



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10940.900811/2020-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.349 – 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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/03/2018

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.

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.

TRANSPORTE PRÓPRIO. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS E VALE-TRANSPORTE. VEDAÇÃO

A legislação prevê a possibilidade de crédito apenas em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País (art. 3º, § 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003). Assim como, 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.

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.

RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITO VINCULADOS AO MERCADO INTERNO. INCLUSÃO NO CÁLCULO.

Todos os créditos normais do contribuinte devem integrar a base de cálculo do rateio proporcional para fins de ressarcimento das exportações, independente de ser ou não o mesmo vinculado ao mercado externo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, 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, (i) para reverter as glosas de créditos decorrentes da aquisição de serviços de transporte de bens não geradores de crédito (bens não tributados), vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento, e (ii) para reconhecer o direito ao desconto de créditos em relação às despesas com energia elétrica referentes à demanda contratada e aos custos de disponibilização do sistema, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento. Inicialmente, após a prolação do voto pelo Relator, o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes propôs a realização de diligência, proposta essa rejeitada pelos demais conselheiros.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

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

Relatório

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

Trata o processo de manifestação de inconformidade (..), em face do indeferimento parcial do pedido constante no PER/DComp (...), nos termos de despacho decisório emitido (...) pela Equipe Regional de Auditoria do Direito Creditório 3 - EQAUD 3 - da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 9ª Região Fiscal – SRRF09.

No aludido PER, transmitido eletronicamente (...), Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda., doravante denominada Cooperativa, objetivava o reconhecimento de direito creditório correspondente a créditos da contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins - não cumulativa, (...).

(...)

No Despacho Decisório exarado constam os seguintes esclarecimentos e informações (fls.):

a) o direito creditório pleiteado é fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, e no art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005;

b) a Cooperativa é responsável pela devida demonstração de seu direito creditório;

c) a auditoria levada a cabo pela fiscalização foi efetuada a partir de diversos elementos a ela disponibilizados pela contribuinte, bem como informações constantes nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB - e planilhas auxiliares elaboradas;

d) foram efetuadas glosas relativas as seguintes espécies de créditos das contribuições:

d.i) aquisições no mercado interno de bens adquiridos para revenda efetuadas de cooperados/associados, por se enquadrarem como ato cooperativo e não sofrerem a incidência das contribuições (Planilha 2018 01 Glosas Bens para Revenda);

d.ii) aquisições no mercado interno de insumos não sujeitos ao pagamento das contribuições, tal como o farelo de milho (Planilha 2018 01 Glosas Bens Utilizados como Insumos);

d.iii) aquisições no mercado interno de insumos adquiridos de cooperados/associados, por se enquadrarem como ato cooperativo e não sofrerem a incidência das contribuições (Planilha 2018 01 Glosas Bens Utilizados como Insumos);

d.iv) aquisições no mercado interno de serviços de frete considerados insumos pela cooperativa, pois se referem a fretes de entrada referentes a operações nas quais houve a presença de um cooperado/associado como remetente, por se enquadrarem como ato cooperativo e não se enquadrarem como operações de compra ou de venda (Planilha 2018 01 Glosas Bens Utilizados como Insumos);

d.v) aquisições no mercado interno de serviços relativos a transporte de passageiros, considerados insumos pela cooperativa, pois se refeririam a dispêndios destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo produtivo (Planilha 2018 01 Glosas Serviços Utilizados como Insumos);

d.vi) aquisições no mercado interno de energia elétrica de pessoa jurídica que integra o quadro de cooperados, além de o fornecimento deste insumo ter ocorrido sem a incidência das contribuições (Planilha 2018 01 Glosas Despesas de Energia Elétrica);

e) foram determinados novos percentuais de rateio dos créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos comuns, relativamente à proporção, em relação à receita total, das parcelas da receita bruta oriundas do mercado interno tributado, do mercado interno não tributado e do mercado externo, pois nos valores das receitas tributadas devem ser computados aqueles referentes às exclusões de base de cálculo das contribuições;

f) referido recálculo foi operacionalizado mediante ajustes efetuados na “*planilha “Item 10 – Memória Cálculo Rateio” apresentada pelo contribuinte, realocando as saídas a cooperados, de receitas informadas como “Não tributada no mercado interno – operação sem incidência da contribuição” (cst 08) para “Tributada no mercado interno – operação tributável com alíquota básica” (cst 01)”* (Planilha 2018 01 Saídas a Cooperados Ajustes CST 08 para CST 01) e aplicação do rateio proporcional somente aos custos, despesas e encargos comuns aos três tipos de receitas auferidas, a saber, mercado interno tributado, mercado interno não tributado e mercado externo (Planilha 2018 01 Rateios Recalculados); e,

g) ao crédito reconhecido deve ser aplicada a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic, conforme provimento judicial.

Na intimação do despacho decisório, a Cooperativa foi comunicada do deferimento parcial do crédito pleiteado, da homologação das compensações vinculadas e, quanto ao saldo credor remanescente a lhe ressarcir, foi indagada sobre sua aceitação relativamente à compensação de ofício deste valor com valores que constam como devedores nos sistemas de cobrança da RFB (fls.).

Em petição, a Cooperativa informa a sua discordância quanto à compensação de ofício aventada, pois contesta a cobrança efetuada, lide em apreciação nos autos do processo administrativo fiscal – PAF - nº 10940.724984/2020-11 (fls.).

Posteriormente, juntou-se aos autos cópia do Despacho Decisório nº 02/2020 – DRF/Ponta Grossa, de 11 de novembro de 2020, exarado nos autos do PAF nº 10940.724984/2020-11, o qual se trata de complemento de despacho decisório anteriormente emitido pela unidade e não, como se informou à Cooperativa, da decisão do recurso hierárquico por ela interposto nestes mesmos autos (fls.).

Voltando ao objeto tratado nestes autos, qual seja, o pedido de ressarcimento formulado e o posterior despacho decisório que reconheceu parcialmente o valor pleiteado, a Cooperativa apresentou manifestação de inconformidade, na qual alega/informa que (fls.):

- a) a legislação de regência assegura a manutenção dos créditos das contribuições vinculados às receitas de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência;
- b) a aquisição de bens para revenda de cooperados sofre a incidência das contribuições;
- c) a aquisição de insumos utilizados em seus processos produtivos, de cooperados, também sofre a incidência das contribuições;
- d) que as disposições da Instrução Normativa - IN - da RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, não podem ultrapassar os parâmetros legais;
- e) a administração tributária está submetida ao estrito cumprimento do princípio da legalidade;
- f) os dispêndios realizados com fretes na aquisição de mercadorias possibilitam a apuração de créditos das contribuições;
- g) o regime de apuração de créditos sobre os dispêndios acima não se confunde com o aplicado ao bem transportado;
- h) o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – entende que o crédito referente ao frete independe do bem transportado;

i) diversamente do afirmado pela fiscalização, o farelo de milho sofre a incidência das contribuições, o que permite a apuração de crédito das contribuições sobre tais aquisições;

j) os dispêndios relativos à energia elétrica realizados pela Cooperativa referem-se à energia efetivamente consumida, o que permite a apuração de crédito sobre tais valores;

k) é permitida a apuração de créditos sobre os serviços de frete contratados referentes ao transporte de passageiros, a teor das conclusões da Solução de Consulta da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – Cosit – nº 45, de 28 maio de 2020;

l) *“as receitas vinculadas aos atos cooperativos, através da exclusão da base de cálculo dos repasses aos sócios, custos/dispêndios agregados aos produtos agropecuários dos sócios, o fornecimento de insumos à atividade do cooperado, assim como sobras apuradas na Demonstração de Resultados do Exercício, situam-se, no campo da não incidência do PIS e da COFINS, deve, portanto, ser reconhecida como não incidente na apuração do rateio proporcional”;*

m) as exclusões das bases de cálculo das contribuições tratam-se do efetivo reconhecimento da não incidência tributária sobre o ato cooperativo;

n) não incidem as contribuições sobre o ato cooperativo praticado pelas cooperativas;

o) está incorreta a reclassificação de receitas efetuada pela fiscalização, de operações sem incidência das contribuições para operações tributáveis; e, p) o critério de rateio adotado está fundamentado em solução de consulta por ela formulada.

Ao final requer:

a) o provimento integral do seu recurso; e,

b) a posterior produção de provas.

Eis o relatório.

A manifestação foi julgada parcialmente procedente e assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: (...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. ATO COOPERATIVO.

A aquisição de bens para revenda ou insumos de cooperado não enseja a apuração de créditos da não cumulatividade sobre tais dispêndios.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. FRETES VINCULADOS.

Os fretes pagos na aquisição de insumos compõem o custo deste, de maneira que a apuração de créditos das contribuições sobre os respectivos valores está vinculada ao tratamento dado ao item adquirido.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. SERVIÇOS DE FRETES. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS.

Respeitada a exceção prevista no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tal

como o transporte de funcionários, não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. INSUMOS. FARELO DE MILHO. INCIDÊNCIA SUSPENSÃO.

A aquisição de insumos com exigibilidade suspensa não gera direito a apuração de créditos básicos da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. CRITÉRIOS DE RATEIO. GASTOS COMUNS.

As exclusões específicas da base de cálculo aplicáveis às sociedades cooperativas incluem-se no montante da receita tributável para fins de determinação do percentual de rateio.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

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:

DA DESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS

BENS PARA REVENDA – Aquisições de Cooperados e Compra de insumos de Cooperados

FRETES SOBRE COMPRAS

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - CRÉDITO SOBRE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

ENERGIA ELÉTRICA

DO CRITÉRIO DE RATEIO

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 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		PROTÓCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 141150074109163 - 16/05/2015 10:58:20			
INSCRIÇÃO ESTADUAL 2020033030		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.		CNPJ 76.107.770/0001-08	
DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME / RAZÃO SOCIAL CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA		CNPJ / CPF 76.108.349/0004-56		DATA DA EMISSÃO 16/05/2015	
ENDEREÇO RODOVIA PR 340 S.N, S/N		BAIRRO / DISTRITO COLONIA CASTROLANDA		DATA DA SAÍDA/ENTRADA 16/05/2015	
MUNICÍPIO CASTRO		UF / FONE / FAX PR		HORA DA SAÍDA/ENTRADA 10:58:16	
INSCRIÇÃO ESTADUAL 2020226342					
FATURA / DUPLICATA 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. IMP. IMPORTAÇÃO	V. ICMS UF REMET.
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS	VALOR TOTAL IPI	V. ICMS UF DEST.
0,00	0,00	893,87	0,00	0,00	0,00
VALOR DO FCP		VALOR DO PIS		TOTAL PRODUTOS	
0,00	268,88	1.238,49		17.189,83	
VALOR DA COFINS		V. TOTAL DA NOTA			
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 estes cooperativas ou não).

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

Assim, entendo correta o enquadramento como atos cooperativos, que não implicam operações de compra e venda de produtos, tendo em vista que tais valores são excluídos 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)

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.

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.

Da mesma forma caminhou o Acórdão n. 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 inexista, também, o direito ao creditamento, por força do inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

(...)

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

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

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

FRETES SOBRE COMPRAS

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.

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.

TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS E VALE-TRANSPORTE

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.

DO CRITÉRIO DE RATEIO

Sobre o critério de rateio é interessante analisar a fundamentação apresentada pela DRJ ao julgar a manifestação de inconformidade que abaixo reproduzo:

Segundo a fiscalização, novos percentuais de rateio dos créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos comuns foram determinados porque nos valores das receitas tributadas devem ser incluídos aqueles referentes às exclusões específicas das bases de cálculo das contribuições aplicáveis às cooperativas.

A Cooperativa contesta tal procedimento da fiscalização, pois entende que as exclusões específicas a ela aplicáveis tratam-se do efetivo reconhecimento da não incidência tributária sobre o ato cooperativo, ou seja, que tais valores corresponderiam a receitas não tributadas.

(...)

O quadro abaixo ilustra, com valores hipotéticos o que está em debate:

Discriminação	Fiscalização			Cooperativa		
	Valor	Percentual sobre a Receita Total	Percentual para Apropriação dos Créditos	Valor	Percentual sobre a Receita Total	Percentual para Apropriação dos Créditos
1. Receita Total	200.000,00	100,00%		200.000,00	100,00%	
2. Receita de Exportação	25.000,00	12,50%	12,50%	25.000,00	12,50%	12,50%
3. Receita Tributada no Mercado Interno	125.000,00	62,50%	75,00%	125.000,00	62,50%	62,50%
4. Receita Não Tributada no Mercado Interno	25.000,00	12,50%	12,50%	25.000,00	12,50%	25,00%
5. Exclusões da Base de Cálculo	25.000,00	12,50%		25.000,00	12,50%	

A fiscalização entendeu que as exclusões específicas da base de cálculo aplicáveis às cooperativas de produção agropecuária (linha 5 da tabela acima) compõem a receita tributada no mercado interno ($62,50\% + 12,50\% = 75,00\%$) para fins de determinação do percentual de rateio dos créditos comuns a todas as receitas (coluna “Percentual para Apropriação dos Créditos” da linha 3 da tabela acima - Fiscalização).

Por sua vez, a Cooperativa entende que mencionadas exclusões integrariam as receitas não tributadas no mercado interno ($12,50\% + 12,50\% = 25\%$) também para fins de rateio dos créditos (coluna “Percentual para Apropriação dos Créditos” da linha 3 da tabela acima - Cooperativa).

Não se trata de quimera. Em algumas situações previstas em lei, os créditos das contribuições mantidos vinculados à receita não tributada no mercado interno podem ser compensáveis ou até mesmo ressarcíveis. No exemplo fictício acima, dobraria o percentual de rateio a ser aplicado.

Voltando, exclusões da base de cálculo não têm significado jurídico equivalente a vendas efetuadas com suspensão, vendas isentas, vendas realizadas à alíquota zero ou vendas não submetidas a incidências das contribuições. (grifos meus)

Pode-se argumentar, relativamente às espécies de vendas acima mencionadas, que o resultado final é o mesmo, pois nelas não há tributo a pagar. Porém, quanto às exclusões da base de cálculo, nem esta equivalência pode ser feita, pois normalmente há um valor a pagar, o que não ocorreria somente na excepcional situação de que a soma das exclusões fosse equivalente à receita total auferida.

Vendas realizadas à alíquota zero e exclusões da base de cálculo atuam sobre o aspecto quantitativo da hipótese de incidência, mas não se confundem. Na primeira existe a matéria tributável, mas o tributo a pagar é zero em virtude de ser nulo o percentual a ser aplicado. Na segunda, ocorre uma diminuição da matéria tributável por determinação legal, porém há tributo a pagar por existir base de cálculo quantificável a qual se aplica a alíquota prevista.

Diversamente do entendimento da Cooperativa, as exclusões específicas aplicáveis às sociedades cooperativas se inserem no contexto do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, definido pelo legislador ordinário, e não do reconhecimento da não incidência tributária sobre o ato cooperativo, pois não há sentido em excluir algo daquilo que já não é originalmente tributado.

Na mesma linha do raciocínio exposto, consta na Solução de Divergência Cosit nº 1, de 21 de janeiro de 2019, a seguinte afirmação:

24. Resta, portanto, claro que as exclusões de base de cálculo realizadas pelas cooperativas não correspondem a isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, de modo que os créditos vinculados à receita de venda de cooperativas não podem, em regra, ser aproveitados para fins de compensação ou de ressarcimento. A exceção a essa regra seriam os créditos vinculados a receitas de exportação, a receitas decorrentes de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ou a outras receitas a que a legislação especificamente autorize a compensação e o ressarcimento.

Portanto, entende-se correto o procedimento da fiscalização quanto a este aspecto.

Inconformada com o resultado do julgamento a recorrente apresentou os seguintes argumentos:

A recorrente não inclui as exclusões da base de cálculo previstas no artigo 15 da MP nº 2.158-35/2001, artigo 17 da lei nº 10.684/03 e do artigo 1º da lei nº 10.676/03 no

montante de receita tributável para determinação do percentual de rateio, visto que elas nada mais são do que o reconhecimento da não incidência tributária sobre o ato cooperativo, com intento de dar às cooperativas, o adequado tratamento tributário previsto na Constituição Federal.

Todavia, esta Delegacia manteve o entendimento do fiscal, sob outro fundamento. No caso, entendeu que não seria aplicável a Solução de Consulta nº 80, que sequer foi alegada pela recorrente.

(...)

É fato que a apuração de contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre as receitas decorrentes da venda de produtos originalmente tributados pelas cooperativas agropecuárias é substancialmente reduzida em virtude das exclusões de base de cálculo, permitidas às cooperativas em relação as operações realizadas por esta com seus cooperados – atos cooperativos.

Fator que evidencia a geração de receitas não tributadas pelas referidas contribuições, em decorrência da não incidência tributária sobre atos cooperativos praticados pelas cooperativas.

Como as receitas vinculadas aos atos cooperativos, através da exclusão da base de cálculo dos repasses aos sócios, custos/dispêndios agregados aos produtos agropecuários dos sócios, o fornecimento de insumos à atividade do cooperado, assim como sobras apuradas na Demonstração de Resultados do Exercício, situam-se, no campo da não incidência do PIS e da COFINS, devem, portanto, ser reconhecidas como não incidentes na apuração do rateio proporcional.

Não se aplicando à reclassificação das vendas, realizada pela fiscalização, onde operações geradoras de receitas de vendas de bens e mercadorias, vinculadas diretamente a atividade econômica dos associados, escrituradas com código CST 08 - Operação sem Incidência das Contribuições foram realocadas para o CST 01 – Operação Tributável a alíquota básica.

As receitas decorrentes de vendas de bens e mercadorias, utilizadas nas atividades econômicas dos associados podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições, nos termos do art. 15 da MP nº 2.158-35 de 2001, logo, correspondem a operações sem incidência.

(...)

Como se observa a fiscalização entendeu que as exclusões específicas da base de cálculo aplicáveis às cooperativas de produção agropecuária compõem a receita tributada no mercado interno, portanto, ser reconhecidas como não incidentes na apuração do rateio proporcional.

Argumenta a Recorrente, no item, entre outros, que: “para determinar a base de cálculo a ser tributada pelo PIS e Cofins, além das exclusões da base de cálculo possíveis a todas as pessoas jurídicas sujeitas a não cumulatividade (receitas de exportação, receitas no mercado interno sujeitas a alíquota zero, suspensão. etc.), é permitido às sociedades cooperativas, devido ao seu tratamento diferenciado, realizar mais algumas exclusões específicas.

Nesse passo, penso que andou bem os esclarecimentos proferidos pela Autoridade Fiscal, no sentido de que caso a receita bruta da cooperativa tenha sofrido exclusões com base no que determina a legislação que trata do PIS e da Cofins nas operações de venda no mercado interno não tributado; Venda com suspensão; Alíquota zero e substituição tributária das

mencionadas contribuições; não há que se falar nas exclusões específicas aplicadas às cooperativas (art. da MP 2.15835/ 2001 e art. 17 da Lei nº 10.684/2003), pois, se a base de correspondem a operações sem incidência, não há mais o que ser excluído".

Assim, entendo correto o procedimento adotado pela fiscalização, sobretudo na máxima de que *“não há sentido em excluir algo daquilo que já não é originalmente tributado”*, desvirtuando a essência do critério de rateio, consagrado na lei de regência.

A partir dos fundamentos posto, concluo pela manutenção da decisão de 1º grau no item.

Conclusão

Pelo exposto, voto por 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) serviços de transporte de bens não geradores de crédito (bens não tributados);
- (ii) para reconhecer o direito ao desconto de créditos em relação às despesas com energia elétrica referentes à demanda contratada e aos custos de disponibilização do sistema.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa