



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10940.902980/2017-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.392 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de dezembro de 2023
Recorrente CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2012 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.

CRÉDITO. DISPÊNDIOS COM UNIFORMES E VESTUÁRIO. POSSIBILIDADE.

São considerados como insumos essenciais e relevantes à atividade econômica da empresa os dispêndios com uniformes e vestuários utilizados na produção.

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.

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

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

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

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

FRETES COMPRAS PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE

Os fretes pagos na aquisição de produtos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas

contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago.

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

A legislação prevê a possibilidade de crédito apenas em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País (art. 3º, § 3º, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003). Assim como, a mera indicação de “situação geograficamente espalhada” não é suficiente para aferir o preenchimento das condições e requisitos afetos ao direito à apuração e utilização de créditos decorrentes da não cumulatividade das contribuições.

**FRETES. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS
TRANSFERÊNCIA. POSSIBILIDADE.**

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a transporte de matérias primas, produtos intermediários, em elaboração e produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua relevância na cadeia produtiva.

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.

CRÉDITO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA FORNECIDA PELA ELETORRURAL. IMPOSSIBILIDADE

As operações em questão não houve a incidência das contribuições, posto que, se tratam de atos cooperativos, das receitas de venda são excluídas das bases de cálculo das contribuições apuradas pelas cooperativas vendedoras, por certo não houve o pagamento das contribuições pela ELETORRURAL. Então, não havendo o pagamento das contribuições do Pis e da Cofins pela cooperativa fornecedora da energia, resta vedado o crédito para a Recorrente

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SOFTWARE.

Ensejam apuração de créditos de PIS e Cofins por uma pessoa jurídica industrial o valor relativo à aquisição de programa de computador, ou os correspondentes encargos de depreciação, no caso de programa responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção.

ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS USADOS.

A aquisição de bens usados não dá direito a utilização de créditos dos encargos de depreciação na apuração do PIS e da COFINS, regime não-cumulativo,

conforme disposto no §2º, II, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 (com relação da Lei nº 10.865, de 2004) e expressamente disposto no §3º, II, do art. 1º, da IN SRF nº 457, de 2004.

APROPRIAÇÃO ACELERADA DA LEI Nº 11.774/2008. VALOR DE AQUISIÇÃO. REGRAMENTO ESPECÍFICO. PERÍODO POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de bens destinados à produção de bens e à prestação de serviços podem ensejar o direito ao crédito acelerado na forma da Lei nº 11.774/2008, desde que respeitados os prazos e condições nela previstos.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. PRODUTO FINAL DEVIDAMENTE TIPIFICADO.

A apuração do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é permitida apenas às pessoas jurídicas que produzam as mercadorias de origem animal ou vegetal mencionadas expressamente no dispositivo legal.

CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE. Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é inicialmente do contribuinte ao solicitar seu crédito.

CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos, mas desde que se refiram a aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes da aquisição dos seguintes itens: (I.1) vestuários e uniformes essenciais e relevantes na cadeia produtiva, embalagens para transporte, serviços de transporte de bens não geradores de crédito (bens não tributados) e transporte de insumos e de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento, e (I.2) depreciação de programa de computador utilizado na produção (unidade de beneficiamento de leite) e despesas com energia elétrica relativas à demanda contratada e ao custo de disponibilização do sistema, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento; e, (II) por unanimidade de votos, para reconhecer o direito à correção monetária dos créditos escriturais cujas glosas foram revertidas a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do pedido. Inicialmente, após a prolação do voto pelo Relator, o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes propôs a realização de diligência, proposta essa rejeitada pelos demais conselheiros.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

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

Relatório

Trata-se de uma série de Pedidos de Ressarcimento referentes a saldo de créditos de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, vinculados à receita não tributada do mercado interno, relativos a diversos trimestres compreendidos entre 2011 a 2018.

Houve indeferimento parcial, cujos principais pontos foram sintetizados pela instância de piso:

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, com fundamento no art. 23, I e II, da Instrução Normativa SRF n.º 635/2006, o qual prevê expressamente que as sociedades cooperativas podem apurar créditos em relação a aquisição de título de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumo apenas na hipótese de aquisições “de não associados”.

Fornecimento de energia elétrica pela cooperativa de eletrificação rural “Eletrorural – Cooperativa de Infraestrutura Castrolanda” - também é membro cooperado da interessada, nos termos do art. 12 da Instrução Normativa n.º 635/2006 que estabelece que os bens e serviços vendidos por cooperativa de eletrificação rural a associados não fazem parte da base de cálculo das contribuições e por isso não há que se falar em apuração de direito creditório pelo adquirente desses bens e serviços, conforme dispõe art. 3º, § 2º, II, da Lei n.º 10.833/2003;

Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições - em face da vedação prevista no art. 3º, § 2º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, foram glosados os créditos apurados sobre aquisições de bens para revenda e bens utilizados como insumos que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições. Como exemplo, foram citadas algumas notas fiscais de aquisição de produtos que foram tributados à alíquota zero (U-20, Oxiclean, Dermagel e gás GLP) e produtos vendidos com suspensão nos termos do art. 54 da Lei n.º 12.350/2010 (preparações utilizadas na alimentação de suínos). Nesse tópico, foi também glosada a aquisição de farelo de soja com o fim específico de exportação. A Castrolanda atuou como comercial

exportadora nessa operação, portanto não poderia apurar créditos, em face da vedação prevista no art. 27, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 900/2008.

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 também glosados os créditos referentes a equipamentos de segurança e proteção individual, mencionando-se, nesse ponto, a Solução de Consulta Cosit nº 99/2015. O mesmo ocorreu com as aquisições de vestuários e uniformes, em virtude de as Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, art. 3º, inciso X. Nesse item foram glosados ainda os créditos apurados sobre diversos bens e serviços utilizados no reflorestamento, tendo em vista a manifestação da Divisão de Tributação da 9ª Região Fiscal da RFB na Solução de Consulta nº 36/2011. Foram também glosados valores referentes a itens descritos como “MANUT. MAQUINAS E EQUIPAMENTOS”, em virtude da constatação de que a pessoa jurídica fornecedora (DBTRANS S/A) dedica-se às atividades para as quais não há previsão legal de aproveitamento de créditos (administração de meios de pagamento; emissão de vales-alimentação, vales-transporte e similares). Por fim, nesse tópico foi também mencionada a glosa de itens como saco de lixo, roupeiro para vestiário, serviços de limpeza e lavanderia, plotagens e impressos e cafeteira.

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.

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 frete relativos à aquisição de bens podem possibilitar a apuração de créditos apenas quando seja permitido o creditamento em relação ao bem adquirido.

Custos com transporte próprio. Foram glosados os créditos relativos a serviços de transporte em que o fornecedor é a própria Castrolanda, haja vista a inexistência de permissão legal para o aproveitamento de créditos nos casos em que o transporte é feito pela própria pessoa jurídica.

Transporte de funcionários. Foram glosados créditos descritos na planilha do contribuinte como “serviço de transporte de carga”, em face da verificação de que se tratava na verdade de serviço de transporte de funcionários e a vale-transporte, para o que não há previsão legal para aproveitamento de créditos.

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.

Ativo intangível. Foram glosados os créditos apurados sobre aquisições de royalties e serviços de implantação e atualização de software, haja vista que no período de apuração em análise não havia previsão legal para o aproveitamento de crédito em relação a bens classificados no ativo intangível.

Bens do ativo imobilizado – Benfeitorias. Foram glosados os créditos indevidamente apropriados de forma acelerada em relação a despesas efetuadas com benfeitorias, tendo em vista que as mesmas não se enquadram na regra do art. 6º da Lei n.º 11.488/2007 (que se refere a aquisição ou construção de edificações para utilização na produção de bens ou na prestação de serviços).

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 n.º 10.637/02 e 10.833/03, segundo os quais o direito ao crédito se dá apenas quando os bens e serviços forem adquiridos de pessoa jurídica.

Aquisição de bem do ativo imobilizado de outra pessoa jurídica. Foram glosados os créditos referentes a uma Unidade Beneficiadora e Armazenadora de Grãos, contendo barracão de alvenaria, moega, silos, poço artesiano, entre outros bens, adquirida pelo interessado da pessoa jurídica Espaço Armazéns Gerais Ltda. A glosa foi motivada pelo fato de não haver incidência das contribuições sobre esse tipo de operação (art. 3º, § 2º, IV, da Lei n.º 9.718/98), bem como em face da vedação à apuração de créditos na hipótese de aquisição de bens usados (art. 1º, § 3º, II, da Instrução Normativa n.º 457/2004).

Bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição) – Aquisição em períodos anteriores. A forma prevista no inciso XII do art. 1º da Lei n.º 11.774/2008 permite a apuração imediata dos créditos sobre bens do ativo imobilizado para aquisições ocorridas a partir julho de 2012, quando deveria ter efetuado a apropriação dos créditos de acordo com os incisos I a V do referido artigo, observando os prazos de 7 a 11 meses, uma vez que as aquisições ocorreram no ano de 2011.

Energia elétrica. Tendo em vista que o art. 3º, IX, da Lei n.º 10.637/2002 e o art. 3º, III, da Lei n.º 10.833/2003 permitem o creditamento apenas em relação às despesas com energia elétrica “consumida”, foram excluídos da base de cálculo dos créditos os valores constantes das faturas de energia elétrica referentes a contribuição para iluminação pública e demanda contratada.

Crédito presumido – Batata. Foram glosados créditos presumidos relativos a aquisição de batata, que haviam sido apurados pelo interessado com base no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, utilizada 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.

Apuração final. Para calcular o valor do crédito a ser ressarcido, partiu-se das informações declaradas pelo contribuinte e em seguida foram descontados da base de cálculo dos créditos os valores das glosas acima relatadas. Da base de cálculo

apurada foi realizado o rateio de acordo com a vinculação com a receita tributada no mercado interno tributado, receita não tributada no mercado interno e receita de exportação. Na sequência, foi demonstrado o cálculo do crédito e a utilização do crédito para desconto do débito do período, em relação ao qual foram consideradas as informações declaradas pelo interessado no Dacon. Essa análise resultou na conclusão de que não há saldo de crédito vinculado à receita de exportação passível de ressarcimento.

Ao tomar ciência do Despacho Decisório, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, 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.

- Com relação à glosa relativa às “aquisições de cooperados”, afirma que a autoridade fiscal se equivoca ao considerar que as aquisições realizadas pela manifestante junto a outras cooperativas não geram crédito. Afirma que praticamente todas as operações realizadas por uma cooperativa a outra são tributadas pelo PIS e pela Cofins e que o fato de haver algumas deduções ou exclusões na apuração do valor a recolher pela cooperativa vendedora não enseja a limitação à apuração de crédito prevista no inciso II do § 2º do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

- 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, reiterando 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.

- Contesta a glosa relativa às “aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições”, alegando que Emenda nº 42/2003 incluiu o § 12 no art. 195 da Constituição Federal e assim elevou a não-cumulatividade do PIS e da COFINS à categoria de princípio constitucional, sem restrições ao direito de apropriação de créditos. 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”.

- 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, devendo 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.

- 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 DICON, que, ao tratar da Linha 06A/02 – Bens Utilizados Como Insumos.

- 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.

- Com relação às aquisições de “vestuários e uniformes”, afirma que a interpretação restritiva da fiscalização não se sustenta pois possui um grande número de funcionários que trabalham em setores onde tanto a legislação quanto os órgãos e entidades que zelam pela segurança do trabalhador exigem que estes sejam protegidos com o uso de uniformes.

- Impugna a glosa relacionada às despesas com “florestamento e reflorestamento”, aduzindo que a partir de 2014 a manifestante passou a exercer essa atividade também como negócio, e não apenas para abastecimento próprio. 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.

- Traz ainda considerações a respeito de relacionados ao tratamento de efluentes, alega que a legislação ambiental exige a realização do tratamento dos resíduos

existentes ou gerados no curso da atividade industrial (Resoluções Conama n.º 357/2005 e 430/2011), o que demonstra a essencialidade da despesa.

- No que tange à glosa de “custos com transporte próprio”, aduz que os custos com transportes realizados pela própria empresa geram direito ao crédito, seguindo a mesma sorte que os contratados de outra pessoa jurídica.

- Alega que a glosa referente a “transporte de funcionários” dispensa maiores considerações, pois tal matéria já foi enfrentada de forma favorável aos contribuintes no âmbito do CARF. Afirma que o custo de transporte de funcionários até o local de trabalho de produção tem a característica de insumo – custo essencial para a atividade fim da manifestante – uma vez que suas unidades industriais se encontram geograficamente espalhadas.

- 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.

- Impugna a glosa relacionada ao “ativo intangível”, alegando que o crédito aproveitado se refere a ativo imobilizado destinado exclusivamente ao setor industrial/produtivo da cooperativa. Indica as aquisições relacionadas a esse tema, feitas junto à empresa Schiess Automação e Comércio Ltda e afirma que a autoridade fiscal deve ter se equivocado em razão do CFOP (material para uso ou consumo), bem como em razão do nome do fornecedor, que faz referência a prestação de serviço de automação. Afirma que essas aquisições devem ser interpretadas através do centro de custo para o qual foi destinado, que se refere a unidade de beneficiamento de leite, para que a referida unidade recebesse a habilitação para realizar exportações, para o que um dos critérios é o investimento em equipamentos instalados pela empresa Schiess Automação e Comércio Ltda.

- Ataca a glosa relativa a “bens do ativo imobilizado – edificações”, alegando que o ato normativo aplicado pela autoridade fiscal (§1º do art. 1º da IN n.º 457/04) não se aplica ao caso, o qual é regido pela legislação superveniente (art. 6º da Lei n.º 11.488/2007), que facultou às pessoas jurídicas a opção pela utilização, no prazo de 24 meses.

- Contesta também a glosa de “aquisições de pessoas físicas”, alegando que diante da já ressaltada interpretação extensiva do conceito de insumo, todos os custos diretamente relacionados à produção de bens devem, sem sombra de dúvida, ser considerada na apuração do crédito das contribuições.

- Quanto à glosa relativa à “aquisição de bem do ativo imobilizado de outra pessoa jurídica”, invoca o disposto no art. 311 do RIR/99, que dispõe sobre a taxa anual de depreciação de bens adquiridos usados, para defender o direito da manifestante de depreciar os bens adquiridos (Unidade Beneficiadora e Armazenadora de Grãos).

- Contesta a glosa constante do tópico “bens do ativo imobilizado (com base no valor de aquisição) – aquisição de períodos anteriores”. Aqui, 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, 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.
- Quanto à glosa relativa às despesas com “energia elétrica”, alega que a glosa está equivocada”, haja vista que a conferência efetuada pela autoridade fiscal se limitou às faturas de energia elétrica, que deveria ter aprofundado sua análise a respeito da operação para saber se a demanda foi ou não efetivamente utilizada.
- 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.
- Alega que tem direito à incidência de juros compensatórios e de correção monetária, por meio da Taxa Selic.

A 5ª Turma da DRJ09, por unanimidade votos, indeferiu o pedido de realização de diligência e julgou improcedente a manifestação, conforme acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

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

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

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

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

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

No regime da não cumulatividade da COFINS, aplica-se o conceito de insumo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, o qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB (art. 19-A da Lei nº 10.522/2002; art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014; Nota Explicativa PGFN nº 63/2018; e Parecer Normativo COSIT nº 05/2018). No referido julgado, restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. O critério da essencialidade refere-se ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. O critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

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

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO VINCULADA AO 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. BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. VALOR DA MÃO DE OBRA PAGA A PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO CRÉDITOS.

A legislação de regência da COFINS com incidência não cumulativa não permite a apuração de créditos em relação a bens e serviços adquiridos de pessoas físicas, nem em relação ao valor da mão de obra paga a pessoa física.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. BENS DO ATIVO INTANGÍVEL.

A apuração de créditos de COFINS com base em encargos de amortização de bens do ativo intangível só se tornou possível com o advento da Lei nº 12.973/2014, que incluiu o inciso XI ao art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS USADOS. CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. VEDAÇÃO.

É vedada a utilização de créditos sobre a depreciação de bens adquiridos usados e incorporados ao ativo imobilizado, ainda que utilizados na atividade-fim da empresa.

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

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Embora o resultado do julgamento tenha sido procedente a conclusão do julgamento foi no sentido de reverter glosas conforme abaixo exposto.

Resumo das glosas revertidas – Cálculo do crédito passível de ressarcimento

Na tabela a seguir, são apresentados os valores das bases de cálculo dos créditos cuja glosa deve ser revertida em face do exposto nos tópicos anteriores (despesas com os itens de limpeza e desinfecção, equipamentos de segurança individual e corte de lenha/florestamento/reflorestamento):

Despesa	out/12	nov/12	dez/12
Limpeza e Desinfecção - CST 50	508,94	4.858,70	2.752,68
Limpeza e Desinfecção - CST 51	331,80	0,00	0,00
Limpeza e Desinfecção - CST 53	186.387,84	177.464,37	130.221,78
Equip. de Seg. Individual - CST 50	0,00	170,88	0,00
Equip. de Seg. Individual - CST 51	0,00	341,76	0,00
Equip. de Seg. Individual - CST 53	1.133,28	2.216,02	3.298,87
Corte de Lenha e Florestamento/Reflorestamento - CST 50	0,00	0,00	0,00
Corte de Lenha e Florestamento/Reflorestamento - CST 51	0,00	27.826,00	0,00
Corte de Lenha e Florestamento/Reflorestamento - CST 53	168.816,20	78.580,08	159.832,99

A diferenciação em relação ao Código de Situação Tributária - CST é importante porque define o tipo de receita à qual o crédito está vinculado. O CST 50 refere-se a “Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno”, o CST 51 refere-se a “Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Não Tributada no Mercado Interno” e o CST 53 refere-se a

“Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não- Tributadas no Mercado Interno”.

Nesse ponto, salienta-se que foram considerados os CST indicados na planilha de glosas elaborada pela fiscalização, a qual, por sua vez, levou em conta os CST informados pelo próprio contribuinte. A próxima tabela contém os mesmos valores da tabela acima, agora consolidados apenas por mês e CST:

Mês	BC Glosas Revertidas CST 50	BC Glosas Revertidas CST 51	BC Glosas Revertidas CST 53
out/12	508,94	331,80	356.337,32
nov/12	5.029,58	28.167,76	258.260,47
dez/12	2.752,68	0,00	293.353,64

Na tabela seguinte é demonstrado o rateio das bases de cálculo reconhecidas (rateio efetuado de acordo com os CST e percentuais utilizados pela fiscalização):

Mês	CST	Valor Base do crédito por CST	%	Vinculado à Receita Tributada no Mercado Interno	%	Vinculado à Receita Não Tributada no Mercado Interno
out-12	50	508,94	100,00%	508,94	0,00%	0,00
	51	331,80	0,00%	0,00	100,00%	331,80
	53	356.337,32	6,00%	21.380,24	94,00%	334.957,08
nov-12	50	5.029,58	100,00%	5.029,58	0,00%	0,00
	51	28.167,76	0,00%	0,00	100,00%	28.167,76
	53	258.260,47	12,00%	30.991,26	88,00%	227.269,21
dez-12	50	2.752,68	100,00%	2.752,68	0,00%	0,00
	51	0,00	0,00%	0,00	100,00%	0,00
	53	293.353,64	10,00%	29.335,36	90,00%	264.018,28

O restabelecimento desses valores na base de cálculo dos créditos resulta no reconhecimento dos créditos discriminados na tabela abaixo, resultante da aplicação da alíquota da contribuição (7,6%):

Mês	Créditos Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno	Créditos Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno
out-12	1.663,58	25.481,95
nov-12	2.355,34	19.413,21
dez-12	2.229,49	20.065,39
Total Trimestre	6.248,40	64.960,55

Como se vê, entre os créditos cuja glosa deve ser revertida, não constam créditos vinculados à receita de exportação.

Assim, conclui-se que, apesar da procedência de parte dos argumentos da interessada, não há valores a serem reconhecidos no presente processo (o qual versa exclusivamente sobre os créditos vinculados à receita de exportação).

Intimada da decisão a Recorrente apresentou Recurso Voluntário no qual, basicamente, reitera as alegações já apresentadas na defesa anterior no tocante às glosas mantidas, apresentando fundamentos sobre os seguintes tópicos:

5. MÉRITO – DAS GLOSAS APRESENTADAS NO DESPACHO DECISÓRIO

5.1 BENS PARA A REVENDA

5.1.1 AQUISIÇÃO DE COOPERADOS

5.1.2 ENERGIA ELÉTRICA FORNECIDA PELA ELETRORURAL

5.2. AQUISIÇÃO NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

5.3. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

5.3.1. VESTUÁRIO E UNIFORMES

5.3.2 AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS

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

5.3.4. CUSTOS COM TRANSPORTE PRÓPRIO

5.3.5. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS E VALE-TRANSPORTE

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

5.4 ATIVO INTANGÍVEL

5.5 BENFEITORIAS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

5.6 AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS

5.7 AQUISIÇÃO DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO DE OUTRA PESSOA JURÍDICA

5.8 BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – (COM BASE DO VALOR DE AQUISIÇÃO) - AQUISIÇÕES EM PERÍODOS ANTERIORES

5.9 DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

5.10 CRÉDITO PRESUMIDO BATATA

6. DO DIREITO À ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - SELIC

Após, houve informação nos autos sobre ter sido impetrado Mandado de Segurança para “mediata distribuição e inclusão em pauta para julgamento dos Recursos Voluntários”, com prolação de sentença favorável em agosto/2023.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento. Não foram arguidas preliminares.

Inicialmente, cumpre destacar que a Recorrente é uma cooperativa que tem por objeto a fabricação de laticínios, preparação do leite, processamento de carnes, comércio atacadista de soja, comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo, prestação de serviços de armazenagem, serviços de abastecimento, serviços financeiros, serviços técnicos e serviços sociais, serviços de industrialização, dentre outras atividades.

Conceito de insumo

É sabido que a delimitação do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de Pis e de Cofins, por muitos anos, era disciplinada no âmbito da Receita Federal do Brasil por meio das IN nº 247/2002 e nº 404/2004, que traziam um conceito mais restritivo acerca daquilo que poderia ser admitido como tal, estabelecendo a necessidade de que o bem ou o serviço analisado fosse diretamente empregado no processo produtivo.

Ao longo do tempo as definições trazidas pelos sobreditos normativos foram recorrentemente questionadas, tendo sido apreciadas pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp nº 1.221.170-PR, de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia, em julgamento submetido à sistemática dos recursos repetitivos, cuja conclusão, portanto, é de observância obrigatória neste Conselho por força do §2º do art. 62 de seu regimento.

Na oportunidade, decidiu-se que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas INs SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, na medida em que compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Além disso, restou estabelecido que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

“diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda. Desse modo, não serão

todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para o exercício da atividade empresarial precípua do contribuinte direta ou indiretamente que serão consideradas insumos.

Assim, ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade desenvolvida, sob um viés objetivo. A análise da essencialidade deve ser objetiva, dentro de uma visão do processo produtivo, e não subjetiva, considerando a percepção do produtor ou prestador de serviço.

Portanto, se, por um lado, a decisão do STJ afastou o critério mais restritivo adotado pelas IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, por outro lado, igualmente, repeliu que fosse acolhido critério excessivamente amplo, consagrado na legislação do IRPJ, que aproveita o conceito de despesas operacionais. O Tribunal adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, levando-se em conta as particularidades de cada processo produtivo.

Por fim, é importante esclarecer que o critério estabelecido pelo STJ tem sua aplicação adstrita ao enquadramento ou não de determinada operação como insumo à luz da previsão contida especificamente no inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e não deve ser utilizado para teste de subsunção às demais hipóteses de apuração de crédito previstas nos demais incisos dos mesmos dispositivos.

Para a adoção do novo entendimento, no âmbito da RFB, deve ser observado o disposto no art. 21 da Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, de modo que as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil “deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput”.

Diante disso, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional- PGFN editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF com o objetivo de dispensa de contestação recursos nos processos judiciais que versem acerca da matéria julgada em sentido desfavorável à União, como também delimitar a extensão e o alcance do julgamento do Recurso Especial.

Posteriormente, foi elaborado o Parecer Normativo Cosit/RF nº 05/2018, normatizando o entendimento da Receita Federal acerca da aplicabilidade da nova conceituação de insumos, cuja observância é obrigatória nesta esfera administrativa.

Feitas as considerações, conforme esclarece a própria PGFN no referido parecer, o conceito de insumos deve ser aferido no âmbito da atividade desempenhada pelo contribuinte, em particular.

Nesse passo, as glosas serão enfrentadas utilizando os tópicos apresentados no Recurso Voluntário.

5.1 BENS PARA A REVENDA

5.1.1 AQUISIÇÃO DE COOPERADOS

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

A Recorrente afirma ser incontroverso que “não se limita o crédito em razão da ‘pessoa jurídica’, necessário se faz demonstrar que as aquisições junto a cooperados são regularmente tributadas, motivo pelo qual, “ainda que não estivesse destacado na nota fiscal o valor das contribuições, deve-se levar em consideração que houve a apuração do Pis e da Cofins no ‘ato cooperado’, bem como esse custo compõe a comercialização da mercadoria.” Como demonstrativo, reproduziu uma nota fiscal em seu recurso:

IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica		CHAVE DE ACESSO				
BATAVO COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL AVENIDA DOS PIONEIROS, 2324 - SALA CENTRO - 84145-000 CARAMBEI - PR Fone/Fax: 4232319000		0 - ENTRADA 1 - SAÍDA		4115 0576 1077 7000 0108 5500 0000 3518 8815 4357 7922 Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora				
NATUREZA DA OPERAÇÃO		N.º, 000.351.888 Série 000 Folha 1/1		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO				
VENDA				141150074109163 - 16/05/2015 10:58:20				
INSCRIÇÃO ESTADUAL		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.		CNPJ				
2020033030				76.107.770/0001-08				
DESTINATÁRIO / REMETENTE			CNPJ / CPF		DATA DA EMISSÃO			
NOME / RAZÃO SOCIAL			76.108.349/0004-56		16/05/2015			
CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA								
ENDEREÇO		BAIRRO / DISTRITO		CEP				
RODOVIA PR 340 S.N, S/N		COLONIA CASTROLANDA		84165-970				
MUNICÍPIO		UF		INSCRIÇÃO ESTADUAL				
CASTRO		PR		2020226342				
FONE / FAX				HORA DA SAÍDA/ENTRADA				
				10:58:16				
FATURA / DUPLICATA								
Num. 351888/1								
Venc. 10/06/2015								
Valor R\$ 16.295,96								
CÁLCULO DO IMPOSTO								
BASE DE CALC. DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CALC. ICMS S.T.	VALOR DO ICMS SUBST.	V. DIMP. IMPORTAÇÃO	V. ICMS UF REMET.	VALOR DO FCP	VALOR DO PIS	TOTAL PRODUTOS
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	268,88	17.189,83
VALOR DO FRETE	VALOR DO SEGURO	DESCONTO	OUTRAS DESPESAS	VALOR TOTAL IPI	V. ICMS UF DEST.	V. TOT. TRIB.	VALOR DA COFINS	V. TOTAL DA NOTA
0,00	0,00	893,87	0,00	0,00	0,00	0,00	1.238,49	16.295,96
TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS								

E acrescenta ainda, o seguinte:

Muito embora a referida norma jurídica possa ser entendida no sentido de que “as operações entre cooperativa e cooperados poderão ser deduzidas para fins de apuração das contribuições”, por sua vez, o “ato cooperado” não se pode confundir, por exemplo, com uma operação de venda tributada pela contribuição do Pis e da Cofins.

Em que pese o aludido entendimento, a regra jurídica para apuração das contribuições para Pis e Cofins não encontra ressonância na forma defendida pela i. Autoridade Fiscal, tendo em vista que não pode haver confusão entre “atos cooperados” e a “devida incidência” de todos os tributos nessas operações.

Para tanto, será justificada a interpretação quanto as normas jurídicas ora transcritas, a fim de que haja a aplicação correta do direito ao presente caso.

Quanto a não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, a fim de explicar a matéria em tela, tem-se a limitação do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, repetido no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, senão vejamos:

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

[...]

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

[...]

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

Temos na redação acima “quatro hipóteses” que não ensejam o direito ao crédito para o adquirente: i) não sujeito ao pagamento da contribuição; ii) isenção, iii) alíquota zero, e iv) não alcançados pela contribuição.

No entanto, é incontroverso que praticamente todas as operações (vendas) realizadas por uma cooperativa à outra, no caso a Recorrente, são tributadas pelo Pis e a Cofins. O fato de haver algumas deduções e/ou exclusões na apuração dos tributos a recolher pela cooperativa/vendedora não caracteriza a limitação prevista no inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

...

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

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

Entendo, contudo, que razão não lhe assiste, devendo prevalecer o entendimento da instância de piso ao ressaltar que, para além da vedação à apuração de crédito prevista nas citadas Instruções Normativas, a própria essência da operação realizada entre a cooperativa e seus associados, que poderão excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP aqueles valores, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa, daí a vedação ao crédito.

É o que pode se apreender do voto condutor do Acórdão recorrido:

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

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

...

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

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

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

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

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

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

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

Assim, entendo correta o enquadramento como atos cooperativos, que não implicam operações de compra e venda de produtos, tendo em vista que tais valores são excluídos das bases de cálculo do PIS e da COFINS das sociedades cooperativas, do contrário seria conferido crédito de um valor não oferecido à tributação pela Recorrente.

Conforme julgado no Recurso Especial n.º 1.164.716, será considerado como ato cooperativo aquele praticado entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais, nos termos do caput do art. 79 da Lei n.º 5.764/1971¹, devendo ser aplicado então o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos.

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

Tal entendimento tem sido adotado por este CARF, a exemplo do Acórdão n.º 3401-009.869 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de relatoria do ilustre Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche:

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

¹ Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

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

A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II, veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

RECEITAS DAS COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

De acordo com o art. 15, inciso I, da MP nº 2.158-35/2001, as receitas das cooperativas, decorrentes da comercialização da produção dos cooperados, poderão ser excluídas da base de cálculo do PIS/PASEP e da Cofins, ou seja, são bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Da mesma forma caminhou o Acórdão n. 3301-011.297– 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de relatoria da ilustre Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, no qual destaco excertos do voto:

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

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

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

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

Dos créditos decorrentes de aquisição e pagamentos no mercado interno

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

5.1.2 ENERGIA ELÉTRICA FORNECIDA PELA ELETRORURAL

A Recorrente defende novamente que as receitas auferidas pelas cooperativas de eletrificação rural são tributadas pelo PIS e pela COFINS e, portanto, não haveria impedimento à apuração de créditos quando da aquisição de energia elétrica da fornecedora de energia elétrica Eletrorural – Cooperativa de Infraestrutura Castrolanda.

Contudo, as mesmas razões de decidir aplicam-se à glosa sobre créditos apurados sobre faturas de fornecimento de energia elétrica emitidas por cooperativa de eletrificação rural, a qual é membro cooperado da Recorrente.

Há ainda dispositivo específico, qual seja o art. 12 da Instrução Normativa nº 635/2006, que estabelece que os bens e serviços vendidos por cooperativa de eletrificação rural a associados não fazem parte da base de cálculo das contribuições porquanto não permitem apuração de direito creditório pelo adquirente desses bens e serviços, também à luz do disposto no mencionado art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Tais fundamentos foram reiterados para justificar a manutenção das glosas pela autoridade julgadora de primeira instância, ao qual reproduzo em parte para utilizar como fundamento para as razões de decidir do presente voto:

Essa alegação não merece prosperar, pois os valores recebidos por cooperativa de eletrificação rural, referentes aos bens vendidos a associados, são excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS por ela devidas, nos termos do art. 12, II da Instrução Normativa SRF nº 635/2006;

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

(...)

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

Se o valor dessa receita é excluído da base de cálculo, é de se concluir que se trata de operação não sujeita ao pagamento das contribuições. Consequentemente, é vedado à interessada apurar créditos nesse caso, *ex vi* do art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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

De maneira semelhante ao que ocorreu em relação às glosas tratadas no tópico anterior, aqui é necessário destacar que a glosa não decorreu simplesmente do fato de o fornecedor ser uma cooperativa de eletrificação rural, mas sim do fato de haver uma relação de cooperativismo entre esse fornecedor e a interessada, relação essa que permite ao fornecedor excluir o valor da base de cálculo das contribuições.

Em suma: as receitas da cooperativa de eletrificação rural, em termos gerais, não são afastadas da tributação pelo PIS e COFINS, contudo, no caso específico das receitas referentes aos bens vendidos aos associados, há uma regra que exclui a tributação (art. 12, I, da IN 635/2006), o que acarreta a impossibilidade de apuração de créditos para a adquirente, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim sendo, a glosa referente às despesas com energia elétrica adquirida da Cooperativa de Infraestrutura Castrolanda – Eletrorural deve ser mantida integralmente.

5.2. AQUISIÇÃO NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES:

No presente caso foram consideradas como aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição, a compra de Oxiclean, Dermagel, U-20 IPV, farelo de soja, entre outros.

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.*” Veja-se:

Assim, inexistindo na Carta Constitucional de 1988, (§12 art. 195) qualquer limitação expressa quanto a técnica da não-cumulatividade em relação ao PIS e a COFINS, deve se entender que o tipo de desoneração preconizado pela Lei 10.865/04 ao inserir o § 2, II, em ambos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833, também enquadra os insumos adquiridos com alíquota zero, conforme será demonstrado nos tópicos seguintes.

Ainda há de se ressaltar que é equivocada a limitação do aproveitamento dos créditos aqui debatidos, visto que, não obstante a previsão original de tomada/desconto de crédito, em 30 de abril de 2004, foi editada a Lei 10.865/04, que incluiu nos art.(s) 3º das Leis nº 10.637 e 10.833 a seguinte vedação, *in litteris*:

isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. [...]

Com base neste dispositivo, a Receita Federal entende ser imprescindível que haja a tributação na etapa anterior para conferir ao contribuinte direito ao crédito.

Ademais, o recurso traz apontamento específico apenas em relação aos seguintes produtos:

Detergente (revenda - assepsia na ordenha leiteira NCM's 2809.2010, 2811.1990, 3402.9039, 3808.4029, 3808.5029 e 3808.9910);

Houve contestação específica no tocante a glosa de aquisições de detergentes, quais sejam os produtos “Dermagel e Oxiclean”.

Segundo a Recorrente, mais uma vez teria havido equívoco por parte do fornecedor, em se tratando de produtos não sujeitos à alíquota zero nos termos do art. 1º, II, da Lei nº 10.925/2004, uma vez que não se trata de defensivos agrícolas, mas sim de produtos destinados à assepsia e desinfecção no setor de produção leiteira (ordenhas eletrônicas).

Cumprido registrar terem sido revertidas as glosas sobre produtos de limpeza e desinfecção, contudo, em relação ao Dermagel e Oxiclean produtos, a DRJ reitera o entendimento de que terá alíquota reduzida a zero o produto que: (i) constituir um defensivo agropecuário e (ii) seja classificado na posição 38.08 da TIPI:

Defensivos agrícolas são produtos químicos, físicos ou biológicos usados no controle de seres vivos considerados nocivos ao homem, sua criação e suas plantações. São também conhecidos por agrotóxicos, pesticidas, praguicidas ou produtos fitossanitários. Dentre estes termos, o termo agrotóxico é o termo utilizado pela legislação brasileira.

O artigo 1º, inciso II, da Lei nº 10.925/2004, tem a seguinte redação:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;

Da leitura do dispositivo legal, depreende-se que 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; (ii) seja classificado na posição 38.08 da TIPI.

A respeito da classificação dos produtos na posição 38.08 da TIPI, não há controvérsia, haja visto ter sido informado pela própria Recorrente no Relatório de Entradas apresentado à fiscalização (arquivo não paginável inserido às fls. 191 do e-dossiê nº 10010.060762/0317-37):

38.08	Inseticidas, rodenticidas, fungicidas, herbicidas, inibidores de germinação e 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.
3808.9	- Outros:
3808.92	-- Fungicidas
3808.92.9	Outros
3808.92.99	Outros

Acerca da matéria, a Lei nº 10.925/2004 menciona “defensivos agropecuários”, atribuindo-lhes os benefícios da redução a 0% (zero por cento) das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre a importação e a receita de venda no mercado interno. Além disso, é obrigatório o reconhecimento como “defensivos agrícolas” para que possam fazer

jus ao benefício fiscal, cujos produtos, dependem, obrigatoriamente, do respectivo registro perante o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA.

A questão, portanto, reside na identificação ou não de tais produtos como “defensivos agropecuários”, como defende a fiscalização:

No entanto, analisando as características apontadas pela própria interessada, chega-se facilmente 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 instância de piso aponta ainda que a Receita Federal do Brasil pronunciou-se 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.

Conforme se extrai da Solução de Consulta, 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. Vejamos o que estabelecem tais dispositivos:

Art. 5º Cabe ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento:

I - avaliar a eficiência agrônômica dos agrotóxicos e afins para uso nos setores de produção, armazenamento e beneficiamento de produtos agrícolas, nas florestas plantadas e nas pastagens; e

II - conceder o registro, inclusive o RET, de agrotóxicos, produtos técnicos, pré-misturas e afins para uso nos setores de produção, armazenamento e beneficiamento de produtos agrícolas, nas florestas plantadas e nas pastagens, atendidas as diretrizes e exigências dos Ministérios da Saúde e do Meio Ambiente.

...

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.

Para a DRJ, 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.

A Recorrente, por sua vez, defende não há na descrição da NCM 38.08 qualquer referência aos produtos adquiridos, que tenham a característica de “defensivo agrícola” nos termos da Lei n. 10.925/20049, e nem poderia ser diferente haja visto o uso **para assepsia e desinfecção utilizados no setor de produção leiteira (ordenhas eletrônicas) dos produtores de leite**. Buscando provar que comercializa produtos não classificados como “defensivos agropecuários”, sujeitos à alíquota zero, apresenta o que segue:

DERMAGEL

DIVISÃO HIGIENE & DESINFECÇÃO



Informações

Características

Aplicação

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*.

Solicite Orçamento

OxiClean

Da Wikipédia, a enciclopédia livre

OxiClean é uma linha de produtos de limpeza domésticos, incluindo o removedor de manchas versátil OxiClean, que é um aditivo de lavanderia, removedor de manchas e limpador doméstico comercializado pela **Church & Dwight**. ^{[1][2]} Foi anteriormente propriedade da Orange Glo International desde a sua introdução em 1997 até a sua aquisição em 2006.

Contudo, 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, conseqüentemente, sujeitando-se a registro no MAPA.

Além disso, restou demonstrado que nas aquisições não houve o pagamento das contribuições:

A título exemplificativo, pode-se consultar a nota fiscal eletrônica nº 10.717 – chave **3511 0503 6651 5700 0124 5500 1000 0107 1710 0001 1304** –, na qual é possível verificar que as aquisições de U-20 IPV (Itens 3, 8, 23 e 24), Oxiclean (Itens 7 e 11) e Dermagel (Itens 9, 10, 25 e 26) foram tributadas à alíquota zero e, portanto, não se sujeitaram ao pagamento das contribuições.

Assim, devem ser mantidas as glosas sobre aquisições de mercadorias não sujeitas à incidência da contribuição.

5.3. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

5.3.1. VESTUÁRIO E UNIFORMES

Considerando o conceito atual de insumos, a DRJ reverteu as glosas sobre equipamentos de proteção individual, aplicando o critério da relevância e essencialidade estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR. No entanto manteve a glosa em relação a vestuário e uniforme, pois não teriam sido apresentados

esclarecimentos a respeito de quais seriam as normas que obrigariam o fornecimento de itens descritos como uniformes, calças, camisas, jaquetas, etc.:

Diferentemente do que ocorre em relação aos equipamentos de proteção individual tratados no tópico anterior – em relação aos quais a obrigatoriedade decorre de regras trabalhistas de caráter geral, amplamente conhecidas – para os roupas e uniformes o contribuinte deveria apontar quais são as normas que determinam a obrigatoriedade.

Ausente a demonstração de que se trata de vestimentas e uniformes exigidos pela legislação, não há que se falar em apuração de créditos, pois, conforme se depreende dos itens 130 a 137 do Parecer Normativo nº 5/2018, trata-se de item destinado a viabilizar a mão de obra, o qual não pode ser considerado insumo (salvo se for especificamente exigido pela legislação):

A Recorrente, por sua vez, faz referência ao conteúdo do laudo descritivo de seu processo produtivo, ressaltando que *“referidos materiais são bens essenciais na atividade desenvolvida, uma vez que são requisitos higiênicos sanitários do pessoal para não contaminação dos produtos fabricados, e via de consequência também são equipamentos de segurança”*:

*“Quanto aos materiais e equipamentos:
Principais materiais e equipamentos utilizados no frigorífico:
balanças, painel de controle de câmaras, motores, lâmpadas, serra fita, planilhas de controles, papéis toalhas, desinfetantes, uniformes, EPIs (Equipamento de Proteção Individual), entre outros descritos na tabela 1.*

(...)

UNIFORMES

CALÇA BRANCA
MOLETON BRANCO
CAMISETA
MACACÃO

No laudo juntado, verifica-se o seguinte:

4.2 Uniformes

Durante o ano são distribuídos individualmente aos assistentes técnicos de campo 4 camisas e 1 jaqueta, que compõem parte do uniforme de trabalho, quais estão dentro das políticas da Castrolanda Cooperativa Agroindustrial.

...

4 Utilidades

4.1 Uniformes

Uso obrigatório para representação da empresa em que o colaborador se encontra. Cada colaborador possui 4 camisas, 1 jaqueta, 1 bota de segurança e protetor solar.

...

4 Utilidades

4.1 Uniformes e EPIs

Uso obrigatório no desenvolvimento das atividades:

- Camisa do uniforme com a identificação da empresa;
- Jaqueta do uniforme com a identificação da empresa (se necessário);
- Bota de segurança ou de borracha em caso de ambiente molhado;
- Protetor solar;
- Capa de chuva (se necessário).

Há ainda distinção específica entre uniformes escuros que seguem normas de BPF:

Os operadores que realizam essa atividade, utilizam luvas de procedimento nitrílica descartáveis como forma de evitar uma possível contaminação das batatas e seguir as Boas Práticas de Fabricação previstas na Portaria SVS/MS nº 326/97. Os EPIs necessários seguem o levantamento de riscos previsto no PPRA – Programa de Prevenção de Riscos Ambientais da Unidade de Batata Frita, conforme determina a Portaria nº 25/94 da SSST do MTE – NR 09 que são fornecidos conforme o estabelecido na NR 06 - Equipamentos de proteção individual (*fol. 25*). **Os uniformes escuros utilizados nesta área seguem as normas de BPF, diferente dos uniformes brancos utilizados por pessoas que estão em contato direto com o produto acabado.**

...

Faz-se necessário também a utilização tocas e de uniforme escuro (*fol.108*) – diferente dos uniformes brancos utilizados por pessoas que estão em contato direto com o produto acabado.



Conforme consta do laudo, sendo destacado no recurso, os uniformes são higienizados em lavanderia própria, com entrega diária aos colaboradores, conforme descrito no Laudo do Processo Produtivo:

Os uniformes são lavados em lavanderia na própria unidade, e todos os dias os colaboradores recebem uniformes lavados e limpos. Todos os colaboradores possuem ficha de controle, onde são registrados os EPI's fornecidos. Anualmente, toda a equipe passa por exames periódicos.

Por fim, ressalta que o setor de alimentos sofre rigoroso controle sanitário, ressaltando normas emitidas pela ANVISA no tocante a Boas práticas de fabricação (BPF) para estabelecimentos industrializadores de alimentos:

CVS 5/2013

Art. 11. Uniformes: bem conservados e limpos, com troca diária e utilização somente nas dependências internas da empresa; cabelos presos e totalmente protegidos; sapatos fechados, antiderrapantes, em boas condições de higiene e conservação; botas de borracha, para a limpeza e higienização do estabelecimento ou quando necessário.

Parágrafo único A empresa deve dispor, em local de fácil acesso, de equipamentos de proteção individual (EPI), limpos e em bom estado de conservação, em número suficiente e em tamanhos adequados, considerando-se o quadro de funcionários e visitantes e as atividades desenvolvidas no local.

É obrigatório o uso de Equipamentos de Proteção Individual (EPI), tais como blusas, capa com capuz, luvas e botas impermeáveis para trabalhos em câmaras frias, ou para trabalhos que frequentemente alternem ambientes quentes e frios, ou quando necessário. É vedado o uso de panos ou sacos plásticos para proteção do uniforme. O uso de avental plástico deve ser restrito às atividades onde há grande quantidade de água e não deve ser utilizado próximo à fonte de calor. Nenhuma peça do uniforme deve ser lavada dentro da cozinha.

Portaria 326/1997 – Anvisa 6.9 Roupa e Objeto: Não devem ser guardados roupas nem objetos pessoais na área de manipulação de alimentos.

RDC 275/2002 – Anvisa 3.1.1 Utilização de uniforme de trabalho de cor clara, adequado à atividade e exclusivo para área de produção.

Considerando a descrição do processo produtivo desta contribuinte que produz alimentos diversos, indiscutível e esperado o maior grau de regulamentação, a higiene e a sanidade de seus produtos depende do cuidado direto sobre vestuários e uniformes, essenciais e relevantes dentro de sua cadeia produtiva, de modo que devem ser revertidas as glosas.

5.3.2 AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS

A glosa recai sobre aquisições de caixas de papelão, filme stretch, filme shrink, fitas adesivas, palletes de madeira e outros, que são utilizados apenas para o transporte das mercadorias, considerados pela Autoridade Fiscal apenas para utilização no transporte de mercadorias, tendo sido mantida pela DRJ por se tratar de gasto posterior à finalização do processo de produção:

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

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

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

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

ACONDICIONAMENTO: Os produtos são encaminhados, através de esteira, e acondicionados em bandejas de **papelão** contendo doze unidades.

MATERIAL DE EMBALAGEM

CAXA DE **PAPELÃO**

SACOS

SACOLA

PALETIZAÇÃO: As bandejas são empilhadas em 11 camadas de 15 caixas, conforme amarração indicada pela Tetra Pak. O pallet é coberto com filme plástico, envolto com filme stretch e identificado para fins de rastreabilidade e expedição.

ESTOCAGEM: Os **pallets** são estocados em drive in, sob galpão coberto à temperatura ambiente.



Depreende-se que o crédito relativo à aquisição de embalagens de transporte consideradas como embalagens externas utilizadas para logística e comercialização do “produto acabado”, não reconhecido porque tais seguem com os produtos acabados durante o transporte, de modo que não podem ser incluídos no conceito de insumo.

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

Diante disso, entendo que os gastos com tais embalagens constituem despesas essenciais e relevantes para a manutenção da qualidade dos produtos fabricados pela Recorrente.

Com efeito, mostram-se intrínsecas ao processo de produção, com maior importância no ramo alimentício, tendo em vista que o produto não teria condições de ser escoado com a qualidade almejada se não fosse embalado e acondicionado adequadamente.

No tocante aos conceitos de relevância e essencialidade, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, na qual identifica no que consistem esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) **quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência**”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Trata-se de um gasto indispensável para viabilizar o correto escoamento da produção, preservando as características do produto final, que nessa lógica, a meu ver, integra as etapas que resultam na comercialização do produto, cuja falta privaria os produtos de qualidade, quantidade, sobretudo à luz da singularidade da cadeia produtiva.

Ainda que se trate de posicionamento não pacificado no âmbito deste Conselho, é certo que existem precedentes nesse sentido, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009 CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de 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, Data da Sessão 29/07/2020 Relator José Renato Pereira de Deus - grifei)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2008 EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. *Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos*

acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições. (Acórdão n.º 3301-009.494, Data da Sessão 16/12/2020 Relatora Liziane Angelotti Meira - grifei)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. ART. 17 DO DECRETO Nº 70.235/72. É preclusa a matéria não combatida em manifestação de inconformidade, não devendo ser conhecida se suscitada em grau de recurso.

PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento de pedido para juntada de documentos posteriormente à apresentação da manifestação de inconformidade ou pelo indeferimento de pedido genérico de perícia. Dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972, que a apresentação de prova documental, com as exceções ali listadas, deve ser feita no momento da manifestação de inconformidade e que se considera não formulado o pedido de perícia quando não atendidos os requisitos exigidos em lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. No âmbito do regime não cumulativo, as embalagens de transporte utilizadas no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, transportado e/ou conservado são consideradas insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. No âmbito do regime não cumulativo, os custos/despesas incorridos com o transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa enquadram-se na definição de insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão n.º 3201-008.360, Data da Sessão 29/04/2021 Redator designado Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - grifei)

Destaca-se ainda trecho do voto vencido da Conselheira Maysa de Sá Pittondo

Deligne:

No caso, todos os itens (Pallets, Chapas de Papelão, Filmes Cobertura e Filmes Strech) se mostram essenciais para o acondicionamento, comercialização e exportação dos produtos produzidos pela pessoa jurídica, se enquadrando perfeitamente no conceito de insumo. Com efeito, as embalagens para transporte se enquadram no critério da essencialidade como aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto” cuja “falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. (Processo nº 13888.003890/2008-81)

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

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

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

INSUMOS. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE O conceito de insumos, deve ser visto de acordo com a interpretação ofertada no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170-PR/STJ e no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 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 n.º 9303-011.240; Sessão de 10/02/2021, Relator Valcir Gassen; - grifei)

As glosas com embalagens de transporte que mantêm o produto em condições adequadas para ser transportado, portanto, devem ser revertidas no presente caso.

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

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

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

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

...

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

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

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

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

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

Os fretes na aquisição de insumo importado, por seu turno, consistentes nas aquisições de matéria prima (arroz beneficiado a granel) efetuadas de fornecedor internacional, estão sujeitos à tributação das contribuições PIS e COFINS com alíquota zero. Porém, o serviço de transporte (frete) contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, para transportar a referida matéria prima do porto até o estabelecimento da contribuinte (importadora), onde será submetida aos processos industriais de seleção e empacotamento, está sujeito à tributação regular das preferidas contribuições. Tal insumo (frete) compõe o custo da matéria prima, como é sempre adotado na técnica do custo por absorção, ensejando direito ao crédito das contribuições em apreço. Assim, é possível se afirmar que, se o custo total do "insumo" é composto por uma parte que não foi tributada (matéria prima sujeita à tributação com alíquota zero) e outra parte que foi oferecida à tributação (frete), a parcela do frete compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições de PIS e COFINS e, logo, enseja direito ao crédito, bem como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como embalagens e materiais intermediários. (Acórdão 3401-005.234 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 27/08/2018)

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

A Lei no 10.637/2002, em seu art. 3º, § 2º, inciso II, veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

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

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

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

5.3.4. CUSTOS COM TRANSPORTE PRÓPRIO

Nesse ponto, as notas fiscais glosadas foram relacionadas em tabela elaborada pela Fiscalização (Glosas – 4º trimestre – 2012), na indicação “6”. A título exemplificativo verifica-se o seguinte:

07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	51	CASTROLANDA - MATRIZ	SEMENTE DE SOJA - PR	30/10/2012	out-12	4ºTrim 2012	U	5332	1353	CASTROLANDA - COOP. AGRO-INDUSTRIAL LTDA	78.108.348/0001-03	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	1201.00.10	480,04	6
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	51	CASTROLANDA - PIRAIÁ	SEMENTE DE SOJA - PR	18/10/2012	out-12	4ºTrim 2012	U	5277	1353	CASTROLANDA - COOP. AGRO-INDUSTRIAL LTDA	78.108.348/0001-03	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	1201.00.10	450,05	6
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	51	CASTROLANDA - PIRAIÁ	SEMENTE DE SOJA - PR	18/10/2012	out-12	4ºTrim 2012	U	5258	1353	CASTROLANDA - COOP. AGRO-INDUSTRIAL LTDA	78.108.348/0001-03	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	1201.00.10	282,00	6
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	51	CASTROLANDA - PIRAIÁ	SEMENTE DE SOJA - PR	30/10/2012	out-12	4ºTrim 2012	U	5327	1353	CASTROLANDA - COOP. AGRO-INDUSTRIAL LTDA	78.108.348/0001-03	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	1201.00.10	280,08	6
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	51	CASTROLANDA - PIRAIÁ	SEMENTE DE SOJA - PR	18/10/2012	out-12	4ºTrim 2012	U	5259	1353	CASTROLANDA - COOP. AGRO-INDUSTRIAL LTDA	78.108.348/0001-03	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	1201.00.10	252,00	6
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	51	CASTROLANDA - MATRIZ	SEMENTE DE SOJA - PR	13/10/2012	out-12	4ºTrim 2012	U	5234	1353	CASTROLANDA - COOP. AGRO-INDUSTRIAL LTDA	78.108.348/0001-03	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	1201.00.10	150,00	6

A glosa foi mantida sob o fundamento de que inexistente previsão legal para o creditamento com o serviço de transporte no qual o tomador e o fornecedor são a própria contribuinte. Vejamos:

A glosa dos serviços de transporte em que o fornecedor é a própria Castrolanda está correta, pois a legislação prevê a possibilidade de crédito apenas em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País (art. 3º, § 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003).

Evidentemente, a previsão legal se refere às aquisições e pagamentos efetuados junto a outras pessoas jurídicas, não sendo concebível a tomada de créditos em relação a serviços prestados pela própria pessoa jurídica interessada. Por outro lado, a manifestante não apresentou nenhuma prova, argumento ou esclarecimento capaz de infirmar a glosa em questão, a qual deve ser mantida integralmente.

Em sentido contrário, resumidamente, a Recorrente afirma que o creditamento em relação a custos com combustíveis e manutenção de frota própria, para distribuição de produtos vendidos ou transporte de insumos entre as sedes, cumprem os requisitos da relevância e essencialidade:

Os custos com veículos da frota própria da Recorrente, para distribuição de produtos vendidos ou transporte de insumos entre as sedes, cumprem os requisitos da relevância e essencialidade descritos pelo STJ, no Resp nº 1.221.170 – PR, tendo em vista que sem o transporte não seria possível realizar a venda ou utilizar o insumo no processo produtivo.

Outrossim, a omissão legislativa quanto a esta possibilidade de creditamento é suprimida pelo princípio da não-cumulatividade, tendo em vista que o transporte, mesmo que realizado por frota própria, são insumos relevantes e inerentes ao exercício de sua atividade empresarial.

Nesse sentido, o CARF mantém jurisprudência recente reconhecendo o direito ao crédito dos custos com combustíveis e manutenção de frota própria, notadamente para transporte dos produtos para venda ou entre as sedes dos contribuintes.

Embora seja possível apurar créditos relativos a gastos com terceiros em relação a serviços de manutenção de veículos e compra de combustível, por exemplo, para custeio de frota própria, não é esse o caso dos autos, onde parece ter havido uma verticalização desse transporte, de modo que a linha defesa adotada parece deslocada da realidade encontrada.

Conforme ponderado pela DRJ, a disposição legal que disciplina a sistemática não cumulativa de apuração das contribuições se instrumentaliza pelo desconto de créditos calculados em relação à aquisição e, por via de consequência, a realização de pagamentos a pessoas jurídicas distintas da contribuinte, pressupondo a atuação de dois sujeitos diferentes. A tomada de créditos, portanto, não pode ocorrer quando há evidente internalização na prestação e na tomada dos serviços.

Outrossim, a recorrente não trouxe aos autos, provas que pudessem infirmar que tais dispêndios ocorreram, com a devida documentação probatória, fato que foi destacado no acórdão recorrido.

Sendo assim, a glosa deve ser mantida.

5.3.5. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS E VALE-TRANSPORTE

Em que pese a descrição inicial como “serviço de transporte de carga”, durante a etapa de fiscalização restou verificado que diversos destes faziam referência, na verdade, a serviço de transporte de funcionários e a vale-transporte, sendo também relacionadas em tabela elaborada pela Fiscalização (Glosas – 4º trimestre – 2012), na indicação “7”. A título exemplificativo verifica-se o seguinte:

07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	53	CASTROLANDA - LOJA AGROPECUÁRIA	FV - FARMACIA VETERINARIA	03.12.2012	dez-12	4ºTrim 2012	U	567794	2353	TRANSPEN TRANSP COLETIVO E ENCOMENDAS LTDA	75.156.265/0002-63	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	3006.70.00	32,73	7
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	53	CASTROLANDA - USINA DE BENEFICIAMENTO DE LEITE	ENTREPOSTO DE ITABERA I	20.12.2012	dez-12	4ºTrim 2012	U	570078	2352	TRANSPEN TRANSP COLETIVO E ENCOMENDAS LT	75.156.265/0021-26	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	3926.90.90	6,11	7
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	53	CASTROLANDA - LOJA AGROPECUÁRIA	FV - FARMACIA VETERINARIA	03.12.2012	dez-12	4ºTrim 2012	U	567794	2353	TRANSPEN TRANSP COLETIVO E ENCOMENDAS LTDA	75.156.265/0002-63	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	4016.19.00	34,89	7
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	53	CASTROLANDA - USINA DE BENEFICIAMENTO DE LEITE	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	20.12.2012	dez-12	4ºTrim 2012	U	570078	2352	TRANSPEN TRANSP COLETIVO E ENCOMENDAS LT	75.156.265/0021-26	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	4016.93.00	6,16	7
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	53	CASTROLANDA - USINA DE BENEFICIAMENTO DE LEITE	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	20.12.2012	dez-12	4ºTrim 2012	U	570078	2352	TRANSPEN TRANSP COLETIVO E ENCOMENDAS LT	75.156.265/0021-26	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	4016.93.00	2,10	7
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	53	CASTROLANDA - USINA DE BENEFICIAMENTO DE LEITE	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	20.12.2012	dez-12	4ºTrim 2012	U	570078	2352	TRANSPEN TRANSP COLETIVO E ENCOMENDAS LT	75.156.265/0021-26	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	4016.93.00	2,08	7
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	53	CASTROLANDA - USINA DE BENEFICIAMENTO DE LEITE	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	07.11.2012	nov-12	4ºTrim 2012	U	562818	2352	TRANSPEN TRANSP COLETIVO E ENCOMENDAS LTDA	75.156.265/0002-63	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	4016.99.00	103,56	7
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	53	CASTROLANDA - USINA DE BENEFICIAMENTO DE LEITE	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	16.11.2012	nov-12	4ºTrim 2012	U	562815	2352	TRANSPEN TRANSP COLETIVO E ENCOMENDAS LT	75.156.265/0021-26	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	7304.49.00	32,34	7
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	53	CASTROLANDA - USINA DE BENEFICIAMENTO DE LEITE	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	16.11.2012	nov-12	4ºTrim 2012	U	562815	2352	TRANSPEN TRANSP COLETIVO E ENCOMENDAS LT	75.156.265/0021-26	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	7306.90.20	32,34	7
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	53	CASTROLANDA - USINA DE BENEFICIAMENTO DE LEITE	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	09.11.2012	nov-12	4ºTrim 2012	U	562582	2352	TRANSPEN TRANSP COLETIVO E ENCOMENDAS LTDA	75.156.265/0002-63	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	7318.15.00	4,76	7
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	53	CASTROLANDA - USINA DE BENEFICIAMENTO DE LEITE	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	09.11.2012	nov-12	4ºTrim 2012	U	562582	2352	TRANSPEN TRANSP COLETIVO E ENCOMENDAS LTDA	75.156.265/0002-63	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	7318.15.00	4,38	7
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	53	CASTROLANDA - USINA DE BENEFICIAMENTO DE LEITE	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	16.11.2012	nov-12	4ºTrim 2012	U	562815	2352	TRANSPEN TRANSP COLETIVO E ENCOMENDAS LT	75.156.265/0021-26	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	7318.16.00	10,93	7

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

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

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

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

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

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

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

...

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

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

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

Primeiro é de se destacar a distinção em relação ao tópico anterior, pois neste caso outras empresas foram contratadas.

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

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

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

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

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

- (i) transporte de produtos acabados para estabelecimento que desenvolve atividades comerciais (maioria dos serviços glosados);
- (ii) transporte de leite coletado junto a produtores rurais (serviços prestados pela Transportadora Hey Ltda), que seria cabível apenas a apuração de créditos presumidos, e não dos créditos básicos pleiteados pela interessada.

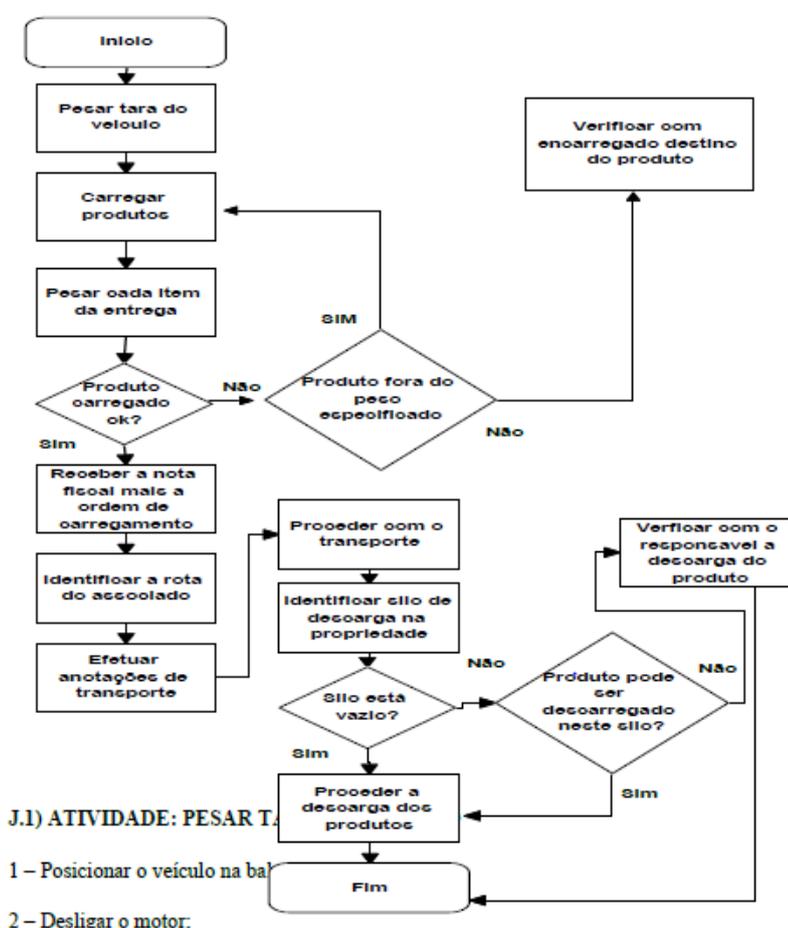
Para a Autoridade Fiscal estaria ocorrendo a transferência de produtos acabados, a justificar o indeferimento da apuração de créditos, enquanto a Recorrente reitera que se trata de movimentação de matérias primas (insumos) para suas unidades de beneficiamento¹:

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

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

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

FLUXOGRAMA DE DISTRIBUIÇÃO DE RAÇÃO E MATÉRIA PRIMA



Entendo de modo diferente da instância de piso. As despesas com fretes para o transporte de produtos intermediários, em elaboração (inacabados) e acabados, entre os estabelecimentos do próprio contribuinte, integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, se enquadram no conceito de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citados anteriormente.

Nesse sentido, o Acórdão n. 9303-009.047 – CSRF / 3ª Turma, de 17 de julho de 2019:

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

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. Para conhecimento do Recurso Especial, é necessária a comprovação de divergência jurisprudencial pelo recorrente. Não é possível a verificação de divergência quando as discussões travadas no acórdão recorrido e no paradigma se referem a matérias diversas.

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. **Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.** Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

Assim, as despesas com fretes contratados para o transporte de produtos entre unidades da Recorrente devem gerar créditos.

5.4 ATIVO INTANGÍVEL

A Recorrente, desde o início, afirma que não aproveitou crédito relativamente ao “ativo intangível”, como impôs a Autoridade Fiscal, mas sim, sobre o ativo imobilizado destinado exclusivamente ao seu setor industrial/produtivo, atrelado ao centro de custo para qual foi destinado o produto – INSTALAÇÕES PARA O PROJETO PEPSICO UBL – que se refere a unidade de beneficiamento de leite. Além disso, atribui o alegado equívoco sobre as operações em razão da indicação do CFOP (material para uso ou consumo), bem como em razão do nome do fornecedor, o qual faz referência a prestação de serviço de automação:

Mês Apropriação	NF	Descrição Fornecedor	Descrição Item	Descrição do Centro de Custo	Parcelas	Linha de Crédito	Base PIS Cofins	Base no Mês
01/04/2012	122	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	ESTERILIZAÇÃO/M ISTURA UHT - UBL	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	30.840,30	257,00
01/05/2012	122	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	ESTERILIZAÇÃO/M ISTURA UHT - UBL	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	30.840,30	257,00
01/06/2012	122	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	ESTERILIZAÇÃO/M ISTURA UHT - UBL	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	30.840,30	257,00
01/04/2012	137	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	ESTERILIZAÇÃO/M ISTURA UHT - UBL	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	29.047,80	242,07
01/05/2012	137	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	ESTERILIZAÇÃO/M ISTURA UHT - UBL	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	29.047,80	242,07
01/06/2012	137	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	ESTERILIZAÇÃO/M ISTURA UHT - UBL	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	29.047,80	242,07

...

Outrossim, a análise tão somente CNAE da empresa prestadora do serviço é muito rasa para ver toda a gama dos produtos e serviços prestados pela empresa.

No entanto, devem-se interpretar tais aquisições através do centro de custo para qual foi destinado o produto – INSTALAÇÕES PARA O PROJETO PEPSICO UBL – que se refere a unidade de beneficiamento de leite.

Esses custos ocorreram especialmente para que a referida unidade recebesse a habilitação para realizar exportações², cujo um dos critérios é o investimento em equipamentos para linha de produção, os quais foram instalados pela empresa SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA.

Cumprido salientar que a referida empresa foi contratada para desenvolver software do processo produtivo, específico para suportar a diversidade dos produtos industrializados, buscando a qualidade, garantia e celeridade no processo industrial ora automatizado, pois caso contrário não se aceitando o desconto dos créditos para o processo industrial, a recorrente teria que voltar para a forja e processos manuais, em um evidente retrocesso industrial.

Depreende-se da decisão recorrida que a glosa relativa a *royalties* e serviços de “implantação e atualização de software” foi mantida por três razões principais: i) por se tratar de bens do ativo intangível, para os quais não havia previsão legal de apuração de créditos no período analisado; ii) ausência de comprovação de que os produtos adquiridos são destinados ao setor do processo produtivo e; iii) não seria possível verificar que a empresa prestaria o serviço contratado tão somente pela análise do CNAE:

A manifestante alega que não se trata de ativo intangível, mas sim de bens do ativo imobilizado – equipamentos para a linha de produção - destinados ao seu setor industrial/produtivo.

Essa alegação não merece ser acatada, pois não está amparada em nenhum elemento de prova e, diferentemente do que afirma o contribuinte, a análise do centro de custo ao qual o bem é destinado não é suficiente para demonstrar que se trata de bem do ativo imobilizado.

Em consulta ao cadastro da empresa fornecedora na Receita Federal do Brasil (CNPJ), verifica-se que a mesma desenvolve as seguintes atividades:

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL		
CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA		
NÚMERO DE INSCRIÇÃO 02.689.312/0001-80 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 13/08/1998
NOME EMPRESARIAL SCHIESS AUTOMACAO LTDA		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO		PORTE ME
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 62.03-1-00 - Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não-customizáveis		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 62.02-3-00 - Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis 85.99-6-99 - Outras atividades de ensino não especificadas anteriormente 85.99-6-04 - Treinamento em desenvolvimento profissional e gerencial		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 206-2 - Sociedade Empresária Limitada		

² <https://www.castrolanda.coop.br/release/usina-de-beneficiamento-de-leite-recebehabilitacao-para-exportar-16330>

Observa-se que tanto a DRJ, quanto a Recorrente, reconhecem que o crédito gira em torno de um programa de computador (*software*). A questão é que a Recorrente, exatamente pela ausência de regramento legal à época no tocante ao ativo intangível, cuja possibilidade de apuração de créditos de PIS e COFINS sobre encargos de amortização só se tornou possível com o advento da Lei n.º 12.973/2014, o fez como parte do ativo imobilizado.

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

A Recorrente, portanto, reitera que os valores glosados pela fiscalização referem-se à aquisição de software, aplicado diretamente no setor de fabricação de produto final. Ao mesmo tempo, altera o fundamento, defendendo o enquadramento como insumo, e não mais pela integração ao ativo imobilizado da empresa, nos termos do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003 inciso VI.

Nesse cenário, primeiramente, a meu ver, extrapola a Autoridade Fiscal quando discorda da forma de creditamento por intermédio da revisão de validade de situação plenamente constituída, utilizando-se para tanto de fundamento legal sequer vigente à época dos fatos. E mais, no momento seguinte, nega *in totum* o direito ao crédito.

Ocorre que, eventual edição de norma nova, vale para o futuro, ou seja, não pode retroagir, especialmente quando o contribuinte seguiu a orientação que vigorava à época da apuração do crédito.

Conforme suscitado desde a manifestação de inconformidade, o software adquirido tinha por objeto a automação industrial, definida como uma série de tecnologias que utilizam sistemas e dispositivos de controle, como robótica e softwares, para automatizar processos e equipamentos industriais, neste caso utilizados em unidades de beneficiamento de leite.

Nesse cenário, há de se considerar o entendimento delineado na Solução de Consulta SRRF08/Disit n.º 120, de 2012, despesas com programa de computador poderiam conferir direito a créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins em se tratando “*de programa responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção*”, assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS DIREITO A CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO DO VALOR DE PROGRAMAS ADQUIRIDOS POR INDUSTRIA. SERVIÇOS DE “MANUTENÇÃO” DE PROGRAMAS.

Ensejam apuração de créditos de Cofins por uma pessoa jurídica industrial os encargos de depreciação de programa de computador tão-somente no caso de programa responsável pelo direto funcionamento de uma máquina ou de um equipamento que integra a sua linha de produção. Integram o valor do programa a depreciar os montantes despendidos com sua aquisição e licença de uso, ou desenvolvimento, com a aquisição de atualização e/ou extensão de licença de uso, com serviços de instalação e atualização, e com serviços de “manutenção” que impliquem aumento de vida útil do programa em mais de um ano. Os valores despendidos por

pessoa jurídica industrial em serviços de “manutenção” de programas de computador lhe ensejam apuração de créditos de Cofins, na forma do art.3º, II, da Lei nº10.833, de 2003, tão-somente se tais programas tiverem o acima referido emprego em máquina ou em equipamento que integra a sua linha de produção e, cumulativamente, esses serviços de “manutenção” não tenham por efeito aumento de vida útil do programa que ultrapasse um ano. Dispositivos Legais: Art. 3º, II, VI, e §1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003; art.301 do Decreto nº 3000 (RIR), de 1999; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º, I, b, III, a, e § 4º; art.2º, ADI SRF nº04, de 2007.

Isto posto, devem ser revertidas as glosas para apuração de créditos sobre encargos de depreciação de programa de computador utilizado na produção (em unidades de beneficiamento de leite), tal qual pleiteado originalmente pela Recorrente.

5.5 BENFEITORIAS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Foram apurados créditos em relação a benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros com base no valor de aquisição, em 24 parcelas.

A glosa foi mantida sob o fundamento de que o direito ao creditamento previsto no art. 3º, VII, § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003 somente se refere a hipótese de “edificações” incorporadas ao ativo imobilizado, não havendo previsão relativo a benfeitorias com base no valor de aquisição e nem no prazo de dois anos.

A Recorrente, por sua vez, insiste que a apuração de créditos no prazo de vinte e quatro meses sobre o valor de benfeitorias efetuadas em imóveis registrados no ativo imobilizado teria amparo legal no art. 6º da Lei nº 11.488/2007, *verbis*:

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

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1o deste artigo, no custo de aquisição ou construção da edificação não se inclui o valor:

I - de terrenos;

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

III - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições previstas no caput deste artigo em decorrência de imunidade, não incidência, suspensão ou alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

§ 3o Para os efeitos do inciso I do § 2o deste artigo, o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial.

§ 4º Para os efeitos dos incisos II e III do § 2º deste artigo, os valores dos custos com mão-de-obra e com aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições deverão ser contabilizados em subcontas distintas.

§ 5º O disposto neste artigo aplica-se somente aos créditos decorrentes de gastos incorridos a partir de 1º de janeiro de 2007, efetuados na aquisição de edificações novas ou na construção de edificações.

§ 6º Observado o disposto no § 5º deste artigo, o direito ao desconto de crédito na forma do caput deste artigo aplicar-se-á a partir da data da conclusão da obra. (g.n)

No entanto, conforme alertado desde a etapa de fiscalização, o próprio dispositivo legal apontado faz referência direta a “edificações” incorporadas ao ativo imobilizado, não havendo previsão de sua aplicação no caso de “benfeitorias”. Além disso, o § 5º estabelece que o disposto no artigo aplica-se somente aos créditos decorrentes de gastos efetuados na “*aquisição de edificações novas ou na construção de edificações*”.

Assiste razão à instância de piso quando reforça que a opção para o cálculo do crédito sobre o valor de aquisição no prazo de 2 anos é apenas para máquinas, aparelhos, instrumento e equipamentos, novos, relacionados nos Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004, e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente, citados no inciso II do § 2º Instrução Normativa SRF nº 457/04:

"Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, **podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação** de:

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.

§ 2º Opcionalmente ao disposto no § 1º, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor de aquisição de bens referidos no caput deste artigo no prazo de:

I - 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado; ou

II - 2 (dois) anos, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados nos Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004, e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.”

Em sede recursal, a argumentação é de que teria havido suposto erro material, uma que não se trata de despesas “*com manutenção de edifícios*”, mas sim “*benfeitoria em imóveis próprios*”, que seria autorizado pelo o inciso VII, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

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

(...)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;”

Novamente, do próprio teor do dispositivo legal citado, verifica-se o descabimento parcial, haja visto à indicação de “benfeitorias em imóveis de terceiros”, ou seja, em não se tratando de edificações novas ou de construções de edificações, não é possível o “**desconto acelerado**”, o que fulmina o direito pleiteado pela Recorrente, de modo que os créditos devem ser calculados de acordo com a depreciação em função do prazo de vida útil do bem, seguindo a regra geral prevista no art. 3º, VII, § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003.

Nesse sentido, cita-se decisão recente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013 EDIFICAÇÕES/BENFEITORIAS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. CRÉDITOS. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE. O desconto de créditos sobre os custos/despesas com encargos de depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado, utilizados nas atividades da empresa, no prazo de 48 (quarenta e oito) meses, aplica-se somente a máquinas e equipamentos e, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, a edificações novas e a construções de edificações. (...)

(Acórdão nº 3301-012.748 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 28 de junho de 2023.

Isto posto, devem ser integralmente mantidas as glosas.

5.6 AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS

Originalmente, tais glosas foram tratadas como bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos de pessoa física:

Por este motivo, os bens incorporados ao ativo imobilizado que foram adquiridos de pessoa física foram retirados da base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

A relação completa das notas fiscais glosadas pelos motivos mencionados neste tópico estão em tabela anexa (“Imobilizado – Glosa – 2º trimestre – 2011”), sendo que na última coluna da tabela estará a indicação “11”.

Já na defesa anterior, reiterada no recurso voluntário, a Recorrente afirma tratar-se em verdade de pagamentos pela prestação de mão-de-obra de pessoa física. Vejamos:

Conforme ressaltado anteriormente, o conceito de insumo na sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS deve ser interpretado de forma extensiva, de modo que albergue todo e qualquer material essencial ao processo

produtivo da contribuinte. E é nesse diapasão que se pode afirmar que a mão-de-obra é verdadeiro custo diretamente relacionado à produção de bens, razão pela qual essas despesas, sem sombra de dúvida, devem ser considerada como crédito das exações aqui em voga.

...

No caso em questão é inegável que serviços de instalação de granjas, modernização do barracão e instalação das máquinas utilizadas no processo produtivo são serviços essenciais para que a Recorrente cumpra a sua função social.

Sendo assim, a glosa sobre aquisição de mão-de-obra de pessoas físicas deve ser totalmente revertida.

Conforme atestado pela instância de piso e não impugnado pela Recorrente, sequer houve prova para evidenciar a alegada contratação de mão de obra.

Além disso, não há dúvida de que não houve a contratação de pessoa jurídica para o fornecimento da mão-de-obra, mas sim a contratação de trabalhadores avulso, pessoas físicas, com o subsequente repasse de pagamentos a esses trabalhadores.

Nesse cenário, há evidente óbice legal para aproveitamento do crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, em razão de valores relativos à mão de obra repassados a pessoas físicas, seja pela vedação constante do § 2º inciso I, do art. 3º:

Lei nº 10.637/2002

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

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

Como também em relação ao enquadramento como insumo, que exige a aquisição 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;

Assim, deve ser mantido o acórdão recorrido quanto à matéria.

5.7 AQUISIÇÃO DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO DE OUTRA PESSOA JURÍDICA

Neste ponto a discussão gira em torno da possibilidade de creditamento na aquisição de bens usados para o ativo imobilizado, no tocante à Unidade Beneficiadora e Armazenadora de Grãos, adquirida pela Recorrente, incluindo-se na unidade bens como barracão em alvenaria, moega, silos, poço artesiano, entre outros.

Sobre essas glosas, a DRJ assim se pronunciou:

As receitas decorrentes de venda de bens do ativo imobilizado são excluídas da base de cálculo das contribuições em tela, conforme disposto no art. 1º, VI, da Lei nº 10.637/2002, art. 1º, II, da Lei nº 10.833/2003 e art. 3º, § 2º, IV, da Lei nº 9.718/1998.

Portanto, não há possibilidade de apuração de créditos sobre tais bens, nos termos do dispositivo acima transcrito.

Além disso, há que se mencionar o disposto no art. 1º, § 3º, II, da Instrução Normativa nº 457/2004, dispositivo vigente na época dos fatos ora examinados, que vedava expressamente a utilização de créditos em relação aos encargos de depreciação bens incorporados ao ativo imobilizado na hipótese de aquisição de **bens usados**. Essa regra também está presente na Instrução Normativa que disciplina a matéria atualmente (art. 173, § 2º, II, da IN RFB nº 1.911/2019).

Portanto, deve ser mantida a glosa referente aos encargos de depreciação da Unidade Beneficiadora e Armazenadora de Grãos adquirida pela interessada junto à pessoa jurídica Espaço Armazéns Gerais Ltda.

Já a Recorrente contesta as referidas glosas aduzindo que não se trata da aquisição de bens usados, mas sim de bens novos em processo de depreciação. Por conseguinte, seu direito estaria resguardado pelo art. 3º, VI e VII das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, sendo autorizada a tomada de créditos calculados em relação às aquisições de máquinas, equipamentos, construções, imóveis e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda e em relação às edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa:

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

...

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

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

O recorrente fundamenta suas razões, conforme abaixo reproduzo:

Para esta operação a Recorrente apresentou escritura de venda e compra de uma Unidade Beneficiadora e Armazenadora de Grãos, adquirida junto a Espaço Armazéns Gerais Ltda. Entre, sendo que os bens incluídos nesta unidade como, por exemplo, barracão em alvenaria, moega, silos, poço artesiano, entre outros foram desconsiderados pela fiscalização para tomada de crédito.

Segundo o art. 3º, VI e VII das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a pessoa jurídica poderia descontar do valor devido de PIS e COFINS, créditos calculados em relação às aquisições de máquinas, equipamentos, construções, imóveis e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda e em relação às edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

Posteriormente, a Lei nº 10.865/2004 estipulou que a partir de 1º de agosto de 2004 os créditos relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004 estarão proibidos (incidente sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda e em relação às edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa).

O mesmo diploma legal possibilitou tais créditos somente em relação a bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio de 2004.

Ou seja, a norma supracitada não faz restrição ou cita impossibilidade de creditamento de bens usados na rubrica do ativo imobilizado.

Outrossim, o r. acórdão menciona que Instrução Normativa n.º 457, de 18 de outubro de 2004, da SRF, traria uma vedação a utilização de créditos na hipótese de aquisição de bens usados.

Entretanto, o referido ato normativo não se aplicaria ao presente caso, tendo em vista não se tratam de bens usados, mas sim de creditamento de bens novos em processo de depreciação.

A compra da Unidade Beneficiadora e Armazenadora de Grãos, da empresa Espaço Armazéns Gerais Ltda., englobou também os direitos atinentes ao ativo da empresa vendedora, portanto, teria a Recorrente teria passado a exercer o direito de se creditar no valor referente ao PIS e à COFINS sobre a depreciação dos bens integrantes deste ativo, bem como o fato de ter adquirido estes bens já em processo de depreciação não os descaracterizaria como novos para fins de creditamento.

Portanto, restou demonstrado o direito ao creditamento de PIS e COFINS sobre a compra da Unidade Beneficiadora e Armazenadora de Grãos.

Ademais, inova ao afirmar que, de acordo com a Lei n.º 10.865/2004, a partir de 1º de agosto de 2004 os créditos relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004 estarão proibidos. Ao mesmo tempo, o dispositivo legal teria possibilitado o creditamento somente em relação a bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio de 2004.

Sob qualquer ângulo, não lhe assiste razão, tendo em vista que conforme já ventilado pela instância de piso, inexistindo o débito respectivo veda-se o creditamento nos moldes do que determina o inciso II do *caput* do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003:

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 n.º 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 n.º 10.865, de 2004)

Portanto inclusive na hipótese de aquisição de “bens novos em processo de depreciação” que integravam o imobilizado da empresa vendedora, ou seja, bens adquiridos com uso não estivessem totalmente depreciados, ainda assim restaria impossibilitado o direito ao crédito haja vista a exclusão da base de cálculo dos tributos.

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)

Portanto inclusive na hipótese de aquisição de “bens novos em processo de depreciação” que integravam o imobilizado da empresa vendedora, ou seja, bens adquiridos com uso não estivessem totalmente depreciados, ainda assim restaria impossibilitado o direito ao crédito haja vista a exclusão da base de cálculo dos tributos.

Nesse sentido vem decidindo a Câmara Superior:

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS USADOS.

A aquisição de bens usados não dá direito a utilização de créditos dos encargos de depreciação na apuração do PIS e da COFINS, regime não-cumulativo, conforme disposto no §2º, II, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 (com relação da Lei nº 10.865, de 2004) e expressamente disposto no §3º, II, do art. 1º, da IN SRF nº 457, de 2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS USADOS.

A aquisição de bens usados não dá direito a utilização de créditos dos encargos de depreciação na apuração do PIS e da COFINS, regime não-cumulativo, conforme disposto no §2º, II, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 (com relação da Lei nº 10.865, de 2004) e expressamente disposto no §3º, II, do art. 1º, da IN SRF nº 457, de 2004. (Acórdão nº 9303-011.671 – CSRF/3ª Turma. Sessão de julho de 2021)

Portanto, deve ser mantida a glosa.

5.8 BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – (COM BASE DO VALOR DE AQUISIÇÃO) - AQUISIÇÕES EM PERÍODOS ANTERIORES

No presente caso, não se discute a apuração de créditos com base nos encargos de depreciação, e sim o aparente descumprimento das regras atinentes à opção pela **apropriação acelerada** com base no **valor de aquisição**, delineadas pelo o art. 1º da Lei nº 11.774/08, *verbis*:

Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de **máquinas e equipamentos** destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o

inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma: (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011)

I – no prazo de 11 (onze) meses, no caso de aquisições ocorridas em agosto de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

II – no prazo de 10 (dez) meses, no caso de aquisições ocorridas em setembro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

III – no prazo de 9 (nove) meses, no caso de aquisições ocorridas em outubro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

IV – no prazo de 8 (oito) meses, no caso de aquisições ocorridas em novembro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

V – no prazo de 7 (sete) meses, no caso de aquisições ocorridas em dezembro de 2011; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

VI – no prazo de 6 (seis) meses, no caso de aquisições ocorridas em janeiro de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

VII – no prazo de 5 (cinco) meses, no caso de aquisições ocorridas em fevereiro de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

VIII – no prazo de 4 (quatro) meses, no caso de aquisições ocorridas em março de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

IX – no prazo de 3 (três) meses, no caso de aquisições ocorridas em abril de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

X – no prazo de 2 (dois) meses, no caso de aquisições ocorridas em maio de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

XI – no prazo de 1 (um) mês, no caso de aquisições ocorridas em junho de 2012; e (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

XII – imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012. (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

§ 1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados: (Incluído pela Lei nº 12.546, de 2011)

I – mediante a aplicação dos percentuais previstos no caput do art. 2º da Lei no 10.637, de 2002, e no caput do art. 2º da Lei no 10.833, de 2003, sobre o valor **correspondente ao custo de aquisição do bem**, no caso de aquisição no mercado interno;”

Isso porque, conforme verificado durante o procedimento de fiscalização, aquisições de **máquinas e equipamentos foram realizadas em período anterior ao período de apropriação dos créditos**. Contudo, a apropriação pelo valor de aquisição deveria ter sido realizada de acordo com o estabelecido no art. 1º da Lei nº 11.774/08, que determina o desconto imediato de crédito **para aquisições ocorridas a partir de julho de 2012 e em determinados número de meses em relação àquelas realizadas em 2011**.

A própria Recorrente reconhece que os créditos foram aproveitados quando os bens entraram em operação, ativando no imobilizado as referidas aquisições, ainda que tenham sido realizadas em período anterior. Em seguida traz defesa genérica sobre a possibilidade de

aproveitamento de créditos extemporâneos, sem enfrentar a questão que lhe foi posta desde o início, o descumprimento do rito estabelecido em legislação excepcional para tomada do crédito.

Merece registro o seguinte trecho do Recurso Voluntário:

Obviamente que a construção dos silos nunca será imobilizada no próprio mês de aquisição, pois a sua conclusão leva anos em decorrência primeiramente da parte civil, e posteriormente, a própria montagem dos silos.

Sendo assim, podemos concluir que em **dezembro de 2012** foi corretamente contabilizado como imobilizado a conclusão dos silos para armazenagem e, por isso, não poderia de forma alguma descontar créditos de um bem do ativo imobilizado pela data da emissão do documento fiscal.

Quanto a fundamentação de que seria possível apenas apurar créditos sobre bens adquiridos a partir de julho de 2012, por força do art. 1º, XII, da Lei nº 11.774/2008, importa ressaltar que é totalmente improcedente.

A Solução de Consulta COSIT nº 319, de 20 de junho de 2017, é clara ao reconhecer **que os contribuintes podem aproveitar crédito extemporâneo de PIS/COFINS** sobre aquisições no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços. Vejamos:

A realidade é que a Recorrente repisa os mesmos argumentos utilizados em sua Manifestação de Inconformidade e corretamente afastados pela decisão de piso, que já havia ressoado a ausência de pertinência na argumentação apresentada que versa sobre temática distinta.

No presente caso, deve ser seguido o prazo determinado no art. 1º da Lei nº 11.774/2008 que traz regras específicas de creditamento, a ser apurado com base no valor de aquisição, e não segundo a regra geral dos encargos de depreciação, sendo sua aplicabilidade restrita paras as hipóteses ali previstas, cujos prazos são norteados pela data de aquisição. Os argumentos consignados no voto condutor do acórdão recorrido são precisos para justificar o não reconhecimento dos créditos, no qual reproduzo os excertos abaixo:

No caso, a autoridade fiscal verificou que, embora a planilha do contribuinte contivesse a informação de que os bens foram adquiridos em dezembro de 2012 (mês em que houve apropriação dos créditos), **tais aquisições ocorreram na verdade no ano de 2011**, e, portanto, não dão ensejo à apuração dos créditos na forma do comando legal acima citado.

A alegação genérica apresentada pela manifestante, no sentido de que a legislação do PIS/Pasep e da COFINS permitiria a apuração extemporânea de créditos, além de conter raciocínio equivocado, não ataca o cerne da questão, que no caso é o descumprimento das regras específicas que permitem a **apuração dos créditos sobre bens do ativo imobilizado de forma imediata (exceção à regra geral que permite a apuração de créditos apenas sobre os encargos de depreciação do bem)**.

Entendo que os argumentos consignados no voto condutor do aresto recorrido são precisos para justificar o não reconhecimento dos créditos postulados pela recorrente.

Assim, não vejo razão para reforma da decisão nesse ponto.

5.9 DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

Neste ponto, a glosa se refere a valores de “**contribuição para iluminação pública**”, “**demanda contratada**” e “**custo de disponibilização do sistema**”, que segundo a DRJ não poderiam ser objeto de creditamento, sendo possível reconhecer apenas o direito ao crédito referente a energia elétrica consumida, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.637/2002, e o art. 3º, III, da Lei nº 10.833/2003:

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

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

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

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

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

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

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

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

Reproduz ainda trechos da Nota Técnica nº 115/2005 de 18/4/05 da Aneel, que definiria a metodologia para as concessionárias, permissionárias e autorizadas de distribuição adicionarem à tarifa de energia elétrica homologada pela ANEEL os percentuais relativos ao PIS/PASEP e a COFINS, em razão das alíquotas destes tributos terem sofrido alterações representativas, com a alteração da sistemática de apuração dos referidos tributos, sistema cumulativo para o não cumulativo:

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

distribuição para cálculo e validação pela fiscalização/ANEEL, dos impactos positivos ou negativos, decorrentes da majoração das alíquotas e alteração do sistema de apuração do PIS/PASEP e da COFINS, desde dezembro/2002, até a exclusão desses tributos da tarifa”.

Mais a frente a referida nota técnica prevê:

...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A disponibilização de potência mínima, portanto, configura imposição da ANEEL no tocante à quantidade de potência que a distribuidora deve assegurar, tendo como parâmetro o perfil de consumo, cuja contratação depende, intrínseca e fundamentalmente, o processo produtivo da Recorrente, ou seja, a demanda contratada, não apenas integra, como constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, impassível de subtração, atendendo aos critérios da relevância e essencialidade.

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

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

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

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

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

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

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO. DEMANDA CONTRATADA. POSSIBILIDADE.

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

(...)

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

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

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

5.10 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)

Para defender a fruição do crédito presumido, afirma a Recorrente que o rol de mercadorias teria caráter meramente exemplificativo, considerando-se a batata como um insumo aplicado e integrado a tantos outros insumos que vêm a compor o produto final da Recorrente, a partir de uma interpretação finalística do princípio da não cumulatividade, não repetindo em sede de recurso a alegação quanto ao suposto equívoco na classificação, trazida na manifestação de inconformidade:

Com o devido respeito, a normatividade do “crédito presumido” em relação à aquisição de batatas não é um rol taxativo em relação ao produto produzido pelo contribuinte.

A Recorrente atende todos os requisitos para fruição do crédito presumido pela aquisição da batata junto ao produtor pessoa física, tendo em vista ser uma empresa agroindustrial e que industrializa a batata produzindo um novo produto com destinação a alimentação humana.

Nesse sentido, a Lei nº 10.925, que permite o creditamento de PIS/COFINS em diferentes percentuais, determina que seja observado o produto final para que ocorra a devida incidência das contribuições, como também a finalidade que motivou da sua concessão, que é a redução do custo tributário para quem produz alimento.

Em outras palavras, a legislação do Cofins e da Contribuição ao PIS não atrela que o crédito deva ser efetuado tomando-se por referência o tratamento dado a operação anterior, mas, sim, a destinação que é dada ao insumo dentro do processo produtivo do contribuinte que realizará o crédito.

Nesse sentido, a batata é um insumo aplicado na produção de produtos tributados, pois os mesmos se integram a tantos outros insumos que vem a compor o produto final da Recorrente, como por exemplo a batata frita e outros derivados.

Cumpre, também, salientar que o inciso III, do §3º do art. 8º, da Lei nº 10.925, permite a possibilidade de creditamento: onde a batata *in natura* se caracteriza como um insumo para a produção, do produto tributado, mesmo que seja na NCM 2005.20.200, e que é a que consta nos documentos fiscais. Vejamos:

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a: (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. 10.925/2004. 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.

No tocante ao pedido subsidiário, sequer justificado, no tocante à permissão para o desconto de 35% (trinta e cinco por cento) de crédito presumido, descrito no inciso III, do §3º do art. 8º, da Lei nº 10.925, o mesmo não será analisado por se tratar de evidente inovação.

Dessa feita, a glosa deve ser mantida.

6. DO DIREITO À ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - SELIC

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

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

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

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes: (a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp

1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411/STJ); e (c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).

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

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

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

5. Precedentes: (...)

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITOS DE PIS. SERVIÇOS DE PLANTIO E ADUBAÇÃO Os serviços de plantio e adubação são imprescindíveis à atividade florestal, por meio da qual será extraída a madeira, matéria-prima do processo produtivo. Este também é o novo entendimento da RFB, manifestado por meio do PN COSIT/RFB n.º 05/2018, que passou a admitir créditos obre dispêndios com a plantação, mantendo a vedação ao cômputo dos encargos de exaustão.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009 **CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. PIS. COFINS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.** Conforme tese fixada no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 606.107-RS, com Repercussão Geral reconhecida, é inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. **CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. COURO.** O direito a apurar o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 é específico para pessoas jurídicas que produzam determinadas mercadorias, de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal. **PEDIDO DE RESSARCIMENTO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO VINCULADA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF N.º 125.** Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas. A Súmula CARF n.º 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural. Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco. Sobre os valores compensados pelo contribuinte (compensação voluntária) e pela Receita Federal (compensação de ofício), ou pagos pela Fazenda Nacional durante este prazo, não deve incidir correção monetária. (Acórdão n.º 3401-008.368 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 21/10/2020. Redator Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015 **RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA TRIBUTADA E NÃO TRIBUTADA.** As receitas não tributáveis e tributáveis auferidas no mercado interno deverão ser comparadas com o total da receita bruta da empresa, na medida de sua proporção para correta apropriação

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

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

Conclusão

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

- (i) vestuários e uniformes essenciais e relevantes na cadeia produtiva;
- (ii) embalagens de transporte;
- (iii) serviços de transporte de bens não geradores de crédito (bens não tributados);
- (iv) transporte de insumos e de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica;
- (v) depreciação de programa de computador utilizado na produção (unidade de beneficiamento de leite);
- (vi) despesas de energia elétrica a título de demanda contratada e custo de disponibilização do sistema;
- (vii) e reconhecer o direito à correção monetária dos créditos escriturais cujas glosas foram revertidas a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do pedido;

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa