



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10940.902968/2017-62
ACÓRDÃO	3102-002.851 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CASTROLANDA – COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo, como decidido pelo STJ no julgamento do RESP 1.221.170/PR, de reprodução obrigatória por este Conselho, por força do artigo 99 do RICARF.

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.

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

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

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. PROTEÇÃO E CONSERVAÇÃO. INDÚSTRIA DE ALIMENTOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção e conservação do produto durante o transporte, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em vista dos requisitos da essencialidade ou relevância e especificidade desse ramo de atividade.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE.

O frete pago na aquisição de produtos é apropriável no regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da COFINS, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições. Súmula CARF nº 188.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM OS ENCARGOS DE DEMANDA CONTRATADA. DIREITO AO CRÉDITO.

Na apuração da COFINS não-cumulativa podem ser descontados créditos sobre os encargos com demanda contratada de energia elétrica.

CRÉDITO. DESPESAS COM MÃO-DE-OBRA PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

No sistema de não-cumulatividade, não geram créditos passíveis despesas com mão-de-obra pessoa física contratadas diretamente.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos processos de ressarcimento, restituição e compensação, o ônus de comprovar a existência, a certeza e a liquidez do direito creditório é do contribuinte.

EXISTÊNCIA, CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE DE AFERIÇÃO. INADMISSÃO DO DIREITO CREDITÓRIO.

Na impossibilidade de atestar a existência, certeza e liquidez do direito creditório, a inadmissão dos créditos é medida que se impõe.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS, OU OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NÃO RETIFICADOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos devidos demonstrativos de apuração dos períodos de apuração de interesse retificadores nos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o recurso da seguinte forma: i) por unanimidade, para: a) conhecer integralmente do recurso; e b) reverter a glosa referente aos fretes relativos ao transporte de produtos cuja aquisição não gera créditos, desde que tenham sido efetivamente tributados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, nos termos da súmula CARF nº 188; ii) por maioria, para reverter as glosas dos seguintes itens: a) reverter a glosa sobre materiais de embalagens, inclusive de transporte; b) reverter a glosa dos créditos relativos aos dispêndios gastos com a demanda contratada, mantendo-se a glosa dos créditos relacionados a contribuição de iluminação pública; Vencidos no primeiro item o conselheiro Jorge Luís Cabral, e no segundo item os conselheiros Pedro Sousa Bispo e Fábio Kirzner Ejchel.; iii) por voto de qualidade, para manter a glosa dos créditos extemporâneos. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães (relatora) e Karoline Marchiori de Assis. Designado o conselheiro Jorge Luis Cabral para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Redator designado

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Karoline Marchiori de Assis, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela DRJ:

O presente processo tem por objeto a manifestação de inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório solicitado no Pedido de Ressarcimento – PER nº 27326.65157.300516.1.1.19-3288.

O aludido PER tem por objeto o saldo de créditos de COFINS não cumulativa referente ao 1º Trimestre de 2016, apurado pelo contribuinte acima identificado, no valor de R\$ 9.186.426,21.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa-PR, por meio do Despacho Decisório de fls. 266, reconheceu o direito ao crédito no valor de R\$ 4.811.203,99. Os motivos do indeferimento parcial constam do Parecer de fls. 267 a 300, cujos principais pontos são sintetizados a seguir:

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

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

Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições. Em face da vedação prevista no art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, foram glosados os créditos apurados sobre aquisições de bens para revenda e bens utilizados como insumos que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições. Como exemplo, foram citadas algumas notas fiscais de aquisição de produtos que foram vendidos com isenção, suspensão e alíquota zero.

Bens e serviços utilizados como insumos – Geral. Com base no entendimento constante da Solução de Consulta Cosit nº 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 à aquisição de peróxido de hidrogênio, ácido nítrico 53% e outros detergentes e produtos químicos, além de serviços de dedetização, desinfecção e outros semelhantes. Os créditos referentes a equipamentos de segurança e proteção individual foram glosados, mencionando-se, nesse ponto, a Solução de Consulta Cosit nº 99/2015. Também foram glosadas as aquisições de vestuários e uniformes (jalecos, calças, camisas, etc.) em virtude de a Lei nº 10.637/02, 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. Foram também glosados nesse item diversos outros bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo.

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 destinam precipuamente ao transporte das mercadorias. Assim, foram glosados os créditos apurados sobre aquisições de caixas de papelão, filme stretch, filme shrink, fitas adesivas, paletes de madeira e outros.

Serviço de transporte de cargas na aquisição de bens. Com base na Solução de Divergência Cosit nº 7/2016 e na Solução de Consulta Cosit nº 292/2017, aplicou-se 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 adquiridos de pessoas físicas e bens vendidos com alíquota zero.

Serviço de transporte de cargas – Entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica. Considerou-se que os gastos com transporte de insumos e de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica 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. Assim, foram glosados os créditos apurados sobre serviços de transporte de insumos ou de produtos entre filiais da interessada.

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

energia elétrica referentes a contribuição para iluminação pública, demanda contratada, custo de disponibilização do sistema, juros e multas.

Bens do ativo imobilizado – Máquinas e equipamentos. Com base no disposto no art. 3º, VI, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, foram glosados alguns créditos relacionados com máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, por não se referirem a bens utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (por exemplo, “Varredora de Piso”, “Porta Vectorflex” e “Fragmentadora de Papel”). Foram também glosados os créditos do imobilizado que foram transferidos de terceiros, que não os fornecedores destes tipos de equipamentos, pois pelas informações que puderam ser obtidas nas notas fiscais, foram adquiridos usados pela Castrolanda. Do mesmo modo, foram glosados os itens do ativo imobilizado adquiridos sem contribuição na aquisição e também os itens nos quais o valor do item imobilizado ou o valor do bem não coincidiu com os apresentados pelo contribuinte em sua planilha de cálculos e nas notas fiscais apresentadas à fiscalização.

Aquisições de pessoas físicas. Foram glosados os créditos relativos a bens incorporados ao ativo imobilizado que foram adquiridos de pessoas físicas, tendo em vista o disposto no §2º e o §3º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, segundo os quais o direito ao crédito se dá apenas quando os bens e serviços são adquiridos de pessoa jurídica.

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

Crédito presumido – Batata. Foram glosados créditos presumidos relativos à 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 – Leite. Foram glosados os créditos presumidos apurados em relação a aquisições de empresas que não preenchem os requisitos legais. Destacou-se que nos termos da legislação, o crédito presumido aplica-se unicamente às aquisições feitas de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, de cooperativa de produção agropecuária, e de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, entendendo-se por atividade agropecuária, de acordo com o art. 3º, §1º da Instrução Normativa SRF nº 660/06, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais.

Crédito presumido – Suínos. Foram glosados os créditos presumidos apurados sobre aquisição de farelo de trigo classificado na posição 2302.30.10, pois tal hipótese não se encontra ao abrigo do art. 55 da Lei nº 12.350/2010. Também foram glosadas algumas notas fiscais cujos valores informados pelo contribuinte

não coincidiram com aquelas encontradas nos sistemas. O mesmo ocorreu com a parcela das aquisições de insumo proporcionais às operações de venda de carne suína no mercado interno, pois nos termos da citada legislação, a apropriação dos créditos presumidos se dá apenas e tão somente nos casos em que os produtos, resultado da utilização dos insumos geradores de crédito, sejam destinados à exportação.

Crédito presumido – Farelo de Soja. Foram glosados os créditos presumidos apurados pelo contribuinte na aquisição de farelo de soja, por falta de previsão legal, haja vista que a Lei nº 12.865/2013 passou a prever a possibilidade de apuração de crédito apenas nas operações de venda do farelo, e não nas aquisições, bem como afastou expressamente a aplicação do regime da Lei nº 10.925/2004 e da Lei 12.350/2010 para o produto em questão.

Notas fiscais de outros períodos. Foram glosadas as notas fiscais que não se referem aos trimestres em que constam como geradoras de créditos.

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

Apuração final. Para calcular o valor do crédito a ser ressarcido, partiu-se das informações declaradas pelo contribuinte e em seguida foram descontados da base de cálculo dos créditos os valores das glosas acima relatadas. Da base de cálculo apurada foi realizado o rateio de acordo com a vinculação com a receita tributada no mercado interno tributado, receita não tributada no mercado interno e receita de exportação. Foram desconsiderados os aproveitamentos efetuados pelo contribuinte, de créditos referentes a períodos anteriores, em virtude da constatação de que o contribuinte mantinha sempre saldo igual na conta que utilizou, ou seja, não estava deduzindo os valores já utilizados.. Na sequência, foi demonstrado o cálculo dos créditos e a utilização dos mesmos para desconto do débito do período, em relação ao qual foram consideradas as informações declaradas pelo interessado no SPED Contribuições. O resultado final foi o reconhecimento do crédito passível de ressarcimento no valor de R\$ 4.811.203,99.

O contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório em 21/02/2018 (fls. 463) e apresentou manifestação de inconformidade em 23/03/2018 (fls. 138 a 194), 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/produtiva 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.

- Questiona a glosa relativa às “aquisições de cooperados”, afirmando que praticamente todas as operações realizadas por uma cooperativa a outra são tributadas pelo PIS e pela Cofins e que o fato de haver algumas deduções ou exclusões na apuração do valor a recolher pela cooperativa vendedora não enseja a limitação à apuração de crédito prevista no inciso II do § 2º do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Nesse sentido, cita a Solução de Consulta Cosit nº 65/2014, a qual concluiu que “a aquisição de produtos junto a cooperativas não impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa”. Menciona também o Parecer PGFN/CAT nº 1425/2014, segundo o qual o direito ao crédito se 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 a 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. Além disso, alega que em relação a uma parcela das notas fiscais listadas pela autoridade fiscal o Código de Situação Tributária – CST é representado pelo nº 051, cuja transcrição é “operação nacional com direito a crédito – vinculada exclusivamente a receita não tributada no mercado interno”. Defende que o CST nº 051 autoriza a tomada do crédito e que o fato de constar nas informações complementares da nota fiscal que houve a suspensão da contribuição, por si só, não tem o condão de afastar esse crédito. Especificamente em relação às aquisições de detergentes (por exemplo, Dermagel e Oxiclean), afirma que inobstante na classificação desses produtos conste a NCM 38.08, cuja descrição aponta “defensivos agrícolas”, trata-se de produtos

utilizados para assepsia e desinfecção no setor de produção leiteira (ordenha mecânica), ou seja, não são de fato defensivos agrícolas sujeitos à alíquota zero nos termos do art. 1º, II, da Lei nº 10.925/2004.

- 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.

- 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. 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.

- Para os “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.

- Impugna a glosa relacionada às despesas com “florestamento e reflorestamento”, aduzindo que a manifestante exerce essa atividade 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.

- Contesta a glosa relativa aos “serviços de transporte de cargas na aquisição de bens”. Nesse ponto, faz referência ao que já foi alegado em relação às “aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições” e menciona alguns julgados do CARF no sentido da possibilidade de creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de mercadorias tributadas com alíquota zero. Traz ainda considerações a respeito de créditos relacionados ao tratamento de efluentes, alegando 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.

- Em relação à glosa dos “serviços de transporte de carga – entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica”, 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. Afirmar 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.

- Quanto à glosa relativa às despesas com “energia elétrica”, 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 à “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.

- Ataca a glosa relativa a bens do ativo imobilizado – “máquinas e equipamentos” - afirmando que se trata de produtos utilizados diretamente no setor de produção da empresa, sendo portanto possível o aproveitamento de créditos. Frisa que o CARF vem decidindo favoravelmente a contribuintes que se creditaram de bens e serviços de itens como materiais de limpeza e desinfecção, itens ligados ao transporte de produtos, subprodutos e insumos, e, inclusive, serviços relacionados à lavagem de uniforme de funcionários.

- Contesta também a glosa de “aquisições de pessoas físicas”, alegando que esses valores não dizem respeito a custo de aquisição de bens, mas sim a prestação de mão-de-obra de pessoa física. Argumenta que diante do já ressaltado conceito amplo de insumo, pode-se afirmar que a mão-de-obra é verdadeiro custo diretamente relacionado à produção de bens e devem, sem sombra de dúvida, ser considerada na apuração do crédito das contribuições.

- Pugna pela concessão do direito à apresentação dos documentos referentes aos créditos glosados pela autoridade fiscal no item “ausência de comprovação das operações”. Defende a possibilidade de juntada dos mesmos 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.

- 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. Afirmar também que os créditos em questão foram apurados na aquisição de batata classificada na NCM 2005.20.00, mas a fiscalização entendeu equivocadamente que a correta classificação do produto

corresponderia a NCM 0701.90.00, o que representa hipótese de exclusão do referido direito creditório. Para demonstrar o equívoco da fiscalização, apresenta os textos das referidas classificações e afirma que a NCM nº 2005.20.00 pressupõe que a batata não seja congelada, sendo que no caso a batata é congelada para a finalidade de produção de batatas fritas, sendo então correta a classificação no NCM 0701.90.00.

- Contesta a glosa referente ao “crédito presumido – leite”, afirmando que a fiscalização deixou de considerar as vendas de “leite pré beneficiado” realizadas pela manifestante. Alega que além de adquirir o leite para a produção de derivados, a manifestante comercializa o leite na forma “pré-beneficiada”, o que configura industrialização, nos termos do art. 4º, I e II, do Regulamento do IPI, e, consequentemente, permite o enquadramento na hipótese de apuração de crédito presumido prevista no art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Destaca também as operações com leite concentrado/desidratado, nas quais o leite cru adquirido é transformado em outro produto em decorrência do processo a que é submetido. No intuito de demonstrar que os “leites desidratados” não são “leite”, mas sim derivados deste, aponta a diferença de classificação na NCM e cita dispositivos do Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal (RIISPOA) e do Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Leite Fluído a Granel de Uso Industrial (Portaria MAPA 146/96). Conclui que deve ser reconhecido que a manifestante adquire o leite *in natura* junto ao produtor e, além de produzir derivados, também comercializa o leite cru pré-beneficiado, o leite concentrado e o creme de leite, que são produtos resultantes da industrialização do leite, o que lhe garante o crédito presumido.

- Em relação ao crédito presumido na aquisição de suínos, contesta o entendimento da fiscalização de que só haveria crédito nas aquisições vinculadas à exportação. Afirma que não se aplica apenas a regra da Lei nº 12.350/2010, pois também se apura crédito presumido pelos critérios do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, uma vez que os produtos comercializados pela manifestante estão no rol do “capítulo 02”. Além disso argumenta que a interpretação dada pela fiscalização à regra do § 5º, I, do art. 55 da Lei nº 12.350/2010 não se aplica às operações da manifestante, pois trata-se de vedação destinada à pessoa jurídica que vende o suíno para a Castrolanda, e não o contrário. Afirma ser necessária diligência para verificação das vendas no mercado interno cuja classificação fiscal atende a regra do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

- Em relação às glosas de aquisições de farelo de soja, alega que a classificação no NCM nº 1208.10.00 está correta, pois o farelo é o resíduo da fabricação de farinha de gramíneas, ou seja, não é a farinha em si, sendo utilizado precipuamente para o consumo de animais e humanos. Adverte que o farelo aqui tratado não é oriundo da fabricação ou extração do óleo de soja, e sim da fabricação da farinha deste.

- Quanto às notas fiscais 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.

- Impugna a glosa referente a “devolução de cooperados”, alegando que não há obrigatoriedade de efetuar o estorno de crédito em razão da devolução, podendo o interessado optar pelo registro do débito via emissão de nota fiscal de saída com seu lançamento em conta gráfica, o que possui o mesmo efeito ao final da operação. Afirma que irá diligenciar para que durante a instrução do processo seja feita a juntada dos comprovantes necessários para certificar a regularidade dessa operação, demonstrando que não houve aproveitamento de crédito a maior do que o previsto na legislação.

- 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 consequente empobrecimento injusto do contribuinte. Aduz que a demora no ressarcimento tem natureza de “resistência ilegítima”, o que corrobora a necessidade de correção monetária do crédito pleiteado, conforme julgados do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. Saliencia que no caso não se trata de mero crédito escritural, mas sim de crédito objeto de pedido de ressarcimento, no qual a mora do Fisco pode ser constatada pelo decurso de mais de 360 dias entre os pedidos de ressarcimento e a data do reconhecimento dos mesmos. 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.

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 30/04/2021, o processo foi baixado em diligência (Despacho de fls. 477- 478), para que a autoridade fiscal de origem apresentasse planilha com a descrição dos bens e serviços glosados por não enquadramento no conceito de insumo, haja vista que tal descrição não havia constado na planilha inicialmente anexada ao processo.

Em atendimento ao solicitado, a autoridade fiscal anexou ao processo o arquivo não paginável de fls. 485, o qual é composto de uma planilha geral de itens glosados e uma específica para as aquisições que foram glosadas em razão da aplicação do conceito de insumo.

O contribuinte tomou ciência da anexação da planilha em 11/08/2023 (fls. 489) e apresentou manifestação em 06/09/2023 (fls. 4923 e 494), na qual afirma que concorda com o resultado da diligência e requer a reversão das glosas em face do conceito de insumo definido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

É o relatório.

A 5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, por meio do Acórdão nº 109-021.008, de 28 de fevereiro de 2024, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

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 sobre bens para revenda e 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. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO VINCULADA AO CRÉDITO DO 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 DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PRODUTOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA.

Os serviços de transporte de insumos entre estabelecimentos do contribuinte podem ser considerados insumos para fins de apuração de crédito da COFINS.

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 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.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ROL TAXATIVO.

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

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, reiterando as alegações apresentadas na manifestação de inconformidade em relação às seguintes glosas mantidas, apresentando fundamentos sobre os tópicos:

- Bens para revenda – aquisição de cooperados
- Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições
- Bens e serviços utilizados como insumos – aquisição de embalagens; serviços de transporte de cargas na aquisição de bens; energia elétrica;
- Bens do ativo imobilizado: a) máquinas e equipamentos; b) aquisições de pessoas físicas;
- Operações não comprovadas
- Crédito presumido – batata
- Crédito presumido – leite
- Crédito presumido – suínos
- Crédito presumido – farelo de soja
- Créditos extemporâneos
- Devoluções de cooperados

Em 30/05/2025, foi realizada a juntada, aos presentes aos autos, de decisão judicial proferida no âmbito de Mandado de Segurança impetrado contra ato coator do Ilmo. Sr. Presidente do CARF, através da qual foi parcialmente deferido o pedido liminar pleiteado, determinando a distribuição e inclusão em pauta de julgamento dos recursos interpostos nos

processos administrativos indicados, dentre os quais o presente processo, no prazo de 60 (sessenta dias), contados de forma corrida, em dias não úteis, sob pena de multa a ser fixada.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

1. Do Conceito de Insumos para a apuração dos créditos da COFINS

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição ao PIS e à Cofins tem previsão nas Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade. Contudo, faltou ao legislador infraconstitucional esclarecer o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS.

O conceito de insumo no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário. Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

No julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), o Superior Tribunal de Justiça adotou uma interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, entendendo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, e assentou o entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser verificado de acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua imprescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social.

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. 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.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 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) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Portanto, de acordo o Superior Tribunal de Justiça, um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo tanto pelo critério da essencialidade como pelo critério da relevância, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004.

Oportuno trazer à colação os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o 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. Por sua vez, 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, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Frisa-se que no referido julgamento foi reconhecida a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004, ao se fixar as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

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

Para a correta aplicação do conceito de insumo, há que observar a aplicação do “teste de subtração” proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu Voto-Vogal no julgamento do RESP 1.221.170/PR, que consiste basicamente em verificar se, ao subtrair o item da atividade, esta permanece ou não sendo desenvolvida ou sua subtração implica substancial perda da qualidade do produto ou serviço:

VOTO-VOGAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. APLICAÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C, DO CPC.

“(…)

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na

impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

(...)”

Com a aplicação do referido método, é permitido visualizar e obter com clareza as particularidades de cada atividade exercida pelos contribuintes seja no processo produtivo, seja na prestação de serviços, identificando a imprescindibilidade de cada insumo na sua execução.

Portanto, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

2. Bens para revenda e bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de associados

Neste tópico, a controvérsia cinge-se à possibilidade de a Recorrente apropriar créditos de COFINS na aquisição de bens para revenda, assim como bens e serviços destinados à utilização como insumos, fornecidos pelos próprios associados.

Como mencionado no acórdão recorrido, Autoridade Fiscal firmou entendimento de que as aquisições realizadas pela Recorrente de seus cooperados não poderiam gerar créditos da COFINS, posto que o direito ao crédito estaria restrito às aquisições de “não associados”, uma vez que a entrega de produtos pelos cooperados se trata de ato cooperativo, fundamentando a glosa de tais créditos com base no disposto no art. 23 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 24/03/2006:

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

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

(...)

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

A DRJ prosseguiu esclarecendo que a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15/12/2022, contém a mesma vedação:

Art. 323. As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

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

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

Defende a Recorrente que a Autoridade Fiscal adotou uma interpretação restritiva no que concerne ao aproveitamento de crédito na aquisição de bens dos cooperados e afirma 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. O fato de haver algumas deduções e/ou exclusões na apuração dos tributos a recolher pela cooperativa/vendedora não caracteriza a limitação prevista no inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.”*

Sustenta ainda a Recorrente, em seu recurso voluntário, que:

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

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

Entendo que razão não assiste à Recorrente, uma vez que a própria essência da operação realizada entre a cooperativa e os seus associados, a qual não configura uma compra e venda, mas sim mera entrega de produtos para comercialização ou industrialização (art. 79, parágrafo único, da Lei nº 5.764/71), resulta na vedação ao crédito.

Veja-se o seguinte trecho extraído do acórdão recorrido:

De qualquer forma, convém acrescentar que a vedação à apuração de crédito prevista nas citadas Instruções Normativas encontra respaldo na própria essência da operação realizada entre a cooperativa e seus associados, a qual não configura uma compra e venda, mas sim mera entrega de produtos para comercialização ou industrialização (art. 79, parágrafo único, da Lei nº 5.764/71).

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

(...)

Contudo, conforme já visto, a impossibilidade de apuração de créditos pela cooperativa adquirente no caso de aquisição de bens de associados não decorre apenas do fato de se tratar de operação não sujeita ao pagamento das contribuições, mas sim do fato de se tratar de ato cooperativo, o qual não configura uma aquisição de bens para revenda ou uma aquisição de insumos passível de gerar créditos de PIS e COFINS.

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

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

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos Recursos Especiais nºs 1.164.716 e 1.141.667, sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema 363/STJ – atualmente sobrestado), posicionou-se no sentido de que o art. 79 da Lei nº 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, restando firmada a seguinte tese: *“não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.”*

Veja-se a seguinte ementa:

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 parág. 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 desprovidimento 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)

Portanto, a jurisprudência do STJ se consolidou sobre a matéria no sentido de considerar que os atos cooperativos, como aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) e vice e versa, na busca dos seus objetivos sociais, não estão sujeitos à incidência das contribuições. O ato cooperativo sequer pode ser considerado operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

As decisões definitivas do Superior Tribunal de Justiça, proferidas na sistemática dos recursos repetitivos, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme previsto no RICARF/2023.

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

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

(...)

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

(...)

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

Neste sentido, segue precedente de relatoria da Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, acompanhada pelo colegiado por unanimidade, do qual transcreve-se o seguinte trecho do voto:

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

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

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

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

Dos créditos decorrentes de aquisição e pagamentos no mercado interno

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(Processo nº 10950.722121/2017-87; Acórdão nº 3301-011.297; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 26/10/2021)

Ressalte-se que esta Relatora já participou de julgamentos de recursos voluntários interpostos pela própria Recorrente, em outros processos administrativos nos quais se discutiu a mesma matéria e se firmou o entendimento pela manutenção da glosa dos créditos realizada pela Autoridade Fiscal, nos termos do voto do então Conselheiro Relator Márcio Robson Costa, que, após acertada fundamentação, concluiu, conforme se extrai do acórdão nº 3201-011.393, que *“os atos praticados com seus cooperados são considerados atos cooperativos, que não implicam operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria), não há que se falar na possibilidade de tomada de créditos.”*, restando o referido acórdão, em relação a este tópico, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

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

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

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

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

(Recorrente: Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda.; Processo nº 10940.902981/2017-11; Acórdão nº 3201-011.393; Relator Conselheiro Márcio Robson Costa; sessão de 20/12/2023)

No mesmo sentido do acórdão nº 3201-011.393, acima mencionado, citam-se os seguintes: acórdão nº 3201-011.383 (processo nº 10940.720354/2017-64); acórdão nº 3201-011.384 (processo nº 10940.720355/2017-17); acórdão nº 3201-011.347 (processo nº

10940.900001/2019-16); acórdão nº 3201-011.386 (processo nº 10940.900377/2017-51); acórdão nº 3201-011.385 (processo nº 10940.900004/2019-41); acórdão nº 3201-011.389 (processo nº 10940.900380/2017-74); acórdão nº 3201-011.392 (processo nº 10940.902980/2017-77) e acórdão nº 3201-011.395 (processo nº 10940.902983/2017-19).

A Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF também já teve a oportunidade de apreciar recursos voluntários interpostos pela própria Recorrente, sobre o tema em discussão neste tópico, convergindo o entendimento pela manutenção da glosa efetuada, conforme se pode extrair do acórdão 3301-013.513:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. ATO COOPERATIVO.

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

(Recorrente: Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda.; Processo nº 10940.900381/2017-19; Acórdão nº 3301-013.513; Relator Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe; sessão de 24/10/2023)

Por fim, transcrevo trecho da ementa do acórdão 3102-002.794, referente à recente julgamento deste colegiado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

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.

(Recorrente: Cooperativa Central Aurora Alimentos; Processo nº 10925.901577/2014-76; Acórdão nº 3102-002.794; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 17/12/2024)

Estando correto o procedimento da Autoridade Fiscal, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

3. Aquisições não sujeitas ao pagamento da COFINS

Em face da vedação prevista no art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, foram glosados os créditos apurados sobre aquisições de bens para revenda e bens utilizados como insumos que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições. Como exemplo, foram citadas algumas notas fiscais de aquisição de produtos que foram vendidos com isenção, suspensão e alíquota zero.

Para uma melhor compreensão da fundamentação da glosa realizada pela Autoridade Fiscal, segue abaixo reproduzido trecho extraído do Parecer da Delegacia da Receita Federal em Ponta Grossa – PR, de fls. 267/300, que fundamenta o deferimento parcial do pedido de ressarcimento:

2. Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições

Condição essencial para que haja o direito ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é que a aquisição dos produtos esteja sujeita ao pagamento das contribuições. Sem esta condição, o aproveitamento de créditos está vedado conforme a Lei nº 10.833/03, art. 3º, §2º:

“Art. 3º

[...]

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

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

Verificou-se, no entanto, que o contribuinte se utilizou de aquisições que não se sujeitaram ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para aproveitamento de crédito, o que é vedado pelo dispositivo supracitado.

A título exemplificativo, pode-se consultar a nota fiscal eletrônica nº 11.505 – chave 41160123456169000156550010000000021590040815 –, na qual é possível verificar que as aquisições de lenha foram informadas com isentas, portanto, não se sujeitaram ao pagamento das contribuições.

Além disso, de acordo com o art. 54, inciso I da Lei nº 12.350/10, com a redação dada à época:

“Art. 54. **Fica suspenso** o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I – insumos de origem vegetal, classificados nas posições **10.01 a 10.08**, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, **23.04** e

23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos:

a) para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

*b) **para pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos** classificadas nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;*

[...]

*II – **preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos** classificadas nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;*

Tal suspensão, quando aplicável, é obrigatória.

Tome-se, por exemplo, a chave de Nota Fiscal eletrônica sob nº 52160200080671000100550010006320261562317784, na qual pode ser vista a venda com a suspensão da contribuição que consta do código CST emitido na nota fiscal.

O mesmo se dá com a Nota Fiscal cuja a chave eletrônica é 35160307544518000135550010000285521002211583. O CST que consta da NF também é de saída com suspensão do PIS e da COFINS.

Outro exemplo é a NFe de Chave nº 35160304621695000260550010000029901000053071, também com saída suspensa, segundo a CST informada.

Podem ser citados, ainda como operações não sujeitas ao pagamento o GLP, cuja alíquota zero está definida no artigo 42 da MP nº 2.158-35/2001, os produtos da NCM 2309.9090 (identificadas junto a NFe)

Estas e outras operações não sujeitas ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foram retiradas da base de cálculo dos créditos das contribuições.

A relação completa das notas fiscais glosadas pelos motivos mencionados neste tópico está em tabela anexada a este parecer, sendo que na última coluna da tabela estará a indicação “**não sujeitas ao pagamento**”.

A Recorrente, inicialmente, traz apontamento genérico sobre o equívoco na interpretação literal do dispositivo legal que veda o desconto/abatimento de créditos de PIS e COFINS na aquisição de insumos tributados à alíquota “zero”, isentos ou não tributados, que violaria a finalidade da técnica não-cumulativa, em detrimento do “*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.*”

Em sequência a Recorrente defende que *“em relação a parcela das Notas Fiscais listadas, têm-se que a CST (Código de Situação Tributária) é representada pelo nº. 051, cuja transcrição é a seguinte: operação nacional com Direito a Crédito – vinculada exclusivamente a receita não tributada no mercado Interno. Imperioso ressaltar que o referido Código possui como escopo identificar qual a procedência da mercadoria objeto da respectiva Nota Fiscal, bem como identificar a forma como a mesma será tributada. Logo, o fato de constar nas informações complementares que houve a suspensão do pagamento da contribuição objeto desta demanda, por si só, não possui o condão de afastar o crédito requerido, isto por que a CST nº. 051 autoriza a tomada deste direito creditório”*.

Sobre este ponto, entendo correto o posicionamento da DRJ, a seguir transcrito:

A alegação de que algumas das aquisições glosadas estariam identificadas com o Código de Situação Tributária – CST nº 51, concernente a “operação nacional com direito a crédito – vinculada exclusivamente a receita não tributada no mercado interno”, também deve ser rechaçada de plano, pois não se trata de código constante da nota fiscal emitida pelo fornecedor, mas sim de código inserido pela própria interessada em sua escrituração fiscal para descrever a operação de entrada. Essa codificação atribuída pela interessada não vincula a autoridade fiscal, que pode perquirir a verdadeira natureza da operação, tal como foi feito no caso concreto.

Segundo se depreende dos fundamentos apresentados pela autoridade fiscal, **a verificação de que as aquisições não estavam sujeitas ao pagamento das contribuições, por serem tributadas a alíquota zero ou em virtude de suspensão, foi feita através das informações constantes das notas fiscais eletrônicas emitidas pelos vendedores. Portanto, a glosa foi baseada em elementos objetivos extraídos dos documentos que lastreiam as operações**, cujo conteúdo deve ser considerado correto, ao menos até que se demonstre o contrário.

Nada impede que a interessada demonstre que as informações constantes das notas fiscais eletrônicas emitidas pelas pessoas jurídicas vendedoras estão equivocadas, apontando, por exemplo, que a classificação da mercadoria ou o tratamento tributário dado pelo fornecedor decorre de erro de fato ou de erro na aplicação da legislação tributária. Nesse caso, a constatação de que a operação estava sujeita ao pagamento das contribuições pode acarretar o reconhecimento do direito da interessada à apuração de créditos.

Especificamente em relação aos produtos Dermagel e Oxiclean, defende a Recorrente que, inobstante a classificação dos referidos produtos constar a NCM 3808, cuja descrição é “defensivos agrícolas”, esse critério adotado pelo fornecedor não tem o condão de obstar o direito creditório da Recorrente, já que tais produtos não se enquadram como defensivos agrícolas, sendo utilizados para a assepsia e desinfecção no setor de produção leiteira (ordenhas eletrônicas).

Visando comprovar que os produtos revendidos não são defensivos agropecuários, a Recorrente apresenta o que segue:



Afirma que o NCM correto para a classificação do Dermagel seria o 3808.50.29:

38 - Produtos diversos das indústrias químicas
3808 - Inseticidas, rodenticidas, fungicidas, reguladores de crescimento para plantas, desinfetantes e produtos semelhantes, apresentados em formas ou embalagens para venda a retalho ou como preparações ou ainda sob a forma de artigos, tais como fitas, mechas e velas sulfuradas e papel mata-moscas.
3808.50 - Mercadorias mencionadas na Nota 1 de subposições do presente Capítulo
3808.50.2 - Apresentados de outro modo
3808.50.29 - Outros

De acordo com a DRJ, a operação de venda no mercado interno terá a alíquota do PIS e da COFINS reduzida a zero quando for referente a produto que: (i) seja um defensivo agropecuário; e (ii) seja classificado na posição 38.08 da TIPI.

No presente caso, não há controvérsia a respeito da classificação dos produtos na posição 3808 da TIPI, inexistindo questionamento nesse sentido. Portanto, a discussão reside na identificação ou não de tais produtos como “defensivos agropecuários”, alegando a Recorrente que os produtos adquiridos não teriam essa natureza.

O acórdão recorrido entende que os produtos Dermagel e Oxiclean são defensivos agropecuários, com base na seguinte fundamentação:

Analizando as características apontadas pela própria interessada, chega-se à conclusão de que os produtos em questão são defensivos agropecuários. Segundo ela afirma, trata-se de produtos utilizados na assepsia e desinfecção no setor de produção leiteira. Como exemplo, ela trouxe algumas informações específicas a respeito da utilização do produto denominado “Dermagel”, as quais são a seguir reproduzidas:

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

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

Ora, essa descrição deixa evidente que se trata de um defensivo - produto destinado à prevenção da ação danosa de seres vivos considerados nocivos (no caso, bactérias) – destinado à utilização na atividade de pecuária leiteira. Nesse ponto, é importante destacar que o dispositivo legal prevê a redução da alíquota a zero para defensivos “agropecuários”, o que abrange não só os defensivos “agrícolas”, mas também os voltados à “pecuária”, tais como os que estão sendo aqui analisados.

A DRJ aponta ainda que a Receita Federal do Brasil se pronunciou sobre o tema por meio da Solução de Consulta COSIT nº 335, de 23/06/2017:

A Receita Federal do Brasil pronunciou-se sobre esse tema por meio da Solução de Consulta COSIT nº 335, de 23/06/2017, publicado no DOU em 25/07/2017, cuja ementa é transcrita a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS DEFENSIVOS AGROPECUÁRIOS. ALÍQUOTA ZERO.

Para os fins previstos no art. 1º, II, da Lei nº 10.925, de 2004, consideram-se “defensivos agropecuários” os produtos que tenham registro pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa), consoante preveem o art. 5º do Decreto nº 4.074, de 2002, e o art. 24 do Regulamento anexo ao Decreto nº 5.053, de 2004.

Dispositivos Legais: Arts. 2º, 3º e 4º da Lei nº 7.802, de 1989; art. 1º, II e § 2º, da Lei nº 10.925, de 2004; arts.1º a 3º e 12 do Decreto-lei nº 467, de 1969; Decreto nº 2.376, de 1997; art. 5º, II, do Decreto nº 4.074, de 2002; arts. 4º, 24 e 25 do Anexo do Decreto nº 5.053, de 2004; art. 1º, II e § 2º do Decreto nº 5.630, de 2005; Decreto nº 7.660, de 2011.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP DEFENSIVOS AGROPECUÁRIOS. ALÍQUOTA ZERO.

Para os fins previstos no art. 1º, II, da Lei nº 10.925, de 2004, consideram-se “defensivos agropecuários” os produtos que tenham registro pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa), consoante preveem o art. 5º do Decreto nº 4.074, de 2002, e o art. 24 do Regulamento anexo ao Decreto nº 5.053, de 2004.

Dispositivos Legais: Arts. 2º, 3º e 4º da Lei nº 7.802, de 1989; art. 1º, II e § 2º, da Lei nº 10.925, de 2004; arts.1º a 3º e 12 do Decreto-lei nº 467, de

1969; Decreto nº 2.376, de 1997; art. 5º, II, do Decreto nº 4.074, de 2002; arts. 4º, 24 e 25 do Anexo do Decreto nº 5.053, de 2004; art. 1º, II e § 2º do Decreto nº 5.630, de 2005; Decreto nº 7.660, de 2011.

Os antissépticos e desinfetantes destinados à utilização em setores de ordenha (tanto os utilizados diretamente nos animais como os destinados à limpeza e assepsia de equipamentos e instalações) são considerados produtos de uso veterinário e, nessa condição estão sujeitos a registro pelo MAPA, conforme estabelecido pelo Decreto nº 5.053/2004:

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

Art. 25. Entende-se por produto de uso veterinário para os fins deste Regulamento toda substância química, biológica, biotecnológica ou preparação manufaturada destinada a prevenir, diagnosticar, curar ou tratar doenças dos animais, independentemente da forma de administração, incluindo os anti-sépticos, os desinfetantes de uso ambiental, em equipamentos e em instalações de animais, os pesticidas e todos os produtos que, utilizados nos animais ou no seu habitat, protejam, higienizem, embelezem, restaurem ou modifiquem suas funções orgânicas e fisiológicas. (Redação dada pelo Decreto nº 6.296, de 2007)

Portanto, em conformidade com a Solução de Consulta COSIT nº 335/2017, não resta dúvida de que os antissépticos e desinfetantes destinados à utilização na atividade de pecuária leiteira são considerados “defensivos agropecuários” para fins do disposto no art. 1º, II, da Lei nº 10.925/2004. Assim, resta evidente que os fornecedores agiram corretamente ao fazer constar nas notas fiscais que se trata de produtos submetidos à alíquota zero do PIS e da COFINS (Código de Situação Tributária CST nº 6 - Operação Tributável a Alíquota Zero).

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

Ademais, conforme a transcrição acima de trecho do Parecer da Delegacia da Receita Federal em Ponta Grossa – PR, de fls. 267/300, que fundamenta o deferimento parcial do pedido de ressarcimento, restou demonstrado que nas aquisições em referência não houve o pagamento das contribuições para o PIS e COFINS.

Ressalte-se que esta Relatora já participou de julgamentos de recursos voluntários interpostos pela própria Recorrente em outros processos administrativos nos quais se discutiu a mesma matéria e se firmou o entendimento pela manutenção da glosa, conforme se extrai do acórdão nº 3201-011.393, que restou, em relação a este tópico, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

(...)

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

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

(Recorrente: Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda.; Processo nº 10940.902981/2017-11; Acórdão nº 3201-011.393; Relator Conselheiro Márcio Robson Costa; sessão de 20/12/2023)

Também sobre a controvérsia objeto deste tópico, a Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF já teve a oportunidade de apreciar recursos voluntários interpostos pela própria Recorrente, convergindo o entendimento pela manutenção da glosa efetuada, conforme se pode extrair do acórdão 3301-013.513:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

(Recorrente: Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda.; Processo nº 10940.900381/2017-19; Acórdão nº 3301-013.513; Relator Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe; sessão de 24/10/2023)

Portanto, entendendo pela manutenção das glosas, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

4. Bens e serviços utilizados como insumos

Como indicado no recurso voluntário, o acórdão recorrido reverteu parte das glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal, insurgindo-se a Recorrente, nesta instância recursal, em relação às glosas não revertidas.

4.1. Aquisição de embalagens

A glosa recai sobre aquisições de *big bag*, caixas de papelão, filme stretch, filme shrink, fitas adesivas, pallets de madeira e outros, considerados pela Autoridade Fiscal apenas para utilização no transporte de mercadorias, tendo sido mantida pela DRJ por se tratar de gastos posteriores à finalização do processo de produção.

A Recorrente defende que todos os produtos supracitados são utilizados nos seus processos produtivos e destaca trechos dos Laudos de Processos Produtivos.

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

Analisando os processos produtivos da Recorrente, entendo que gastos com tais embalagens constituem despesas essenciais e relevantes para a manutenção da qualidade dos produtos por ela fabricados.

Observa-se ainda que, por se tratar de ramo alimentício, é inegável que as normas sanitárias e de saúde pública relatam expressamente a necessidade de utilização dos pallets, caixas de papelão, filme stretch, filme shrink, fitas adesivas para o adequado armazenamento e manuseio de gêneros alimentícios.

Neste sentido, seguem precedentes do CARF:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

(...)

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. PROTEÇÃO E CONSERVAÇÃO. INDÚSTRIA DE ALIMENTOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção e conservação do produto durante o transporte, como plástico, papelão e filmes stretch, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em vista dos requisitos da essencialidade ou relevância e especificidade desse ramo de atividade.

(Recorrente: Cooperativa Central Aurora Alimentos; Processo nº 10925.901577/2014-76; Acórdão nº 3102-002.794; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 17/12/2024)

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

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

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de

terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho. (...)

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE

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

(Acórdão nº 3302-008.902; Relator Conselheiro José Renato Pereira de Deus; sessão de 29/07/2020)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

(Acórdão nº 3301-009.494; Relatora Conselheira Liziane Angelotti Meira; sessão de 16/12/2020)

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

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

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

INSUMOS. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE

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

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no

processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

(Acórdão nº 9303-011.240; Relator Conselheiro Valcir Gassen; sessão de 10/02/2021)

Ressalte-se que esta Relatora já participou de julgamentos de recursos voluntários interpostos pela própria Recorrente em outros processos administrativos nos quais se discutiu a mesma matéria e se firmou o entendimento pela reversão da glosa, conforme se extrai do acórdão nº 3201-011.393, que restou, em relação a este tópico assim ementado:

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

(...)

CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE

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

(Recorrente: Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda.; Processo nº 10940.902981/2017-11; Acórdão nº 3201-011.393; Relator Conselheiro Márcio Robson Costa; sessão de 20/12/2023)

Em relação às glosas sobre aquisição de embalagens, a Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF também teve a oportunidade de apreciar recursos voluntários interpostos pela própria Recorrente, convergindo o entendimento pela reversão da glosa efetuada, conforme se pode extrair do acórdão 3301-013.513:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

(...)

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

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

(Recorrente: Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda.; Processo nº 10940.900381/2017-19; Acórdão nº 3301-013.513; Relator Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe; sessão de 24/10/2023)

Portanto, as glosas sobre aquisições de embalagens devem ser revertidas.

4.2. Serviços de transporte de cargas na aquisição de bens que não geram crédito

A glosa tratada neste tópico foi efetuada pela Autoridade Fiscal e mantida pela DRJ sob o fundamento de que só há direito à apuração de créditos sobre o valor de fretes relativos à aquisição de bens nos casos em que houver direito à apuração de créditos sobre o bem adquirido.

A Recorrente defende que não se pode confundir a mercadoria transportada com a operação de frete, pois se trata de relações jurídicas distintas, inclusive celebradas com indivíduos diversos (fornecedor e transportador) e, conseqüentemente, sujeitos a tratamentos tributários próprios.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Nestes casos, se a aquisição for registrada e contabilizada de forma autônoma do frete correspondente, e sujeito o frete à tributação (não gozando do mesmo tratamento do bem adquirido), é possível a tomada de crédito em relação ao frete.

Dessa forma, afigura-se legítima a tomada de créditos sobre os fretes que tenham sido efetivamente tributados, registrados de forma autônoma, mesmo que se refiram a aquisição de bens que não sofreram a incidência da contribuição.

A premissa adotada pela Autoridade Fiscal e recepcionada pelo acórdão recorrido, segundo a qual o destino do crédito do frete deve seguir o mesmo regime da mercadoria transportada, mostra-se equivocada, como vem sendo reiteradamente reconhecido pelo CARF:

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. SÚMULA CARF 188. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

(Processo nº 13971.722179/2018-51; Acórdão nº 9303-015.666; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; sessão de 15/08/2024)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/08/2011, 31/07/2012

CRÉDITO. FRETE TRIBUTADO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUJEITOS À NÃO INCIDÊNCIA, SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO DO BEM ADQUIRIDO AO CRÉDITO.

Tratando-se de frete tributado pelas contribuições, ainda que se refiram a insumos adquiridos e bens para revenda que não sofreram a incidência da contribuição ou foram tributados à alíquota zero, o custo do serviço, quando prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, gera direito a crédito para o adquirente.

(Processo nº 10945.721082/2016-99; Acórdão nº 3301-013.829; sessão de 28/02/2024)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte.

(Acórdão nº 3402-003.968; sessão de 28 de março de 2017)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

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

(Acórdão nº 3401-010.520; sessão de 15/12/2021)

Veja-se, ainda, o enunciado da Súmula CARF nº 188, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024:

Súmula CARF nº 188 - É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Portanto, dou provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para reverter a glosa referente aos fretes relativos ao transporte de produtos cuja aquisição não gera créditos, desde que tenham sido efetivamente tributados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins, nos termos da Súmula CARF nº 188.

4.3. Energia elétrica

O acórdão recorrido entendeu que não deve compor a base de crédito os valores gastos com contribuição para iluminação pública e demanda contratada, sendo que somente a energia efetivamente consumida seria a única a gerar crédito de PIS e COFINS.

Sobre a referida glosa, a Recorrente sustenta que:

Tendo em vista a atividade da Recorrente – agroindústria - é necessária uma rede de alta potência, com linhas de transmissão que operam em alta tensão e condutores com grandes bitolas. Isto porque, quanto mais intenso é o consumo da energia em dado espaço de tempo, maior é a potência utilizada e, consequentemente, a intensidade do fluxo da energia.

Desse modo, considerando que a Recorrente possui equipamentos e instalações que demandam altas potências de energia, mantêm com as concessionárias de energia elétrica contratos de fornecimento de energia elétrica e reserva de potência, genericamente conhecidos como Contrato de Demanda, que tem por objetivo garantir a disponibilização de potência (kW) suficiente para que os sistemas não sofram um colapso.

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

Em relação aos demais custos relacionados ao serviço de transmissão de energia elétrica, destaca-se que sendo necessária a contratação de demanda de potência e do uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia, bem como sendo obrigatório os encargos, tais como taxas de iluminação pública, conforme a legislação setorial; essas despesas não podem ser dissociadas da energia propriamente dita, consumida na operação da empresa.

Entendo que assiste razão em parte à Recorrente.

A demanda contratada surgiu para suprir as necessidades dos chamados consumidores intensivos - indústrias, shopping centers e outras pessoas jurídicas que, por sua atividade, necessitam de uma alta tensão, fazendo-se necessária uma rede de alta potência, com linhas de transmissão que operam em alta tensão e condutores com grandes bitolas.

A disponibilização de potência mínima configura imposição da ANEEL no tocante à quantidade de potência que a distribuidora deve assegurar, tendo como parâmetro o perfil de consumo, de cuja contratação depende, intrínseca e fundamentalmente, o processo produtivo da Recorrente, ou seja, a demanda contratada, não apenas integra, como constitui elemento

estrutural e inseparável do processo produtivo, impassível de subtração, atendendo aos critérios da relevância e essencialidade.

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

Há precedentes do CARF que admitem o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre os dispêndios gastos com a demanda contratada:

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 03/09/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM OS ENCARGOS DE DEMANDA CONTRATADA. DIREITO AO CRÉDITO.

Na apuração do PIS e Cofins não-cumulativos podem ser descontados créditos sobre os encargos com demanda contratada de energia elétrica adquirida de terceiros.

(Processo nº 10530.901576/2014-65; Acórdão nº 3302-011.168; sessão de 22/06/2021)

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

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO. DEMANDA CONTRATADA.

O dispêndio com a demanda contratada, incluído na fatura de energia elétrica, tem caráter obrigatório, objetiva o efetivo funcionamento do estabelecimento e tem caráter social, tendo o sistema elétrico sido concebido de forma a atender satisfatoriamente toda a sociedade, razão pela qual ele deve ser incluído no desconto de crédito da contribuição não cumulativa.

(Processo nº 10183.904632/2016-72; Acórdão nº 3201-007.441; sessão de 17/11/2020)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011, 2012

NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM OS ENCARGOS PELO USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA E CONTRATO DE DEMANDA. DIREITO AO CRÉDITO.

Na apuração do PIS e Cofins não-cumulativos podem ser descontados créditos sobre os encargos com demanda contratada de energia elétrica e pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição da energia elétrica produzida pelo contribuinte ou adquirida de terceiros.

(Processo nº 10580.725581/2016-31; Acórdão nº 3302-006.910; sessão de 21/05/2019)

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

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

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO. DEMANDA CONTRATADA. POSSIBILIDADE.

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

(Processo nº 10580.725581/2016-31; Acórdão nº 3201-007.437; Conselheiro Relator Pedro Rinaldi de Oliveira Lima; sessão de 17/11/2020)

Ressalte-se que esta Relatora já participou de julgamentos de recursos voluntários interpostos pela própria Recorrente em outros processos administrativos nos quais se discutiu a mesma matéria, tendo acompanhado o Conselheiro Relator no entendimento pela reversão da glosa relativa à demanda contratada, conforme se extrai do acórdão nº 3201-011.392, que restou, em relação a este tópico, assim ementado:

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

(...)

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

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

(Recorrente: Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda.; Processo nº 10940.902980/2017-77; Acórdão nº 3201-011.392; Relator Conselheiro Márcio Robson Costa; sessão de 19/12/2023)

Já em relação à contribuição de iluminação pública, cobrada para a remuneração da energia consumida em logradouros públicos, embora decorra de imposição legal, não guarda qualquer relação com o consumo de energia elétrica no estabelecimento da empresa. A sua

cobrança na fatura de energia elétrica decorre de técnica de arrecadação, dada a impossibilidade de identificação dos efetivos consumidores da iluminação pública.

Pelo exposto, voto pela reversão da glosa dos créditos no tocante aos dispêndios gastos com a demanda contratada, mantendo-se a glosa dos créditos relacionados a contribuição de iluminação pública.

4.4. Bens do ativo imobilizado

a) Máquinas e Equipamentos

A Autoridade Fiscal promoveu a glosa de créditos relacionados com máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, por entender não se referirem a bens utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (por exemplo, “Varredora de Piso”, “Porta Vectorflex” e “Fragmentadora de Papel”). Foram também glosados os créditos do imobilizado que foram transferidos de terceiros, que não os fornecedores destes tipos de equipamentos pois, pelas informações que puderam ser obtidas nas notas fiscais, foram adquiridos usados pela Castrolanda. Do mesmo modo, foram glosados os itens do ativo imobilizado adquiridos sem contribuição na aquisição e, ainda, os itens nos quais o valor do item imobilizado ou o valor do bem não coincidiu com os apresentados pela Recorrente em sua planilha de cálculos e nas notas fiscais apresentadas à fiscalização:

8. Bens do Ativo Imobilizado – Máquinas e Equipamentos

Conforme o art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637/02, supramencionado, as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado geram direito a crédito somente no caso em que sejam adquiridos para a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Não há o direito de apuração de créditos em relação a **atividades intermediárias**. Portanto, foram retirados da base de cálculo do crédito das contribuições itens como: “VARREDORA DE PISO”, “PORTA VECTORFLEX”, “FRAGMENTADORA DE PAPEL”, entre outros.

A relação completa das notas fiscais glosadas pelos motivos mencionados neste tópico está em tabela anexa, sendo que na última coluna da tabela estará a indicação “atividades intermediárias”.

Também foram glosados os créditos do imobilizado que foram transferidos de terceiros, que não os fornecedores destes tipos de equipamentos. Ou seja, **sofreram glosas os equipamentos que, pelas informações que se pode obter nas Notas Fiscais, foram adquiridos usados pela Castrolanda**.

Do mesmo modo que as demais operações geradoras de crédito – exceto aquelas dos créditos presumidos – **foram glosados os itens do ativo imobilizado adquiridos sem contribuição na aquisição**.

Houve glosa igualmente onde o valor do item do imobilizado ou o valor da NF não coincidiu com aqueles apresentados pelo contribuinte em sua planilha de

cálculo dos créditos e as notas fiscais apresentadas em resposta à intimação.

Esses valores foram glosados por não ser possível que a fiscalização pudesse atribuir os valores individual de cada um dos itens do imobilizado para apropriação do crédito. É de se salientar que **a quase totalidade dos itens glosados não possuem indicação de sua nota fiscal.** (g.n.)

Na manifestação de inconformidade, a Recorrente ataca a presente glosa apenas afirmando genericamente que se trata de produtos utilizados diretamente no setor de produção da empresa, sendo possível o aproveitamento de créditos. A Recorrente se restringe a mencionar – sem trazer qualquer precedente - que o CARF vem decidindo favoravelmente a contribuintes que se creditaram de bens e serviços de itens como materiais de limpeza e desinfecção, itens ligados ao transporte de produtos, subprodutos e insumos e, inclusive, serviços relacionados a lavagem de uniformes dos funcionários e requer a reforma do despacho decisório *“para o fim de reconhecer o direito creditório da Manifestante com relação aos créditos de PIS/Pasep não cumulativa Mercado Internos oriundos dos bens e serviços em geral uma vez que se tratam de insumos imprescindíveis ao processo produtivo da Manifestante, por medida de mais lúdima justiça.”*

Já em seu recurso voluntário, a Recorrente afirma que *“os bens glosados tratam-se de aquisições de empilhadeiras, trator agrícola, pá carregadeira, entre outros.”* e menciona alguns trechos dos laudos dos seus processos produtivos, que demonstrariam a utilização de empilhadeiras e trator.

Observa-se, portanto, que parte da motivação das glosas não foi atacada pela Recorrente e, na parte insurgida, há um descompasso entre o parecer que fundamenta o despacho decisório e as argumentações – genéricas - da Recorrente sobre os itens objeto das glosas.

Enquanto a Autoridade Fiscal indica como itens cujos créditos da contribuição foram glosados a “VARREDORA DE PISO”, “PORTA VECTORFLEX”, “FRAGMENTADORA DE PAPEL”, entre outros, a Recorrente sequer faz alusão aos mesmos. Em sua manifestação de inconformidade, ela não faz qualquer indicação sobre quais seriam os itens e apenas sustenta, genericamente, que é permitido o aproveitamento do crédito das contribuições sobre as aquisições de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e serviços e alega que o CARF estaria decidindo pela possibilidade da tomada de créditos em relação a itens de materiais de limpeza e desinfecção, transporte de produtos, subprodutos e insumos e lavagem de uniforme dos funcionários. Noutro giro, em fase recursal, afirma genericamente que as glosas teriam recaído sobre aquisições de empilhadeiras, trator agrícola, pá carregadeira, entre outros.

Sendo assim, é forçoso concluir que a Recorrente não apresenta nenhuma prova capaz de infirmar as glosas perpetradas, cabendo ressaltar que, em pedido de ressarcimento, cabe ao contribuinte o ônus da prova dos fatos constitutivos do seu direito.

Isso posto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

b) Aquisições de pessoas físicas

A Autoridade Fiscal glosou os créditos relativos a bens incorporados ao ativo imobilizado que foram adquiridos de pessoas físicas, com fundamento no disposto no §2º e o §3º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, segundo os quais o direito ao crédito se dá apenas quando os bens e serviços são adquiridos de pessoa jurídica.

A Recorrente contesta a glosa de “aquisições de pessoas físicas”, alegando que esses valores não dizem respeito a custo de aquisição de bens, mas sim a prestação de mão-de-obra de pessoa física. Argumenta que diante do já ressaltado conceito amplo de insumo, pode-se afirmar que a mão-de-obra é verdadeiro custo diretamente relacionado à produção de bens e devem, sem sombra de dúvida, ser considerada na apuração do crédito das contribuições.

Concordando com os termos do acórdão recorrido, adoto os seus fundamentos como razões de decidir:

Aquisições de pessoas físicas

A Lei nº 10.833/2003, no art. 3º, § 3º, I, estabelecem que o direito à apuração de crédito aplica-se exclusivamente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica:

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

Consequentemente, mostra-se correta a glosa efetuada pela autoridade fiscal, em relação aos créditos relativos a bens incorporados ao ativo imobilizado que foram adquiridos de pessoas físicas.

A alegação da interessada de que na verdade se trata de prestação de mão-de-obra de pessoa física não tem respaldo em nenhum elemento de prova, e, ainda que tivesse, não acarretaria reversão da glosa, haja vista a vedação expressa prevista na referida Lei (art. 3º, § 2º, I):

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

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

Por outro lado, cumpre registrar que o alargamento do conceito de insumo propiciado pela decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR não afasta a aplicação dessa regra.

Portanto, as alegações do contribuinte são improcedentes e a glosa efetuada pela autoridade fiscal deve ser mantida.

Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

5. Operações não comprovadas

Para uma melhor compreensão da fundamentação da glosa realizada pela Autoridade Fiscal sob esta rubrica, segue abaixo reproduzido trecho extraído do Parecer da Delegacia da Receita Federal em Ponta Grossa – PR, de fls. 267/300, que fundamenta o deferimento parcial do pedido de ressarcimento:

10. Ausência de comprovação das operações

Na planilha apresentada pelo contribuinte foram informadas operações de aquisição de serviços de frete, de armazenagem e de locação de máquinas e equipamentos de diversas pessoas jurídicas. No entanto, em relação a diversas destas operações **não foram encontrados os documentos eletrônicos (Ct-e ou Nf-e que as comprovassem)**. O mesmo ocorreu com algumas aquisições de bens para o ativo imobilizado.

Ainda assim, o interessado foi intimado, através do Termo de Intimação nº **477/2017**, a apresentar documentação comprobatória dessas aquisições de serviços. No entanto, **não houve manifestação no contribuinte em relação a este Termo de Intimação**, e, portanto, as aquisições cujos documentos comprobatórios não foram encontrados em meio eletrônico foram glosadas.

Na sua Manifestação de Inconformidade, a Recorrente assim se manifesta:

5.10 AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES. (ITEM 10 DO DESPACHO DECISÓRIO).

Quanto a essa rubrica, a própria i. Autoridade Fiscal aduz que glosou os créditos de aquisição de serviços de frete, armazenagem e de locação de máquinas e equipamentos de diversas pessoas jurídicas, diversas aquisições de serviços utilizados como insumos, tendo em vista que não foram encontrados os documentos eletrônicos que as comprovassem.

Em que pese a pretensão fiscal quanto a glosa, a Manifestante pugna pela concessão do direito apresentação desses documentos durante a instrução do processo, tendo em vista que se tratam de documentos antigos, que por sua vez não foram localizados no momento da diligência fiscal.

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

Sobre a referida glosa, a DRJ inicialmente se manifesta quanto ao pedido de concessão do direito de apresentação dos documentos durante a instrução processual, mencionando o disposto no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972, por meio do qual a prova documental deve ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sendo admitida a sua apresentação posteriormente apenas quando presentes algumas situações excepcionais, para, em sequência, assim concluir:

No presente caso, não estão presentes nenhuma das hipóteses previstas nas alíneas “a”, “b” e “c”, acima transcritas. A simples alegação de que a quantidade de documentos solicitados era grande não configura motivo de força maior que justifique a sua não apresentação no prazo para manifestação de inconformidade.

De qualquer forma, **é certo que já se passaram alguns anos desde a apresentação da manifestação de inconformidade e até o momento a interessada não solicitou a juntada de nenhum documento destinado a comprovar os créditos em questão.**

Nesse contexto, não resta alternativa a não ser manter a glosa dos créditos, em face da ausência de comprovação das operações correspondentes.

No seu Recurso Voluntário, a Recorrente simplesmente alega que:

4.3.4.3. OPERAÇÕES NÃO COMPROVADAS

A Delegacia de Julgamento manteve a glosa de tais bens, com o fundamento de que não há comprovação das operações.

Para tanto, a Recorrente anexou à Manifestação de Inconformidade, por amostragem, diversas Notas Fiscais que comprovam o crédito.

Ademais, nos autos constam diversos documentos que embasam o pedido, como planilhas de apurações, onde consta a descrição do bem e serviço, descrição da função, entre outras informações que são suficientes para comprovar o crédito solicitado.

Ao contrário da genérica menção feita pela Recorrente em seu recurso, observa-se que não consta dos autos a comprovação do direito ao crédito solicitado, não merecendo reforma a decisão de piso.

Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

6. Crédito presumido - batata

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

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

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

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12

a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

A Recorrente defende que a classificação correta “*está elencada na NCM 0701.90.00 (0701.90.00 - Produtos hortícolas, plantas, raízes e tubérculos, comestíveis - Batatas, frescas ou refrigeradas – Outras), a qual gera direito ao crédito presumido, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004*”.

Em relação a este tópico, valho-me dos fundamentos do acórdão recorrido, os quais adoto como minhas razões de decidir:

Crédito presumido - Batata

O crédito presumido tratado no presente tópico é disciplinado pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004:

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

pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

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

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

O dispositivo legal é claro ao possibilitar a apuração do crédito presumido apenas para as pessoas jurídicas que produzam as mercadorias de origem vegetal ou animal ali especificadas. Não há nada no texto legal que indique que o rol de mercadorias nele inserido tem caráter meramente exemplificativo. Ao contrário, a extensa lista de códigos NCM, mencionados de maneira pormenorizada, não deixa margem a outra interpretação que não seja a de que se trata de um rol taxativo de situações.

Assim, não há que se falar em apuração de crédito presumido com base nesse dispositivo quando se trata de aquisição de insumos destinados à produção de mercadoria que não esteja mencionada expressamente no caput do art. 8º, acima transcrito. Em outras palavras, para apuração do crédito presumido não basta que a mercadoria produzida pela pessoa jurídica agroindustrial seja de origem vegetal ou animal e seja destinada à alimentação humana ou animal. É também necessário que a mercadoria se enquadre em alguma das posições da NCM listadas no texto legal.

No presente caso, a glosa efetuada pela fiscalização recaiu sobre a aquisição de batatas utilizadas pela interessada para a produção de batatas fritas classificadas no código NCM 20.05.20.00. Ora, a posição NCM 20.05 não é mencionada no texto do art. 8º, acima transcrito. Logo, mostra-se correta a atitude da fiscalização, pois não há que se falar em apuração de crédito presumido na aquisição dos insumos destinado à produção de mercadoria não arrolada no referido dispositivo legal.

Não procede a alegação da interessada de que teria havido um equívoco da fiscalização quanto à classificação das batatas fritas. A um, porque **a informação de que as batatas fritas produzidas e vendidas pela interessada são classificadas no código NCM 20.05.20.00 consta do relatório de receitas que ela própria apresentou à fiscalização** (arquivos não pagináveis inseridos às fls. 793 do Dossiê

de Atendimento Digital nº 10010.010888/0717-11)3. A dois, porque se trata de produto que efetivamente se enquadra na definição constante do referido código:

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

A interessada alega que a classificação das batatas fritas na NCM 2005.20.00 está equivocada porque esse código abrange apenas produtos não congelados e no caso, segundo ela afirma, *“a batata, após cortada, para fins de fritura, deve ser congelada, pois, caso contrário, como é um insumo perecível, perde as suas propriedades e função”*. Essa alegação é improcedente, pois **a classificação deve ser feita em relação ao produto final acabado**, e no presente caso não há nada que indique que as batatas fritas produzidas e vendidas pela interessada sejam produtos congelados.

O fato de as batatas serem congeladas durante o processo de fabricação, em etapa anterior à fritura, não influi na classificação e não afasta o enquadramento da batata frita no código NCM 20.05.20.00, pois é evidente que o produto final não é um produto congelado. Ademais, ainda que fossemos considerar que se trata de produto congelado, a classificação se daria na posição 20.04 (código NCM 20.04.10.00), a qual também não possibilita a apuração do crédito presumido em questão, pois não é mencionada no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

20.04	Outros produtos hortícolas preparados ou conservados, exceto em vinagre ou em ácido acético, congelados, com exceção dos produtos da posição 20.06.
2004.10.00	- Batatas
2004.90.00	- Outros produtos hortícolas e misturas de produtos hortícolas

Por fim, **afasta-se também a alegação de que o enquadramento correto das batatas fritas seria no código NCM nº 0701.90.00, referente a “Batatas frescas ou refrigeradas – Outras”, pois é evidente que batatas fritas não podem ser consideradas frescas ou refrigeradas**. No relatório de saídas acima mencionado, até constam batatas classificadas no NCM nº 07.01.90.00, mas não se trata de batatas fritas e são saídas identificadas com o CFOP 5102 e 6102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro), ou seja, trata-se de mercadoria revendida, hipótese em que não há que se falar em insumos de produção, e, por conseguinte, nem se cogita a apuração de crédito presumido nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Ante o exposto, a glosa referente ao crédito presumido na aquisição de batata deve ser mantida integralmente.

Ressalte-se que esta Relatora já participou de julgamentos de recursos voluntários interpostos pela própria Recorrente em outros processos administrativos nos quais se discutiu a mesma matéria, tendo acompanhado o Conselheiro Relator no entendimento pela manutenção da glosa referente ao crédito presumido na aquisição de batata, conforme se extrai do seguinte trecho acórdão nº 3201-011.388 (no mesmo sentido, também o acórdão 3201-011.392):

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

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

(Recorrente: Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda.; Processo nº 10940.900379/2017-40; Acórdão nº 3201-011.388; Relator Conselheiro Márcio Robson Costa; sessão de 20/12/2023)

Portanto, voto pela manutenção da glosa referente ao crédito presumido na aquisição de batata e nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

7. Crédito presumido – leite

A presente glosa foi motivada pela Autoridade Fiscal nos seguintes termos:

Do batimento entre a planilha apresentada pelo contribuinte e as NF's obtidas via SPED, verificou-se que o contribuinte apropriou-se de créditos presumidos relativos a **aquisições de empresas que não preenchem os requisitos previstos na legislação**. Conforme já exposto, o crédito presumido aplica-se unicamente às aquisições feitas de pessoa jurídica que exerça **cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura***, de cooperativa de produção agropecuária, e de **pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, entendendo-se por atividade agropecuária**, de acordo com o art. 3º, §1º da Instrução Normativa SRF nº 660/06, **a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais**.

Desta forma glosou-se os valores das aquisições feitas junto às pessoas que não preenchem os requisitos legais.

Na manifestação de inconformidade, a Recorrente apresenta discordância em relação a uma suposta glosa relacionada aquisições de leite *in natura* destinado à revenda. Alega

que “*adquire o leite in natura junto ao produtor (o que lhe garante direito ao crédito presumido), industrializa e produz derivados, mas, principalmente, também comercializa leite cru pré-beneficiado, o leite concentrado e o creme de leite que são produtos resultantes da industrialização do leite, isto é, derivados do leite*”, o que permite o enquadramento na hipótese de apuração de crédito presumido prevista no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Sendo assim, a DRJ entendeu pela impertinência da alegação no presente processo, uma vez que a glosa de crédito presumido relacionado à aquisição de leite *in natura* não teve por objeto as aquisições destinadas a revenda, mas sim as aquisições efetuadas junto às pessoas jurídicas que não atendem os requisitos previstos na legislação. Conclui o acórdão recorrido que “*Como o contribuinte não apresentou argumentos para refutar os fundamentos apresentados pela autoridade fiscal, a glosa deve ser mantida.*”.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente inova em suas alegações, conforme trecho abaixo reproduzido:

4.5. CRÉDITO PRESUMIDO – LEITE

O crédito presumido do leite foi indeferido pelo fato de que as aquisições foram efetuadas junto a pessoas jurídicas que supostamente não atendem os requisitos previstos na legislação.

Pois bem, as atividades cumulativas narradas no inciso II do §1º do art. 8º da Lei nº 10.925/04, não necessariamente precisam ser descritas no cartão de CNPJ, mas precisam, efetivamente, ser realizadas. Muitas dessas atividades, para os fornecedores, são meio para o fim, logo não constam expressamente, mas isso, de forma alguma, importa que ele não a realize.

O comando legal é referente à atividade, não a inscrição no CNPJ e, sobre o ponto, os casos em comento, tais atividades são, sim, realizadas, garantindo, portanto, o direito creditório.

Na realidade, pode-se dizer que não se trata de uma atividade, mas de fases do processo produtivo da indústria de laticínios, em atendimento as normas do MAPA, sendo a indústria láctea a responsável por transportar o leite in natura desde a coleta na propriedade do produtor, o qual já se encontra refrigerado, mantendo assim até ser descarregado nos silos da indústria quando, necessariamente, são refrigerados.

Além dos argumentos trazidos pela Recorrente na tentativa de demonstrar que os fornecedores cumprem os requisitos legais que embasam o direito ao crédito presumido do leite configurarem clara inovação recursal, nada comprovam.

Importante ressaltar que, em pedido de ressarcimento, cabe ao contribuinte o ônus da prova dos fatos constitutivos do seu direito. Na impossibilidade de atestar a existência, certeza e liquidez do direito creditório, a inadmissão dos créditos é medida que se impõe.

Isto posto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

8. Crédito presumido – suínos

Foram glosados os créditos presumidos apurados sobre aquisição de farelo de trigo classificado na posição 2302.30.10, pois tal hipótese, no entender da fiscalização, não se encontra ao abrigo do art. 55 da Lei nº 12.350/2010. Também foram glosadas algumas notas fiscais cujos valores informados pela Recorrente não coincidiram com aquelas encontradas nos sistemas. A Autoridade Fiscal também glosou a parcela das aquisições de insumo proporcionais às operações de venda de carne suína no mercado interno, pois nos termos da citada legislação, a apropriação dos créditos presumidos se daria apenas e tão somente nos casos em que os produtos, resultado da utilização dos insumos geradores de crédito, sejam destinados à exportação.

Desta forma, quanto aos créditos presumidos relacionados à cadeia produção de suínos, cuja previsão legal se encontra no art. 55 da Lei nº 12.350/2010, foram objeto de glosa:

- (i) as aquisições de farelo de trigo classificado na posição 2302.30.10, pois tal hipótese não se encontra ao abrigo do referido dispositivo;
- (ii) as notas fiscais cujos valores informados pelo contribuinte não coincidiram com as constantes dos sistemas;
- (iii) a parcela das aquisições proporcionais às operações de venda de carne suína no mercado interno, pois nos termos do referido art. 55 a apuração do crédito presumido é possível apenas nos casos em que os produtos sejam destinados à exportação.

Em relação ao crédito presumido na aquisição de suínos, é importante registrar que a Recorrente só se insurge expressamente contra o entendimento da fiscalização de que só haveria crédito nas aquisições vinculadas à exportação. Afirmar que não se aplica apenas a regra da Lei nº 12.350/2010, pois também se apura crédito presumido pelos critérios do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, uma vez que os produtos por ela comercializados estão no rol do “capítulo 02”. Além disso, argumenta que a interpretação dada pela fiscalização à regra do § 5º, I, do art. 55 da Lei nº 12.350/2010 não se aplica às suas operações, pois se trata de vedação destinada à pessoa jurídica que vende o suíno para a Recorrente, e não o contrário. Afirmar ser necessária diligência para verificação das vendas no mercado interno cuja classificação fiscal atende a regra do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

Veja-se o seguinte trecho extraído do Recurso Voluntário:

Para a aquisição de suínos, a i. Autoridade apenas utiliza de informação que lhe é favorável, ou seja, baseia-se tão somente no sentido de impingir a aplicação da Lei nº 12.350/2010, quando o crédito presumido estaria vinculado à exportação, e, não tendo a Recorrente exportado no período em tela, não teria direito ao crédito presumido.

Ocorre que, a conveniência na interpretação fiscal não se aplica apenas pela regra da referida Lei nº 12.350/2010, tendo em vista que também se apura o crédito presumido exatamente pelos critérios do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, uma

vez que os produtos comercializados pela Recorrente – seja mercado interno ou externo - estão nº rol do “capítulo 02”.

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

(...)

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

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

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

O artigo 55 da Lei nº 12.350/2010 autoriza a apuração do crédito presumido para pessoas jurídicas no regime não cumulativo que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, desde que destinadas à exportação:

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Portanto o crédito presumido nas aquisições de suínos somente é passível de apuração em havendo a fabricação dos produtos ali descritos, como também a sua exportação.

Destaca-se que o artigo 57 da Lei nº 12.350/2010 afastou expressamente a aplicação dos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004 às aquisições de insumos destinados à produção de carne suína (mercadorias/produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4 e 0210.1 da NCM)

Concordando com os termos do acórdão recorrido que manteve a glosa, adoto o seguinte trecho, como razões de decidir:

Quanto a esse assunto, um dos argumentos apresentados pelo contribuinte é o de que a questão não deve ser analisada apenas sob a ótica da Lei nº 12.350/2010, pois também haveria possibilidade de apuração do crédito presumido pelos critérios do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Tal alegação não pode ser acatada, pois o artigo 57 da Lei nº 12.350/2010 afastou expressamente a aplicação dos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004 às aquisições de insumos destinados à produção de carne suína (mercadorias/produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4 e 0210.1 da NCM):

Art. 57. A partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei, não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, às mercadorias ou aos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e 23.09.90 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

Outro argumento apresentado pelo contribuinte é o de que a interpretação dada pela fiscalização à regra do § 5º, I, do art. 55 da Lei nº 12.350/2010 não se aplicaria às operações da manifestante, pois tratar-se-ia de vedação destinada à pessoa jurídica que vende o suíno para a Castrolanda, e não o contrário.

Essa alegação não se mostra pertinente, pois a glosa não foi fundamentada no § 5º, I, do art. 55 da Lei nº 12.350/2010, e sim no caput do referido artigo, o qual deixa claro que a apuração do crédito presumido é permitida apenas em relação aos insumos utilizados na produção de carne suína destinada à exportação:

Art. 55. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4,

02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre:

Portanto, deve ser mantida integralmente a glosa dos créditos presumidos relacionados à aquisição de insumos utilizados na produção de carne suína.

Dessa forma, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

9. Crédito presumido – farelo de soja

A presente glosa foi motivada pela Autoridade Fiscal nos seguintes termos:

14. Crédito Presumido Farelo de Soja

No que toca aos créditos presumidos oriundos do farelo de soja, é importante salientar que a lei 12.865/2013 trouxe alteração aplicação da legislação acerca do crédito presumido, principalmente nos produtos oriundos da soja.

O artigo 30 afastou a aplicação do regime da lei 10.925/204 à algumas NCMs:

Art. 30. A partir da data de publicação desta Lei, o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, não mais se aplica aos produtos classificados nos códigos 12.01, 1208.10.00, 2304.00 e 2309.10.00 da Tipi.

E o regime de apuração do crédito de farelo de soja classificado na posição 2304.00 passou a ser estabelecido pelo 31 da lei 12.865/2013 que **prevê apropriação do crédito nas operações de venda do farelo, e não nas aquisições**. Se não, vejamos:

*Art. 31. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido **calculado sobre a receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação** dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00, todos da Tipi.*

Embora o contribuinte tenha lançado em sua planilha que as mercadorias, das quais pretende apropriar-se de crédito presumido na operação de compra, classificam-se na NCM 1208.10.00, constatamos pelas NF-es obtidas via sistema que as empresas vendedoras classificaram as mercadorias na posição 2304.00.

Contudo, tal discrepância não faz diferença posto que, para ambos os casos, o crédito presumido dá-se nas operações de venda.

Acrescente-se, ainda que, o artigo 34 da Lei 12.865/2013 deu nova redação ao artigo 54, I da Lei 12.350/2010 e retirou a NCM da lista de créditos presumidos na aquisição. Veja-se:

Art. 34. Os arts. 54 e 55 da Lei no 12.350, de 20 de dezembro de 2010, passam a vigorar com as seguintes alterações: Vigência

(...)

“Art. 55.

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

Por isso, as operações de aquisição alegadas pelo contribuinte não dão direito a apuração de crédito presumido, razão pela qual glosa-se integralmente o crédito presumido de farelo de soja.

Para contestar a glosa dos créditos presumidos relacionados à aquisição de farelo de soja, a Recorrente traz argumentos referentes à classificação desse produto, nos seguintes termos:

4.7. CRÉDITO PRESUMIDO DO FARELO DE SOJA

No que se refere ao Crédito Presumido do Farelo de Soja, alega a i. Fiscalização que a NCM nº. 1208.10.00 indicada pela Manifestante em sua planilha está supostamente incorreta, de modo que o referido material deveria ter sido classificado sob o nº. 23.04.

O farelo é o resíduo da fabricação de farinha de gramíneas – arroz, milho, soja etc., ou seja, não é a farinha em si, sendo utilizado, precipuamente para o consumo de animais e humanos. Sendo assim, em nada tem a ver com a NCM nº. 23.04 apontada na Nota Fiscal pelo fornecedor. Adverte-se: o farelo aqui exposto não é oriundo da fabricação ou extração do óleo de soja, e sim da fabricação da farinha deste. Daí porque conclui-se que a classificação correta é a NCM nº. 1208.10.00.

Logo, tem-se que a glosa efetuada pelo Erário sobre a aquisição objeto do presente tópico não merece prosperar, de modo que o crédito presumido sobre a soja in natura outrora requerida pela Recorrente deve ser concedido em sua integralidade.

Portanto, sobre a referida glosa adoto, como razões de decidir, os fundamentos do acórdão recorrido, abaixo reproduzidos:

Crédito presumido – Farelo de Soja

Para contestar a glosa dos créditos presumidos relacionados à aquisição de farelo de soja, o contribuinte traz argumentos referentes à classificação desse produto, afirmando que a classificação no código 1208.10.00 da NCM está correto.

A alegação do contribuinte é irrelevante, pois a partir do advento da Lei nº 12.865/2013 passou a haver possibilidade de apuração de crédito presumido apenas nas operações de venda de farelo de soja, e não mais nas aquisições, sendo afastada expressamente a aplicação dos regimes da Lei nº 10.925/2004 e da Lei 12.350/2010 para esse produto.

Isso é o que se depreende dos artigos 30 e 31 da Lei nº 12.865/2013, a seguir reproduzidos:

Art. 30. A partir da data de publicação desta Lei, o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, não mais se aplica aos produtos classificados nos códigos 12.01, 1208.10.00, 2304.00 e 2309.10.00 da Tipi.

Art. 31. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre a receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00, todos da Tipi.

Como se vê, a regra em questão se aplica tanto para a classificação defendida pelo contribuinte (farinha de soja - NCM 1208.10.00) como para a classificação aplicada pela autoridade fiscal (farelo de soja - NCM 23.04.00).

Portanto, não há necessidade de maiores considerações, devendo ser mantida integralmente a glosa.

Isso posto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

10. Créditos extemporâneos – notas fiscais de outros períodos

Foram glosadas notas fiscais que não se referem aos trimestres em que constam como geradoras de créditos, sob o seguinte entendimento fiscal:

15. Notas Fiscais de outros períodos

Como consta na legislação, os créditos devem ser apurados ao período a que se refere. E para que exerça seu direito de ressarcimento dos créditos o contribuinte deve fazê-los referentes aos créditos do trimestre a que referem às notas fiscais.

Por isso, foram glosadas as NFs que logrou-se identificar não se referirem aos trimestres em que constam como geradoras de créditos.

Na planilha de glosas essas Notas Fiscais estão anotadas como “outros períodos”.

Sobre a referida glosa, assim se posicionou o acórdão recorrido:

Créditos extemporâneos

Quanto à glosa dos créditos apurados com base em documentos fiscais emitidos fora do período fiscalizado, cumpre esclarecer que não se trata de mero erro formal, nem de hipótese de aplicação dos princípios da razoabilidade e da verdade material. Quanto a essa questão, há de se observar que no regime da não cumulatividade da COFINS, a determinação do crédito se faz no próprio mês da ocorrência da aquisição dos bens ou serviços, a teor do §1º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, que faz referência ao valor dos bens, serviços e despesas adquiridos no mês ou incorridos no mês.

Portanto, a escrituração do crédito deve ocorrer no mês em que ocorreu o seu fato gerador, ou seja, no mês da aquisição do bem/serviço ou da ocorrência da despesa. Essa interpretação é reforçada pelas práticas contábeis geralmente aceitas, principalmente pelo princípio da competência contábil, o qual deve ser observado em qualquer alteração patrimonial, independentemente de sua natureza e origem. Evidentemente, a contabilização de crédito em período de apuração diferente do de ocorrência do fato que lhe deu causa afronta diretamente o referido princípio.

O § 4º do art. 3º da Lei 10.833/2003 dispõe que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, mas isso não significa que o crédito de uma determinada competência (mês) possa ser reconhecido e escriturado em outras competências (meses). O que o dispositivo em questão faculta é apenas que um crédito apurado e não utilizado na competência de origem possa ser aproveitado (utilizado) nas competências subsequentes.

Desse modo, se por qualquer motivo o crédito não foi apurado no momento próprio, **existe a possibilidade de sua apuração em momento posterior, mas isso deve ocorrer mediante retificação dos DACON ou EFD-Contribuições e DCTF correspondentes ao período de origem e aos períodos subsequentes.** Essas retificações são necessárias não somente para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados na declaração original, mas também para a atualização dos saldos de créditos das declarações posteriores.

(...)

Diante do exposto, resta demonstrado que **a apuração extemporânea de créditos está condicionada à retificação dos demonstrativos e declarações anteriores.** No presente caso, tendo em vista que não há notícia de que o sujeito passivo tenha efetuado esse procedimento, devem ser mantidas todas as glosas de créditos concernentes a períodos de apuração anteriores ao analisado.

Entendo que o acórdão recorrido merece reparo.

O artigo 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003 admite que o crédito não aproveitado em determinado mês o seja nos meses subsequentes:

“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 subsequentes.”** (destaquei)

Dessa forma, conclui-se que o aproveitamento do crédito em referência não pode ser inviabilizado em razão do descumprimento de deveres instrumentais e formais.

Em que pese se tratar de tema bastante controvertido neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, há diversos precedentes, inclusive da Câmara Superior de

Recursos Fiscais, admitindo o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS de forma extemporânea, desde que respeitado o prazo decadencial e demonstrada a inexistência de aproveitamento em outros períodos, sem necessidade de retificação das obrigações acessórias:

“REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da COFINS pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.”

(Processo nº 13896.721356/2015-80; Acórdão nº 9303-012.977; Redatora Designada Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 15/03/2022)

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFD PIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).

(Processo nº 13884.902378/2012-35; Acórdão nº 9303-006.248; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 25/01/2018)

“CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. OBRIGATORIEDADE DE RETIFICAÇÃO EFD-CONTRIBUIÇÕES AFASTADA.

As leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 autorizam o aproveitamento do crédito apurado em outros períodos, se não utilizados no mês, não fixando condicionante. Logo, exigir do contribuinte reparos nas obrigações acessórias (DCTF e EFD-CONTRIBUIÇÕES/DACON), colide com os comandos legais, tolhendo legítimo direito.”

(CARF, Processo nº 13656.900455/2017-11; Acórdão nº 3301-013.155; sessão de 22/08/2023)

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.

Os créditos relativos à Contribuição ao PIS e à COFINS podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos. Tendo sido a necessidade de retificar tais documentos o motivo para a glosa perpetrada pela Fiscalização, necessário rechaçá-la e reconhecer o direito ao crédito em questão.

(Processo nº 15578.000194/2010-66, Acórdão nº 3402-008.178, sessão de 23 de março de 2021)

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. PREVISÃO LEGAL. POSSIBILIDADE.

A lei assegura o direito de aproveitamento de créditos de períodos anteriores nos meses subsequentes, mas desde que comprovada a sua não utilização anterior, observados os demais requisitos legais.

(Processo nº 11080.720481/2011-16; Acórdão nº 3201-010.950; Relator Conselheiro Hécio Lafeta Reis; sessão de 24/08/2023)

Também não há qualquer vedação à escrituração de documentos fiscais em competência diversa daquela em que a respectiva despesa foi incorrida:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

IPI. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. ESCRITURAÇÃO NO PERÍODO EM QUE SE CONSTATA NOTAS FISCAIS NÃO-ESCRITURADAS.

Ao se constatar a existência de notas fiscais não escrituradas no prazo próprio, pode se proceder à sua escrituração extemporânea no mês em que se perceba a falta, e desde que dentro do prazo prescricional.”

(CARF, Processo nº 10120.911713/2012-30, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3002-001.322 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária, Sessão de 17 de junho de 2020)

Pelo exposto, considerando a motivação da glosa em comento e de sua manutenção pelo acórdão recorrido, voto por reconhecer o direito aos créditos da contribuição escriturados e aproveitados extemporaneamente, independentemente da retificação das obrigações acessórias, admitindo o aproveitamento de créditos de forma extemporânea, desde que respeitado o prazo decadencial e comprovada a inexistência de aproveitamento em outros períodos.

11. Devoluções de cooperados

Sobre este tópico, segue trecho extraído da Manifestação de Inconformidade:

5.16 DEVOLUÇÃO DE COOPERADOS (ITEM 16 DO DESPACHO DECISÓRIO)

Neste tópico, a i. Fiscalização simplesmente alega que as mercadorias vendidas aos cooperados saem sem pagamento de contribuições, não tendo o que se falar em créditos por parte da Manifestante.

Contudo, operacionalmente, no que tange às devoluções o contribuinte não está obrigado a estornar um crédito em razão da devolução, podendo optar pelo registro do débito via emissão de nota fiscal de saída com seu lançamento em conta-gráfica, cujo procedimento ao final da operação possui o mesmo efeito.

Desta forma, **a Manifestante irá diligenciar para que durante a instrução do processo faça a juntada dos comprovantes necessário para certificar a regularidade da operação, a fim de demonstrar que não aproveitou crédito a maior do que o previsto na legislação.** (g.n.)

Por sua vez, o acórdão recorrido:

Devoluções de cooperados

A autoridade fiscal efetuou a glosa dos créditos apurados sobre devoluções referentes a mercadorias vendidas a cooperados, pois essas saídas não são sujeitas ao pagamento da contribuição, e, por isso, não geram direito a crédito.

O contribuinte alega que não há obrigatoriedade de efetuar o estorno de crédito em razão da devolução, pois seria possível a opção pelo registro de débito via emissão de nota fiscal de saída com seu lançamento em conta gráfica (o que teria o mesmo efeito do estorno).

Além de ser desprovida de fundamento legal, a hipótese aventada pela interessada carece de comprovação, haja vista que, embora ela tenha afirmado que diligenciaria para apresentar os comprovantes necessários, até o presente momento nenhum documento foi apresentado para demonstrar a realização da operação alegada.

Assim, não há alterações a serem feitas em relação a essa glosa.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente tão somente reitera que *“operacionalmente, no que tange às devoluções o contribuinte não está obrigado a estornar um crédito em razão da devolução, podendo optar pelo registro do débito via emissão de nota fiscal de saída com seu lançamento em conta gráfica, cujo procedimento ao final da operação possui o mesmo efeito”*.

Observa-se que inobstante desde a sua Manifestação de Inconformidade a Recorrente afirme que apresentaria os comprovantes necessários para certificar a regularidade da operação e que não teria aproveitado crédito a maior do que o previsto na legislação, nenhum documento foi apresentado neste sentido.

Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou-lhe parcial provimento, nos seguintes termos:

1. reverter a glosa sobre materiais de embalagens, inclusive de transporte;
2. reverter a glosa referente aos fretes relativos ao transporte de produtos cuja aquisição não gera créditos, desde que tenham sido efetivamente tributados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, nos termos da Súmula CARF nº 188;
3. reverter a glosa dos créditos relativos aos dispêndios gastos com a demanda contratada, mantendo-se a glosa dos créditos relacionados a contribuição de iluminação pública;
4. reconhecer o direito aos créditos da contribuição escriturados e aproveitados extemporaneamente, independentemente da retificação das obrigações acessórias, admitindo o aproveitamento de créditos de forma extemporânea, desde que respeitado o prazo decadencial e comprovada a inexistência de aproveitamento em outros períodos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Jorge Luis Cabral, redator designado

Designado para redigir voto vencedor, exclusivamente sobre a manutenção das glosas referentes ao aproveitamento de crédito extemporâneo, peço vênica Ilustríssima relatora para discorrer sobre a divergência.

A glosa decorre do aproveitamento de notas fiscais emitidas em outro período de apuração para o aproveitamento de créditos do regime não cumulativo das contribuições do PIS/COFINS no período de apuração objeto do presente processo.

A relatora votou para manter a glosa com base no § 4º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, conforme se pode ler no seu voto, e este dispositivo determina que o crédito de um determinado período não utilizado para abater os débitos deste mesmo período para o cálculo do valor a pagar, ou do saldo credor a ser acumulado em saldo credores de períodos anteriores, pode ser utilizado em períodos subsequentes.

Não há menção de que se tenha trazido aos autos qualquer tentativa de se reconstituir a escrita fiscal para a apuração do PIS/COFINS no regime não cumulativo de forma a se comprovar que o referido crédito não foi utilizado em duplicidade.

O regime de apuração não cumulativa de PIS/COFINS exige que, num mesmo período de apuração, os créditos referentes às possibilidades elencadas nos art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sejam confrontados com os débitos decorrentes da base de cálculo destas contribuições com base nos art. 2º, destas mesmas Leis, e daí se determine o valor a recolher, ou o saldo a ser aproveitado em períodos futuros, nos termos dos § 4º, dos art. 3º, das Leis de regência do PIS/COFINS.

Então, há na legislação uma apuração que envolve débitos e créditos que são reconhecidos nos períodos de apuração, conforme o regime de competência, e os saldos remanescentes de créditos de períodos anteriores, que podem ser sempre compensados em qualquer caso, ou ressarcíveis conforme previsões legais específicas. Por ocasião do aproveitamento destes saldos em qualquer modalidade, eles devem ser atualizados conforme o valor utilizado em compensações ou ressarcimentos.

Quando por qualquer razão o contribuinte não utiliza um crédito disponível no período de apuração ao qual este diz respeito, seu valor não se transfere de forma direta para o período de apuração de eleição do contribuinte, porque o que se tem disponível para compensação ou ressarcimento não são os créditos propriamente, mas sim os saldos disponíveis.

Então se, desde o período de competência, quando este crédito não foi utilizado, houve saldos credores ou devedores, indicando a necessidade de pagamentos ou de acúmulo de saldos de créditos para serem utilizados, o valor deste crédito virá ao momento do PER/DCOMP pela resultante de sua contribuição no saldo de créditos disponíveis, e não pelo seu valor de face.

As dinâmicas de apuração das memórias de cálculo representadas pelo DACON e, posteriormente, pela ECF-Contribuições, possibilita a reconstrução do histórico dos saldos disponíveis, que precisam ser líquidos e certos. A ausência da demonstração desta liquidez impede que os créditos sejam aceitos para compensação ou ressarcimento.

O Tema já vem sendo discutido neste Conselho, e já apresenta a devida jurisprudência, ainda que apresente discordâncias ainda não totalmente vencidas. Reproduzo recente Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de número 9303-015.663, julgado em 15 de agosto de 2024, e que teve o resultado a seguir, a respeito deste tema, por maioria de votos, o qual acompanho e peço venha para adotá-lo como parte de minhas razões de decidir:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/07/2007 a 31/12/2007

RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, quando, do confronto da decisão recorrida com os paradigmas indicados, não restar configurada divergência interpretativa: para a caracterização de controvérsia jurisprudencial, é necessário que haja similitude fático-normativa entre as situações analisadas pelos paradigmas e aresto recorrido.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/07/2007 a 31/12/2007

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/07/2007 a 31/12/2007

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou pela negativa de provimento. Acordaram ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte.

(...)

A controvérsia restringe-se à questão de saber se é necessária a retificação do DACON e da DCTF para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não-cumulativos.

A decisão recorrida assinalou que o direito ao creditamento das contribuições não cumulativas não exige a retificação de Dacon/DCTF, conforme excertos, extraídos de seu voto condutor, a seguir transcritos:

Decisão recorrida --- voto vencido (condutor para a matéria)

3.2.2.1. Quanto aos Itens 2.1, 2.2, 2.3 e 2.4 (A): Diferença entre as receitas de exportação declaradas no DACON e contabilizadas pela empresa com relação ao ano calendário de 2007.

A Fiscalização glosou os seguintes créditos apropriados pela Contribuinte:

i) Parte dos créditos extemporâneos de PIS e COFINS apropriados pela Recorrente diretamente em DACON referente ao ano de 2007, pois o artigo 8º, inciso I, alínea "a" da IN 404/2003 dispõe que os créditos somente poderiam ser apurados no mesmo mês das aquisições efetuadas.

A DRJ manteve a autuação por considerar que:

i) A legislação apenas admitiria a apropriação dos créditos extemporâneos na DACON mediante a retificação das declarações (DACON e DCTF) do período relativo ao respectivo crédito, sendo que deveria ter ocorrido sobre as aquisições, custos ou despesas incorridos no mesmo mês; ii) Após as retificações, o crédito remanescente de PIS e COFINS poderia ser utilizado para dedução das contribuições em períodos posteriores.

A Recorrente argumenta que:

i) A forma de apropriação dos créditos extemporâneos por ela realizada está correta, uma vez que a legislação permite a apropriação direta dos créditos nos meses subsequentes na própria DACON, sendo que não há um procedimento obrigatório que deve ser adotado pelo contribuinte;

ii) O artigo 3º, § 4º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/2002 não prevê que o contribuinte está obrigado a aproveitar o crédito no mesmo mês em que foi gerado, mas sim que a apuração do crédito de um determinado mês deve se relacionar aos custos, despesas e aquisições do mesmo mês, não trazendo obrigatoriedade de o contribuinte se utilizar desse crédito no mesmo mês;

iii) Ao adotar a forma considerada pela DRJ com a retificação da DACON e a inclusão do valor do crédito que não foi considerado anteriormente, resultaria em recolhimento de PIS e COFINS no período posterior passaria a ser maior do que novo valor das contribuições apurado;

iv) Com a retificação da DCTF, o valor do DARF recolhido é superior ao devido, reconhecendo-se, assim, a existência de um valor a maior a título de PIS e COFINS, ensejando em indébito tributário que poderá ser compensado por meio de PER/DCOMP com a devida correção monetária;

v) A utilização do saldo remanescente do crédito de PIS e COFINS em períodos subsequentes se dá mediante a apropriação direta na DACON dos créditos extemporâneos, como fez a Recorrente.

Observe que, em resposta à Resolução nº 3402000.791 foi lavrado o Termo de Diligência de fls. 57805789, pelo qual o I. Auditor Fiscal assim esclareceu sobre os créditos extemporâneos:

Realizadas as análises individualizadas dos créditos, confirmados os recolhimentos das contribuições incidentes nas importações de bens e serviços, e confrontados os assentamentos contábeis com os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais DACON apresentadas à Receita Federal do Brasil, conforme Anexo II deste Termo, e demais elementos juntados neste processo administrativo, conclui que não houve aproveitamento pretérito dos créditos extemporâneos apropriados pelo contribuinte no ano-

calendário de 2007, o quais foram objeto da constituição do crédito tributário, conforme Quadros Demonstrativos de nº 06 a 13 deste processo administrativo.

Destaco que Recorrente é sujeita ao regime não cumulativo das contribuições e aos comandos do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais determinam que a incidência independe da denominação ou classificação fiscal.

Por fundamentação, cito o v. Acórdão nº 9303-006.247, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

As Linhas 06/30 e 06/31 do DACTON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração.

Também a EFDPIIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).

Em suma, destaco que inexistente previsão legal que imponha a retificação das obrigações acessórias para o aproveitamento extemporâneo dos créditos de PIS/Pasep e COFINS. Com razão, o art. 3º, § 4º, das Leis nº(s) 10.637/02 e 10.833/03 dispõe apenas que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Portanto, deve ser reformada a decisão recorrida neste ponto, para admitir o creditamento extemporâneo, com o correspondente cancelamento da exigência quanto aos itens 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 (a).

A questão atinente à necessidade de retificação de DACTON/DCTF, com vistas ao aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não cumulativos, tem sido enfrentada em diversos julgamentos desta Câmara Superior, tendo este colegiado julgado que é necessária a retificação de DACTON/DCTF. Nesse sentido, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 9303-014.842, de 14/03/2024, de minha relatoria.

Assinale-se, ainda, o Acórdão nº. 9303-014.684, de 22/02/2024, no qual restou decidido, por voto de qualidade, a impossibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos sem a retificação dos DACTONs respectivos. Nessa linha, trago, como razões de decidir no presente voto, os fundamentos consignados no voto vencedor – Redator Designado Gilson Macedo Rosenberg Filho – do mencionado acórdão, abaixo transcritos:

Essa matéria foi enfrentada com maestria pelo Acórdão nº 9303-010.080, de 23 de janeiro de 2020, e reflete, mutatis mutandis, o posicionamento vencedor do Colegiado, de forma que trago à baila sua ratio decidendi para fundamentar a decisão, verbis:

“(…) Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões apenas, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos respectivos DACTON e DCTF.

O direito de se aproveitar créditos da COFINS sobre os custos/despesas com insumos utilizados na produção de bens e/ ou na prestação de serviços está previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

(…).

§ 1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art.2º desta Lei sobre o valor:

(…);

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

(…).

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

(…).

Já o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, assim dispõe quanto ao ressarcimento/compensação dos créditos:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...).

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

(...).

Por sua vez a IN SRF nº 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/ compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

(...).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou(...).

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

(...).

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário.

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

Ora, segundo essas normas legais, os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal. Já o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo nos meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP.

O instrumento legal para se apurar os créditos da contribuição é o Dacon mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte. Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.

(...) § 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

(...).

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o Dacon relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

O ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos da COFINS é possível, desde que retificados os respectivos Dacon e as DCTF. No presente caso, conforme demonstrados nos autos, o contribuinte não transmitiu os Dacon retificadores nem as DCTF.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recursos especial da Fazenda, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos Dacon e DCTF”.

Em resumo, temos que a verificação dos valores a ser apurados se dá por meio dos DACONs apresentados pelo Contribuinte, conforme definido pela IN SRF 384, de 2004.

Isto porque no regime da não-cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Os créditos extemporâneos devem ser utilizados para desconto, compensação ou ressarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Assim, a utilização do crédito pressupõe primeiro a sua apuração, com o registro apropriado no DACON, sendo necessário ainda compensar o crédito com débitos do próprio mês, e havendo saldo remanescente, compensá-lo sucessivamente nos meses subsequentes.

Desta forma, não se constatando a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação dos DACON (e da DCTF), não se pode ter como certa a dedução de tais créditos extemporâneos e, portanto, a glosa de tais créditos deve ser mantida por absoluta falta de liquidez e certeza”.

Acrescento ainda que, os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido seja efetuado diretamente em outro período de apuração.

Portanto para esse aproveitamento seria necessário uma apuração prévia relativa aos períodos de apuração correspondentes. Situação que demanda no mínimo a retificação dos DACON dos períodos anteriores. As exigências impostas pelas IN SRF utilizadas pela Fiscalização têm suporte no art. 92 da Lei nº 10.833, de 2003 que delegou a SRF a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos.

Penso que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico de geração do crédito. Como os créditos referem-se a 4 ou 5 anos antes do seu efetivo aproveitamento, há que se perquirir, se naquela data, eram créditos apropriáveis segundo a legislação de regência da época. Entendo ser injustificável a negativa do contribuinte de fazer os ajustes relativos a cada período de apuração, conforme recomendado pela Fiscalização.

Correto o entendimento exarado pelo ilustre ex-conselheiro Waldir Navarro Bezerra, ao transcrever o seguinte trecho da decisão da DRJ no Acórdão nº 3402-003.148, de 20/07/2016:

“(…) É que a razão de ser da necessidade de segregação dos créditos por períodos de apuração, no âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não cumulativo, se deve ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de utilização segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de utilização por qualquer uma das formas previstas (desconto, compensação ou ressarcimento)”.

Relevante também transcrever trecho do voto proferido pelo ilustre ex-conselheiro e ex-presidente da 3ª Seção de Julgamento do CARF, Henrique Pinheiro Torres, no acórdão nº 9303-003.478, de 25/02/2016, acerca do mesmo tema:

“(…) É inegável que, como bem apontou o acórdão recorrido, nos termos do § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que disciplina a utilização do crédito, o montante não aproveitado em um mês poderá sê-lo em períodos superiores, mas tal comando, com o devido respeito, não possui o alcance defendido.

Em primeiro lugar, há que se ter em mente que o dispositivo, como já antecipado, trata da utilização do crédito apurado, de modo que sequer se poderia cogitar antinomia entre os dispositivos.

Em outras palavras, nos termos dos comandos legais, o crédito apurado sob a égide do § 1º (circunstância logicamente antecedente) poderá ser aproveitado nos termos do § 4º.

Admitir que a forma de utilização influencie a de apuração, com a devida licença, é inverter a lógica estabelecida pelo legislador.

E não se alegue que a aplicação da restrição em comento decorre de mero formalismo. Trata-se de norma instrumental que visa ao controle do correto emprego dos créditos. Sem tal distinção, esse controle restaria extremamente dificultado (e porque não dizer inviabilizado).

Apenas para ilustrar alguma dessas dificuldade, há que lembrar que, dependendo da destinação dos produtos, os créditos terão aplicação diversa (dedução da contribuição, compensação ou ressarcimento), apurados com base em parâmetros diversos (mensal ou trimestral)”.

Por fim, também registro o raciocínio empreendido pelo ilustre ex-conselheiro José Fernandes do Nascimento proferido no Acórdão nº 3302-004.156, de 22/05/2017:

“(…) Não se pode olvidar, ademais, que o registro extemporâneo de créditos, se permitido fosse, além do descumprimento do disposto no art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, impossibilitaria ou dificultaria em muito o controle das operações com direito a crédito. Se houvesse tal permissão, como saber se as operações registradas extemporaneamente não foram registradas anteriormente no mês

correspondente e nos seguintes? Somente mediante a realização de auditoria em todos os meses anteriores ao registro extemporâneo do crédito seria possível confirmar ou não essa informação.

Ademais, tendo em conta que a autoridade fiscal não é autorizada a fiscalizar/auditar os períodos pretéritos não alcançados pelo procedimento fiscal em curso, o registro de operações de créditos extemporâneos, por certo, oportunizaria e facilitaria a prática de fraudes, mediante a apropriação, por mais de uma vez, de crédito de uma mesma operação”.

Registro que este também é o entendimento prevalente nos últimos julgados desta 3ª Turma da CSRF, como pode ser verificado no Acórdão nº 9303-011.780, de 18/08/2021, de minha relatoria, Acórdão nº 9303-009.738, de 11/11/2019 de relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire e Acórdão nº 9303-009.660, de 16/10/2019 de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Ressalto, apenas, que no julgamento só se discutiu a obrigatoriedade de retificação do DACTON e não da DCTF.

Forte nestes argumentos, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Diante do exposto, voto dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(Acórdão nº 9303-015.663, Conselheiro Relator Vinícius Guimarães, 3ª Turma, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 15/08/2024)

De forma que entendo que seja pré-requisito para que se demonstre a liquidez do crédito extemporâneo a retificação das obrigações acessórias, demonstrando o efetivo valor disponível para a operação pretendida pelo contribuinte.

Sem razão à Recorrente.

Voto por negar provimento ao pedido de reversão das glosas de créditos extemporâneos.

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral