



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10940.902986/2017-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.380 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de dezembro de 2023
Recorrente CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

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. 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 nºs 10.637/2002 e 10.833/2003). Assim como, a mera indicação de “situação geograficamente espalhada” não é suficiente para aferir o preenchimento das condições e requisitos afetos ao direito à apuração e utilização de créditos decorrentes da não cumulatividade das contribuições.

FRETES. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS TRANSFERÊNCIA.

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. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE.

Desde que utilizados no processo produtivo, por força do previsto no inciso IV, do Art. 3º, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, os dispêndios geram direito ao crédito.

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

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

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.

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.

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.

CARÊNCIA PROBATÓRIA. TEORIA DA CAUSA MADURA.

Superada a carência probatória, cabível a análise das provas em segunda instância, nos termos do art. 1013, § 3º, inciso I, do Código de Processo Civil, se não houver mais a necessidade de instrução probatória.

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 PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Não faz jus ao crédito presumido da contribuição a pessoa jurídica que terceiriza a sua produção (industrialização por encomenda), visto que não é essa pessoa jurídica quem de fato produz as mercadorias, requisito essencial para fruição do benefício.

CRÉDITO PRESUMIDO - LEITE. REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, o crédito presumido é devido na aquisição de insumos destinados à produção de mercadoria, não havendo o que se falar em crédito no caso de mera revenda.

CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Geram direito a desconto de crédito com base nos encargos de depreciação as aquisições de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado, mas desde que utilizados na produção, observados os demais requisitos da lei.

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.

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.

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) embalagens para transporte, serviços de transporte de bens não geradores de crédito (bens não tributados), transporte de insumos e de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, despesas com energia elétrica relativas à demanda contratada e custos de disponibilização do sistema e encargos de depreciação, se se tratar de bem com vida útil acima de um ano, ou custo de aquisição de máquinas de cortina guincho, ventiladores (peças do equipamento), bombas de inocência, lavadores e varredora de piso e máquina de pré-limpeza, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento, e (I.2) serviço de frete pago à Transportadora A & S Caminhões LTDA – ME, encargos de depreciação dos bens ativados identificados como “Instalações Alsafe II”, “Instalações Projeto Manifold” e “Instalações Elétricas Projeto Manifold” e frete no transporte de matérias-primas comprovado na segunda instância, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento; e, (II) por unanimidade de votos, (II.1) 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, relativos à locação de empilhadeiras e (II.2) 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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-011.379, de 19 de dezembro de 2023, prolatado no julgamento do processo 10940.902988/2017-33, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis- Presidente Redator

Participaram da sessão de 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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

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 sobre aquisições de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos, feitas junto a cooperados, tais como Frísia Cooperativa Agroindustrial, Agropecuária Jatibuca Ltda, Uteva Agropecuária Ltda, Cooperativa Agropecuário Caete-Coac, entre outras, com fulcro no art. 23, I e II, da Instrução Normativa SRF nº 635/2006, o qual prevê expressamente que as sociedades cooperativas podem apurar créditos em relação a aquisição de título de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumo apenas na hipótese de aquisições “de não associados”;

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 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 e por isso não há que se falar em apuração de direito creditório pelo adquirente desses bens e serviços, conforme dispõe art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003;

Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições. Em face da vedação prevista no art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, foram glosados os créditos apurados sobre aquisições de bens para revenda e bens utilizados como insumos que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições;

Bens e serviços utilizados como insumos. Solução de Consulta Cosit nº 355/2017, segundo a qual os produtos utilizados para realizar a desinfecção de ambiente produtivo não podem ser considerados insumos, foram retirados da base de cálculo dos créditos os valores correspondentes à aquisição de ácido nítrico 53%, peróxido de hidrogênio e outros detergentes ou produtos químicos;

Embalagens de transporte, o material de embalagem que altera a forma de apresentação do produto, aperfeiçoando-o para consumo, insere-se no conceito de insumo para fins de apuração de crédito, o que não ocorre com as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte ou armazenamento dos produtos elaborados;

Frete no transporte de cargas na aquisição de bens não tributados, com base na Solução de Divergência Cosit nº 7/2016 e na Solução de Consulta Cosit nº 292/2017, aplicou-se o entendimento de que os custos com fretes relativos à aquisição de bens podem possibilitar a apuração de créditos apenas quando seja permitido o creditamento em relação ao bem adquirido. Assim, foram glosados os créditos apurados sobre valores de fretes quando da compra de produtos sujeitos à

alíquota zero (por exemplo, fertilizantes) e produtos vendidos com suspensão das contribuições (por exemplo, leite).

Frete entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica - os gastos com transporte de insumos e de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a crédito (rações e defensivos);

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 transporte coletivo, entre outros, para o que não há previsão legal para aproveitamento de créditos.

Locação de veículos. Foram glosados os créditos referentes a despesas com locação de empilhadeiras, haja vista que o aluguel de veículos não é abrangido pelos incisos IV dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Nesse sentido, foi citado o entendimento constante da Solução de Consulta COSIT nº 355/2017

Ativo intangível. Foram glosados os créditos apurados sobre aquisições de bens classificados no ativo intangível, como “desenvolvimento 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.

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

Tomador do frete. Foram glosados os valores referentes a algumas contratações de serviços de frete em que o tomador não foi a Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda.

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 nº 9.718/98).

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

Bens do ativo imobilizado – Máquinas e equipamentos. Foram glosados créditos relacionados com máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, por não se tratar de bens utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, mas sim de bens relacionados a atividades

intermediárias, para os quais não há direito de apuração de crédito, nos termos do art. 3º, VI, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

Bens do ativo imobilizado – Edificações. 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 nº 11.488/2007 (que se refere a aquisição ou construção de edificações para utilização na produção de bens ou na prestação de serviços).

Veículos. Foram glosados os créditos apropriados indevidamente de maneira imediata em relação à aquisição de veículos incorporados ao ativo imobilizado. Entendeu-se que nesse caso a apropriação dos créditos só poderia ser feita de acordo com a regra geral, com base nos encargos de depreciação incorridos em cada mês, haja vista que a apropriação imediata prevista na Lei nº 11.774/2008 refere-se apenas a máquinas e equipamentos, não abrangendo os veículos.

Projeto Alsafe II e Projeto Manifold. Foram glosados os créditos relativos a diversos itens que foram genericamente descritos pelo contribuinte como “Instalações Alsafe II”, “Instalações Projeto Manifold” e “Instalações Elétricas Projeto Manifold”, entre outros, tendo em vista que não foram apresentados esclarecimentos em relação a tais projetos, apesar da intimação realizada para esse fim.

Bens Usados. Nos termos do já citado art. 1º, § 3º, II, da Instrução Normativa nº 457/2004, que veda a utilização de créditos na hipótese de aquisição de bens usados.

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

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

Crédito presumido – Soja *in natura* remetida para industrialização. Foram glosados créditos presumidos apurados sobre a aquisição de soja *in natura* de produtores pessoas físicas e de pessoas jurídicas cerealistas, tendo em vista que o produto em questão foi remetido pelo interessado à Cargill Agrícola S/A para que esta realizasse a industrialização por encomenda, produzindo “óleo bruto de soja degomado” e “farelo de soja”.

Crédito presumido – Leite. Foram glosados os créditos presumidos apurados em relação a: (i) aquisições de leite junto à Coop Escola dos Alunos do Centro Estadual de Educação Profissional Olegário Macedo Ltda, em face da ausência das respectivas notas fiscais eletrônicas; (ii) aquisições de leite junto às pessoas jurídicas Laticínios Silvestre Ltda, Laticínios Qualitat Industria e Comercio e Laticínios Ruhban Ltda, as quais são fábricas de laticínios e não exercem atividade agropecuária, além de não exercerem cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*, sendo portanto incabível a apuração de crédito presumido nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004; (iii) aquisições de leite *in natura* que não foi utilizado como insumo, mas sim destinado à revenda para a Batavo Cooperativa Agroindustrial (Frísia), o que afasta a possibilidade de apuração do crédito presumido nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

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

- Com relação à glosa relativa às “aquisições de cooperados”, afirma que a autoridade fiscal se equivoca ao considerar que as aquisições realizadas pela manifestante junto a outras cooperativas não geram crédito. Afirma que praticamente todas as operações realizadas por uma cooperativa a outra são tributadas pelo PIS e pela Cofins e que o fato de haver algumas deduções ou exclusões na apuração do valor a recolher pela cooperativa vendedora não enseja a limitação à apuração de crédito prevista no inciso II do § 2º do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Nesse sentido, cita a Solução de Consulta Cosit nº 65/2014, a qual concluiu que “a aquisição de produtos junto a cooperativas não impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa”. Menciona também o Parecer PGFN/CAT nº 1425/2014, segundo o qual o direito ao crédito se mantém hígido quando o bem ou serviço está sujeito às contribuições, independentemente de a compra e venda ser realizada entre cooperados.

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

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

constitucional, sem restrições ao direito de apropriação de créditos, de modo que o creditamento não pode ser impedido pelo simples fato de não haver incidência do tributo em relação aos insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Além disso, alega que em relação a uma parcela das notas fiscais listadas pela autoridade fiscal o Código de Situação Tributária – CST é representado pelo nº 051, cuja transcrição é “operação nacional com direito a crédito – vinculada exclusivamente a receita não tributada no mercado interno”. Defende que o CST nº 051 autoriza a tomada do crédito e que o fato de constar nas informações complementares da nota fiscal que houve a suspensão da contribuição, por si só, não tem o condão de afastar esse crédito. Especificamente em relação às aquisições de detergentes (por exemplo, Dermagel e Oxiclean), afirma que inobstante na classificação desses produtos conste a NCM 38.08, cuja descrição aponta “defensivos agrícolas”, trata-se de produtos utilizados para assepsia e desinfecção no setor de produção leiteira (ordenha mecânica), ou seja, não são de fato defensivos agrícolas sujeitos à alíquota zero nos termos do art. 1º, II, da Lei nº 10.925/2004.

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

- Em relação aos “produtos de limpeza e desinfecção”, menciona julgado do CARF em que restou decidido que serviços de lavagem e desinfecção de instalações, máquinas e equipamentos industriais dão direito ao creditamento para empresas do ramo alimentício. Afirma que esse argumento é corroborado pelo Manual do DICON, que, ao tratar da Linha 06A/02 – Bens Utilizados Como Insumos, especificou que entendem-se como insumos os bens *“utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado”*. Alega que a fiscalização deveria ter investigado a fundo a importância dos produtos adquiridos dentro do seu processo produtivo e destaca que as informações necessárias para isso foram apresentadas durante o processo fiscalizatório. Invoca ainda a Solução de Consulta nº 22, de 12/03/2012, a qual determinou que *“produtos intermediários que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida na fabricação do produto destinado à venda, são considerados insumos e podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados na apuração da contribuição para a COFINS e a contribuição destinada ao PIS/PASEP não cumulativa”*. Afirma também que, com relação aos serviços não acatados pela Fiscalização, resta patente que são realizados em setores essenciais do processo produtivo da empresa, utilizados em máquinas e equipamentos necessários ao processo produtivo ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, gerando, portanto, direito a créditos.

- Para os “equipamentos de proteção individual e de segurança”, esclarece que são produtos fornecidos aos trabalhadores por força de lei, tratando-se de itens essenciais e obrigatórios para a segurança do processo fabril. Menciona decisão recente em que o CARF entendeu que os materiais de segurança e proteção individual se enquadram como custo de produção e dão direito ao crédito de PIS e Cofins. Com relação às aquisições de “vestuários e uniformes”, afirma que a interpretação restritiva da fiscalização não se sustenta. Nesse ponto, cita decisões do CARF no sentido de que a indumentária de uso obrigatório na indústria de alimentos gera direito a crédito de PIS/Cofins e afirma ser esse o caso da manifestante, que possui um grande número de funcionários que trabalham em setores onde tanto a legislação quanto os órgãos e entidades que zelam pela segurança do trabalhador exigem que estes sejam protegidos com o uso de uniformes.

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

- Contesta a glosa relativa aos “serviços de transporte de cargas na aquisição de bens”. Nesse ponto, faz referência ao que já foi alegado em relação às “aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições” e menciona alguns julgados do CARF no sentido da possibilidade de creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de mercadorias tributadas com alíquota zero. Especificamente em relação aos fretes 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 nº 357/2005 e 430/2011), o que demonstra a essencialidade da despesa para o processo produtivo, conforme decidido pelo CARF em diversas ocasiões.

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

- 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, conforme decisão mencionada. 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.

- Apresenta questionamento referente a glosa de “locação de veículos”, citando decisão do CARF que permitiu a apuração de créditos sobre esse tipo de despesa, e destacando

que os “veículos” nominados pela autoridade fiscal são empilhadeiras, facilmente conceituadas como “máquina ou equipamento”, cujo custo de locação dá direito a crédito nos termos do inc. IV do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

- 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. Assevera que a glosa se relaciona apenas a aquisições junto à empresa Schiess Automação e Comércio Ltda, sendo que tais custos se referem a softwares utilizados na Usina de Beneficiamento de Leite para controle do processo produtivo. Cita a Solução de Consulta nº 120 – SRRF08/Disit e conclui que a mesma autoriza a apuração de crédito quando a aquisição de software for destinada a controle do processo de produção. Supõe 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.

- Pugna pela concessão do direito à apresentação dos documentos referentes aos créditos glosados pela autoridade fiscal no item “ausência de comprovação das operações”. Defende a possibilidade de juntada dos mesmos durante a instrução do processo, haja vista que se trata de documentos antigos que não foram localizados no momento da diligência fiscal. Destaca a grande quantidade de documentos que foram solicitados durante os trabalhos fiscais e afirma ser aceitável a ausência de apenas cinco operações, as quais serão certamente comprovadas durante a instrução do feito.

- Quanto à glosa efetuada no tópico “tomador do serviço de frete não é a Castrolândia”, afirma que o fato de o tomador do serviço ser outro contribuinte não é determinante para o reconhecimento do direito ao crédito, uma vez que reste comprovado que foi a manifestante, na condição de destinatária do produto adquirido, quem suportou o ônus pelo custo no serviço de transporte. Assim, requer prazo e/ou diligência para comprovação do pagamento pelo custo do frete em questão.

- 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). Argumenta que a legislação que regula os créditos das contribuições sociais não pode ser interpretada de forma estática, sem levar em conta outras legislações (RIR/99) e sem conhecimento quanto à eventual depreciação efetuada pela pessoa jurídica vendedora (que pode não ter ocorrido). Assevera que demais documentos comprobatórios da operação em questão serão apresentados durante a instrução do processo, tendo em vista a complexidade da obtenção de tais documentos, uma vez que envolve outra pessoa jurídica.

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

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

- 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 nº 457/04) não se aplica

ao caso, o qual é regido pela legislação superveniente (art. 6º da Lei nº 11.488/2007), que facultou às pessoas jurídicas a opção pela utilização, no prazo de 24 meses, de créditos de PIS/COFINS decorrente de edificações e benfeitorias em imóveis, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços. Nesse sentido, menciona informações constantes da aba “Ajuda” do DACON, bem como informações constantes do Perguntas e Respostas da EFD Contribuições.

- Em relação a glosa constante do tópico “Veículos”, afirma que se trata de custos relativos aos equipamentos Empilhadeira e Trator, os quais, para qualquer efeito técnico ou jurídico, não são veículos, mas sim máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, sendo, portanto, possível a apropriação imediata do crédito nos termos da Lei nº 11.774/2008.

- Quanto a glosa dos créditos referentes a itens descritos como “Projeto Alsafe II e Projeto Manifold”, alega que se trata de bens incorporados ao ativo imobilizado, realizados na Usina de Beneficiamento de Leite – UBL, concernentes ao centro de custo “esterilização – UBL” e “pasteurização – UBL”. Requer o direito de apresentar documentos para justificar esses créditos.

- Quanto à glosa relativa às despesas com “energia elétrica”, a conferência efetuada pela autoridade fiscal se limitou às faturas de energia elétrica. Argumenta que para expurgar os valores relativos a “demanda contratada” a autoridade fiscal deveria ter aprofundado seu questionamento, mediante análise do contrato de fornecimento de energia elétrica, para conhecer a operação e saber se a demanda foi ou não efetivamente utilizada.

- Quanto 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. Afirma também que os créditos em questão foram apurados na aquisição de batata classificada na NCM 2005.20.00, mas a fiscalização entendeu equivocadamente que a correta classificação do produto corresponderia a NCM 0701.90.00, o que representa hipótese de exclusão do referido direito creditório. Para demonstrar o equívoco da fiscalização, apresenta os textos das referidas classificações e afirma que a NCM nº 2005.20.00 pressupõe que a batata não seja congelada, sendo que no caso a batata é congelada para a finalidade de produção de batatas fritas, sendo então correta a classificação no NCM 0701.90.00.

- Discorda também da glosa do tópico “crédito presumido – soja *in natura* (Cargill) para industrialização”, argumentando que de acordo com o conceito estabelecido pelo art. 4º e incisos do Decreto nº 7.212/2010 o termo “industrialização” não diz respeito unicamente à hipótese em que o próprio contribuinte realize a fabricação de sua mercadoria, pois alberga também a operação que modifique o acabamento, a apresentação, finalidade e aperfeiçoamento para consumo do material. Defende que a interpretação do termo “produzam” contido no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 pressupõe a análise do referido art. 4º do Decreto nº 7.212/2010, de modo que a remessa da soja à pessoa jurídica Cargill Agrícola S/A para a realização de industrialização por encomenda não é motivo para a glosa dos créditos, pois o óleo bruto degomado produzido pela Cargill volta para o estabelecimento da manifestante e acaba sendo aplicado no seu processo de produção de mercadorias de origem animal ou vegetal.

- Contesta a glosa referente ao “crédito presumido – leite”, afirmando que a fiscalização deixou de considerar as vendas de “leite pré beneficiado” realizadas pela manifestante. Alega que além de adquirir o leite para a produção de derivados, a manifestante comercializa o leite na forma “prébeneficiada”, o que configura industrialização, nos termos do art. 4º, I e II, do Regulamento do IPI, e, conseqüentemente, permite o enquadramento na hipótese de apuração de crédito presumido prevista no art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Destaca também as operações com leite concentrado/desidratado, nas

quais o leite cru adquirido é transformado em outro produto em decorrência do processo a que é submetido. No intuito de demonstrar que os “leites desidratados” não são “leite”, mas sim derivados deste, aponta a diferença de classificação na NCM e cita dispositivos do Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal (RIISPOA) e do Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Leite Fluído a Granel de Uso Industrial (Portaria MAPA 146/96). Conclui que deve ser reconhecido que a manifestante adquire o leite *in natura* junto ao produtor e, além de produzir derivados, também comercializa o leite cru pré-beneficiado, o leite concentrado e o creme de leite, que são produtos resultantes da industrialização do leite, o que lhe garante o crédito presumido.

- Alega que tem direito à incidência de juros compensatórios e de correção monetária, por meio da Taxa Selic, sobre o crédito concedido em seu favor. Discorre sobre esse assunto, ressaltando a importância da recomposição do valor original em bases reais, a fim de evitar o enriquecimento sem causa do Estado e o consequente empobrecimento injusto do contribuinte. Aduz que a demora no ressarcimento tem natureza de “resistência ilegítima”, o que corrobora a necessidade de correção monetária do crédito pleiteado, conforme julgados do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. Salaria que no caso não se trata de mero crédito escritural, mas sim de crédito objeto de pedido de ressarcimento, no qual a mora do Fisco pode ser constatada pelo decurso de mais de 360 dias entre os pedidos de ressarcimento e a data do reconhecimento dos mesmos. Por fim, resalta que os débitos cobrados pelo Estado sempre são acrescidos da correção monetária, não sendo justo que o Estado queira aplicar regra inversa quando se encontra na obrigação de restituir.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou parcialmente procedente/improcedente a manifestação de inconformidade.

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

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

5.3. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

5.3.1. AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS

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

5.3.3. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS E VALE-TRANSPORTE

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

5.4 LOCAÇÃO DE VEÍCULOS

5.5 ATIVO INTANGÍVEL

5.5 OPERAÇÕES NÃO COMPROVADAS

5.6 TOMADOR DO FRETE

5.7 AQUISIÇÃO DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO DE OUTRA PESSOA JURÍDICA

5.8 AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS

5.9 BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

5.10 BENFEITORIAS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO - EDIFICAÇÕES

5.11 PROJETO ALSAFE E PROJETO MANIFOLD

5.12 DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

5.13 CRÉDITO PRESUMIDO BATATA

5.14 CRÉDITO PRESUMIDO - SOJA REMETIDA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO

5.15 CRÉDITO PRESUMIDO - LEITE

6. DO DIREITO À ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - SELIC

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

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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

Inicialmente, cumpre destacar que 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, acerca da nova conceituação de insumos cuja observância é obrigatória no âmbito administrativo.

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 EMISSOR BATAVO COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL AVENIDA DOS PIONEIROS, 2324 - SALA CENTRO - 84145-000 CARAMBEI - PR. Fone/Fax: 4232319000		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA N.º 000.351.888 Série 000 Folha 1/1		 CHAVE DE ACESSO 4115 0576 1077 7000 0108 5500 0000 3518 8815 4357 7922 Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal ou no site da Sefaz Autorizadora				
NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDA		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 141150074109163 - 16/05/2015 10:58:20						
INSCRIÇÃO ESTADUAL 2020033030		INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.		CNPJ 76.107.770/0001-08				
DESTINATÁRIO / REMETENTE								
NOME / RAZÃO SOCIAL CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA				CNPJ / CPF 76.108.349/0004-56				
ENDEREÇO RODOVIA PR 340 S.N., S/N				CEP 84165-970				
MUNICÍPIO CASTRO				UF PR				
FATURA / DUPLICATA Num. 351888/1 Venc. 10/06/2015 Valor R\$ 16.295,96				DATA DA EMISSÃO 16/05/2015				
CÁLCULO DO IMPOSTO				DATA DA SAÍDA/ENTRADA 16/05/2015				
HORA DA SAÍDA/ENTRADA 10:58:16								
BASE DE CÁLC. DO ICMS	VALOR DO ICMS	BASE DE CÁLC. ICMS S.T.	VALOR DO ICMS SUBST.	V. IMP. IMPORTAÇÃO	V. ICMS UF REMET.	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 estes 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 das contribuições.

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

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

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.

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. 3401-009.869 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de relatoria do ilustre Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche:

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

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

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

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

RECEITAS DAS COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

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

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

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

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

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

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

Dos créditos decorrentes de aquisição e pagamentos no mercado interno

Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da

Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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 apontamentos específicos apenas em relação ao seguinte produto:

A) Detergente (revenda - assepsia na ordenha leiteira NCM's 2809.2010, 811.1990, 3402.9039, 3808.4029, 3808.5029 e 3808.9910);

Houve contestação específica também 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).

Cumpra registrar terem sido revertidas as glosas sobre produtos de limpeza e desinfecção, 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:

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. 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 agronômica 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 *Caninebacterias*.

[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, consequentemente, 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. AQUISIÇÃO DE EMBALAGENS

A glosa recai sobre aquisições de caixas de papelão, filme stretch, filme shrink, fitas adesivas, palletes de madeira e outros, considerados pela Autoridade Fiscal apenas para utilização apenas 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 incluído 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 determinado 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 nº 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 nº 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 nº 1.221.170-PR/STJ e no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, são considerados insumos de produção e, nessa

condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão nº 9303-011.240; 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.

5.3.2. 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 não sujeitos ao pagamento das contribuições.

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

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

...

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

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

A meu ver, contudo, não é possível anular o direito ao crédito sobre custos decorrentes de contratação de serviços prestados por pessoa jurídica atrelada à sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins, pelo entendimento de que somente pode haver o correlato direito a crédito de PIS/COFINS na hipótese da operação (aquisição 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), aquele conselheiro menciona excerto do voto do ilustríssimo colega Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco:

Em primeiro lugar, há se de considerar que o custo de aquisição é composto pelo valor da matéria prima (MP) adquirida e pelo valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial da contribuinte

(adquirente). Assim, uma vez que o custo total é composto por uma parte não tributada (MP) e outra parte integralmente tributada (frete), a parcela tributada (frete) compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições. Logo, há de se assentir que o frete enseja direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como embalagens e materiais intermediários.

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

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

Nesse sentido, destacam-se os seguintes acórdãos, incluindo um recente desta Turma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

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

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

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

5.3.3. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS E VALE-TRANSPORTE

Em que pese a descrição inicial como “serviço de transporte de carga”, durante a etapa de fiscalização restou verificado que diversos destes faziam referência, na verdade, a serviço de transporte de funcionários e transporte coletivo, principalmente.

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

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

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

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

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

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

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

...

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

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

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

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

No entanto, neste caso, a Recorrente argumenta que o custo de transporte de funcionário decorre do deslocamento para as unidades industriais,

para os locais de produção. Diante disso, a mera indicação de “*situação geograficamente espalhada*” não é suficiente para aferir o preenchimento das condições e requisitos afetos ao direito à apuração e utilização de créditos decorrentes da não cumulatividade das contribuições.

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

5.3.4. 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 matérias-primas, produtos intermediários e produtos acabados;
- (ii) transporte de leite coletado junto a produtores rurais, que seria cabível apenas a apuração de créditos presumidos, e não dos créditos básicos pleiteados pela interessada.

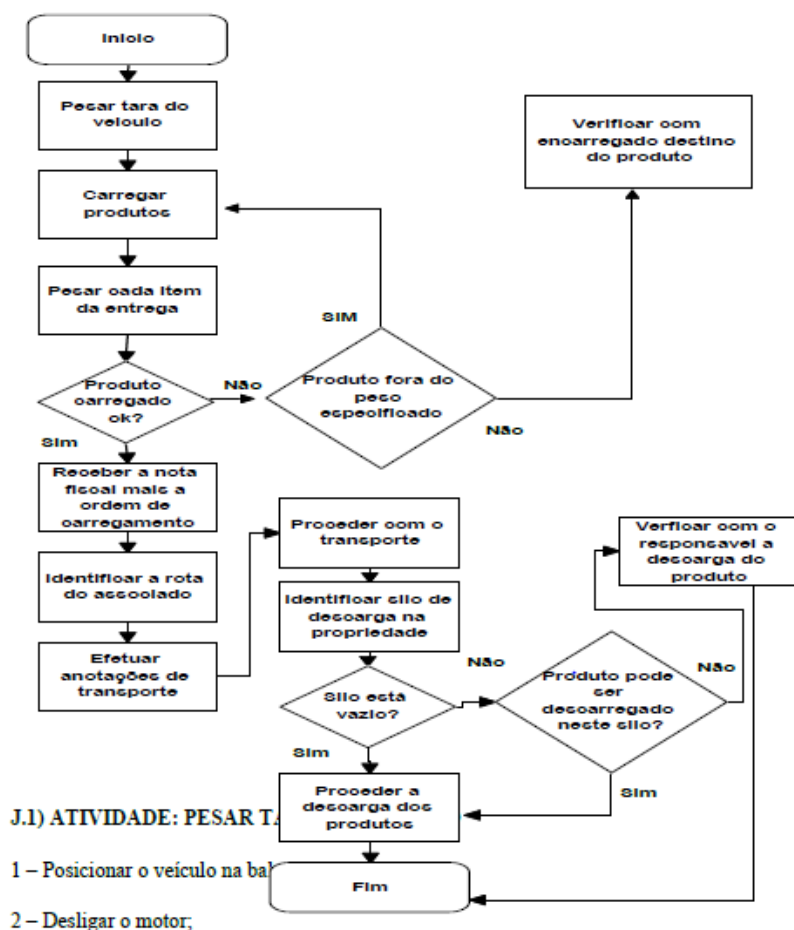
Para a Autoridade Fiscal estaria ocorrendo a transferência de produtos acabados, a justificar o indeferimento da apuração de créditos, enquanto a Recorrente reitera que se trata de movimentação de matérias primas (insumos) para suas unidades de beneficiamento:

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 LOCAÇÃO DE VEÍCULOS

Trata-se em verdade de despesas com a locação de empilhadeiras, cuja glosa foi mantida em face do entendimento constante da Solução de Consulta COSIT n. 355, de 13/07/2017:

ALUGUEL DE EMPILHADEIRAS, PLATAFORMAS E MÁQUINAS PARA USO NA MOVIMENTAÇÃO DE ESTOQUES, NO CARREGAMENTO DE CAMINHÕES E NA LAVAGEM DA FÁBRICA

50. Nos termos do art. 3º, IV, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, é possível o desconto de créditos em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”.

51. Conforme menciona a consultante, o aluguel é contratado junto a pessoa jurídica domiciliada no Brasil e diz respeito a empilhadeiras, plataformas e máquinas para utilização na organização e movimentação de estoques, no carregamento de caminhões (escoamento da produção) e na lavagem da fábrica.

52. No caso do inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.833, de 2003 e nº 10.637, de 2002, exige-se apenas que os referidos bens sejam utilizados na “atividade da empresa”. Portanto, não há a estrita vinculação ao processo produtivo do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.833, de 2003 e nº 10.637, de 2002.

53. Contudo, é necessário ressaltar que há restrições para apuração de créditos dessa modalidade em relação a aluguel de veículos. Acerca do assunto, a Solução de Consulta Cosit nº 1, de 02 de janeiro de 2014, publicada no DOU de 10 de fevereiro de 2014 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria:

A Recorrente, por sua vez, defende que em casos análogos o CARF teria reconhecido o direito ao crédito com os custos a título de aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados direta ou indiretamente no processo produtivo, tendo em vista que o art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa:

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos alugueis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.”

(Número do Processo 11516.724153/2013-85, Contribuinte BRF S.A., Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO Data da Sessão 28/08/2018, Relator(a) Winderley Morais Pereira Nº Acórdão 3301-005.016)

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos alugueis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

(Número do Processo 10925.902583/2012-89, Contribuinte SADIA S.A., Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO, Data da Sessão 28/08/2018, Relator(a) WINDERLEY MORAIS PEREIRA Nº Acórdão 3301-005.015)

Entendo que a utilização de empilhadeiras para movimentação de bens relacionados a atividades produtivas da pessoa jurídica pode ser considerada essencial para a atividade produtiva, subsumindo-se ao conceito de insumo consagrado pela jurisprudência.

No caso concreto, é possível verificar a pertinência em relação ao aluguel de empilhadeiras, considerando-se fase no qual produtos são movimentados.

Dessa forma, voto por dar provimento para reverter a glosa em relação aos gastos comprovadamente incorridos com a locação de empilhadeiras.

5.5 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 de Apropriação	Número NF	Descrição Fornecedor	CNPJ / CPF	Descrição Item	Data de Aquisição	Período	Descrição do Centro de Custo	CST	Parcelas	Linha de Crédito	Base para PIS e Cofins	Base no Mês	Glosa
out/13	122	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	02.689.312/0001-80	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	31/12/2011	dez-11	ESTERILIZAÇÃO/IMIST URA UHT - UBL	53	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	30.840,30	257,00	9
nov/13	122	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	02.689.312/0001-80	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	31/12/2011	dez-11	ESTERILIZAÇÃO/IMIST URA UHT - UBL	53	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	30.840,30	257,00	9
dez/13	122	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	02.689.312/0001-80	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	31/12/2011	dez-11	ESTERILIZAÇÃO/IMIST URA UHT - UBL	53	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	30.840,30	257,00	9
out/13	137	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	02.689.312/0001-80	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	31/12/2011	dez-11	ESTERILIZAÇÃO/IMIST URA UHT - UBL	53	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	29.047,80	242,07	9
nov/13	137	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	02.689.312/0001-80	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	31/12/2011	dez-11	ESTERILIZAÇÃO/IMIST URA UHT - UBL	53	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	29.047,80	242,07	9
dez/13	137	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	02.689.312/0001-80	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	31/12/2011	dez-11	ESTERILIZAÇÃO/IMIST URA UHT - UBL	53	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	29.047,80	242,07	9
out/13	129	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	02.689.312/0001-80	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	31/12/2011	dez-11	ESTERILIZAÇÃO/IMIST URA UHT - UBL	53	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	22.005,00	183,38	9
nov/13	129	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	02.689.312/0001-80	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	31/12/2011	dez-11	ESTERILIZAÇÃO/IMIST URA UHT - UBL	53	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	22.005,00	183,38	9
dez/13	129	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	02.689.312/0001-80	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	31/12/2011	dez-11	ESTERILIZAÇÃO/IMIST URA UHT - UBL	53	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	22.005,00	183,38	9
out/13	114	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	02.689.312/0001-80	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	31/12/2011	dez-11	ESTERILIZAÇÃO/IMIST URA UHT - UBL	53	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	19.822,50	165,19	9
nov/13	114	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	02.689.312/0001-80	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	31/12/2011	dez-11	ESTERILIZAÇÃO/IMIST URA UHT - UBL	53	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	19.822,50	165,19	9
dez/13	114	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	02.689.312/0001-80	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	31/12/2011	dez-11	ESTERILIZAÇÃO/IMIST URA UHT - UBL	53	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	19.822,50	165,19	9
out/13	104	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	02.689.312/0001-80	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	31/12/2011	dez-11	ESTERILIZAÇÃO/IMIST URA UHT - UBL	53	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	14.346,75	119,56	9
nov/13	104	SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA - ME	02.689.312/0001-80	INSTALAÇÕES REF. PROJETO PEPSICO - UBL	31/12/2011	dez-11	ESTERILIZAÇÃO/IMIST URA UHT - UBL	53	120	09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)	14.346,75	119,56	9

...

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 exportações¹⁰, cujo um dos critérios é o investimento em equipamentos para linha de produção, os quais foram instalados pela empresa SCHIESS AUTOMACAO E COMERCIO LTDA.

Cumpramos 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		
NUMERO 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		

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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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, tal qual pleiteado originalmente pela Recorrente.

5.5 OPERAÇÕES NÃO COMPROVADAS

Durante a etapa de fiscalização, em planilha apresentada foram informadas operações relativas à aquisição de serviços de frete, de armazenagem e de locação de máquinas e equipamentos de diversas pessoas jurídicas, como também aquisições de bens para o ativo imobilizado, contudo, **não foram encontrados os documentos eletrônicos (Ct-e ou Nf-e)** para a respectiva comprovação, o que também não ocorreu no momento da manifestação de inconformidade. No

recurso, foram apresentados as notas fiscais de fls. 616 a 618 (transporte de matéria prima).

Conferindo-se interpretação ampliada no tocante ao sistema que o contencioso administrativo tributário, sobretudo os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/2016, podem ser apreciadas provas apresentadas em sede de recurso voluntário, inseridas no contexto da discussão de matéria em litígio, não havendo inovação, como ocorre no presente caso.

Assim, entendo pela possibilidade de apreciação dos documentos fiscais apresentados, revertendo-se a glosa dos créditos referentes as notas fiscais de fls. 616 a 618 (transporte de matéria prima).

5.6 TOMADOR DO FRETE

Originalmente, foram glosados créditos referentes a fretes cujos conhecimentos de transporte eletrônicos apontam que o tomador de serviços não teria sido a Recorrente, mas sim outra pessoa jurídica. Na manifestação de inconformidade, a Recorrente se defendeu alegando que teria suportado o ônus do custo do serviço, além de ter sido a destinatária de fato do produto transportado.

Contudo, segundo a DRJ, tais alegações não estão comprovadas, uma vez que nenhum documento teria sido anexado à manifestação.

Já no recurso, a Recorrente afirma que da análise da tabela Glosas - 4º trimestre - 2013, indicação 11, verifica-se apenas uma operação com as seguintes empresas participantes: Castrolanda Usina de Beneficiamento de Leite e A & S Caminhos Ltda:

Descrição da Filial	Descrição Função	Data	Docto	Nome	CNPJ/CPF	Coop/ Terc	Descrição	NCM	Base PIS/Cofins	Motivo				
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	50	CASTROLANDA - PIRAI II	ENTREPOSTO DE PIRAI DO SUL II - UBC	3/10/2013	1018	1933	ATILIO DOS SANTOS FLUGEL & CIA. LTDA.	02.314.408/00 01-93	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	9999.99.99	R\$	922,52	10
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	50	CASTROLANDA - PIRAI II	ENTREPOSTO DE PIRAI DO SUL II - UBC	6/11/2013	1020	1933	ATILIO DOS SANTOS FLUGEL & CIA. LTDA.	02.314.408/00 01-93	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	9999.99.99	R\$	888,38	10
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	50	CASTROLANDA - PIRAI II	ENTREPOSTO DE PIRAI DO SUL II - UBC	3/12/2013	1022	1933	ATILIO DOS SANTOS FLUGEL & CIA. LTDA.	02.314.408/00 01-93	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	9999.99.99	R\$	854,19	10
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	50	CASTROLANDA - MATRIZ	REFLORESTAMENTO	6/11/2013	651	1933	KUBOIAIMA TRANSPORTES LTDA	09.612.020/00 01-99	Terceiros	16.01 - TRANSPORTE INTERMUNICIPAL CARGAS	9999.99.99	R\$	300,00	10
07. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	53	CASTROLANDA - USINA DE BENEFICIAMENTO DE LEITE	COMERCIALIZAÇÃO UHT - UBL BEB. LACTEAS	4/11/2013	19449	1353	A & S CAMINHOS LTDA - ME	10.321.454/00 01-18	Terceiros	16.01 - SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS	0401.50.21	R\$	911,11	11

Diante disso, entende que a própria planilha elaborada pela fiscalização já reconhecia como tomadora do frete a filial da Recorrente (Castrolanda Usina de Beneficiamento de Leite), havendo evidente erro material no fundamento de que não seria a tomadora do serviço de frete.

Por fim, defende a possibilidade de subcontratação de **pessoas jurídicas** para realização dos serviços de frete, e o respectivo lançamento, por se tratar de um serviço utilizado como insumo. Nesse sentido, anexa aos

serviços notas fiscais e demais documentos que comprovam que a Recorrente é a tomadora do serviço, como exemplo:

Castrolanda CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA RODOVIA PR 151 KM 279 PARQUE INDUSTRIAL CASTRO - PR CEF: 8416790 Fone: 4332348000		DANFE DOCUMENTO AUXILIAR DA NOTA FISCAL ELETRÔNICA 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA		 CHAVE DE ACESSO 4113 0876 1083 4900 1428 5500 1000 0742 9210 1052 5351									
		Nº 000.074.292 SERIE 001 FOLHA 1/1		Consulta de autenticidade no portal nacional da NF-e www.nfe.fazenda.gov.br/portal									
NATUREZA DA OPERAÇÃO VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO INSCRIÇÃO ESTADUAL 9039614224		INSCR. ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT. CNPJ 76.108.340/0014-28		PROTOCOLO DE AUTORIZAÇÃO DE USO 141130111652434 06/08/2013 13:57:14									
DESTINATÁRIO/REMETENTE													
NOME/RAZÃO SOCIAL 048022 HAMMES & DANILAVICUS SUPERMERCADO LTDA ENDEREÇO AV IGUAÇU MUNICÍPIO SAUDADE DO IGUAÇU		CNPJ / CPF 18.056.389/0001-52 NÚMERO 1415 BAIRRO/DISTRITO CENTRO CEP 85568-000		DATA DA EMISSÃO 06/08/2013 DATA DA ENTRADA/SAÍDA 06/08/2013 HORA DE SAÍDA 13:56									
FATURA													
Nr: 74292, Venc: 03/09/2013, Valor: 93.15													
CÁLCULO DO DIPOSTO													
BASE DE CÁLCULO DO ICMS 93.15		VALOR DO ICMS 11.18		BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBST. 0.00									
VALOR DO FRETE 0.00		VALOR DO SEGURO 0.00		DESCONTO 0.00									
OUTRAS DESPESAS ACESÓRIAS 0.00		VALOR TOTAL DO DITO 0.00		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS 93.15									
TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS													
NOME / RAZÃO SOCIAL A & S CAMINHÕES LTDA - ME ENDEREÇO ROD ROD PR 280		PRET. POR CONTA 0 - Contratação do Frete por conta do Remetente (CPF) MUNICÍPIO PATO BRANCO QUANTIDADE 3		CÓDIGO ANT PLACA VEÍCULO AMA5313 UF PR INSCRIÇÃO ESTADUAL 9045410100									
ESPÉCIE 3		MARCA NUMERAÇÃO PESO BRUTO 17.010		PESO LÍQUIDO 12.000									
DADOS DO PRODUTO/SERVIÇOS													
COD.	DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇO	NCM/EN	CTF	CFOP	UN.	QTD.	VALOR UNITARIO	V. TOTAL	BC ICMS	V. ICMS	V. IPI	ALIQ. ICMS	ALIQ. IPI
37491	CREME UHT CASTROLANDA 200 GR PEDIDO: 29916 ITEM: 1	04015021	900	511	UN	81,000	1,3500	93,15	93,15	11,18	0,00	12,00	0,00

Itaú Banco Itaú S.A.

Auto-Atendimento

Comprovante de Pagamento

Agência débito: 3895

Conta débito: 539

CPF/CNPJ: 76.108.349/0014-28

Banco: 237

Agência: 3283

Conta: 37316 - 8

Favorecido: A & S CAMINHOES LTDA - ME

Documento empresa 3365676

Data pagamento: 14/11/2013

Valor pagamento: 911,11

Data real pagamento 14/11/2013

Valor real pagamento: 911,11

Autenticação: 0D16FC38368BCD81B:

Nada obstante reconhecer que os documentos não foram analisado pelo juízo de primeira instância, entendo que a apreciação não implica em supressão de instância, tratando-se de documentos fiscais, de modo que é possível prosseguir com o julgamento nesta matéria, em harmonia com os princípios da economia processual e da causa madura.

Em suma, entendo que a instrução na segunda instância supera a carência probatória existente, de modo que sanada a ausência de provas no tocante à Recorrente ser de fato tomadora dos serviços, entendo pela reversão parcial da glosa, no tocante ao valor devidamente comprovado, pago a

Transportadora A & S Caminhões LTDA – ME, referente ao documento nº 18449.

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.

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 nº 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 nº 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 estariam 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 conforto 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 nº 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 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 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.

5.9 BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

A glosa foi mantida pela inexistência de comprovação de que os itens correspondem a produtos utilizados diretamente no setor de produção da empresa, à luz do disposto nos artigos 3º, VI, e 15 da Lei nº 10.833/2003:

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)

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004):

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

No presente caso, o contribuinte limitou-se a alegar que os itens glosados correspondem a produtos utilizados diretamente no setor de produção da empresa, mas não apresentou provas nem argumentos hábeis para refutar a conclusão da autoridade fiscal de que se trata de bens relacionados a atividades intermediárias, para os quais não há direito de apuração de créditos. Portanto, a glosa deve ser mantida.”

Conforme indicado pela Autoridade Fiscal, os itens referem-se a varredora de piso, peças do equipamento de ventilação, lavadoras, porta automática, porta vectorflex, secador de gás, bomba de incêndio, máquina de cortina guincho, lav 500 lavadora, lavadora com motor, betoneira portátil, lavadora wap, chuveiro e lava olhos, fragmentadora aurora e máquina de pré-limpeza.

Sobre o uso dos equipamentos, a Recorrente apresenta o seguinte descritivo:

As máquinas de cortina guincho são utilizados para subir e descer as cortinas das granjas de suínos com o efeito de aclimatizar o ambiente.

Os ventiladores são utilizados nas granjas de suínos com a tarefa de diminuir o calor interno das pocilgas, bem como nos silos e armazéns para aclimatizar o ambiente para manter a temperatura adequado ao produto armazenado.

Quanto as bombas de inocência, principalmente nas instalações onde existem fornalhas, silos, caldeiras e indústrias, no atendimento aos requisitos legais do corpo de bombeiros, para enfim obter os alvarás de funcionamento.

Quanto aos pisos, isto se faz necessário a manutenção das instalações prediais, para locomoção interno da movimentação das mercadorias, trânsito de pessoas, caso em contrário haveria cratera dentro dos prédios, e principalmente nas granjas suínos onde referidos animais são roedores e por questão fito sanitários devem ser mantidos em condições ideais o piso das pocilgas.

O mesmo se aplica as máquinas lavadores, cujo função é manter os ambientes limpos para evitar a proliferação de pragas e doenças, protegendo os ambientes para armazenar, beneficiar grãos ou na criação de suínos, por questões de saúde pública e normas ambientais internacionais.

Dada a singela justificativa para a glosa, bem como a sua manutenção, que em nenhum momento adentrou o processo produtivo da Recorrente, entendo que o requisito legal que exige, que as máquinas, os equipamentos sejam passíveis de ativação e que sejam empregados na produção, tendo sido atendido o ônus probatório em relação aos itens descritos e contextualizado pela Recorrente: máquinas de cortina guincho; ventiladores (peças do equipamento); bombas de inocência; lavadores e varredora de piso e máquina de pré-limpeza. Ressalvando, desde que observados os requisitos da lei, quanto ao eventual direito à depreciação.

Em relação a betoneira portátil; porta vectorflex, secador de gás, chuveiro e lava olhos e fragmentadora aurora, a recorrente não detalha em seu recurso a sua essencialidade e relevância como o fez nas rubricas mencionadas no destaque do recurso.

Concluo pelo parcial provimento para máquinas de cortina guincho; ventiladores (peças do equipamento); bombas de inocência; lavadores e varredora de piso e máquina de pré-limpeza. Ressalvando, desde que observados os requisitos da lei, quanto ao eventual direito à depreciação.

5.10 BENFEITORIAS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO - EDIFICAÇÕES

A glosa foi mantida sob o fundamento de que o art. 6º da Lei nº 11.488/2007, prevê a possibilidade de desconto dos créditos no prazo de 24 meses na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas para utilização na produção de bens ou na prestação de serviços. E o § 5º do mesmo artigo, estabelece que o crédito pode ser descontado apenas em relação a gastos efetuados na aquisição de edificações novas ou na construção de edificações.

Durante a fiscalização, teria sido verificada a apuração de crédito sobre itens como “câmeras”, “melhorias escritório”, “portas pantográficas”, não sendo possível enquadrar como aquisição de edificação nova, nem construção de edificação, mas sim em benfeitorias efetuadas em edificações já existentes.

Em sede de recurso, a Recorrente aponta as seguintes benfeitorias:

No caso em questão diversas benfeitorias foram realizadas, como instalação de rack ponto de rede elétrico no laboratório UFR, materiais diversos para reforma de cuba nos silos de reprocesso, monitoramento na UDR, cerca de alambrado, ampliação de chaminé caldeira, ampliação RTD-20 silomax, ampliação de instalações elétricas em barracão de produção e escritórios, barramento de cobre para instalação elétrica do moinho, cerca para depósito da fábrica, concreto usinado na base do silo, exaustor axial, fechamento da casa compressora de ar, infraestrutura de TI e telefonia, instalação elétrica de sistemas de ar e ventilação industrial, instalação de exaustores de barracão defensivos, instalação máquina UHT, sistema de drenagem, sistema de eliminação de perdas, instalações elétricas dos barracões e unidade velha de Itabera e Ponta Grossa, sistema de exaustão astral, laboratório Nirs, instalação UBS da estação de tratamento de sementes, muros de arrimo, piso endurit nas baias de recepção, piso na casa de máquinas da câmara fria, recuperação de piso de silo, rede de comunicação laboratório nirs, rede estabilizada computadores falling number, reforma quadro de comando, revestimento em enduriti, sistema de alarme paradox, substituição telhado, tábuas de pinus e vigamento cobertura granja experimental de suínos.

Nesse contexto, insiste que a apuração de créditos no prazo de vinte e quatro meses refere-se não a edificações, mas a benfeitorias efetuadas em imóveis próprios, que amparo legal no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, *verbis*:

“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;”

Cita ainda a Solução de Consulta Cosit n. 98, de 25 de março de 2019, como também o art. 6º, da Lei nº 11.488/2007, que estabelece a possibilidade de utilização do crédito de custos com benfeitorias em 24 (vinte e quatro) meses:

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)

Do próprio teor do dispositivo legal citado, verifica-se o descabimento parcial, haja vista à indicação de “benfeitorias”, ou seja, por não se tratar de edificações novas ou de construções de edificações, não é possível o desconto acelerado no prazo de 24 meses, 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.

Conforme alertado desde a etapa de fiscalização, reforçado pela instância de piso, o próprio dispositivo legal apontado faz referência direta a “edificações” incorporadas ao ativo imobilizado, não havendo previsão de sua aplicação no caso de “benfeitorias”. Por conseguinte, a apuração de créditos em relação às referidas benfeitorias deveria ser efetuada de acordo com a regra geral prevista no art. 3º, VII, § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003, isto é, sobre o valor dos encargos de depreciação do bem, determinados de acordo com a taxa fixada pela RFB em função do prazo de vida útil do bem.

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. DEPRECIÇÃO 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.

FRETES. OUTRAS SAÍDAS. CRÉDITOS. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE. As despesas incorridas com fretes para o transporte de mercadorias não identificadas, denominadas “outras saídas” não dão direito ao desconto de créditos da contribuição. FRETES. FORMAÇÃO DE LOTE. EXPORTAÇÃO. DEPÓSITO FECHADO OU ARMAZÉM GERAL. CRÉDITOS. É permitido o desconto de crédito da contribuição em valores pagos a título de fretes para formação de lotes de exportação e fretes pagos a título de transporte de produtos para depósitos fechados ou armazéns gerais, em função de os mesmos se enquadrarem no conceito de insumos, por comporem o custo da operação de venda, previsto no artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003. (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.

5.11 PROJETO ALSAFE E PROJETO MANIFOLD

Nesse ponto, as glosas referem-se aos itens descritos como “Instalações Alsafe II”, “Instalações Projeto Manifold” e “Instalações Elétricas Projeto Manifold”, tendo em vista que não foram apresentados esclarecimentos, apesar da intimação realizada para esse fim. Veja-se:

Na manifestação de inconformidade, o contribuinte alega que se se trata de bens incorporados ao ativo imobilizado. Contudo, não apresentou nenhum esclarecimento mais aprofundado. Apenas requereu o direito de apresentar documentos posteriormente.

Na manifestação de inconformidade, a Recorrente informou tratar-se de bens incorporados ao ativo imobilizado, contudo, segundo a DRJ, não teria apresentado nenhum esclarecimento mais aprofundado.

No recurso, informa que os custos incorridos foram realizados na Usina de Beneficiamento de Leite - UBL, apresentando a título exemplificativo:

jul/13	175983	TETRA PAK LTDA	61.528.030/0001-60	INSTALAÇÕES HIDRAULICAS PROJETO MANIFOLD	21/8/2012	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	53	24	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	2.080,56	86,69	17
ago/13	175983	TETRA PAK LTDA	61.528.030/0001-60	INSTALAÇÕES HIDRAULICAS PROJETO MANIFOLD	21/8/2012	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	51	24	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	2.080,56	86,69	17
set/13	175983	TETRA PAK LTDA	61.528.030/0001-60	INSTALAÇÕES HIDRAULICAS PROJETO MANIFOLD	21/8/2012	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	51	24	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	2.080,56	86,69	17
jul/13	8895	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA.	35.820.448/0164-82	INSTALAÇÕES PROJETO MANIFOLD	21/8/2012	PASTEURIZAÇÃO E DESNATE - UBL	53	24	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	2.034,10	84,75	17

E acrescenta que o Projeto Alsafe-II consistiria na instalação de um Tanque Asséptico, enquanto o Projeto Manifold seria relativo a um conjunto de válvulas e linhas assépticas necessárias para interligar a planta aos novos equipamentos e flexibilizar a produção, conforme excertos reproduzidos abaixo:

O projeto **Alsafe-II** consiste na instalação de um Tanque Asséptico interligado ao Esterilizador para acondicionamento de produtos de forma estéril por até 48 horas.

Este tanque proporciona aumento na confiabilidade de produção e também na qualidade do produto, visto que sem o mesmo é necessário entrar em esvaziamento/enchimento/recirculação sempre que a linha de envase tem uma parada.

A instalação do mesmo foi viabilizada devido à crescente demanda de produtos formulados com valor agregado.

O projeto **Manifold** é ligado ao outro projeto relatado neste recurso, tendo em vista que se trata de um conjunto de válvulas e linhas assépticas necessárias para interligar a planta aos novos equipamentos e flexibilizar a produção.

O projeto em questão foi viabilizado devido ao aumento no portfólio de produtos e aumento no recebimento de leite na planta.

Colaciona ainda notas fiscais de serviços e aquisição de bens que demonstrariam a incorporação ao ativo imobilizado para o uso no processo produtivo do beneficiamento e tratamento do leite, em razão da necessária instalação de novo maquinário para aumentar a produção e qualidade do produto comercializado:

TOMADOR DE SERVIÇOS

Nome/Razão Social: Cooperativa Agropecuária Castrolândia
 CNPJ: 76.198.349/0001-28
 Telefone: (42)3234-8000 / (42)3234-8152
 Endereço: Rodovia PR-151, SN, Km 279, 0, Parque Industrial - 84165-700 - Castro/PR

Atento:
 E-mail: andressa@castrolandia.coop.br

UBL
 DATA: 27/10/2013
 RUBRICA: 88

Código CNAB	Código Serviço	Descrição Serviço	Exigibilidade	Rotativo	Alíquota (%)	Valor Serviço	Deduções	Base do Cálculo	Valor ISS
3014701	14.06	REF AOS SERVIÇOS PRESTADOS NESTA UNIDADE (01-15/07)	Exigível	Sim	5,00	R\$ 23.777,25	R\$ 0,00	R\$ 23.777,25	R\$ 1.188,86

TOTAIS DA NOTA FISCAL

Valor Serviços	Deduções	Base de Cálculo	Valor ISS
R\$ 23.777,25	R\$ 0,00	R\$ 23.777,25	R\$ 1.188,86

IMPOSTOS FEDERAIS

IR	INSS	CSLL	COFINS	PIS
R\$ 0,00	R\$ 2.615,50	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4,00

OUTRAS INFORMAÇÕES

Esta NFS-e foi emitida com fundamento na Lei Nº 7500/04.

RET 05,00% R\$ 1.188,86 E RET 11,00% R\$ 2.615,50 - VALOR LIQ PARA PGTO R\$ 19.972,89 - DEPÓSITO BCO ITAU AG 9270 - CC 15628-5

CONTROLE UBL

Data: 27/10/2013 Função: 4999 Setor: KINO
 Descrição usual Mat./Prod./Serviço: *Projetos e manutenção*
 Aplicação/Destino: *Castrolândia*
 Responsável pela conferência: *5*

Imobilizado
 Planta: *ALSAFE-II*
10940.902986/2017-44

Projeto ALSAFE II + Alunos manutenção na fábrica (ver relatório index)

[illegible]

Entendo pela admissibilidade de provas juntadas depois da manifestação de inconformidade. Ademais, considerando o acesso à planilha que conta com a descrição dos bens, durante a etapa de fiscalização, e uma vez que, ao contrário do tópico anterior, não restou questionado o vínculo com o processo produtivo, ou ainda o prazo e a forma correta de apuração dos encargos de depreciação, entendo que não haja óbice ao reconhecimento dos créditos, por terem sido juntados aos autos elementos de prova cuja ausência foi suscitada como único obstáculo da liquidez e certeza dos créditos pleiteados.

Finalmente, reconheço que os documentos não foram analisado pelo juízo de primeira instância, contudo, entendo que, ratificando-se o enquadramento como bens do ativo imobilizado, a apreciação não implica em supressão de instância, tratando-se de documentos fiscais, de modo que é possível prosseguir com o julgamento nesta matéria, em harmonia com os princípios da economia processual e da causa madura.

Em suma, entendo que a instrução na segunda instância supera a carência probatória existente, utilizando-me como referência o seguinte julgado prolatado com fulcro no art. 1013, § 3º², inciso I, do Código de Processo

² Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

...

§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:

I - reformar sentença fundada no art. 485 :

II - decretar a nulidade da sentença por não ser ela congruente com os limites do pedido ou da causa de pedir;

Civil, que traz critérios para considerar o processo em condições de imediato julgamento:

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

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/10/2000

CARÊNCIA PROBATÓRIA. PRELIMINAR SUPERADA. TEORIA DA CAUSA MADURA. Superada a carência probatória arguida pela DRJ, e não sendo caso de nulidade do acórdão a quo, cabível a análise das provas em segunda instância, nos termos do art. 1013, § 3º, inciso I, do Código de Processo Civil, se não houver mais a necessidade de instrução probatória.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PER/DCOMP. PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO DE TRIBUTOS. Caracterizado o pagamento a maior ou indevido da contribuição, o contribuinte tem direito à repetição do indébito, segundo o disposto no art. 165, I, do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez comprovada a sua certeza e liquidez. (Acórdão nº 3402-010.971 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 24 de agosto de 2023)

Isto posto, entendo pela reversão da glosa relacionada a “Instalações Alsafé II”, “Instalações Projeto Manifold” e “Instalações Elétricas Projeto Manifold”, no tocante aos itens devidamente comprovados por meio dos documentos acostados ao recurso e desde que no prazo e a forma correta de apuração dos encargos de depreciação.

5.12 DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

Neste ponto, a glosa se refere a valores de “contribuição para iluminação pública”, e “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.

III - constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;

IV - decretar a nulidade de sentença por falta de fundamentação.

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 ex-Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco no Acórdão nº 3401-010.649 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária.

Assim, 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.

Assim, entendo incorreta a glosa dos créditos apenas em relação aos valores constantes das faturas de energia elétrica concernentes à “demanda contratada” e custo de disponibilização do sistema.

5.13 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 crepitação: 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. 10.825/2004. Ou seja, a concessão do crédito presumido está condicionada à produção dos tipos ali tipificados, classificados nas NCM listadas e destinados à alimentação humana ou animal. Logo, se o produto final não atender a tais critérios, não haverá direito ao crédito.

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.

5.14 CRÉDITO PRESUMIDO - SOJA REMETIDA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO

Nesta glosa, foi considerada indevida a apuração de crédito presumido sobre a aquisição de soja *in natura* remetido à empresa Cargill Agrícola S/A para produção, por encomenda, de “óleo bruto de soja degomado”. Ou seja, neste caso embora o óleo de soja (posição 15.07 da NCM) esteja entre os produtos listados no citado art. 8º da Lei nº 10.925/2004, o crédito seria concedido apenas para pessoas jurídicas que efetivamente “produzam” as mercadorias ali discriminadas.

Resumidamente, a Recorrente defende que o termo “industrialização” não diz respeito unicamente à hipótese em que o próprio contribuinte realize a fabricação de sua mercadoria, alcançando também a industrialização por encomenda, como operação que modifique o acabamento, a apresentação, finalidade, aperfeiçoamento para consumo de respectivo material. Além disso, a remessa da soja *in natura* para transformação em óleo bruto degomado não poderia justificar a glosa,

uma vez que o referido óleo retornaria aos seus estabelecimentos, sendo utilizado na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal:

Em resumo, o que ocorre no processo produtivo da Recorrente é o seguinte:

Primeiramente, a compra de *soja in natura*, na sequência os produtos são remetidos para a industrialização na Cargil, em Ponta Grossa.

Após a industrialização é obtido o óleo de soja degomado, sendo este produto vendido no mercado interno ou utilizado em produtos do processo produtivo, já o sub produto desta operação, o “farelo de soja”, é devolvido para a Recorrente.

Ao final, o farelo de soja recebido é utilizado como matéria prima na industrialização das rações produzidas pelas fábricas, ou seja, é inegável que é tanto o óleo quanto o farelo de soja são utilizados como insumos.

Ou seja, deve-se analisar destinação que é dada ao insumo dentro do processo produtivo da contribuinte que realizará o crédito, tendo em vista que 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 ao produto final, como já relatado no tópico anterior do presente recurso.

Nesse sentido, o sub produto da industrialização, o farelo de soja, 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 as rações.

Da própria descrição de suas atividades não é possível observar ter havido qualquer industrialização, cujo enquadramento foi estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça a partir da efetiva transformação de mercadorias, de modo que, conforme destacado pelo Conselheiro Hécio Lafetá Reis³, “*a empresa deve realizar processo de industrialização a partir de grãos de soja, milho e trigo, transformando-os em outros (por exemplo: óleo de soja, farelo de soja, leite de soja, óleo de trigo, farinha de trigo, pães, massas, biscoitos, fubá, polenta etc.)*.”

A decisão faz referência ao seguinte julgado do STJ, que versava sobre o crédito presumido da agroindústria disciplinado pelo inciso I do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, cujo conceito de “*produção*” deve alcançar também a hipótese prevista no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 8º, §§ 1º, I, E 4º, I, DA LEI N. 10.925/2004. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. **ATIVIDADE QUE DEVE SE ENQUADRAR NO CONCEITO DE PRODUÇÃO.** RECURSO PROVIDO.

1. A controvérsia veiculada nos autos diz respeito ao enquadramento das atividades desenvolvidas pela sociedade empresária recorrida no conceito de produção para fins de reconhecimento do direito aos créditos presumidos de PIS e Cofins de que trata o art. 8º, §§ 1º, I, e 4º, I, da Lei n. 10.925/2004.

³ Acórdão nº 3201-008.542 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 27/05/2021.

2. Depreende-se da leitura de referidos normativos que (a) têm direito ao crédito presumido de PIS/PASEP e Cofins as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias a partir de grãos de soja, milho e trigo adquiridos de pessoa física, cooperado pessoa física ou cerealista; e que (b) os cerealistas não têm direito ao crédito presumido.

3. Conforme bem destacado no parecer do Ministério Público Federal nos autos do REsp 1.670.777/RS, "pelos termos da lei (art. 8º, caput, da Lei 10.925/04), verifica-se que **o legislador entende por produção a atividade que modifica os produtos animais ou vegetais, transformando-os em outros, tais, por exemplo, a indústria de doces obtidos a partir da produção de frutas; a indústria de queijos e outros laticínios, obtidos a partir do leite**".

4. Para fazer jus ao benefício fiscal, a sociedade interessada deve produzir mercadorias, ou seja, deve realizar processo de industrialização a partir de grãos de soja, milho e trigo adquiridos de pessoa física, cooperado pessoa física ou cerealista, transformando-os em outros (v.g. óleo de soja, farelo de soja, leite de soja, óleo de trigo, farinha de trigo, pães, massas, biscoitos, fubá, polenta etc.).

5. A análise dos autos, bem como dos fatos delineados pelo Tribunal a quo, denota que as atividades desenvolvidas pela recorrida – cadastro, pesagem, coleta de amostra, classificação, descarga na filial, pré-limpeza, secagem, limpeza, armazenagem, controle de qualidade, aeração e controle de pragas – não ocasionam transformação do produto, enquadrando a sociedade na qualidade de mera cerealista e atraindo a vedação de aproveitamento de crédito a que se refere o § 4º, I, do art. 8º da Lei n. 10.925/1945.

6. Inaplicabilidade do óbice da Súmula 7/STJ, pois a solução da controvérsia requer simples reavaliação jurídica dos fatos já delineados pela Corte de origem, que foi categórica ao afirmar que as atividades objeto de análise para fins de creditamento em questão consistem apenas em cadastro, pesagem, coleta de amostra, classificação, descarga na filial, pré-limpeza, secagem, limpeza, armazenagem, controle de qualidade, aeração e controle de pragas, segundo demonstrado. (REsp 1.681.189, j. 15/10/2019, rel. Min. Og Fernandes – g.n.)

Esse também é o entendimento de outras Turmas:

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

Ano-calendário: 2010, 2011

AGROINDÚSTRIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CRÉDITO PRESUMIDO. IMPOSSIBILIDADE. Até 31 de dezembro de 2011, enquanto aplicadas as disposições do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, aos produtos da posição 09.01 da NCM, a remessa de café in natura para terceiros, a fim de que estes realizassem as atividades previstas no seu § 6º, não dava direito à apuração do crédito presumido tratado no caput do mesmo artigo, haja vista descumprir o requisito de que a pessoa jurídica adquirente do insumo agrícola fosse a produtora da mercadoria destinada à venda.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÃO DE CAFÉ IN NATURA. UTILIZAÇÃO. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO. De acordo com o Art. 7º-A da Lei nº 12.599, de 2012, incluído pela Lei nº 12.995, de 2014, o saldo do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, apurado até 1º de janeiro de 2012 em relação à aquisição de café in natura poderá ser utilizado pela pessoa jurídica para compensação ou ressarcimento. (Acórdão nº 3201-008.428 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 26 de maio de 2021)

Sem razão a Recorrente especialmente porque, mais uma vez, não se desincumbiu do dever de provar que realizou as atividades agroindustriais sobre o óleo de soja que retornou ao seu estabelecimento para produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, tampouco evidenciou a produção de quaisquer das mercadorias específicas previstas no rol do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, conforme explicitado no tópico anterior.

Por conseguinte, não havendo acréscimo nas razões recursais de qualquer etapa nova em relação ao processo produtivo descrito anteriormente pela própria Recorrente, desde a fiscalização e, por via de consequência, já apreciado pela instância de piso, cujo excerto da decisão recorrida reproduzo como razões de decidir:

No caso em que a produção é feita por terceiros, como ocorre no caso da industrialização por encomenda, não é possível a apuração do crédito presumido em questão, pois a situação de fato não se amolda ao comando legal (que possibilita a apuração do crédito apenas para as pessoas jurídicas que produzem a mercadoria).

A interessada alega que o termo “produzam” constante do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 não se restringe à hipótese em que o próprio contribuinte realize a fabricação da mercadoria, pois de acordo com o art. 4º do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI) o termo “industrialização” abrange qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo.

Esse argumento não merece prosperar, pois em face do disposto no art. 108, I, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), a aplicação da legislação do IPI por analogia só poderia ser cogitada na ausência de disposição expressa na legislação do PIS e da COFINS, o que não ocorre no caso, pois o 8º da Lei nº 10.925/2004 contém todos os elementos necessários para identificação das pessoas jurídicas autorizadas a apurar o crédito presumido nele previsto.

Nesse sentido é o entendimento adotado pela Receita Federal do Brasil, conforme se verifica na Solução de Consulta COSIT nº 330, de 21/06/2017, publicada no DOU em 27/06/2017, a qual tem por objeto a remessa de café para industrialização por encomenda, mas cujos fundamentos podem ser aplicados ao presente caso, pois se refere a período no qual a apuração de crédito presumido na cadeia produtiva do café era disciplinada pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

...

Por outro lado, a alegação de que o óleo de soja produzido pela Cargill “volta para o estabelecimento da manifestante e acaba sendo aplicado no seu processo de produção de mercadorias de origem animal ou vegetal” não está comprovada. Nas descrições de processos produtivos apresentadas pela interessada, não há menção à utilização de óleo de soja.

De qualquer forma, não bastaria a demonstração de que o óleo de soja é utilizado no processo produtivo de mercadorias de origem animal ou vegetal, pois também seria necessário que se tratasse de produção de alguma das mercadorias específicas previstas no rol taxativo do caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Assim, a eventual utilização do óleo de soja na produção de batatas fritas, por exemplo, não possibilitaria a apuração do crédito

presumido (da mesma forma que ocorre com a aquisição de batatas, conforme tratado no tópico anterior). (g.n)

Diante o exposto, as glosas devem ser mantidas.

5.15 CRÉDITO PRESUMIDO – LEITE

Conforme destacado pela instância de piso, na manifestação de inconformidade não teriam sido refutadas as glosas sobre aquisições de leite junto à Cooperativa (notas fiscais não encontradas), nem para a glosa relativa às aquisições junto às empresas (pessoas jurídicas não exercem atividade agropecuária, nem atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*).

Naquela manifestação, a discordância, portanto, estaria restrita à glosa das aquisições de leite *in natura* destinado à revenda. Nesse ponto, a Recorrente teria alegado que comercializa o leite na forma pré-beneficiada e na forma de leite concentrado e creme de leite, portanto não se trataria de mera revenda de mercadorias, mas sim de venda de produtos resultantes da industrialização do leite, a autorizar o enquadramento na hipótese de apuração de crédito presumido prevista no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Já no recurso, a Recorrente não contesta a glosa relativa à revenda, mas traz longo arrazoadado no sentido de tentar demonstrar as referidas empresas se enquadram como atividade agropecuária, bem como também exercem cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*, nos termos do art. 8º, da Lei nº 10.925/04. Essas alegações estão em sentido contrário ao que foi exposto na decisão recorrida, veja-se:

O contribuinte não apresentou questionamentos para a glosa relativa às aquisições de leite junto à Cooperativa Escola dos Alunos do Centro Estadual de Educação Profissional Olegário Macedo Ltda (notas fiscais não encontradas), nem para a glosa relativa às aquisições junto às empresas Laticínios Silvestre Ltda, Laticínios Qualitat Indústria e Comércio e Laticínios Ruhban Ltda (pessoas jurídicas não exercem atividade agropecuária, nem atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*).

Segundo se depreende da manifestação de inconformidade, a discordância do contribuinte, no que tange ao crédito presumido do leite, restringe-se à glosa das aquisições de leite *in natura* destinado à revenda. Nesse ponto, o contribuinte alega que comercializa o leite na forma pré beneficiada e na forma de leite concentrado e creme de leite, portanto não se trataria de mera revenda de mercadorias, mas sim de venda de produtos resultantes da industrialização do leite, o que permite o enquadramento na hipótese de apuração de crédito presumido prevista no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Essa alegação é improcedente, pois **a glosa recaiu apenas sobre o crédito presumido apurado sobre a aquisição de leite que foi destinado à revenda na forma in natura, circunstância que foi apurada pela fiscalização mediante análise das notas fiscais** eletrônicas correspondentes a essas operações (notas fiscais de saída com descrição da mercadoria “LEITE IN NATURA” e com indicação do CFOP 5120 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de

terceiros entregue ao destinatário pelo vendedor remetente, em venda a ordem). (grifei)

As aquisições de leite que tiveram as destinações mencionadas na manifestação de inconformidade, ou seja, que resultaram na produção de leite pré-beneficiado, leite concentrado e creme de leite (notas de saída com CFOP 5101 ou 6101 – Venda de produção do estabelecimento), nem sequer foram objeto de glosa.

Conforme já mencionado neste voto, a apuração do crédito presumido é permitida apenas na hipótese de aquisição de insumos destinados à produção das mercadorias citadas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, o que não abrange, evidentemente, as aquisições de produtos destinados à revenda. Nesse contexto, mostra-se absolutamente acertada a glosa relativa à aquisição de leite destinado à revenda na forma *in natura*.

Diante do acima exposto, sendo a glosa sobre o crédito presumido apurado sobre a aquisição de leite que foi destinado à revenda na forma *in natura* (CFOP 5120 – Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário pelo vendedor remetente, em venda a ordem), a argumentação recursal não faz sentido, visto que não trouxe aos autos provas a contrariar a afirmativa de que o leite adquirido *in natura* foi revendido também *in natura*.

Conforme exposto no destaque acima citado, em colaboração com o que consta no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, o crédito presumido é devido na aquisição de insumos destinados à produção de mercadoria, não havendo o que se falar em crédito no caso de mera revenda. Vejamos a legislação:

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**.

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

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)

Art. 9º **A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:**

II - **de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei**; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Assim, concluo por manter a glosa.

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 prevista 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 nº 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 nº 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 nº 125 e no art. 13 da Lei nº 10.833/03 aplicar-se-á tão somente quando o Fisco não opuser resistência ilegítima ao aproveitamento do crédito. (Acórdão nº 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 outros 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 nº 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 nº 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 Nº 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 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. 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 nº 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.

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) embalagens de transporte;
- (ii) serviços de transporte de bens não geradores de crédito (bens não tributados);
- (iii) transporte de insumos e de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica;
- (iv) aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, relativos à locação de empilhadeiras;
- (v) frete no transporte de matérias-primas comprovado na segunda instância;
- (vi) serviço de frete pago à Transportadora A & S Caminhões LTDA – ME;
- (vii) encargos de depreciação dos bens ativados identificados como “Instalações Alsafe II”, “Instalações Projeto Manifold” e “Instalações Elétricas Projeto Manifold”;
- (viii) despesas com energia elétrica a título de demanda contratada e custo de disponibilização do sistema;
- (ix) encargos de depreciação, se se tratar de bem com vida útil acima de um ano, ou custo de aquisição de máquinas de cortina guincho, ventiladores (peças do equipamento), bombas de inércia, lavadores e varredora de piso e máquina de pré-limpeza;
- (x) 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;

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I) 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) embalagens para transporte, serviços de transporte de bens não geradores de crédito (bens não tributados), transporte de insumos e de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, despesas com energia elétrica relativas à demanda contratada e custos de disponibilização do sistema e encargos de depreciação, se se tratar de bem com vida útil acima de um ano, ou custo de aquisição de máquinas de cortina guincho, ventiladores (peças do equipamento), bombas de inocência, lavadores e varredora de piso e máquina de pré-limpeza e (I.2) serviço de frete pago à Transportadora A & S Caminhões LTDA – ME, encargos de depreciação dos bens ativados identificados como “Instalações Alsafe II”, “Instalações Projeto Manifold” e “Instalações Elétricas Projeto Manifold” e frete no transporte de matérias-primas comprovado na segunda instância; (II) 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, relativos à locação de empilhadeiras e (III) 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.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis- Presidente Redator