrados na fatura, tendo em vista não se referirem ao custo da energia elétrica efetivamente consumida.

Quanto à energia elétrica consumida de cooperativa de eletrificação rural, o art. 12 da Instrução Normativa nº 635/06 permite a exclusão da base de cálculo:

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

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

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

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

A exclusão da base de cálculo implica em não recolhimento da contribuição na etapa anterior da cadeia, e, em obediência ao princípio da não-cumulatividade, não há o que se falar em crédito na etapa seguinte.

Deste modo, as glosas devem ser mantidas.

6. Crédito presumido

A recorrente apurou, conforme declarado e transmitido em seus arquivos digitais, créditos presumidos em relação à aquisição de leite, soja e milho.

Em relação ao leite, o art. 8º da Lei nº 10.925/04, nos termos da redação em vigor à época dos fatos, permite o aproveitamento de crédito presumido na aquisição de leite destinado a produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas a alimentação humana ou animal.

Contudo, conforme constatado pela autoridade fiscal, a recorrente, além de adquirir o leite para a produção de mercadorias dele derivadas, também o adquire para a revenda. Nesse sentido, os créditos presumidos da aquisição de leite para revenda foram glosados.

Além deste fato, não foi comprovada uma aquisição de leite da Cooperativa Agropecuária Caete-Coac, resultando na glosa do valor do crédito presumido.

Por sua vez, a recorrente sustenta que adquire o leite *in natura* junto ao produtor e que o industrializa produzindo derivados de leite, tais como leite cru pré-beneficiado, leite concentrado e creme de leite.

No tocante ao “leite pré-beneficiado” alega que realiza transformação e beneficiamento do leite, conforme art. 4º, incisos I e II do Regulamento do IPI (Decreto 7.212/10).

Já em relação ao leite concentrado, argumenta que é utilizado o processo de desidratação, o qual transforma o leite cru (NCM 0401.20.90) em leite concentrado (0402.91.00), conforme se extrai dos art 642 e 644 do Decreto 30.691/52 (Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal – RIISPOA).

Quanto ao tema, muito bem analisou o julgador de primeira instância:

“Ao se analisar as glosas de leite apontadas na tabela anexa ao relatório de verificação fiscal (denominada Notas fiscais glosadas - 3º trimestre de 2010), observa-se que todas as aquisições, à exceção da realizada da Cooperativa Agropecuária Caete-Coac, foram destinadas para revenda. Em referida tabela, na coluna Código CFOP, consta que as aquisições foram realizadas com o código 1102, ou seja, Compra para Comercialização, e na Rubrica da DACON, consta que se tratam de Bens para Revenda.”

Constata-se, assim, que, diferentemente do alegado pela recorrente, não se trata de aquisição de leite para industrialização, conforme as informações prestadas no DACON, a aquisição se deu a título de revenda. Nesse sentido, correta a glosa com base no art. 8º da Lei nº 10.925/04.

Em referência às aquisições de soja e milho, as glosas se deram por ausência de documentação comprobatória do direito da recorrente.

A recorrente limita-se a repetir os argumentos de que se manteve diligente durante o procedimento, que extraiu as informações do SPED e da EFD, abstraindo o fato de em 2010 vigorar o DACON, e que a Receita Federal poderia muito bem verificar a documentação através dos seus sistemas.

Como já exaustivamente exposto, o ônus da prova do direito alegado recai sobre a recorrente, diante disso, há que se negar a reversão das glosas.

7. Devolução de vendas sujeitas à tributação não cumulativa

A legislação que dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança do PIS concede direito ao desconto de crédito de bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada, nos termos do inciso VIII, art. 3º da Lei nº 10.637/02.

No curso do procedimento fiscal, a autoridade tributária verificou que, em alguns casos, houve apresentação de notas fiscais de devolução de compra, e no demais, não houve apresentação de documentação comprobatória, o que resultou na glosa da rubrica “devoluções de vendas” informada pela recorrente.

Em seu recurso voluntário, a recorrente requer concessão ao direito à apresentação dos documentos e pede:

“Portanto, desde já requer o deferimento para juntada de novos documentos, haja vista à época das operações bem como a grande quantidade de documentos que foram solicitadas durante os trabalhos fiscais, sendo aceitável a ausência apenas de cinco operações que certamente serão comprovadas durante a instrução do feito.”

A recorrente não apresentou a documentação hábil à fiscalização quando intimada a tal, não apresentou quando da manifestação de conformidade, em desobediência ao art. 16 do Decreto nº 70.235/72, e, em recurso voluntário, tampouco trouxe os referidos documentos, mesmo que a destempo, do que se conclui que a recorrente pretende um direito para o qual não há comprovação.

Desta forma, imperativa a manutenção das glosas.

8. Dos demais créditos

A autoridade fiscal efetuou glosas, por não se enquadrarem no conceito de insumo, sobre as despesas com soluções de limpeza, anti-incrustantes, anticorrosivos, botinas, entre outros, tal entendimento foi compartilhado pelo julgador de piso, no seguinte sentido:

“No presente caso, verifica-se que as glosas foram efetivadas em relação a aquisições que, segundo as descrições constantes das notas fiscais, foram utilizadas em bens e

serviços tangentes aos processos produtivos da cooperativa (tais como soluções de limpeza, anti-incrustantes, anticorrosivos, botinas, entre outros).

Note-se, portanto, que referidos bens e serviços não passam no denominado "teste de subtração" proposto pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), uma vez que se retirados do processo produtivo não comprometem as atividades-fim da cooperativa.

Observe-se, também, que a interessada não demonstrou (nem durante o procedimento fiscal e nem no contencioso) que citados bens e serviços são, de fato, utilizados nas atividades precípuas desenvolvidas pela empresa e não, como sugerem as descrições constantes das notas fiscais, em atividades tangentes aos processos produtivos."

Em seu recurso voluntário, a recorrente limita-se a expor sobre a utilização de soluções de limpeza e do item "botina", apresentando defesa genérica em relação aos anti-incrustantes, anticorrosivos e, sem ao menos, especificar a que se referem as glosas sobre "outros":

"(...) soluções de limpeza são utilizados na assepsia das máquinas, e equipamentos e veículos para atendimento aos controles da vigilância sanitária, uma vez que a Recorrente produz alimentos.

(...)

Quanto ao item "BOTINA", cuja abrangência é aplicada para todos os itens de segurança e indumentária, não resta dúvida que há direito ao crédito na sua plenitude."

Inegável a importância das soluções de limpeza para as atividades da recorrente, sobre os quais possuo compreensão diversa do ilustre julgador *a quo*, pois entendo que o teste de subtração deste item no ramo alimentício compromete a execução da atividade-fim.

Por fim, o item "botina" refere-se a equipamentos de proteção individual (EPI), conforme demonstram fotos no recurso voluntário. Há diversos julgados no âmbito deste Conselho no sentido de permitir o creditamento, por se tratar de itens exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

Deste modo, revento as glosas, apenas, sobre os dispêndios com soluções de limpeza e sobre os gastos com os equipamentos de proteção individual (EPI).

Conclusão

Diante das razões expostas, rejeito as preliminares e, no mérito, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre as despesas de (1) materiais de embalagens para apresentação, e (2) soluções de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI).

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

Fl. 24 do Acórdão n.º 3301-013.513 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10940.900381/2017-19