



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10940.902010/2017-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3301-013.523 – 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: 01/10/2015 a 31/12/2015

PRECLUSÃO. PROVA DOCUMENTAL.

A prova documental será apresentada com a impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções legalmente previstas.

ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO.

O ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.

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

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

CRÉDITO. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROINDUSTRIAL. BENS PARA REVENDA E INSUMOS PROVENIENTES DE ASSOCIADOS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime não cumulativo das contribuições, as sociedades cooperativas de produção agroindustrial podem apurar créditos na aquisição de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de não associados, sendo vedado o creditamento em relação a bens e serviços provenientes de associados.

CRÉDITO. AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES.

Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

CRÉDITO. EMBALAGENS DE APRESENTAÇÃO E PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com embalagens de apresentação e para transporte de produtos alimentícios, desde que destinados à manutenção, preservação e qualidade do produto, enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS NÃO TRIBUTADOS. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO DO CRÉDITO AO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO BEM ADQUIRIDO.

Tratando-se de frete, contratado junto à pessoa jurídica, tributado pelas contribuições, ainda que se refiram à aquisição de mercadorias não sujeitas à tributação, o valor do serviço gera direito a crédito para o adquirente.

CRÉDITO. DESPESAS COM FRETES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de saída na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

CRÉDITO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PERÍODOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos, permitido pela legislação, aplica-se à apuração mensal das contribuições sociais, quando devidamente comprovado o não aproveitamento no período de competência. Já nos pedidos de ressarcimento, não há apropriação de crédito extemporâneo, pois o que se busca é o deferimento do saldo credor não aproveitado no trimestre, relativamente a operações ocorridas naquele período.

CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

Somente permite-se o desconto de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se incluindo os gastos com taxa de iluminação pública, multas por atraso no pagamento da energia faturada e outros serviços diversos.

CRÉDITO. DEPRECIACÃO ACELERADA. IMPOSSIBILIDADE.

A depreciação acelerada, nos termos da legislação do imposto de renda, aplica-se apenas aos bens móveis, não alcançando o imóvel onde a empresa exerce sua atividade.

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/04.

Apenas os insumos, adquiridos de pessoa física ou cooperado pessoa física, utilizados na produção das mercadorias classificadas sob o rol taxativo do art. 8º da Lei nº 10.925/04, cuja destinação se dê para alimentação humana ou animal, permitem às pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, deduzirem crédito presumido de PIS/COFINS, calculado sobre o valor desses insumos.

RESSARCIMENTO. PIS/COFINS. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/RS, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para: (1) reverter as glosas (a) em relação aos materiais de embalagem e (b) sobre o crédito com serviço de frete na aquisição de bens não tributados, contratado junto a transportadora pessoa jurídica e cujo ônus seja da recorrente; (2) conceder o recálculo, pela alíquota básica das contribuições, sobre a reversão das glosas do serviço de frete do leite adquirido; e (3) reconhecer o direito à atualização monetária do ressarcimento deferido, considerando-se o termo inicial somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário para manter as glosas do transporte de cargas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Vencidos os Conselheiros Ari Vendramini e Juciléia de Souza Lima, que revertiam essas glosas. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário para manter as glosas sobre as despesas de energia elétrica. Vencidos os Conselheiros Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Junior e Juciléia de Souza Lima, que revertiam as glosas sobre os valores com demanda contratada, custo de disponibilização do sistema, juros e multas.

(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:

O presente processo tem por objeto a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte acima identificado contra o Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório solicitado no Pedido de Ressarcimento – PER n.º 19323.05463.190216.1.1.19-8593.

O valor total pleiteado no aludido PER foi de R\$ 9.341.151,60, referente ao saldo de créditos de COFINS não cumulativa do 4º Trimestre de 2015. A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa-PR, por meio do Despacho Decisório de fls. 412-445, reconheceu o direito ao crédito no valor de R\$ 5.064.850,11.

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

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

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

Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições. Em face da vedação prevista no art. 3º, § 2º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, foram glosados os créditos apurados sobre aquisições de bens para revenda e bens utilizados como insumos que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições. Como exemplo, foram citadas, entre outras, algumas notas fiscais de aquisição de produtos que foram tributados à alíquota zero (U-20 IPV, Oxiclean, Dermagel) e produtos vendidos com suspensão nos termos do art. 54 da Lei n.º 12.350/2010 (farinha de bolacha e rações utilizadas na alimentação de suínos).

Bens e serviços utilizados como insumos – Geral. Foram glosados os créditos referentes a diversos itens que foram descritos de maneiras genérica pelo sujeito passivo, bem como a itens que em nada se aproximam do conceito de insumo. Além disso, com fundamento na Solução de Consulta n.º 323 – SRRF08/Disit, foram glosados os itens relacionados às funções de tratamento de água e tratamento de efluentes. Foram também glosados os créditos referentes a equipamentos de segurança e proteção individual, mencionando-se, nesse ponto, a Solução de Consulta Cosit n.º 99/2015. O mesmo ocorreu com as aquisições de vestuários e uniformes, em virtude de as Leis n.º 10.833/2003 e 10.637/2002, art. 3º, inciso X, restringirem o aproveitamento de créditos aos uniformes fornecidos por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, o que não é o caso. Outrossim, com base no entendimento constante da Solução de Consulta Cosit n.º 355/2017, segundo a qual os produtos utilizados para realizar a desinfecção de ambiente produtivo não podem ser considerados insumos, foram retirados da base de cálculo dos créditos os valores correspondentes a produtos de limpeza e desinfecção.

Bens utilizados como insumos – Florestamento e Reflorestamento. Nesse item foram glosados os créditos apurados sobre diversos serviços utilizados no florestamento e reflorestamento, tendo em vista a manifestação da Divisão de Tributação da 9ª Região Fiscal na Solução de Consulta n.º 36.

Bens utilizados como insumos – Embalagens. Considerou-se que o material de embalagem que altera a forma de apresentação do produto, aperfeiçoando-o para consumo, insere-se no conceito de insumo para fins de apuração de crédito, o que não ocorre com as embalagens que se destinem precipuamente ao transporte ou armazenamento dos produtos elaborados. Assim, foram glosados os créditos apurados pelo interessado sobre aquisições de caixas de papelão, filme stretch, filme shrink, fita adesiva, paletes de madeira e outros que são utilizados apenas para transporte de mercadorias.

Serviço de transporte de cargas – Entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica. Foram glosados os gastos com transporte de insumos e de produtos acabados

ou em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, pois tais despesas não geram direito a crédito, conforme entendimento manifestado na Solução de Divergência Cosit nº 26/2008 e na Solução de Consulta Cosit nº 99.018/2017.

Serviços de transporte de cargas – Aquisições de períodos anteriores. Foram glosados os créditos apurados sobre fretes relativos a aquisições cujas notas fiscais são datadas de períodos anteriores ao trimestre analisado, pois não há permissão para determinação de crédito utilizando aquisições, custos ou despesas de outro período.

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

Energia elétrica. Tendo em vista que o art. 3º, IX, da Lei nº 10.637/2002 e o art. 3º, III, da Lei nº 10.833/2003 permitem o creditamento apenas em relação às despesas com energia elétrica “consumida” nos estabelecimentos da pessoa jurídica, o que é confirmado pela Solução de Consulta Cosit nº 22/2016, foram excluídos da base de cálculo dos créditos os valores constantes das faturas de energia elétrica referentes a contribuição para iluminação pública e demanda contratada, ICMS Subvenção, custo de disponibilização do sistema, ajustes, atualizações, juros e multas. Além disso, foram retiradas da base de cálculo dos créditos alguns valores de faturas de energia elétrica, por não terem sido encontradas entre os documentos apresentados pelo interessado.

Ausência de comprovação de operações. Foram glosados os créditos apurados sobre operações em relação às quais não foram encontrados documentos eletrônicos comprobatórios (que haviam sido solicitados por meio de intimação).

Notas fiscais de períodos anteriores. Foram glosados os valores referentes a períodos anteriores, pois não há permissão para determinação de crédito utilizando aquisições, custos ou despesas de outro período.

Devoluções de vendas. Foram glosados os créditos apurados sobre devoluções referentes a vendas não tributadas (alíquota zero, suspensão, não incidência ou exclusão da base de cálculo), haja vista que, nos termos do art. 3º, VIII, da Lei nº 10.637/2002, a apuração desse crédito só é permitida quando a venda tiver sido tributada.

Bens do ativo imobilizado – Benfeitorias. Foram glosados os créditos indevidamente apropriados de forma acelerada com base no valor de aquisição em 24 parcelas em relação a despesas efetuadas com benfeitorias efetuadas em imóveis, tendo em vista que as mesmas não se enquadram na regra do art. 6º da Lei nº 11.488/2007 (que se refere a aquisição ou construção de edificações para utilização na produção de bens ou na prestação de serviços), nem na regra do art. 1º, § 2º, II, da Instrução Normativa nº 457/2004 (referente a máquinas, aparelhos, instrumento e equipamentos). Considerou-se que os créditos apurados sobre as referidas benfeitorias deveriam ter sido apurados de acordo com a depreciação em função do prazo de vida útil do bem.

Crédito presumido – Batata. Foram glosados créditos presumidos relativos a aquisição de batata, que haviam sido apurados pelo interessado com base no art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Essa glosa decorreu da constatação de que o interessado utiliza a batata para a produção de batata frita classificada no código 2005.20.00 da NCM, produto que não está listado no rol taxativo previsto no referido art. 8º, o que impede o aproveitamento do crédito ali tratado.

Crédito presumido – Suínos, milho, farelo de milho e preparações. O contribuinte apurou, com base no art. 55 da Lei nº 12.350/2010, regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 1.157/2011, créditos presumidos sobre aquisição de suínos e sobre

aquisição de milho, farelo de milho e preparações alimentícias utilizadas na alimentação de suínos. Tendo em vista que, nos termos da referida legislação, apenas os bens adquiridos vinculados à receita de exportação é que geram o crédito presumido, foram desconsiderados os créditos apurados na EFD Contribuições como vinculados à receita do mercado interno (tributada e não tributada). Além disso, foi efetuada a correção da alíquota utilizada na apuração desse crédito, pois o contribuinte utilizou a alíquota de 4,56% nos meses de outubro e novembro, sendo que a alíquota correta é de 2,28%.

Crédito presumido – Óleo e farinha de soja. O contribuinte declarou ter apurado crédito presumido em relação à venda de óleo e farinha de soja, com base no art. 31 da Lei n.º 12.865/2013. Contudo, tendo em vista o disposto no § 7º desse artigo, o qual veda o creditamento nas operações que consistam em mera revenda de bens, foram retiradas da base de cálculo desse crédito as vendas consistentes em “venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”, conforme discriminado na planilha apresentada pelo contribuinte e nas respectivas notas fiscais.

Crédito presumido – Leite. Após verificação do crédito presumido apurado sobre a compra de leite nos termos dos artigos 8º e 9ºA da Lei n.º 10.925/2004 (art. 9º A incluído pela Lei n.º 13.137/2015 e regulamentado pelo Decreto n.º 8.533/2015), foram acatados os valores constantes do demonstrativo apresentado pelo contribuinte, realizando-se, contudo, o estorno dos valores correspondentes a três notas fiscais eletrônicas de vendas de leite in natura para Cooperativa de Laticínios Sorocaba.

Apuração final. Para calcular o valor do crédito a ser ressarcido, partiu-se das informações declaradas pelo contribuinte e em seguida foram descontados da base de cálculo dos créditos os valores das glosas acima relatadas. Da base de cálculo apurada foi realizado o rateio de acordo com a vinculação com a receita tributada no mercado interno tributado, receita não tributada no mercado interno e receita de exportação. Na sequência, foi demonstrado o cálculo dos créditos e a utilização dos créditos para desconto do débito do período, em relação ao qual foram consideradas as informações declaradas pelo interessado na EFD Contribuições. O resultado final foi o reconhecimento do crédito passível de ressarcimento no valor de R\$ 5.064.850,11.

O contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório em 09/08/2017 (fls. 449) e apresentou manifestação de inconformidade em 08/09/2017 (fls. 482-545)¹, alegando, em síntese, o seguinte:

- Inicialmente, destaca a apresentação do memorial explicativo do processo produtivo, cuja finalidade é oferecer maiores subsídios à autoridade julgadora na compreensão da estrutura industrial/produzida da manifestante. Afirma que se trata de uma empresa agroindustrial cuja atividade é a fabricação de laticínios, preparação do leite, comércio atacadista de soja, serviços de industrialização, entre outras atividades, e que o memorial explicativo demonstrará que todos os produtos objeto de glosa estão vinculados ao processo produtivo. Assevera que esse “laudo” é fundamental para o reconhecimento dos créditos questionados, pois a partir de sua leitura podem ser verificados os setores do complexo industrial da manifestante onde são consumidos os insumos, serviços e materiais intermediários.

- Com relação à glosa relativa às “aquisições de cooperados”, afirma que a autoridade fiscal se equivoca ao considerar que as aquisições realizadas pela manifestante junto a outras cooperativas não geram crédito. Afirma que praticamente todas as operações realizadas por uma cooperativa a outra são tributadas pelo PIS e pela Cofins e que o fato de haver algumas deduções ou exclusões na apuração do valor a recolher pela

¹ A manifestação de inconformidade apresentada contém referência ao processo n.º 10940.902009/2017-47 (PIS/Pasep do 4º Trimestre de 2015). Os argumentos constantes dessa manifestação foram reiterados pelo contribuinte na petição de fls. 703-769, apresentada em 26/10/2017, na qual foi feita referência ao presente processo (COFINS do 4º Trimestre de 2015). Os argumentos do contribuinte devem ser conhecidos pela DRJ, em face da decisão judicial proferido no processo 778-780, proferida pelo Juiz da 2ª Vara Federal de Ponta Grossa-PR.

cooperativa vendedora não enseja a limitação à apuração de crédito prevista no inciso II do § 2º do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Nesse sentido, cita a Solução de Consulta Cosit nº 65/2014, a qual concluiu que “a aquisição de produtos junto a cooperativas não impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa”. Menciona também o Parecer PGFN/CAT nº 1425/2014, segundo o qual o direito ao crédito se mantém hígido quando o bem ou serviço está sujeito às contribuições, independentemente de a compra e venda ser realizada entre cooperados.

- Quanto à glosa relativa à aquisição de energia elétrica junto à cooperativa de eletrificação rural “Eletrorural”, alega que a autoridade efetuou o mesmo raciocínio da glosa referida no item anterior, agora com menção às deduções e exclusões previstas especificamente para as cooperativas de eletrificação rural. Assim, reitera a alegação de que eventuais exclusões ou deduções para fins de apuração das contribuições devidas não torna a base de cálculo fora da incidência do PIS e da Cofins, ou seja, a operação continua sendo tributada. Para reforçar sua argumentação no sentido de que há incidência de contribuições sociais sobre atos cooperativos, cita decisão proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que manteve autuação lavrada contra uma cooperativa de eletrificação rural.

- Contesta a glosa relativa às “aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições”, alegando que Emenda nº 42/2003 incluiu o § 12 no art. 195 da Constituição Federal e assim elevou a não-cumulatividade do PIS e da COFINS à categoria de princípio constitucional, sem restrições ao direito de apropriação de créditos, de modo que o creditamento não pode ser impedido pelo simples fato de não haver incidência do tributo em relação aos insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Nesse sentido, cita decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ a respeito da apuração de créditos de IPI sobre aquisição de insumos isentos, não tributados ou tributados à alíquota zero.

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

- Com referência à glosa dos itens relacionados ao “tratamento de água e efluentes”, alega que a legislação ambiental exige a realização do tratamento dos resíduos existentes ou gerados no curso da atividade industrial (Resoluções Conama nº 357/2005 e 430/2011), o que demonstra a essencialidade da despesa para o processo produtivo, conforme decidido pelo CARF em diversas ocasiões.

- Quanto aos “equipamentos de proteção individual e de segurança”, esclarece que são produtos fornecidos aos trabalhadores por força de lei, tratando-se de itens essenciais e obrigatórios para a segurança do processo fabril. Menciona decisão recente em que o CARF entendeu que os materiais de segurança e proteção individual se enquadram como custo de produção e dão direito ao crédito de PIS e Cofins.

- Com relação às aquisições de “vestuários e uniformes”, afirma que a interpretação restritiva da fiscalização não se sustenta. Nesse ponto, cita decisões do CARF no sentido de que a indumentária de uso obrigatório na indústria de alimentos gera direito a crédito de PIS/Cofins e afirma ser esse o caso da manifestante, que possui um grande número de funcionários que trabalham em setores onde tanto a legislação quanto os órgãos e entidades que zelam pela segurança do trabalhador exigem que estes sejam protegidos com o uso de uniformes.

- Em relação aos “produtos de limpeza e desinfecção”, menciona julgado do CARF em que restou decidido que serviços de lavagem e desinfecção de instalações, máquinas e equipamentos industriais dão direito ao creditamento para empresas do ramo alimentício.

- Quanto aos “bens e serviços em geral”, tais como limpeza/lavanderia, segurança/vigilância, manutenção de veículos de passeio/utilitários, hospedagem, publicidade e propaganda, motoboy, etc., afirma que são gastos necessários à atividade produtiva. Reitera a afirmação de que o critério que se mostra mais consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda, no qual todos os custos e despesas necessários para a realização das atividades operacionais podem ser deduzidos. Afirma que esse argumento é corroborado pelo Manual do DACON, que, ao tratar da Linha 06A/02 – Bens Utilizados Como Insumos, especificou que entendem-se como insumos os bens “utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado”. Alega que a fiscalização deveria ter investigado a fundo a importância dos produtos adquiridos dentro do seu processo produtivo e destaca que as informações necessárias para isso foram apresentadas durante o processo fiscalizatório. Invoca ainda a Solução de Consulta nº 22, de 12/03/2012, a qual determinou que “produtos intermediários que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida na fabricação do produto destinado à venda, são considerados insumos e podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados na apuração da contribuição para a COFINS e a contribuição destinada ao PIS/PASEP não cumulativa”. Afirma também que, com relação aos serviços não acatados pela Fiscalização, resta patente que são realizados em setores essenciais do processo produtivo da empresa, utilizados em máquinas e equipamentos necessários ao processo produtivo ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, gerando, portanto, direito a créditos.

- Impugna a glosa relacionada às despesas com “florestamento e reflorestamento”, aduzindo que a partir de 2014 a manifestante passou a exercer essa atividade também como negócio, e não apenas para abastecimento próprio. Para comprovar essa alegação, aponta notícia veiculada no site da cooperativa, segundo a qual “até 2013 o setor de reflorestamento da Castrolanda era apenas uma unidade de custo, que fazia a distribuição de matéria prima para abastecer caldeiras e fornalhas de secagem das unidades consumidoras (...) Mas em 2014 essa realidade mudou (...) a área de produção florestal se transformou numa Unidade de Negócios (...) Entre as novas oportunidades de negócio prospectadas estão o fornecimento de cavaco, mediante contrato, para usinas de cana-de-açúcar de São Paulo, a comercialização de toras (...) e a produção de sementes de eucalipto”. A partir disso, entende que resta demonstrado o direito ao crédito, mesmo sob a ótica da Solução de Consulta mencionada pela fiscalização. Alega também que se trata de custos suportados em razão de obrigações ambientais vinculadas a atividade econômica explorada pela empresa e, nessa condição, devem ser considerados insumos.

- Insurge-se contra a glosa dos créditos apurados sobre “embalagens”, citando alguns julgados em que o CARF reconheceu que as embalagens para transporte podem ser

consideradas insumo para fins de apuração de créditos do sistema não cumulativo do PIS e da Cofins.

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

- No que tange à glosa de “serviços de transporte de cargas – aquisições de períodos anteriores”, alega que § 4º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 autoriza expressamente que o crédito não aproveitado no mês de origem poderá sê-lo em períodos posteriores. Destaca que as Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 contêm idêntica redação, evidenciando que no âmbito da RFB a prática adotada pela manifestante também está autorizada. Acrescenta que as perguntas 59 e 60 da seção de perguntas frequentes do EFD Contribuições demonstram a plena possibilidade de adjudicação de créditos extemporâneos. Cita decisões em que o CARF reconheceu o direito ao aproveitamento de créditos de forma extemporânea, sem necessidade de retificação prévia do Dacon ou de qualquer outra declaração relativa ao período anterior. Assevera que a única exigência é a observância do prazo de cinco anos contados a partir da aquisição dos bens ou dos serviços.

- Contesta a glosa relativa aos “serviços de transporte de cargas na aquisição de bens”. Nesse ponto, alega que, independente do fato dos produtos adquiridos estarem sob o benefício da suspensão da incidência das referidas contribuições sociais, o frete não possui o mesmo benefício, ou seja, sofre a incidência da tributação das contribuições sociais e, desta forma, gera direito ao creditamento, não importando o enquadramento que a legislação dê aos insumos transportados. Nesse sentido, menciona julgado do CARF relativo a processo do qual a própria manifestante foi parte.

- Quanto à glosa relativa às despesas com “energia elétrica”, afirma que a ausência de documento fiscal não tem o condão de limitar o direito ao crédito, pois os fornecedores Elektro Eletricidade e Serviços S/A e Copel Distribuição S/A também são contribuintes dos impostos administrados pela Receita Federal e assim podem ser comprovadas pelo próprio ente fazendário. Quanto à não aceitação dos valores concernentes a taxa de iluminação pública e demanda contratada, alega que a glosa está equivocada, ao menos no que diz respeito à “demanda contratada”, haja vista que a conferência efetuada pela autoridade fiscal se limitou às faturas de energia elétrica. Argumenta que para expurgar os valores relativos a “demanda contratada” a autoridade fiscal deveria ter aprofundado seu questionamento, mediante análise do contrato de fornecimento de energia elétrica, para conhecer a operação e saber se a demanda foi ou não efetivamente utilizada.

- Quanto aos créditos glosados pela autoridade fiscal no item “ausência de comprovação das operações”, afirma que está apresentando por amostragem algumas notas de prestação de serviços de transporte. Para a hipótese de tais documentos não serem considerados suficientes, solicita que o processo seja baixado em diligência para complementação dos documentos nesse sentido. Afirma ser importante a concessão do direito à apresentação desses documentos durante a instrução do processo, haja vista que se trata de documentos antigos que não foram localizados no momento da diligência fiscal. Destaca a grande quantidade de documentos que foram solicitados durante os trabalhos fiscais e afirma ser aceitável a ausência de apenas cinco operações, as quais serão certamente comprovadas durante a instrução do feito.

- Em relação à glosa de “notas fiscais de períodos anteriores”, faz referência às considerações apresentadas no tópico referente aos “serviços de transporte de cargas – aquisição de períodos anteriores”, no sentido de possibilidade de aproveitamento

extemporâneo dos créditos de PIS e COFINS. Além disso, argumenta que as notas fiscais ora questionadas têm sua emissão no final do mês de setembro de 2015 e, considerando que elas não chegam no mesmo dia para contabilização, devem ser considerados para apuração do crédito.

- Ataca a glosa relativa a “bens do ativo imobilizado – benfeitorias”, alegando que o ato normativo aplicado pela autoridade fiscal (§1º do art. 1º da IN nº 457/04) não se aplica ao caso, o qual é regido pela legislação superveniente (art. 6º da Lei nº 11.488/2007), que facultou às pessoas jurídicas a opção pela utilização, no prazo de 24 meses, de créditos de PIS/COFINS decorrente de edificações e benfeitorias em imóveis, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços. Nesse sentido, menciona informações constantes da aba “Ajuda” do DACON, bem como informações constantes do Perguntas e Respostas da EFD Contribuições.

- Quanto à glosa descrita pela autoridade fiscal no item “crédito presumido - batata”, alega que o rol legal de produtos não é taxativo e afirma que a manifestante atende todos os requisitos para fruição do crédito presumido pela aquisição de batata junto a produtor pessoa física, tendo em vista ser uma empresa agroindustrial que industrializa a batata, produzindo um novo produto destinado à alimentação humana.

- Quanto à glosa referente ao “crédito presumido – leite”, explica que as três operações de venda de leite in natura para a Cooperativa de Laticínios Sorocaba foram vendas efetuadas pela “filial 11” da manifestante, a qual não é industrializadora, mas sim uma unidade de compra e revenda. Assevera que não há apuração de crédito presumido sobre as operações de aquisição de leite dessa filial, conforme demonstram a EFD-Contribuições e os controles de registros fiscais da manifestante. Assim, conclui que não há porque fazer estorno de crédito em relação a essas operações.

- Alega que tem direito à incidência de juros compensatórios e de correção monetária, por meio da Taxa Selic, sobre o crédito concedido em seu favor. Discorre sobre esse assunto, ressaltando a importância da recomposição do valor original em bases reais, a fim de evitar o enriquecimento sem causa do Estado e o conseqüente empobrecimento injusto do contribuinte. Por fim, ressalta que os débitos cobrados pelo Estado sempre são acrescidos da correção monetária, não sendo justo que o Estado queira aplicar regra inversa quando se encontra na obrigação de restituir. Nesse sentido, cita julgado do CARF relativo a ressarcimento de créditos de IPI.

Ao final, com base nesses argumentos, o interessado requereu: a) a reforma do Despacho Decisório, com o reconhecimento do direito ao ressarcimento integral do valor solicitado; b) a incidência de juros compensatórios e correção monetária, por meio da taxa Selic, sobre o crédito concedido em seu favor; c) a determinação de diligência para que a autoridade fiscal promova a correta interpretação da legislação quanto ao crédito presumido, transporte interno de leite entre estabelecimentos, bem como demais ajustes quanto às glosas efetuadas.

Em decisão unânime, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba indeferiu o pedido de realização de diligência e julgou procedente, em parte, a manifestação de inconformidade, reconhecendo o direito do contribuinte ao ressarcimento do crédito adicional de R\$ 413.223,57, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

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

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

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

Em regra, no regime da não cumulatividade da COFINS, é vedada a apuração de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

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

No regime da não cumulatividade da COFINS, aplica-se o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB (art. 19-A da Lei nº 10.522/2002; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014; Nota Explicativa PGFN nº 63/2018; e Parecer Normativo COSIT nº 05/2018).

No referido julgado, restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

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

O critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

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

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

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

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

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

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÕES NECESSÁRIAS.

No regime da não cumulatividade da COFINS, o aproveitamento de créditos extemporâneos deve ser precedido da revisão da apuração das contribuições do período a que esses créditos se referem, mediante retificação das obrigações acessórias correspondentes (Dacon, DCTF e EFD-Contribuições).

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. EDIFICAÇÕES INCORPORADAS AO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO ACELERADA.

Conforme disposto no art. 6º da Lei nº 11.488/2007, o desconto de créditos sobre encargos de depreciação de edificações incorporadas ao ativo imobilizado no prazo de 24 meses só é possível no caso de aquisição de edificações novas ou de construção de edificações, as quais devem ser utilizadas na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.

A apuração do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é permitida apenas às pessoas jurídicas que produzam as mercadorias de origem animal ou vegetal mencionadas expressamente nesse dispositivo legal. Não há possibilidade de apuração desse crédito presumido quando o produto adquirido é destinado à revenda ou à produção de mercadorias não elencadas no referido art. 8º.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

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 suspensão da exigibilidade
3. Da síntese fática e do r. acórdão
4. Da atividade econômica da recorrente – processo de produção
 - 4.1. Do memorial explicativo do processo produtivo e do entendimento do STJ no RESP 1.221.170/PR
5. Mérito – das glosas apresentadas
 - 5.1. Bens para revenda
 - 5.1.1. Aquisição de cooperados
 - 5.2. Energia elétrica fornecida pela Eletrorural
 - 5.3. Aquisição não sujeita ao pagamento das contribuições
 - 5.3.1. Bens e serviços utilizados como insumos
 - 5.3.2. Vestuário e uniformes
 - 5.3.3. Bens e serviços em geral
 - 5.4. Aquisição de embalagens
 - 5.5. Serviços de transporte de cargas entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica
 - 5.5.1 (ausente)
 - 5.5.2. Do transporte de suínos vivos
 - 5.5.3. Necessidade de alteração da alíquota aplicada na reversão do frete sobre aquisição de leite
 - 5.6. Serviço de transporte de cargas – aquisições de períodos anteriores (créditos extemporâneos)
 - 5.7. Serviço de transporte de cargas na aquisição de bens que não geram direito crédito
 - 5.8. Despesas com energia elétrica
 - 5.8. (sic) Operações não comprovadas
 - 5.9. Notas fiscais de períodos anteriores
 - 5.10. Benfeitorias sobre bens do ativo imobilizado
 - 5.11. Crédito presumido de batata
6. Do direito à atualização monetária – SELIC
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 1.122.170/PR, em caráter de repercussão geral, a qual o CARF encontra-se submetido;

c) Por fim, que seja reconhecido o direito ao crédito sobre as despesas com fretes de produtos com suspensão (crédito presumido) na alíquota integral e não na de crédito presumido, bem como que seja realizado novo cálculo dos valores revertidos considerando o valor integral das alíquotas.”

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 - suspensão da exigibilidade

Requer a recorrente, em preliminar, a suspensão da exigibilidade do débito derivado de compensação não homologada.

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.

No julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça assenta as seguintes diretrizes:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF n.ºs. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

Para fins da presente análise, o conceito de insumo, para efeitos da aplicabilidade do art. 3º, II, das leis de regência das contribuições, respeita o acima preconizado.

Analisando-se o crédito pleiteado sob o teor das prescrições legais, a autoridade fiscal identificou inconsistências e ajustes necessários, que alteram o valor a ser ressarcido no trimestre.

As despesas informadas como passíveis de desconto de crédito e analisadas pela autoridade fiscal foram segregadas em: aquisições de cooperados, aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições, bens e serviços utilizados como insumos, embalagens, serviço de frete entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, serviço de frete de períodos anteriores, serviço de frete na aquisição de bens não tributados, energia elétrica, operações não comprovadas, notas fiscais de períodos anteriores, benfeitorias em bens do ativo imobilizado e crédito presumido na aquisição de batata.

1. Bens para a 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 Nota Fiscal de Frisa Cooperativa Agroindustrial, de natureza da operação “venda”, 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 fora 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:

“Os comandos normativos acima transcritos são claros ao determinar que apenas os bens para revenda e os bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de não associados geram direito a crédito para as sociedades cooperativas de produção agropecuária.

No presente caso, resta incontroverso (fato não questionado) que as glosas recaíram sobre bens para revenda e insumos adquiridos de pessoas jurídicas que ostentam a condição de cooperadas da interessada. Ou seja, trata-se de bens e serviços adquiridos de associados, portanto não há direito a apuração de crédito.

Os dispositivos acima referidos, por si sós, são suficientes para fundamentar a confirmação da glosa do crédito em discussão, haja vista a já mencionada vinculação da autoridade administrativa de julgamento ao entendimento da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos (art. 7º, V, da Portaria MF nº 341/2011).

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, 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 mantêm as glosas.

2. Bens para revenda – aquisições não sujeitas 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 inoculantes agrícolas, classificados no código 3002.90.99 (art. 1º, VI, Lei nº 10.925/04), de açúcar refinado (art. 1º, XXII, Lei nº 10.925/04), de L-carnitina e Cloreto de Colina, classificados no Capítulo 29 da NCM e relacionados no Anexo I do Decreto nº 6.426/2008 (art. 1º, I, Decreto nº 6.426/08), de Gás GLP (art. 42, I, MP nº 2.158-35/01) e de outros, cujas aquisições sujeitas à alíquota zero foi confirmada através da análise das notas fiscais.

Da mesma maneira, em razão de operações com suspensão das contribuições, foram glosados os créditos da aquisição de rações utilizadas na alimentação de suínos, conforme o art. 54, II, Lei nº 12.350/10, e de farinha de bolacha.

As glosas encontram amparo na legislação, o art. 3º, § 2º, II, das leis de regência das contribuições veda, expressamente, o crédito quando da ausência de pagamento:

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) (destaquei)

A recorrente argumenta que o princípio da não cumulatividade almeja a redução da carga tributária ao longo da cadeia produtiva, porém, a interpretação literal da vedação do dispositivo reproduzido é equivocada, “*pois vai de encontro ao objetivo finalístico do Governo Federal, que visa desonerar a carga tributária, possibilitando que ao final da cadeia, o consumidor final tenha melhor qualidade do produto, com o menor preço*”.

Ademais, sustenta que, conforme sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal, não é permitido limitar o princípio da não cumulatividade em hipóteses não previstas na Constituição Republicana.

Contudo, a lógica abandona a recorrente, tendo em vista que as decisões do STF, reproduzidas no recurso voluntário, dizem respeito à redução da base de cálculo das contribuições decorrente de benefícios fiscais outorgados às pessoas jurídicas, portanto, em nada assemelha-se à matéria em discussão.

Assim, não resta outra conclusão, os bens adquiridos sujeitos à alíquota zero não permitem tomada de crédito das contribuições.

3. Bens e serviços utilizados como insumos – geral

3.1. Vestuários e uniformes

Os itens em questão não se confundem com equipamentos de proteção individual, sobre os quais as glosas foram revertidas pelo julgador *a quo*.

A motivação para a glosa foi a ausência de previsão legal, conforme encontra-se no Despacho Decisório:

“Também foram glosadas as aquisições de vestuários e uniformes (jalecos, calças, camisas, jaquetas, etc.) em virtude de a Lei nº 10.833/02, art. 3º, inciso X, restringir o aproveitamento de créditos aos uniformes fornecidos por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, o que não é o caso em análise.”

Por seu turno, a recorrente, em manifestação de inconformidade, defende que o vestuário obedece a legislação dos órgãos fiscalizatórios, contudo, sem indicar quais normas que que determinam a obrigatoriedade.

Já em recurso voluntário, a recorrente defende que os “*referidos materiais são bens essenciais na atividade desenvolvida, uma vez que são requisitos higiênicos sanitários do pessoal para não contaminação dos produtos fabricados, e via de consequência também são equipamentos de segurança*”. Aponta a existência de laudos do processo produtivo, que nada mais são do que memoriais de produção por ela elaborados, que equiparam tais uniformes e vestuários à EPI.

De plano, os memoriais não fazem prova da equiparação dos materiais a equipamentos de proteção. Em segundo lugar, os vestuários e uniformes não podem ser tratados como insumos à produção, portanto, não são avaliados sob o requisitos da essencialidade e relevância, sendo que o direito a crédito dar-se-ia caso houvesse expressa exigência pelas normas dos órgãos fiscalizadores.

Ausente a demonstração da legislação, não há direito ao aproveitamento do crédito sobre tais despesas.

3.2. Bens e serviços em geral

A fiscalização constatou que diversos gastos não podem ser enquadrados sob o conceito de insumo ao processo produtivo, dentre eles, são: (1) limpeza e lavanderia – UBL; (2) vestiário/lavanderia – UIC; (3) segurança e vigilância; (4) manutenção de veículos passeio/utilitários; (5) hospedagem; (6) publicidade e propaganda; (7) motoboy; (8) sabonete líquido; (9) tomada, tijolo, cimento, trena, vassoura, esfregão; (10) chaves, lâmpadas, luminárias, fechaduras, tomadas, torneiras, e (11) outros, como refeitório – UIC, esportes, centro de convenções, serviços de buffet/café, publicações, fotografia/filmagem, sonorização, composição gráfica e serigrafia, segurança em eventos, portaria – UIC, finanças corporativa e serviços de pintura em geral, para os quais houve pedido de reversão da glosa, sem qualquer profundidade.

Defende a recorrente que os gastos são inseparáveis dos elementos produtivos da cooperativa, cita normas para amparar seu entendimento, lista os diversos itens que compõe as glosas e segue sua exposição da seguinte forma:

- a Portaria n.º 368/97 do MAPA, que exige a higiene pessoal dos funcionários em serviço, e o art. 389, I, Decreto-lei n.º 229/67, que os locais de trabalho devem ser higienizados, justificam as despesas com sabonete líquido e limpeza/lavanderia, que englobam os produtos escova, anti-inseticida, luva, malha costurada, rodo, saco plástico, solução limpadora, vassoura, saco de lixo, papel toalha e balde lixeira, bem como vassoura e esfregão estão diretamente relacionados à manutenção dos ambientes produtivos;
- o Acórdão n.º 3201-005.018 concedeu crédito sobre serviços e peças de manutenção de veículos, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo;
- em relação aos itens chaves, lâmpadas, luminárias, fechaduras, tomadas, torneiras, entre outros, defende que:

“Outrossim, para os produtos de chaves, lâmpadas, luminárias, fechaduras, tomadas, torneiras, entre outros, é necessário ressaltar que tanto para os processos produtivos de industrialização de produtos alimentícios, de ração, beneficiamento de sementes, beneficiamento de grãos ou mesmos os serviços administrativos e financeiros, que são reconhecido como receitas, tem seus custos operacionais, portanto, não se deve limitar apenas ao processo produtivo de transformação e beneficiamento, mas também aos demais serviços de assistência técnica, laboratório, prédios administrativos onde se realização os serviços de venda da produção e comercialização.

Portanto, é natural que as instalações prediais sofram desgaste pelo seu uso no decorrer do tempo, além de alguns acidentes de percurso de veículos (empilhadeira/caminhões), dentro do espaço de movimentação de mercadoria, resultando na manutenção predial (tijolos/cimentos), bem como na execução destas tarefas se necessita da trena para dimensionar o tamanho do reparo ou até mesmo a medição por ocasião do reparo.”

- quanto à despesa com publicidade e propaganda, entende que “*se faz necessário ampla publicização das atividades desempenhadas pelas cooperativas*” e “*traz a necessidade de comunicar várias ocorrências, que resultam em tomadas de ações por parte dos cooperados*”, como campanha de vacinação, reuniões técnicas, assembleias e outros;
- já a despesa com *motoboys* é necessária para o transporte de sêmen suíno;
- no que diz respeito aos demais itens, alega genericamente que é patente a essencialidade aos setores produtivos da cooperativa.

Pois bem.

A recorrente parece entender que insumo é toda e qualquer despesa da pessoa jurídica que seja empregada no seu funcionamento, nesse sentido, todos os gastos estariam submetidos à análise dos requisitos da essencialidade e relevância. E não é isso, a decisão do STJ determinou que os insumos devem ser analisados sob esses requisitos e, em referência ao texto da lei, resta claro que insumos são bens e serviços utilizados na prestação de serviço e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Os itens de segurança e vigilância, hospedagem, publicidade e propaganda, motoboys, sabonete líquido não participam em absoluto com o processo produtivo, do que não há previsão legal para possibilidade de tomada de crédito.

Os bens tomada, tijolo, cimento, trena, vassoura, esfregão; chaves, lâmpadas, luminárias, fechaduras, tomadas, torneiras referem-se à manutenção predial, a qual não se insere no conceito de insumo. Nesse sentido, a 3ª Turma da CSRF possui o entendimento de que se a manutenção insere-se no contexto do imóvel da empresa fabricante, não há direito a crédito:

“SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DO PARQUE FABRIL. ATIVO IMOBILIZADO. NÃO HÁ DIREITO AO CRÉDITO.

Os serviços de manutenção do parque fabril não se enquadram no conceito de insumos, tendo em vista que posteriormente são incorporados ao ativo imobilizado, havendo o aproveitamento dos créditos por meio da depreciação.”

No caso da limpeza e lavanderia – UBL e vestiário/lavanderia – UIC, a explicação da peça recursal não permite determinar se são gastos vinculados à produção ou se são gastos gerais, que incluem os setores administrativos, da pessoa jurídica. Possui o entendimento de que apenas as despesas incorridas com bens e serviços diretamente vinculados ao processo produtivo enquadram-se como insumo e geram créditos passíveis de desconto do valor das contribuições devidas. Portanto, sem a comprovação da relação com a produção, não se pode conceder o direito a crédito.

Em relação à manutenção dos veículos, a recorrente expõe que estes são utilizados no recebimento de matérias-primas e no transporte dos produtos fabricados. A manutenção de veículos utilizados pelas pessoas jurídicas na prestação de serviço ou na produção de bens, em tese, concede direito ao creditamento, contudo, a recorrente defende a manutenção do crédito sobre veículos de passeio e utilitários, sem a devida segregação do bens (veículos) utilizados na atividade produtiva. Desta forma, a reversão não merece prosperar.

As glosas devem ser mantidas.

4. Bens e serviços utilizados como insumos – embalagens

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 stretch, filme shrink, fitas adesivas, paletes de madeira e outros que são utilizados apenas para o transporte das mercadorias.”

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 acórdãos deste Conselho como precedentes para reversão da glosa, como os acórdãos n.ºs 3302-006.736, 3201-005.721, 1401-003.133 e 3001-000.754.

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 n.º 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 aperfeiçoamento para consumo, tal como (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei n.º 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 caixas de papelão, filme *stretch*, filme *shrink*, fitas adesivas e os paletes de madeira 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.

5. Serviço de frete na aquisição de bens não tributados

A autoridade fiscal procedeu à glosa dos serviços de frete na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero ou suspensão das contribuições, tais como diversos tipos de leite e compostos lácteos (Lei n.º 10.925/04, art. 1º, XI), leite in natura (Lei n.º 10.925/04, art. 9º, II), feijões (Lei n.º 10.925/04, art. 1º, V), suínos vivos (Lei n.º 12.350/10 art. 54, III), adubos ou fertilizantes (Lei n.º 10.925/04, art. 1º, I) e óleos vegetais (Lei n.º 10.925/04, art. 1º, XXIII), sob o entendimento de que os créditos somente podem ser aproveitados na sistemática da aplicada ao produto, ou seja, na tese de que o acessório segue o principal.

O julgador de piso expôs sua posição no sentido de que o valor de frete integra o custo de aquisição e só pode dar direito a crédito quando as mercadorias adquiridas também são passíveis de creditamento.

Com a devida vênia, possuo entendimento diverso.

A não cumulatividade estabelecida pelas leis de regência possui o condão de eliminar, da geração de crédito, as operações que não estão sujeitas ao pagamento das contribuições, pela premissa fundamental da sistemática da não-cumulatividade, ou seja, o que não incide contribuição, não gera crédito de contribuição.

Entendo que as situações vedadas são as de geração de créditos inexistentes, nas quais bens ou serviços não sujeitos à contribuição possibilitariam desconto de crédito virtual.

De acordo com a minha leitura, daria direito a crédito o valor do serviço de frete adquirido, quando sujeito ao pagamento da contribuição, utilizado no transporte de insumos na atividade agroindustrial, mesmo que estes sujeitam-se ao crédito presumido.

Entendo improcedente, assim, a subsunção efetuada pela decisão recorrida, no sentido de que o produto, submetendo-se ao crédito presumido, “contaminaria” também os serviços a ele associados.

É possível um bem, sujeito à sistemática do crédito presumido ou sujeito a uma das hipóteses de não tributação (isenção, suspensão e alíquota zero), ser objeto de uma operação de transporte tributada pela sistemática da não cumulatividade à alíquota básica.

Caso assim fosse entendido, haveria um desequilíbrio ao se excluir, da geração de crédito, as operações de frete na ponta da aquisição de bens utilizados como insumos (entrada), somente sendo passíveis de crédito os fretes na operação de venda (saída), e isso, ao meu ver, seria uma afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Deste modo, entendo que a glosa sobre o crédito com serviço de frete na aquisição de bens não tributados, contratado junto a transportadora (pessoa jurídica) e cujo ônus seja da recorrente, deve ser revertida.

6. Serviço de frete entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica

A autoridade fiscal efetuou a glosa dos créditos referentes aos serviços de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da cooperativa.

Respeitando o entendimento do STJ, de que os serviços de transporte de matérias primas, produtos intermediários e produtos em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica podem ser considerados insumos, pois são essenciais ao processo produtivo, a DRJ procedeu a reversão de parte das glosas.

Por sua vez, a recorrente sustenta que todos os transportes restantes são de matérias-primas e de insumos que são utilizados em alguma das unidades de beneficiamento. Apresenta diversos fluxogramas dos processos produtivos, buscando justificar a necessidade do deslocamento.

Contudo, vê-se claramente que a DRJ manteve as glosas dos serviços de frete somente relativos às notas fiscais incluídas, na EFD-Contribuições, sob as rubricas de crédito “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda” e “aquisição de bens para revenda”, enquanto que foram revertidas as glosas sobre “aquisição de bens utilizados como insumos”. Portanto, de acordo com as informações declaradas pela recorrente, não são todos os fretes que se referem a transporte de matérias-primas.

Pois bem.

Como é sabido, o tema encontra controvérsia, inclusive, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que apresentou alteração em seu posicionamento em mais de uma ocasião, seja por mudança de entendimento de membro, seja por alteração de composição, contudo, os julgamentos caracterizam-se pela falta de consenso.

Após esta pequena introdução, adoto como razões de decidir o voto vencedor do eminente Conselheiro Rosaldo Trevisan, em recente decisão da 3ª Turma da CSRF em 16 de março de 2023, no julgamento do Processo nº 10920.000555/2011-94, formalizado através do Acórdão nº 9303-013.778, o qual passo a transcrever:

“Não se pode afirmar, categoricamente, qual é a posição conclusiva na apreciação de tal tema, na CSRF. Aparentemente, na composição recente da 3ª Turma da CSRF, metade dos conselheiros (Cons. Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Ana Cecília Lustosa da Cruz) entende que tal crédito seria duplamente admissível, tanto com base no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições (“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”), quanto com base no inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”).

Entende-se relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial no 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

E o REsp no 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio *web* do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente**: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (*grifo nosso*)

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (*grifo nosso*)

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB no 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp no 1.221.170/PR, no que se refere a gastos com frete posteriores ao processo produtivo:

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

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

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

Desafiador ainda efetuar o chamado “teste de subtração” proposto pelo precedente do STJ: como a (in)existência de remoção de um estabelecimento para outro de um produto acabado afetaria a obtenção deste produto? Afinal de contas, se o produto acabado foi transportado, já estava ele obtido, e culminado o processo produtivo. O raciocínio é válido tanto para transferência entre estabelecimentos da empresa quanto para centros de distribuição ou de formação de lotes.

Em adição, parece fazer pouco sentido, ainda em termos lógicos, que o legislador tenha assegurado duplamente o direito de crédito para uma mesma situação (à escolha do postulante) com base em dois incisos do art. 3º das referidas leis, sob pena de se estar concluindo implicitamente pela desnecessidade de um ou outro inciso ou pela redundância do texto legal.

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei no 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos inequivocamente não constitui uma venda. Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

E, ao contrário da CSRF, de jurisprudência inconstante e até titubeante em relação ao assunto, **o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime** em relação ao tema aqui em análise (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos), como se registra em recente REsp. de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE.** DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.

IV - Para a comprovação da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas.

V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VI - Agravo Interno improvido.” (AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) (*grifo nosso*)

Exatamente no mesmo sentido os precedentes recentes do STJ, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. **DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.**

1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária. Precedentes.

2. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida”.

3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) (*grifo nosso*)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.** NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.

2. A 1ª Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou serviço se enquadra ou não no conceito de insumo.

3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1º.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.” (AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020) (grifo nosso)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7 DO STJ. **DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.** DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

(...) 4. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

(...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, DJe de 27/4/2020) (grifo nosso)

Esse era também o entendimento recente deste tribunal administrativo, em sua Câmara Superior, embora não unânime (v.g., nos acórdãos 9303-012.457, de 18/11/2021; e 9303-012.972, de 17/03/2022). E sempre foi o entendimento que revelei nas turmas ordinárias em processos de minha relatoria, que eram decididos, em regra, por maioria, com um (v.g., Acórdãos 3401-005.237 a 249, de 27/08/2018) ou dois conselheiros vencidos (v.g., Acórdãos 3401-006.906 a 922, de 25/09/2019).

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não

incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), **é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa**, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise.

Diante do exposto, no que se refere ao tema aqui em análise, voto por **conhecer** e, no mérito, para **dar provimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, restabelecendo a glosa fiscal em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos.” (destaques no original)

Deste modo, por ausência de previsão legal nas leis de regência das contribuições, mantem-se as glosas efetuadas sobre os fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

6.1. Transporte de suínos vivos

A recorrente alega que a manutenção da glosa do item anterior englobou os transportes de suínos vivos em operação de aquisição para revenda, não se tratando de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Acosta, como prova, a tela de consulta da nota fiscal eletrônica nº 12010, emitida por Cooperativa Agrária Agroindustrial, tendo como destinatária a recorrente.

Em primeiro lugar, os serviços de transporte glosados são relativos às saídas do estabelecimento da recorrente, enquanto que a nota apresentada refere-se à entrada.

Segundo, a apresentação deste documento fiscal não comprova que o frete vinculado a ele fora glosado. Caberia à recorrente apresentar o conhecimento de transporte, bem como o comprovante de que o ônus da operação fora por ela suportado.

Entendo que a recorrente equivocou-se e o tema aqui aventado encontra-se devidamente enfrentado no título 5 (serviço de frete na aquisição de bens não tributados).

De toda sorte, correta a decisão recorrida na manutenção das glosas sobre serviço de frete entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

6.2. Alteração da alíquota aplicada na reversão do frete sobre aquisição de leite

A decisão recorrida reverteu a glosa de crédito sobre aquisição de leite, contudo não pela alíquota básica, mas na sistemática do crédito presumido:

“Como o leite é adquirido, via de regra, de pessoas físicas (sem incidência das contribuições) ou de pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária (com suspensão das contribuições), o crédito passível de apuração - sobre o valor do leite e sobre o valor do respectivo transporte - é apenas o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.825/2004, com a redação dada Lei nº 11.051/2004, e não o crédito básico apurado pela manifestante.”

A recorrente sustenta que apesar do leite integrar casos de suspensão, sendo apurado o crédito presumido, sobre o frete incidiu a alíquota básica das contribuições.

Da mesma forma que decidi quanto aos créditos sobre fretes de produtos não sujeitos à tributação, entendo que a despesa de transporte aqui analisadas não acompanham o tratamento dado ao produto transportado.

Portanto, assiste razão a recorrente, do que se deve recalcular a reversão das glosas sobre o frete do leite adquirido pela alíquota básica.

7. Serviço de frete de períodos anteriores

A recorrente creditou-se de aquisições cujas notas fiscais datam de períodos anteriores ao 4º trimestre de 2015. A fiscalização motiva a glosa pela ausência de permissão na legislação para determinação de crédito utilizando-se de aquisições, custos ou despesas de outros períodos.

A recorrente apoia-se no § 4º do art. 3º das leis de regência das contribuições para utilizar os créditos de períodos anteriores.

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

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

Não assiste razão a recorrente. Da leitura do dispositivo, entende-se que o crédito escriturado, mas não aproveitado no mês, será carregado nos meses subseqüentes e poderá ser abatido dos débitos de meses posteriores.

O aproveitamento do crédito em meses subseqüentes é instituto diferente do crédito extemporâneo. No crédito extemporâneo, permite-se, na apuração mensal do débito e crédito das contribuições, a utilização de documentos fiscais em períodos diferentes do mês de competência.

Neste ponto, há divergência entre julgadores quanto à aceitação de créditos extemporâneos, com ou sem a devida retificação das declarações e mediante, ou não, a comprovação da utilização do crédito em períodos anteriores. Portanto, a divergência está no âmbito da apuração do PIS/COFINS devido mensalmente.

A questão que aqui se analisa é quanto à possibilidade de reconhecimento de créditos anteriores ao 4º trimestre de 2015 no pedido de ressarcimento do referido trimestre. Assim, pela natureza do ressarcimento, que se refere ao reconhecimento do direito, somente os créditos gerados em um trimestre poderão ser deferidos no Pedido de Restituição e de Ressarcimento (PER) do mesmo trimestre.

O art. 73 da Lei nº 9.430/96 confere à Receita Federal a competência para disciplinar a restituição e o ressarcimento de tributos federais. Veja-se como tratava a Instrução Normativa nº 1.300/12, vigente à época dos fatos:

Art. 32 . O pedido de ressarcimento a que se referem os arts. 27 a 30 será efetuado mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante formulário acompanhado de documentação comprobatória do direito creditório. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB n.º 1425, de 19 de dezembro de 2013)

(...)

§ 2º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário; e

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por desconto ou compensação.

Resta claro que o pedido de ressarcimento deve se dar pelo saldo credor do trimestre, desta monta, mantêm-se as glosas.

8. Notas fiscais de períodos anteriores

O motivo das glosas das notas fiscais em questão se deu pelo aproveitamento de valores relativos a períodos anteriores, o que, conforme entendimento da autoridade fiscal, não há permissão, na legislação, para utilização dos respectivos créditos.

O julgador de piso, por sua vez, ratificou o entendimento exarado no Despacho Decisório e observou que não houve apresentação de documentos capazes de comprovar que as mercadorias, amparadas pelas das notas emitidas em setembro 2015, entraram, somente em outubro, no estabelecimento da recorrente, como esta alegou.

Na peça recursal, a recorrente entende que o creditamento é possível e argumenta que o saldo credor é composto por créditos originados de períodos anteriores, portanto, a mesma sistemática deve ser aplicar.

A partir deste ponto, o recurso voluntário inicia matéria estranha à lide, com a sustentação de que não se deve sobrestar o julgamento do processo, bem como é equivocada a glosa dos créditos presumidos, tendo em vista que:

“Assim, para análise dos créditos presumidos pelos quais a Recorrente faz jus, a d. Autoridade Fiscal deveria, além de analisar o crédito presumido previsto nos artigos 55 e 56 da Lei n.º 12.350/2010, apurar o crédito presumido concedido pelo art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, uma vez que a Recorrente também produz mercadorias classificadas no código 16 da NCM.

Tal fato, por si só, demonstra a nulidade das autuações realizadas em relação ao crédito presumido relativo ao 1º tri/2014 ao 4º Tri/2015, uma vez que a Autoridade Fiscal deixou de analisar o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/10, pois não considerou que a Recorrente produzia mercadorias classificadas no código 16 da NCM.

(...)

Diante de todo o exposto, requer-se a reversão do entendimento de que os créditos foram utilizados integralmente nos descontos dos débitos das contribuições de PIS e da Cofins, não restando saldo a ser utilizado em janeiro/2017.”

Desta forma, em relação a este tema, não deve ser conhecida tal matéria.

Pois bem.

Entendo que as razões acima expostas, quando da manutenção das glosas dos serviços de frete de períodos anteriores, aplicam-se às notas fiscais de períodos anteriores, sendo prescindível a reprodução daqueles argumentos.

Portanto, da mesma forma decidido no tema anterior, devem ser mantidas as glosas.

9. Energia elétrica

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

“Para a verificação da consistência das informações com relação a esta rubrica, foi realizado o batimento entre as informações declaradas pelo contribuinte e as faturas de energia elétrica.

Decorrente dessas verificações, foram realizados ajustes no valor declarado descontando-se os valores referentes a contribuição para iluminação pública (CIP), demanda contratada, ICMS Subvenção, custo de disponibilização do sistema, ajustes, atualizações, juros e multas.”

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. Não devem gerar direito ao crédito os valores pagos a título de iluminação pública (CIP), demanda contratada, ICMS Subvenção, custo de disponibilização do sistema, ajustes, atualizações, juros e multas, mesmo que cobrados na fatura, tendo em vista não se referirem ao custo da energia elétrica efetivamente consumida.

Do mesmo modo, não devem ser revertidas as glosas sobre as faturas não apresentadas, sobre as quais não houve questionamento pela recorrente.

9.1. Energia elétrica fornecida pela Eletrorural

A autoridade fiscal glosou os créditos pela aquisição de energia elétrica junto à empresa cooperativa de eletrificação rural Eletrorural.

Além de se tratar de ato cooperativo, para o qual não incide o PIS e a COFINS, o art. 12 da Instrução Normativa n.º 635/06 permite a exclusão da base de cálculo das contribuições:

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.

10. Operações não comprovadas

A respeito deste tema, descreve o Despacho Decisório:

“Na planilha apresentada pelo contribuinte foram informadas operações de **aquisição de serviço de frete das pessoas jurídicas** TRANS ABC-TRANSPORTE ROD CARGAS LTDA-ME, TRANSPORTADORA LOBO & LOBO LTDA e ULISSES TADEU BOZZANO - TRANSPORTES – ME.

No entanto, em relação a algumas destas operações (relação completa em tabela anexada a este parecer, sendo que na última coluna da tabela estará a indicação “10”), não foram encontrados os documentos eletrônicos (Ct-e ou Nf-e) que as comprovassem.

Ainda assim, o interessado foi intimado, através do Termo de Intimação n.º 195/2017, a apresentar documento comprobatório dessas aquisições de serviços. No entanto, não houve manifestação no contribuinte em relação e esse Termo de Intimação, e, portanto, as aquisições da TRANS ABC-TRANSPORTE ROD CARGAS LTDA-ME, da TRANSPORTADORA LOBO & LOBO LTDA e da ULISSES TADEU BOZZANO - TRANSPORTES – ME, cujos documentos não foram encontrados em meio eletrônico e nem foram apresentados pelo contribuinte, foram glosadas.

Em relação a **aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos e a diversas aquisições de serviços utilizados como insumos** também não foram encontrados os documentos eletrônicos, e, por este motivo, através de técnica de amostragem, o interessado foi intimado a apresentar documentação comprobatória destas operações. Como já mencionado, o interessado não se manifestou em relação ao Termo de Intimação 195/2017, e, assim, estas operações foram desconsideradas para fins de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.” (destaquei)

A recorrente, em sua manifestação de inconformidade, alega que não foi possível a apresentação dos documentos devido ao grande volume, juntando comprovantes a título de

amostragem. O julgador *a quo* reverteu as glosas sobre os documentos que compreendeu como sendo comprobatórios do direito.

Em recurso voluntário, a recorrente, sobre o tema, limita-se a afirmar que:

“Para efetivamente comprovar o direito ao creditamento, seguem anexos ao presente recurso as notas fiscais e documento pertinente para comprovação das operações.”

Inicialmente, possuo o entendimento de que o momento para apresentação de elementos de prova é na impugnação/manifestação de inconformidade, nos termos do art. 16, § 4º, Decreto n.º 70.235/76, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Não ocorrendo nenhuma das situações previstas, não se deve conhecer dos documentos, por preclusão.

Em que pese o meu entendimento, em virtude da divergência entre Conselheiros sob a égide do princípio da verdade material, verifica-se que todos os documentos fiscais apresentados junto ao recurso voluntário encontram-se às fls. 988 a 1067.

Contudo, a recorrente sequer apresenta demonstrativo ou indicação de quais documentos estão relacionadas às despesas em questão, sem empregar os mínimos esforços para influir eficazmente na convicção do julgador.

O encargo, a quem recai o ônus da prova, abrange não só o de especificar os fatos detalhadamente circunstanciados, mas também o de evidenciar o vínculo entre os fatos e as provas. Até por força de um processo de lógica e de uma relação de causa e efeito, esse encargo de vinculação se insere no ônus da prova.

E mais, a produção probatória observar-se-á útil, necessária e adequada, como imposição do princípio da celeridade e da economia processual e, por isso, a prova deve ser relevante e pertinente, não só pela capacidade de resolver a lide, mas por sua relação intrínseca com a verdade.

De toda sorte, do exame dos documentos, não encontra-se referência à Trans ABC, Transportadora Lobo & Lobo ou Ulisses Tadeu Bozanno. Em relação às demais rubricas, pela deficiência exposta, não se faz possível a irrefutável vinculação destes às glosas efetivadas pela autoridade fiscal.

Além dessas, a fiscalização efetuou glosas sobre faturas de energia elétrica não comprovadas.

Além disso, as faturas de energia elétrica n.º 280.938 e 280.993 da Elektro Eletricidade e Serviços S/A e n.º 816.837 e 50.081 da Copel Distribuição S/A não foram apresentadas pelo contribuinte (...)"

Em relação às faturas da Elektro não apresentadas à fiscalização e junto da manifestação de inconformidade, a recorrente apresenta, em recurso voluntário, duas faturas que não condizem com a numeração indicada pela fiscalização. Portanto, além do destempo na apresentação das provas, as faturas não cumprem o propósito comprobatório.

Do exposto, devem ser mantidas as glosas.

11. Benfeitorias em bens do ativo imobilizado

No que concerne aos créditos de benfeitorias em bens do ativo imobilizado, glosados pela fiscalização, houve a constatação de que os créditos foram apurados de forma acelerada, no prazo de 24 meses, em desacordo com as normas aplicáveis.

A recorrente, em seu recurso, alega que a motivação da glosa se deu sobre as benfeitorias e que a DRJ entendeu que somente são passíveis de creditamento as despesas de depreciação com edificações. A alegação afasta-se da verdade, cabendo a reprodução de trecho das razões de decidir do julgador de piso:

"(...) A apuração de créditos em relação às referidas benfeitorias deveria ser efetuada de acordo com a regra geral prevista no art. 3º, VII, § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003, isto é, sobre o valor dos encargos de depreciação do bem, determinados de acordo com a taxa fixada pela RFB em função do prazo de vida útil do bem.

Ainda em relação a esse ponto, cumpre observar que as orientações relativas ao preenchimento do DACON e da EFD-Contribuições mencionadas na manifestação de inconformidade apenas confirmam as conclusões da fiscalização, pois preveem expressamente que a apuração do crédito no prazo de 24 meses é para "aquisição de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos" e para "aquisição de edificações novas" e "construção de edificações".

Ademais, sustenta a recorrente que a depreciação acelerada está prevista no art. 6º da Lei nº 11.488/07:

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

Escapa à recorrente que a referida norma disciplina o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura – REIDI, no qual é beneficiária do regime a pessoa jurídica que tenha projeto aprovado para implantação de obras de infra-estrutura nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação.

A recorrente não faz prova de ser beneficiária do regime.

Outrossim, cristalino é o art. 12 do Decreto n.º 3.000/99 – RIR, ao determinar que a depreciação acelerada aplica-se apenas a bens móveis, sendo inaplicável às edificações e benfeitorias realizadas pelas recorrentes:

"Art. 312. Em relação aos **bens móveis**, poderão ser adotados, em função do número de horas diárias de operação, os seguintes coeficientes de depreciação acelerada (Lei n.º 3.470, de 1958, art. 69)" (destaquei)

Destarte, reputo por correta a glosa.

12. Crédito presumido na aquisição de batata

Os créditos presumidos na aquisição de batata, classificada na NCM 0701.90.00, obedecem o art. 8º da Lei n.º 10.925/04, que dispõe:

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

Acontece que, conforme informado pela recorrente à fiscalização, a cooperativa utiliza-se da batata para produção de batata frita, classificada na NCM 2005.20.00.

A recorrente defende-se através da alegação de que os produtos listados no art. 8º acima transcrito é exemplificativo, ademais, a cooperativa atende aos demais requisitos como aquisição de produtor pessoa física, ser uma empresa agroindustrial e fabricar produto para consumo humano.

Entende, também, que *“quando não se permite a possibilidade do desconto do crédito presumido, estaria não ocorrendo a não cumulatividade”*, requerendo, por fim, a reversão dos créditos glosados ou a aplicação do redutor de 35% da alíquota prevista para as contribuições sobre os demais produtos, nos termos do art. 8º, III, § 3º, Lei n.º 10.925/04.

Não se pode coadunar com essa tese.

Para que haja direito ao crédito presumido, o rol de produtos é taxativo, não bastando a destinação para consumo humano ou animal e a compra efetivada junto a produtor pessoa física.

A batata adquirida pela recorrente é insumo para fabricação da batata frita do NCM 2005.20.00, que não se encontra previsto no art. 8º. A lei determina as condições para fruição de benefício nela previsto, ao qual, no presente caso, a recorrente não faz jus.

13. Atualização monetária pela taxa SELIC

A recorrente requer que os valores revertidos sejam atualizados mediante a incidência da SELIC, a partir do período de apuração do crédito, consoante com o disposto no Decreto n.º 2.138/97 e no art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95.

Sobre o tema, de maneira elucidativa, discorreu o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, no seu voto do Acórdão n.º 3301-012.384, no julgamento do Processo n.º 16366.720737/2013-66 em sessão de 22 de março de 2023, que passo adotar como razões de decidir:

“Quanto à incidência da atualização monetária e pagamento de juros compensatórios sobre o ressarcimento de créditos do PIS e da Cofins, o art. 14 da Lei n.º 10.833/2003, que também se aplica ao PIS, vedava-os expressamente, assim dispondo:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

No entanto, posteriormente, o STJ decidiu no julgamento dos REsp n.ºs 1.767.945, 1.768.060 e 1.768.415, sob a sistemática dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 (Código de Processo Civil), que é devida a correção monetária sobre o ressarcimento de saldos credores de créditos escriturais, quando há resistência do Fisco em deferir o pedido. Ainda, segundo a decisão desse Tribunal Superior, a resistência do Fisco se configura depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias contados da data de protocolo do respectivo pedido de ressarcimento.

A decisão no REsp n.º 1.767.945, transitou em julgado na data de 28 de maio de 2020, cuja ementa reproduzimos, a seguir:

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

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

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

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

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

5. Precedentes: EREsp 1.461.607/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Rel. p/ Acórdão Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, DJe 1º/10/2018; AgInt no REsp 1.239.682/RS, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 13/12/2018; AgInt no REsp 1.737.910/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 28/11/2018; AgRg no REsp 1.282.563/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 16/11/2018; AgInt no REsp 1.724.876/PR, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 07/11/2018; AgInt nos EDcl nos EREsp 1.465.567/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 06/11/2018; AgInt no REsp 1.665.950/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 25/10/2018; AgInt no AREsp 1.249.510/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 19/09/2018; REsp 1.722.500/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/11/2018; AgInt no REsp 1.697.395/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 27/08/2018; e AgInt no REsp 1.229.108/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/04/2018.

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

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

Essa mesma ementa foi utilizada nas decisões dos REsp nºs 1.768.060 e 1.768.415 que foram julgados no mesmo dia. Ambos os julgamentos trataram de pedidos de ressarcimento de créditos presumidos do PIS e da Cofins da agroindústria, assim ementados:

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

Ressaltamos ainda que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) levando-se em conta as decisões do STJ e o Parecer PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho 2021, já atualizou o SIEF para aplicar os juros compensatórios, à taxa Selic, sobre os pedidos de ressarcimento do PIS e da Cofins depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias contados da data de protocolo do respectivo pedido, nos termos da Nota Técnica Codar nº 22/2021, data de 30/06/2021."

Portanto, deve-se reconhecer o direito à atualização monetária do ressarcimento deferido, considerando-se o termo inicial somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Conclusão

Diante das razões expostas, rejeito a preliminar arguida e voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para: (1) reverter as glosas (a) em relação aos materiais de embalagem e (b) sobre o crédito com serviço de frete na aquisição de bens não tributados, contratado junto a transportadora pessoa jurídica e cujo ônus seja da recorrente; (2) conceder o recálculo, pela alíquota básica das contribuições, sobre a reversão das glosas do serviço de frete do leite adquirido; e (3) reconhecer o direito à atualização monetária do ressarcimento deferido, considerando-se o termo inicial somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe