



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10940.903002/2017-42
ACÓRDÃO	3102-002.852 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CASTROLANDA – COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

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

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

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

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

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

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. TRANSPORTE DE PRODUTOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 188.

A apuração do crédito relacionado frete não possui uma relação de subsidiariedade com a apuração do crédito do produto transportado. Comprovado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve gerar crédito das contribuições em sua integralidade.

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

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

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

CRÉDITO. 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, utilizados no processo produtivo, observados os demais requisitos da lei.

CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CRÉDITO PRESUMIDO DO ART. 8º DA LEI 10.925/2004. POSSIBILIDADE.

A terceirização do processo de industrialização não descaracteriza o fato de a empresa encomendante ser aquela que leva a cabo a produção das mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, correspondentes aos códigos enunciados no art. 8º. da Lei nº. 10.925/2004. Como consequência, nesses casos não há que se falar em impossibilidade de tomada de crédito presumido de PIS/COFINS não-cumulativo.

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

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar o recurso da seguinte forma: i) por unanimidade, para: a) conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações sobre ativo intangível e aquisições em períodos anteriores; b) reverter a glosa referente aos fretes relativos ao transporte de produtos cuja aquisição não gera créditos, desde que tenham sido efetivamente tributados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, nos termos da súmula CARF nº 188; c) no tocante aos bens do ativo imobilizado – máquinas e equipamentos, reverter as glosas quanto aos itens trator e empilhadeiras, desde que observados os requisitos da lei, quanto ao direito à depreciação; d) reverter a glosa referente aos créditos presumidos apurados sobre a aquisição de soja *in natura* remetida à Cargill Agrícola S/A, para industrialização por encomenda; e e) anular o Despacho Decisório revisor nº 32/2020 no tocante à aplicação do limite previsto no artigo 9º da Lei nº 11.051/2004 para o crédito presumido (leite) calculado sobre os insumos recebidos de cooperados; ii) por maioria, para reverter as glosas dos seguintes itens: a) reverter a glosa sobre materiais de embalagens, inclusive de transporte; b) reverter a glosa dos créditos relativos aos dispêndios gastos com a demanda contratada, mantendo-se a glosa dos créditos relacionados a contribuição de iluminação pública; Vencidos no primeiro item o conselheiro Jorge Luís Cabral, e no segundo item os conselheiros Pedro Sousa Bispo e Fábio Kirzner Ejchel.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

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

RELATÓRIO

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

O presente processo tem por objeto a manifestação de inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório solicitado no Pedido de Ressarcimento – PER nº 10761.56297.020616.1.1.19-5076.

O aludido PER tem por objeto o saldo de créditos de COFINS não cumulativa referente ao 3º Trimestre de 2014, apurado pelo contribuinte acima identificado, no valor de R\$ 4.310.500,18.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa-PR, por meio do Despacho Decisório nº 906/2017 (fls. 268 a 300), reconheceu o direito ao crédito no valor de R\$ 2.198.924,80. A seguir, apresenta-se uma síntese dos principais pontos desse Despacho Decisório:

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

Aquisições de cooperados. Foram glosados os créditos apurados pela interessada sobre aquisições de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos, feitas junto a seus cooperados, tais como Cooperativa Agropecuária Caete-Coac, Agropecuária Jatibuca Ltda, Vanasa Participações Ltda, entre outras. Essa glosa foi fundamentada no art. 23, I e II, da Instrução Normativa SRF nº 635/2006, o qual prevê expressamente que as sociedades cooperativas podem apurar créditos em relação a aquisição de título de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumo apenas na hipótese de aquisições “de não associados”. Nesse item, foram glosados também os créditos apurados sobre faturas de fornecimento de energia elétrica emitidas pela cooperativa de eletrificação rural “Eletrorural – Cooperativa de Infraestrutura Castrolanda”, a qual é membro cooperado da interessada. Em relação a esse ponto, foi destacado que o art. 12 da Instrução Normativa nº 635/2006 estabelece que os bens e

serviços vendidos por cooperativa de eletrificação rural a associados não fazem parte da base de cálculo das contribuições e por isso não há que se falar em apuração de direito creditório pelo adquirente desses bens e serviços, conforme dispõe art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições. Em face da vedação prevista no art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, foram glosados os créditos apurados sobre aquisições de bens para revenda e bens utilizados como insumos que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições. Como exemplo, foram citadas algumas notas fiscais de aquisição de produtos que foram tributados à alíquota zero (DL Methionine, U-20 IPV, Oxiclean, Dermagel, óleos classificados na posição 15.11), produtos vendidos com suspensão nos termos do art. 54 da Lei nº 12.350/2010 (preparações dos tipos utilizados na alimentação suína) e produtos vendidos com suspensão nos termos do art. 34 da Lei nº 12.865/2013 (farelo de soja).

Bens e serviços utilizados como insumos – Geral. Com base no entendimento constante da Solução de Consulta Cosit nº 355/2017, segundo a qual os produtos utilizados para realizar a desinfecção de ambiente produtivo não podem ser considerados insumos, foram retirados da base de cálculo dos créditos os valores correspondentes à aquisição de peróxido de hidrogênio, ácido nítrico 53%, soda cáustica e outros detergentes e produtos químicos, além de serviços de dedetização, desinfecção e outros semelhantes. Com base na Solução de Divergência COSIT nº 7/2016, segundo a qual “não se permite, entre outros, creditamento em relação a dispêndios com: [...] 4.g) serviços prestados por terceiros no corte e transporte de árvores e madeira das áreas de florestamentos e reflorestamentos destinados a produzir matéria-prima para a produção de bens destinados à venda”, foram glosados os créditos apurados sobre diversos bens e serviços utilizados no florestamento e reflorestamento. Com fundamento na Solução de Consulta nº 323 – SRRF08/Disit, foram glosados os produtos utilizados no tratamento de água e efluentes, tais como os bioestimuladores. Os créditos referentes a equipamentos de segurança e proteção individual foram glosados, mencionando-se, nesse ponto, a Solução de Consulta Cosit nº 99/2015. Foram também glosados nesse item diversos outros bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo.

Bens utilizados como insumos – Embalagens. Considerou-se que o material de embalagem que altera a forma de apresentação do produto, aperfeiçoando-o para consumo, insere-se no conceito de insumo para fins de apuração de crédito, o que não ocorre com as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte das mercadorias. Assim, foram glosados os créditos apurados sobre aquisições de caixas de papelão, filme stretch, fitas adesivas, paletes de madeira e outros.

Serviço de transporte de cargas na aquisição de bens. Com base na Solução de Divergência Cosit nº 7/2016 e na Solução de Consulta Cosit nº 292/2017, aplicou-

se o entendimento de que os custos com fretes relativos à aquisição de bens podem possibilitar a apuração de créditos apenas quando seja permitido o creditamento em relação ao bem adquirido. Assim, foram glosados os créditos apurados sobre valores de fretes suportados pelo interessado quando da compra de bens que não geram crédito, como por exemplo, bens adquiridos de pessoas físicas e bens vendidos com alíquota zero.

Serviço de transporte de cargas – Entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica. Considerou-se que os gastos com transporte de insumos e de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a crédito, conforme entendimento manifestado na Solução de Divergência Cosit nº 26/2008 e na Solução de Consulta Cosit nº 99.018/2017. Assim, foram glosados os créditos apurados sobre serviços de transporte de insumos ou de produtos entre filiais da interessada.

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.

Tomador do serviço de frete. Foram glosados os créditos apurados em relação a Conhecimentos de Transporte Eletrônico – Cte cujo tomador de serviço não foi a Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda.

Bens do ativo imobilizado – Máquinas e equipamentos. Com base no disposto no art. 3º, VI, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, foram glosados alguns créditos relacionados com máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, por não se referirem a bens utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (por exemplo, “Detector de Metais” e “Suporte do Detector de Metal”). Foram também glosados os créditos apurados de forma imediata sobre o valor da aquisição de veículos incorporados ao ativo imobilizado, uma vez que a Lei nº 11.774/2008 permite a apropriação imediata dos créditos apenas na hipótese de aquisição de “máquinas e equipamentos”, o que não abrange a aquisições de “veículos”, cujos créditos devem ser apurados de acordo com os encargos de depreciação incorridos em cada mês. Destacou-se que entre esses veículos consta uma empilhadeira usada, cuja aquisição não dá direito a crédito em razão do art. 1º, § 3º da IN SRF nº 457/2004.

Bens do ativo imobilizado – Edificações. Foram glosados os créditos indevidamente apropriados de forma acelerada em relação a despesas efetuadas

com algumas benfeitorias, tendo em vista que as mesmas não se enquadram na regra do art. 6º da Lei nº 11.488/2007 (que permite a apuração do crédito no prazo de 24 meses em relação a aquisição ou construção de edificações para utilização na produção de bens ou na prestação de serviços).

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), bem como em face da vedação à apuração de créditos na hipótese de aquisição de bens usados (art. 1º, § 3º, II, da Instrução Normativa nº 457/2004).

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

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.

Estorno de crédito – Devolução de compras. Verificou-se que o interessado devolveu compras de “leite concentrado terceiro” adquirido de Celles Cordeiros Alimentos Ltda. No momento da devolução o interessado deveria ter realizado o estorno do crédito anteriormente apurado em relação à aquisição. Tendo em vista que não foi encontrado nenhum estorno referente a essa devolução, o valor relativo a essa operação foi descontado na base de cálculo do crédito na apuração final.

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

Crédito presumido – 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”. Considerou-se que o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 concede o crédito presumido apenas para as pessoas jurídicas que “produzam” as

mercadorias de origem animal ou vegetal ali discriminadas, o que não abrange o caso da pessoa jurídica que contrata serviço de terceiros para realizar a industrialização, como ocorreu no caso. Nesse sentido, foi mencionada a Solução de Consulta nº 76/2012, da Divisão de Tributação da 8ª Região Fiscal.

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 Qualitat Industria e Comercio, Líder Alimentos do Brasil e Laticínios Tirol 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 diversos clientes, entre eles a Confepar Agro Ind. Cooperativa Central, o que afasta a possibilidade de apuração do crédito presumido nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Apuração final. Para calcular o valor do crédito a ser ressarcido, partiu-se das informações declaradas pelo contribuinte e em seguida foram descontados da base de cálculo dos créditos os valores das glosas acima relatadas. Foi efetuado o rateio da base de cálculo dos créditos, de acordo com a vinculação com a receita tributada no mercado interno tributado, receita não tributada no mercado interno e receita de exportação. Para esse fim, foi considerada a receita do apurada pelo contribuinte antes da exclusão referente aos valores repassados aos associados, haja vista o entendimento veiculado pela Solução de Consulta Cosit nº 383/2017. Na sequência, foi demonstrado o cálculo do crédito e a sua utilização do crédito para desconto do débito do período, em relação ao qual foram consideradas as informações declaradas pelo interessado na EFD-Contribuições. O resultado final foi o reconhecimento do crédito vinculado à receita não tributada do mercado interno e à receita de exportação, passível de ressarcimento, no valor de R\$2.198.924,80.

O contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório em 08/12/2017 (fls. 359) e apresentou manifestação de inconformidade em 08/01/2018 (fls. 541 a 604), 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. Afirmar que se trata de uma empresa agroindustrial cuja atividade é a fabricação de laticínios, preparação do leite, comércio atacadista de soja, serviços de industrialização, entre outras atividades, e que o memorial explicativo demonstrará que todos os produtos objeto de glosa estão vinculados ao processo produtivo. Assevera que esse “laudo” é fundamental para o reconhecimento dos créditos questionados,

pois a partir de sua leitura podem ser verificados os setores do complexo industrial da manifestante onde são consumidos os insumos, serviços e materiais intermediários.

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

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

- Contesta a glosa relativa às “aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições”, alegando que 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 farelo de soja, alega que a classificação no NCM nº 1208.10.00 está correta, pois o farelo é o resíduo da fabricação de farinha de gramíneas, ou seja, não é a farinha em si, sendo utilizado precipuamente para o consumo de animais e humanos (adverte que o farelo aqui

tratado não é oriundo da fabricação ou extração do óleo de soja, e sim da fabricação da farinha deste). Quanto às aquisições de detergentes (por exemplo, Dermagel e Oxiclean), afirma que inobstante na classificação desses produtos conste a NCM 38.08, cuja descrição aponta “defensivos agrícolas”, trata-se de produtos utilizados para assepsia e desinfecção no setor de produção leiteira (ordenha mecânica), ou seja, não são de fato defensivos agrícolas sujeitos à alíquota zero nos termos do art. 1º, II, da Lei nº 10.925/2004.

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

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

cálculo dos créditos a serem descontados na apuração da contribuição para a COFINS e a contribuição destinada ao PIS/PASEP não cumulativa”.

Afirma também que, com relação aos serviços não acatados pela Fiscalização, resta patente que são realizados em setores essenciais do processo produtivo da empresa, utilizados em máquinas e equipamentos necessários ao processo produtivo ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, gerando, portanto, direito a créditos.

- Para os “equipamentos de proteção individual e de segurança”, esclarece que são produtos fornecidos aos trabalhadores por força de lei, tratando-se de itens essenciais e obrigatórios para a segurança do processo fabril. Menciona decisão recente em que o CARF entendeu que os materiais de segurança e proteção individual se enquadram como custo de produção e dão direito ao crédito de PIS e Cofins. 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 ao “corte de lenha realizado por terceiros”, afirmando que a conclusão da autoridade fiscal resta incongruente com a legislação e com a jurisprudência pátria, haja vista que a lenha é verdadeiro insumo, cuja incumbência é alimentar as caldeiras alocadas no processo produtivo da manifestante, sendo possível afirmar que se trata de produto que pode ser equiparado a combustível no procedimento industrial da empresa. No mesmo sentido de sua argumentação, cita a Solução de Consulta nº 05, de 13/01/2010, segundo a qual “a lenha adquirida de pessoas jurídicas para alimentação de caldeiras que geram o vapor d’água utilizado no processo de pasteurização, concentração e secagem de leite, pode ser considerada insumo para efeito de cálculo de créditos relativos à Contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa nos termos da Lei nº 10.637, de 2002”.

- Insurge-se contra a glosa dos créditos apurados sobre “embalagens”, citando alguns julgados em que o CARF reconheceu que as embalagens para transporte podem ser consideradas insumo para fins de apuração de créditos do sistema não cumulativo do PIS e da Cofins.

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

efluentes, alegando que a legislação ambiental exige a realização do tratamento dos resíduos existentes ou gerados no curso da atividade industrial (Resoluções Conama nº 357/2005 e 430/2011), o que demonstra a essencialidade da despesa para o processo produtivo, conforme decidido pelo CARF em diversas ocasiões.

- Em relação à glosa dos “serviços de transporte de carga – entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica”, assevera que a autoridade fiscal entendeu equivocadamente que houve movimentação de produto acabado entre estabelecimento da mesma pessoa jurídica, sendo que o que efetivamente ocorreu foi a movimentação de matérias primas entre as unidades industriais e de beneficiamento da manifestante. 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.

- Quanto à glosa efetuada no tópico “tomador do serviço de frete”, 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.

- 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.

- 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.

- 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 relativa às despesas com “energia elétrica”, alega que a glosa está equivocada, ao menos no que diz respeito à “demanda contratada”, haja vista que a conferência efetuada pela autoridade fiscal se limitou às faturas de energia elétrica. Argumenta que para expurgar os valores relativos à “demanda contratada” a autoridade fiscal deveria ter aprofundado seu questionamento, mediante análise do contrato de fornecimento de energia elétrica, para conhecer a operação e saber se a demanda foi ou não efetivamente utilizada.

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

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

- 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. Salienta que no caso não se trata de mero crédito escritural, mas sim de crédito objeto de pedido de ressarcimento, no qual a mora do Fisco pode ser constatada pelo decurso de mais de 360 dias entre os pedidos de ressarcimento e a data do reconhecimento dos mesmos. Por fim, ressalta que os débitos cobrados pelo Estado sempre são acrescidos da correção monetária, não sendo justo que o Estado queira aplicar regra inversa quando se encontra na obrigação de restituir.

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

Em 22/06/2020, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ponta Grossa-PR emitiu o Despacho Decisório nº 32/2020 (fls. 641 a 646), o qual teve por objeto a revisão de ofício do Despacho Decisório nº 906/2017.

Nessa revisão de ofício foi efetuada nova análise do crédito presumido relacionado à aquisição de leite *in natura*. Além de efetuar a glosa dos créditos relacionados a aquisições de leite de pessoas jurídicas que não exercem atividade agropecuária nem exercem cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura* e dos créditos relacionados às aquisições de leite destinado à revenda, a autoridade fiscal aplicou a limitação prevista no artigo 9º da Lei nº 11.051/2004, segundo o qual o crédito presumido calculado pela cooperativa sobre os insumos recebidos de cooperados “*fica limitado para as operações de mercado interno, em cada período de apuração, ao valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados, após efetuadas as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001*”.

Assim, foi efetuado novo cálculo do crédito presumido originário da aquisição de leite referente ao período em análise, cujo valor de R\$ 4.428.933,80, anteriormente apurado, foi revisto de ofício para R\$ 50.900,36 (valor este que foi integralmente aproveitado na dedução da contribuição do período), permanecendo inalteradas todas as demais disposições, assim como o total do crédito ressarcível oriundo da não cumulatividade reconhecido neste processo.

O contribuinte tomou ciência do novo Despacho Decisório em 13/07/2020 (fls. 650) e apresentou manifestação de inconformidade em 29/07/2020 (fls. 654 a 674), contendo as alegações resumidas a seguir.

- Preliminarmente, alega que a revisão de ofício do Despacho Decisório não possui fundamento legal, pois o presente caso não se enquadra em nenhuma das hipóteses de revisão de ofício previstas no rol taxativo do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN. Assevera que a mera alteração de critério interpretativo não está na lista de fundamentos para revisão de ofício. Afirma que em face da proteção da confiança legítima, a alteração de entendimento da Administração só pode ser aplicada para os próximos pedidos de ressarcimento, sob pena de jamais haver ato jurídico perfeito entre o fisco e contribuinte. Menciona o disposto no artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB e afirma que é de conhecimento público que cooperativas em todo o Brasil fazem jus ao crédito e o recebem regularmente. Aduz também que a decisão proferida não está em consonância com os princípios administrativos da motivação e da segurança jurídica.

- No mérito, alega que a limitação à apuração de créditos aplicada pela autoridade é equivocada. Nesse ponto, afirma que a fiscalização partiu do pressuposto de que o contribuinte realizou exclusões da base de cálculo com base no art. 15 da MP 2.158/2001, o que é um equívoco, pois o contribuinte industrializa a produção recebida de seus cooperados. Afirma que no caso de industrialização aplicam-se as exclusões da base de cálculo previstas no art. 17 da Lei nº 10.684/2003 (custos agregados) e no art. 1º da Lei 10.676/2003 (sobras), não havendo que se falar em limitação do crédito com base no art. 9º da Lei nº 11.051/2004, pois essas exclusões não têm como origem o art. 15 da MP nº 2.158-35/2001. Alega que mesmo que se considerasse aplicável a limitação aos débitos apurados após as exclusão da Medida Provisória, deveria ser considerado o débito total calculado sobre os produtos tributados da cadeia láctea, cujo valor, no período ora analisado, perfaz o montante de 6,6 milhões, enquanto os créditos presumidos apurados somam 5,3 milhões, restando claro que o contribuinte respeitou o limite indicado na revisão de ofício.

- Ainda em relação ao mérito da revisão de ofício, menciona o art. 4º da Lei 13.137/2015, que alterou o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, com o fim de permitir o ressarcimento e a compensação de créditos presumidos apurados sobre leite in natura adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa. Destaca que a segunda parte desse dispositivo incluiu o art. 9º-A na Lei nº 10.925/2004, permitindo o referido aproveitamento de forma retroativa, ou seja, possibilitando o pedido de ressarcimento e compensação do saldo (estoque) de crédito presumido apurado até a data de publicação da regulamentação dessa inovação legislativa. Destaca que esse dispositivo legal não excluiu as cooperativas, mas sim tratou de todas as pessoas jurídicas de forma genérica, permitindo o aproveitamento de todos os créditos acumulados e não prescritos.

- Observa que o art. 5º da Lei nº 13.137 acrescentou o § 2º ao art. 9º da Lei 11.051/2004, estabelecendo que a limitação prevista no caput do artigo “não se aplica ao recebimento, por cooperativa de leite in natura de cooperado”. Aduz que esse § 2º foi acrescido justamente para permitir a correta apuração e pleito do ressarcimento por todas as empresas do setor lácteo e ressalta que o pedido de ressarcimento ora analisado foi apresentado após a vigência da Lei nº 13.137/2015, ou seja, a apuração do valor pleiteado foi feita com base na lei então vigente, a qual não mais previa a limitação dos créditos aos débitos. Assevera que a fiscalização, ao apresentar sua nova interpretação, entende que a inserção do § 2º no art. 9º da Lei nº 11.051/2004 seria eficaz tão somente em relação aos créditos apurados a partir de 2015, o que entra em confronto com a melhor hermenêutica jurídica e fere a isonomia entre as sociedades cooperativas e as demais empresas do setor lácteo, pois impossibilita, apenas para as cooperativas, o ressarcimento dos créditos relativos a períodos anteriores.

- Em caráter subsidiário, para a hipótese de ser mantida a revisão de ofício, apresenta contestação à glosa dos créditos presumidos relacionados a aquisições efetuadas de pessoas jurídicas que a fiscalização afirmou serem fábricas de laticínios. Aponta erros graves na apuração da fiscalização, citando como exemplo a Confepar e a Cooperativa Agroindustrial e Laticínios Lajeado, que são cooperativas agropecuárias, nos exatos termos do art. 494 da IN RFB 1.911/2019. Com relação às demais pessoas jurídicas vendedoras, questiona o critério utilizado pela fiscalização, pois as atividades de resfriamento, transporte e venda a granel do leite, referidas no inciso II do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, não precisam necessariamente estar descritas no cartão do CNPJ, pois o que importa é que tais atividades sejam de fato realizadas. Apresenta uma descrição das referidas atividades, destacando que elas correspondem a etapas do processo produtivo da indústria de laticínios, e afirma ser inegável que no caso concreto todos os fornecedores as realizam, conforme documentos anexados à manifestação de inconformidade.

Ao final, com base nesses argumentos, requereu a anulação da revisão de ofício ou o deferimento dos créditos pleiteados, por se tratar de descontos decorrentes de aquisição de leite in natura em conformidade com os incisos II e III do § 1º da Lei nº 10.925/2004.

É o relatório.

A 9ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, por meio do Acórdão nº 109-019.413, de 22 de agosto de 2023, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

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

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

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

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

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

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

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

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

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

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

O critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre

o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

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

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

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

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

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

Os serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados entre estabelecimentos do contribuinte podem ser considerados insumos para fins de apuração de crédito da COFINS.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. LOCAÇÃO DE VEÍCULO. EMPILHADEIRA. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.

Não há direito à apuração de créditos de COFINS em relação aos gastos com locação de empilhadeiras, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese legal de creditamento.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

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

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

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS USADOS. INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO. APURAÇÃO DE CRÉDITO VEDADA.

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

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

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. COOPERATIVA. LIMITAÇÃO. LEITE IN NATURA RECEBIDO DE COOPERADO.

Somente a partir de 01/10/2015, com a entrada em vigor do artigo 5º da Lei nº 13.137/2015, o direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, calculado sobre o leite in natura recebido de cooperado, deixou de estar limitado ao valor da contribuição devida pela cooperativa em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e produtos derivados do referido insumo.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

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

- Bens e serviços adquiridos de associados da cooperativa
- Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições
- Bens e serviços utilizados como insumos – aquisição de embalagens; serviços de transporte de cargas na aquisição de bens; energia elétrica
- Bens do ativo imobilizado: a) máquinas e equipamentos; b) edificações; c) aquisição de bem do ativo imobilizado de outra pessoa jurídica; d) ativo intangível; e) aquisição em períodos anteriores
- Operações não comprovadas
- Crédito presumido – batata
- Crédito presumido – soja remetida para industrialização (Cargill)

- Crédito presumido – leite

Em 30/05/2025, foi realizada a juntada, aos presentes aos autos, de decisão judicial proferida no âmbito de Mandado de Segurança impetrado contra ato coator do Ilmo. Sr. Presidente do CARF, através da qual foi parcialmente deferido o pedido liminar pleiteado, determinando a distribuição e inclusão em pauta de julgamento dos recursos interpostos nos processos administrativos indicados, dentre os quais o presente processo, no prazo de 60 (sessenta dias), contados de forma corrida, em dias não úteis, sob pena de multa a ser fixada.

É o relatório.

VOTO

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

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser parcialmente conhecido, conforme se passa a demonstrar.

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

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

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

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

O conceito de insumo no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário. Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço,

em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

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

O acórdão proferido foi assim ementado:

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

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou

relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

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

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

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

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

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

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

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

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

“(…)

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

(…)”

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

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

2. Bens e serviços adquiridos de associados da cooperativa

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

Como mencionado no acórdão recorrido, Autoridade Fiscal firmou entendimento de que as aquisições realizadas pela Recorrente de seus cooperados não poderiam gerar créditos da COFINS, posto que o direito ao crédito estaria restrito às aquisições de “não associados”, uma vez que a entrega de produtos pelos cooperados se trata de ato cooperativo, fundamentando a glosa

de tais créditos com base no disposto no art. 23 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 24/03/2006:

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Defende a Recorrente que a Autoridade Fiscal adotou uma interpretação restritiva no que concerne ao aproveitamento de crédito na aquisição de bens dos cooperados e afirma ser *“incontroverso que praticamente todas as operações (vendas) realizadas por uma cooperativa à outra, no caso a Recorrente, são tributadas pelo Pis e a Cofins. O fato de haver algumas deduções e/ou exclusões na apuração dos tributos a recolher pela cooperativa/vendedora não caracteriza a limitação prevista no inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.”*

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

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

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

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

Veja-se o seguinte trecho extraído do acórdão recorrido:

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

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

(...)

Contudo, conforme já visto, a impossibilidade de apuração de créditos pela cooperativa adquirente no caso de aquisição de bens de associados não decorre apenas do fato de se tratar de operação não sujeita ao pagamento das contribuições, mas 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 (Agropecuária Tibagi Ltda e Agropecuária Jatibuca Ltda, entre outros).

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

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos Recursos Especiais nºs 1.164.716 e 1.141.667, sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema 363/STJ – atualmente sobrestado), posicionou-se no sentido de que o art. 79 da Lei nº 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos

são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais, e, ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, restando firmada a seguinte tese: *“não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.”* Veja-se a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parág. único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovimento do Recurso Especial.

5. Recurso Especial desprovido.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

(REsp 1164716/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016)

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

Dos créditos decorrentes de aquisição e pagamentos no mercado interno

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da

essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

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

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

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

No mesmo sentido do acórdão nº 3201-011.393, acima mencionado, citam-se os seguintes: acórdão nº 3201-011.383 (processo nº 10940.720354/2017-64); acórdão nº 3201-011.384 (processo nº 10940.720355/2017-17); acórdão nº 3201-011.347 (processo nº 10940.900001/2019-16); acórdão nº 3201-011.386 (processo nº 10940.900377/2017-51); acórdão nº 3201-011.385 (processo nº 10940.900004/2019-41); acórdão nº 3201-011.389 (processo nº 10940.900380/2017-74); acórdão nº 3201-011.392 (processo nº 10940.902980/2017-77) e acórdão nº 3201-011.395 (processo nº 10940.902983/2017-19).

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. ATO COOPERATIVO.

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

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

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

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

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

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

Estando correto o procedimento da autoridade fiscal, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

3. Aquisições não sujeitas ao pagamento da COFINS

Em face da vedação prevista no art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, foram glosados os créditos apurados sobre aquisições de bens para revenda e bens utilizados como insumos que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições. Como exemplo, foram citadas algumas notas fiscais de aquisição de produtos que foram tributados à alíquota zero, produtos vendidos com suspensão nos termos do art. 54 da Lei nº 12.350/2010 e produtos vendidos com suspensão nos termos do art. 34 da Lei nº 12.865/2013.

Para uma melhor compreensão da fundamentação da glosa realizada pela Autoridade Fiscal, segue abaixo reproduzido trecho extraído do Despacho Decisório:

2. Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições

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

“Art. 3º

[...]

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

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

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

(zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

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

A título exemplificativo, pode-se consultar as seguintes notas fiscais eletrônicas:

– nota nº 1.455 – chave 4114 0842 4629 5200 0258 5500 5000 0014 5510 0553 7156 –, na qual é possível verificar que a aquisição de “DL METHIONINE” foi tributada à alíquota zero conforme art. 1º, I do Decreto nº 6.426/2008;

– nota nº 37.034 – chave 3514 0803 6651 5700 0124 5500 1000 0370 3410 0029 3766 –, na qual se observa que as aquisições de “Dermagel” (item 13, 14, 23 e 24), “Oxiclean” (itens 6, 7, 8, 21, 22, 35 e 36) e “U-20 IPV” (15, 16, 17, 25, 26 e 27) possuem as alíquotas das contribuições reduzidas a zero.

– nota nº 362.036 – chave 3514 0760 4987 0600 7836 5505 0000 3620 3615 0030 0455 –, a qual demonstra a aquisição de óleos classificados na posição 15.11 com alíquota zero, conforme determina a Lei nº 10.925/04, art. 1º, XXIII.

Ainda, o art. 54 da Lei 12.350/2010, dispõe que:

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

I – insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos:

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

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

[...]

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

Apesar da suspensão do pagamento das contribuições nas aquisições supramencionadas, o contribuinte apropriou-se de créditos nestas operações, o que é vedado. A suspensão, quando aplicável, é obrigatória.

Pode-se citar, a título exemplificativo, a seguinte aquisição com suspensão, com base no artigo supracitado:

– Preparações dos tipos utilizados na alimentação suína “Ultramix” e “Supermix” (2309.90): nota nº 23.068 – chave 4214 0702 2696 0800 0141 5500 3000 0230 6819 3114 4175.

Além disso, o art. 34 da Lei nº 12.865/13 retira do art. 54 da Lei nº 12.350/10 retrocitado, a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda dos produtos de origem vegetal classificados das posições 12.01 e 23.04, quando adquiridos para a fabricação dos produtos lá discriminados.

No entanto, a própria Lei nº 12.865/13, em seu art. 29, estabelece que:

Art. 29. Fica suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de soja classificada na posição 12.01 e dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00 e 2304.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011.

Ainda assim, foram encontradas diversas aquisições de farelo de soja com suspensão. Inclusive esta suspensão pode ser verificada através da análise das notas fiscais, como, entre outras:

– nota fiscal nº 6.561 – chave 5114 0710 9762 3800 0100 5500 1000 0065 6110 0006 5613;

– nota fiscal nº 54.687 – chave 4114 0777 8908 4600 4247 5500 1000 0546 8719 4252 8840;

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

A relação completa das notas fiscais glosadas pelos motivos mencionados neste tópico estão em tabela anexada a este despacho (Glosas – 3º trimestre – 2014), sendo que na última coluna da tabela estará a indicação “2”.

A Recorrente, inicialmente, traz apontamento genérico sobre o equívoco na interpretação literal do dispositivo legal que veda o desconto/abatimento de créditos de PIS e COFINS na aquisição de insumos tributados à alíquota “zero”, isentos ou não tributados, que violaria a finalidade da técnica não-cumulativa, em detrimento do “objetivo finalístico do Governo Federal, que visa desonerar a carga tributária, possibilitando que ao final da cadeia, o consumidor final tenha melhor qualidade do produto, com o menor preço.”

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

por si só, não possui o condão de afastar o crédito requerido, isto por que a CST nº. 051 autoriza a tomada deste direito creditório”.

Prossegue a Recorrente sustentando que, em relação ao farelo de soja, a DRJ manteve o entendimento de que a NCM nº 1208.10.00 indicada pela Recorrente em sua planilha está incorreta, de modo que o referido material deveria ter sido classificado sob o nº. 23.04, insistindo que classificação correta seria a 1208.10.00.

Sobre estes pontos, entendo correto o posicionamento da DRJ, a seguir transcrito:

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

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

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

Nessa linha, a interessada questiona a glosa referente às aquisições de “farelo de soja”, alegando que tal produto não estaria sujeito à classificação no NCM nº 23.04 (farelo de soja), mas sim no NCM nº 1208.10.00 (farinha de soja). Esse questionamento é improcedente, pois as receitas oriundas da vendas de produtos enquadrados em quaisquer desses códigos estão sujeitas à suspensão da incidência das contribuições, nos termos do disposto no art. 29 da Lei nº 12.865/2013, o que acarreta a impossibilidade de apuração de créditos, nos termos do supratranscrito art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Especificamente em relação aos produtos Dermagel e Oxiclean, defende a Recorrente que teria havido equívoco por parte do fornecedor, 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).

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

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



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

38 - Produtos diversos das indústrias químicas

3808 - Inseticidas, rodenticidas, fungicidas, reguladores de crescimento para plantas, desinfetantes e produtos semelhantes, apresentados em formas ou embalagens para venda a retalho ou como preparações ou ainda sob a forma de artigos, tais como fitas, mechas e velas sulfuradas e papel mata-moscas.

3808.50 - Mercadorias mencionadas na Nota 1 de subposições do presente Capítulo

3808.50.2 - Apresentados de outro modo

3808.50.29 - Outros

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, em conformidade com a Solução de Consulta COSIT nº 335/2017, não resta dúvida de que os antissépticos e desinfetantes destinados à utilização na atividade de pecuária leiteira são considerados “defensivos agropecuários” para fins do disposto no art. 1º, II, da Lei nº 10.925/2004.

Assim, resta evidente que os fornecedores agiram corretamente ao fazer constar nas notas fiscais que se trata de produtos submetidos à alíquota zero do PIS e da COFINS (Código de Situação Tributária CST nº 6 - Operação Tributável a Alíquota Zero).

Ainda que a Lei nº 10.925/2004, tenha previsto a alíquota zero sobre “defensivos agropecuários”, termo não utilizado pela TIPI, acabando por abranger uma lista de produtos não necessariamente idêntica aos da referida posição, entendo que os produtos ora em análise são

utilizados na pecuária (art. 24 do Regulamento anexo ao Decreto nº 5.053, de 2004), com impactos na fauna e flora, consequentemente, sujeitando-se a registro no MAPA.

Ademais, conforme a transcrição acima de trecho do Despacho Decisório, restou demonstrado que nas aquisições em referência não houve o pagamento das contribuições para o PIS e COFINS.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

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

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

4. Bens e serviços utilizados como insumos

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

4.1. Aquisição de embalagens

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

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

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

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

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

Neste sentido, seguem precedentes do CARF:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

(...)

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

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

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

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

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

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

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho. (...)

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

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

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

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

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

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

INSUMOS. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE

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

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

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

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

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

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

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

(...)

CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Entendo que assiste razão à Recorrente.

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

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

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

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

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

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

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

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

4.3. Energia Elétrica

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

Sobre a referida glosa, a Recorrente sustenta que:

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

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

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

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

Entendo que assiste razão em parte à Recorrente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO. DEMANDA CONTRATADA.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011, 2012

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

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

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

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

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

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO. DEMANDA CONTRATADA. POSSIBILIDADE.

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

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

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

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

(...)

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

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os gastos com demanda contratada e custo de disponibilização do sistema, desde

que efetivamente suportados, considerando sua relevância e essencialidade ao processo produtivo.

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

Já em relação à contribuição de iluminação pública, cobrada para a remuneração da energia consumida em logradouros públicos, embora decorra de imposição legal, não guarda qualquer relação com o consumo de energia elétrica no estabelecimento da empresa. A sua cobrança na fatura de energia elétrica decorre de técnica de arrecadação, dada a impossibilidade de identificação dos efetivos consumidores da iluminação pública.

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

5. Bens do ativo imobilizado

a) 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 Recorrente.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente assim sustenta:

Das planilhas anexadas nos autos, verifica-se que os bens glosados trata-se de aquisições de empilhadeiras, trator agrícola, pá carregadeira, entre outros.

Nesse sentido, conforme já demonstrado ao longo desse recurso, a Recorrente é cooperativa agroindustrial tendo diversos processos de produção, conforme pode-se observar dos laudos anexos nos autos.

Vejamos, como exemplo, a utilização de alguns desses bens:

UNIDADE DE BATATA FRITA

A descarga das matérias-primas recebidas em bags (fot. 1) e de forma paletizada (fot. 2) é realizada com empilhadeira a gás (fot. 3), enquanto a descarga do óleo vegetal recebido a granel é realizada com a utilização de uma bomba de sucção à gasolina (fot. 4).



fot. 1



fot. 2

UNIDADE DE PRODUÇÃO DE LEITÕES

Na terceira semana após o parto, em média aos 21 dias, todos os leitões são desmamados (retirados das baias com as matrizes) e transferidos para a creche. A transferência é feita sempre nas segundas-feiras e os leitões são transportados em carreta puxada por trator movido a diesel. A carreta tem capacidade para 300 leitões, e a média semanal é de 3100 leitões desmamados. O processo de transferência dura praticamente toda a segunda-feira.

Agricultura de Precisão



Analisando a planilha apresentada pela Autoridade Fiscal, denominada “Imobilizado – Glosas – 3º trimestre – 2014”, às fls. 136/267, verifica-se que os itens glosados neste tópico (na última coluna, com a indicação “10”) são trator, empilhadeiras, detector de metais, suporte do detector de metal:

Imobilizado – Glosas – 3º trimestre – 2014

Mês	NF	Descrição Fornecedor	CNPJ / CPF	Descrição Item	Data de Aquisição	CST	Parcelas	Linha de Crédito	Base para PIS e Cofins	Base no Mês	Glosa
ago/14	25680	TRATORNEW S/A TRATOR AGRICOLA		TRATOR AGRICOLA NEW HOLLAND T7-175	31/08/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 195.000,00	R\$ 195.000,00	10
ago/14	3361	TOYOTA MAT HANDLING MERCOSUR COM EQUIPS		EMPILHADEIRA A COMBUSTÃO TOYOTA	31/08/2014	50	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 72.000,00	R\$ 72.000,00	10
set/14	3684	TOYOTA MAT HANDLING MERCOSUR COM EQUIPS		EMPILHADEIRA TOYOTA A COMBUSTÃO	30/09/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 72.000,00	R\$ 72.000,00	10
ago/14	1118	JOAO FRANCISCO BECHER ME		EMPILHADEIRA USADA GP 25 INF AD - YALE PARA USO DIVERSOS -ANO 1997 MODELO F00892	31/08/2014	50	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 28.000,00	R\$ 28.000,00	10
ago/14	1835	FORTRESS TECHNOLOGY		DETECTOR DE METAIS FORTRESS VERTEX STEALTH 8,5 BH0981 - 04	31/08/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 24.459,00	R\$ 24.459,00	10
ago/14	1835	FORTRESS TECHNOLOGY		DETECTOR DE METAIS FORTRESS VERTEX STEALTH 8,5 BH0981 - 05	31/08/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 24.459,00	R\$ 24.459,00	10
ago/14	1303	PAK MAK INDUSTRIA S(CINCO) SUPORTES P/ DETECTOR METAIS LINHA EMPACOTAMENTO		SUPORTE DO DETECTOR DE METAL	31/08/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 8.075,00	R\$ 8.075,00	10
ago/14	1303	PAK MAK INDUSTRIA S(CINCO) SUPORTES P/ DETECTOR METAIS LINHA EMPACOTAMENTO		SUPORTE DO DETECTOR DE METAL	31/08/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 8.075,00	R\$ 8.075,00	10
ago/14	1303	PAK MAK INDUSTRIA S(CINCO) SUPORTES P/ DETECTOR METAIS LINHA EMPACOTAMENTO		SUPORTE DO DETECTOR DE METAL	31/08/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 8.075,00	R\$ 8.075,00	10
ago/14	1303	PAK MAK INDUSTRIA S(CINCO) SUPORTES P/ DETECTOR METAIS LINHA EMPACOTAMENTO		SUPORTE DO DETECTOR DE METAL	31/08/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 8.075,00	R\$ 8.075,00	10
ago/14	1303	PAK MAK INDUSTRIA S(CINCO) SUPORTES P/ DETECTOR METAIS LINHA EMPACOTAMENTO		SUPORTE DO DETECTOR DE METAL	31/08/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 8.075,00	R\$ 8.075,00	10
ago/14	8822	LUIS A. S. DE SOUZA MECANICA - EPP		EMPILHADEIRA USADA GP 25 INF AD - YALE PARA USO DIVERSOS -ANO 1997 MODELO F00892	31/08/2014	50	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 5.439,27	R\$ 5.439,27	10
ago/14	436	E.R.S. TRANSPORTES LTDA		EMPILHADEIRA A COMBUSTÃO TOYOTA	31/08/2014	50	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 3.365,23	R\$ 3.365,23	10
ago/14	6146	JULIANA M. S. DE SOUZA - EPP		EMPILHADEIRA USADA GP 25 INF AD - YALE PARA USO DIVERSOS -ANO 1997 MODELO F00892	31/08/2014	50	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 2.120,73	R\$ 2.120,73	10
jul/14	1700	1700 TRATORNEW S/A MÃO DE OBRA P/ TROCA DE PECAS MANUTENCAO PARA TRATOR		REFORMA TRATOR AGRICOLA, MCA, FORD, MOD. 5.610-TR, ANO FABRIC. 1993, C/CAPOTA DE SEGURAN CA, SERIE L-3040	31/07/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 1.650,00	R\$ 1.650,00	10

jul/14	24492	24492 TRATORNEW S/A PECAS MANUTENCAO PARA TRATOR	REFORMA TRATOR AGRICOLA, MCA. FORD, MOD. 5.610-TR, ANO FABRIC. 1993, C/CAPOTA DE SEGURAN CA, SERIE L-3040	31/07/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 1.637,67	R\$ 1.637,67	10
ago/14	550	LEIFERSON L. LAROECA TRANSP EIREL - ME	EMPILHadeira USADA GP 25 INF AD - YALE PARA USO DIVERSOS - ANO 1997 MODELO F00892	31/08/2014	50	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 1.512,00	R\$ 1.512,00	10
ago/14	417	PAK MAK INDUSTRIA. INSTALACAO SUPORTE DETECTOR METAIS	SUPORTE DO DETECTOR DE METAL	31/08/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 1.297,70	R\$ 1.297,70	10
ago/14	417	PAK MAK INDUSTRIA. INSTALACAO SUPORTE DETECTOR METAIS	SUPORTE DO DETECTOR DE METAL	31/08/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 1.297,70	R\$ 1.297,70	10
ago/14	417	PAK MAK INDUSTRIA. INSTALACAO SUPORTE DETECTOR METAIS	SUPORTE DO DETECTOR DE METAL	31/08/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 1.297,70	R\$ 1.297,70	10
ago/14	417	PAK MAK INDUSTRIA. INSTALACAO SUPORTE DETECTOR METAIS	SUPORTE DO DETECTOR DE METAL	31/08/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 1.297,70	R\$ 1.297,70	10
ago/14	417	PAK MAK INDUSTRIA. INSTALACAO SUPORTE DETECTOR METAIS	SUPORTE DO DETECTOR DE METAL	31/08/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 1.297,70	R\$ 1.297,70	10
ago/14	417	PAK MAK INDUSTRIA. INSTALACAO SUPORTE DETECTOR METAIS	SUPORTE DO DETECTOR DE METAL	31/08/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 1.297,70	R\$ 1.297,70	10
jul/14	24491	24491 TRATORNEW S/A PECAS MANUTENCAO PARA TRATOR	REFORMA TRATOR AGRICOLA, MCA. FORD, MOD. 5.610-TR, ANO FABRIC. 1993, C/CAPOTA DE SEGURAN CA, SERIE L-3040	31/07/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 1.244,32	R\$ 1.244,32	10
jul/14	1701	1701 TRATORNEW S/A MÃO DE OBRA P/ TROCA DE PECAS MANUTENCAO PARA TRATOR	REFORMA TRATOR AGRICOLA, MCA. FORD, MOD. 5.610-TR, ANO FABRIC. 1993, C/CAPOTA DE SEGURAN CA, SERIE L-3040	31/07/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	R\$ 412,40	R\$ 412,40	10

No tocante ao trator e às empilhadeiras, entendo restar demonstrada a sua utilização nos processos produtivos da Recorrente, o que não se verifica em relação aos itens detector de metais e suporte do detector de metal, não tendo a Recorrente detalhado em seu recurso a utilização destes em seus processos produtivos.

Desta forma, voto pelo parcial provimento do Recurso Voluntário neste tópico, para reverter as glosas quanto aos itens trator e empilhadeiras, desde que observados os requisitos da lei, quanto ao direito à depreciação.

b) Edificações

Sobre a glosa tratada neste tópico, reproduz-se trecho do acórdão recorrido:

Bens do ativo imobilizado – Edificações

As glosas efetuadas pela autoridade fiscal recaíram sobre os créditos relativos a bens do ativo imobilizado apurados de forma acelerada (no prazo de 24 meses) pelo sujeito passivo em desacordo com as normas aplicáveis.

Sobre esse tema, a Lei nº 11.488/2007, em seu artigo 6º, 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. O § 5º desse artigo estabelece que essa possibilidade abrange apenas os gastos efetuados na aquisição de edificações novas ou na construção de edificações.

Analisando a planilha de glosas elaborada pela fiscalização, verifica-se que a interessada apurou crédito sobre itens como “poço artesiano”, “melhorias”, “muro de arrimo”, entre outros, o que indica que **não se trata de aquisição de edificação nova, nem construção de edificação, mas sim de benfeitorias efetuadas em edificações já existentes**. Além disso, **não restou demonstrado, pela empresa interessada, que tais bens são utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços**.

Assim, mostra-se correta a glosa efetuada pela fiscalização, pois a apuração de créditos em relação às referidas **benfeitorias** deveria ser efetuada de acordo com a regra geral prevista no art. 3º, VII, § 1º, III, da Lei nº 10.833/2003, isto é, sobre o

valor dos encargos de depreciação do bem, determinados de acordo com a taxa fixada pela RFB em função do prazo de vida útil do bem.

Ainda em relação a esse ponto, cumpre observar que as orientações relativas ao preenchimento do DACON e da EFD-Contribuições mencionadas na manifestação de inconformidade também se referem apenas aos gastos efetuados na “aquisição de edificações novas” ou na “construção de edificações”, e também mencionam a necessidade de que os bens sejam “utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços”. Ou seja, tais elementos apenas confirmam a inaplicabilidade da apuração do crédito no prazo de 24 meses nas situações tratadas no presente processo.

Portanto, a glosa deve ser mantida.

A planilha apresentada pela Autoridade Fiscal, denominada “Imobilizado – Glosas – 3º trimestre – 2014”, às fls. 136/267, traz os itens glosados relacionados a este tópico (na última coluna da planilha, com a indicação “11”), tais como: “adequação de lavanderia unidade II”; “adequar rede de hidrante c/passagem pelo túnel”; “cabos de fibra optica para melhoria internet UFR 32,60%”; “caçamba 2MM 280L x 70ALT x 180P com fundo p/ subst.de correia elevador 5003”; “calçadas entre os silos metálicos”; “câmera D&N 420 TVL – BR – CAM – PR-4206-S”; “cavalete para primeiros socorros”; “colocação de telhas na lateral e pintura fábrica”; “diversos materiais elétricos”; “diversos materiais elétricos p/ adequação pontos de telefone e rede”; “grades de proteção”; “instalação rack 1944 U vertical”; inúmeras rubricas de “melhorias”; “muro de arrimo”; “nobreak”, dentre outros.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente apenas afirma que se trata de edificações novas, sem qualquer tipo de demonstração:

Acontece que, observando os itens glosados, ao contrário do alegado pela autoridade julgadora, trata-se de **edificações novas**, que geram direito ao crédito de forma acelerada.

Como exemplo, temos crédito sobre manta asfáltica, piso entre silos, salas de comando elétrico, rede de hidrantes, colocação de telhas e pintura da fábrica, entre outros.

Por fim, também destaca-se que tais edificações são essenciais para o bom funcionamento do processo de produção da Recorrente, visto que há a necessidade de haver uma estrutura básica completa para os produtos e bens possam ser fabricados.

Ainda, a Recorrente é agroindústria que atua no ramo alimentício e, por isso, necessita de diversos cuidados no manuseio dos produtos, o que implica em diversos investimentos em infraestrutura.

Dessa forma, a análise sobre esse item deve ser refeita para o fim de constatar que há o direito creditório, conforme demonstrou-se acima, de haver uma estrutura básica completa para os produtos e bens possam ser fabricados.

Sobre a matéria em debate, segue precedente do CARF:

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

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

EDIFICAÇÕES/BENFEITÓRIAS. 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.

(Processo nº 10935.902449/2014-21; Acórdão nº 3301-012.748; sessão de 28/06/2023).

Sendo assim, entendo que o acórdão recorrido não merece reparos, razão pela qual nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

c) 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:

Aquisição de bem do ativo imobilizado de outra pessoa jurídica

A interessada contesta a glosa afirmando que a legislação do PIS e COFINS não pode ser interpretada de forma estática, sem levar em conta outras legislações. Nessa linha, invocou o disposto no art. 311 do RIR/99, que dispõe sobre a taxa anual de depreciação de bens adquiridos usados.

Tal alegação não merece prosperar. As regras específicas previstas na legislação que rege a apuração do PIS e da COFINS não podem ser afastadas em virtude de regras relativas a outros tributos. Assim, o fato de a legislação do IRPJ permitir a depreciação de bens adquiridos usados não significa que esses encargos podem gerar créditos no regime não cumulativo do PIS e da COFINS.

Conforme já dito neste voto, a legislação de regência do PIS e da COFINS (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003) estabelece vedação expressa à apuração de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição:

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.

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 de 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. 180, I, da IN RFB nº 2.121/2022).

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.

A Recorrente, por sua vez, assim alega:

c) AQUISIÇÃO DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO DE OUTRA PESSOA JURÍDICA

A Delegacia de Julgamento manteve a glosa sobre os encargos de depreciação da Unidade Beneficiadora e Armazenadora de Grãos adquirida pela interessada junto à pessoa jurídica Espaço Armazéns Gerais Ltda.

Para tanto, a Recorrente apresentou em anexo a Manifestação de Inconformidade a escritura de compra a venda da Unidade de Beneficiamento e Armazenagem, além dos bens incluídos no imóvel, como barracão em alvenaria, moega, silos, poço artesiano, entre outros que foram desconsiderados pela fiscalização para tomada de crédito.

Acontece que a legislação que rege o PIS e a COFINS deve ser analisada em conjunto com as demais normas tributárias.

Nesse sentido, vejamos o que diz o Regulamento do Imposto de Renda, quando se refere a aquisição de bens usados:

Art. 311. A taxa anual de depreciação de bens adquiridos usados será fixada tendo em vista o maior dos seguintes prazos:

I - metade da vida útil admissível para o bem adquirido novo;

II - restante da vida útil, considerada esta em relação à primeira instalação para utilização do bem.

Ou seja, a legislação autoriza a tomada de crédito de aquisição de bens já usados.

Logo, a legislação que regula os créditos acerca das contribuições sociais não pode ser interpretada de forma estática, sem, contudo, interpretado por outras legislações (RIR/99).

Dessa forma, a decisão deve ser reformada para fins de deferir o direito creditório

Razão não assiste à Recorrente, uma vez que as receitas decorrentes de venda de bens do ativo imobilizado são excluídas da base de cálculo da COFINS, conforme disposto no art. 1º, § 3, º II, da Lei nº 10.833/2003. Inexistindo o débito respectivo, veda-se o creditamento.

Neste sentido, vem decidindo o CARF:

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.

(Processo nº 10805.720071/2015-13; Acórdão nº 9303-011.671; CSRF-3ª Turma; sessão de 21/07/2021).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO USADO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

Aquisição do parque industrial usado de outra empresa, mesmo que ainda não totalmente depreciado, não dá direito ao crédito decorrente da depreciação, porquanto a venda do imobilizado não integra a base de cálculo da contribuição e, somente os bens ou serviços sujeitos ao pagamento da COFINS geram créditos.

(Processo nº 11080.015203/2007-59; Acórdão nº 3301-004.982; Conselheira Relatora Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 27/07/2018).

Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

d) Ativo intangível

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente traz o seguinte tópico:

d) ATIVO INTANGÍVEL

Com o devido respeito ao entendimento fazendário, a Recorrente não aproveitou crédito relativamente ao “ativo intangível”, mas sim, sobre o ativo imobilizado destinado exclusivamente ao setor industrial/produtivo da cooperativa.

Acredita-se que houve um equívoco ao glosar as referidas operações em razão da indicação do CFOP (material para uso ou consumo), bem como o nome do fornecedor, o qual faz referência a prestação de serviço de automação.

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 exportações, cujo um dos critérios é o investimento em equipamentos para linha de produção.

Portanto, analisando os documentos fiscais e conhecendo a atividade industrial da Recorrente, facilmente concluirá pelo direito ao crédito na aquisição do ativo imobilizado, e não ao ativo intangível como faz crer a fiscalização.

Contudo, analisando os presentes autos, verifica-se que não existe essa discussão no processo em tela, razão pela qual não cabe a este colegiado decidir especificamente sobre este tópico, trazido em sede recursal pela Recorrente, posto que impertinente. Logo, não conheço do Recurso Voluntário neste tópico.

e) Aquisição em períodos anteriores

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente inova e se insurge contra suposta glosa de crédito promovida pela Autoridade Fiscal sob argumento que teria identificado algumas notas fiscais datadas de períodos anteriores ao trimestre em análise e, portanto, no seu entendimento não deveriam compor a base de cálculo.

Contudo, analisando os presentes autos, verifica-se que não existe essa discussão no processo em tela, razão pela qual não cabe a este colegiado decidir especificamente sobre este tópico, trazido em sede recursal pela Recorrente, posto que impertinente. Logo, não conheço do Recurso Voluntário neste tópico.

6. Operações não comprovadas

Para uma melhor compreensão da fundamentação da glosa realizada pela Autoridade Fiscal sob esta rubrica, segue abaixo reproduzido trecho extraído do Despacho Decisório nº 906/2017:

13. Ausência de comprovação das operações

Diversas notas fiscais e/ou conhecimentos de transportes **não foram localizados na forma eletrônica** para que fossem feitas comprovações e verificações em relação aos itens declarados pelo contribuinte nas planilhas “item 3 créditos 2014” e “item 6 imobilizado 2014”. Ainda assim, foram solicitadas pela fiscalização, através de técnicas de amostragens, notas fiscais e/ou conhecimentos de transportes que comprovassem tais operações.

Ocorre que em relação a alguns fornecedores não foram encontrados os documentos solicitados, e, por este motivo estas operações foram glosadas.

A relação completa das notas fiscais desconsideradas neste tópico está em anexo a este despacho (“Imobilizado – Glosa – 3º trimestre – 2014” e “Glosas – 3º trimestre – 2014”), sendo que na última coluna das tabelas estará a indicação “13”.

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

5.13 AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES. (ITEM 13 DO DESPACHO DECISÓRIO).

Quanto a essa rubrica, a própria i. Autoridade Fiscal aduz que glosou os créditos de aquisição de serviços de transporte, tendo em vista que não foram encontrados os documentos eletrônicos que as comprovassem.

Em que pese a pretensão fiscal quanto a glosa, a Manifestante apresentará as notas que comprovam o crédito.

Sendo assim, é importante a concessão do direito apresentação desses documentos durante a instrução do processo, portanto, desde já requer o deferimento para juntada de novos documentos, haja vista à época das operações bem como a grande quantidade de documentos que foram solicitadas durante os trabalhos fiscais, sendo aceitável a ausência apenas de cinco operações que certamente serão comprovadas durante a instrução do feito.

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

No presente caso, não estão presentes nenhuma das hipóteses previstas nas alíneas “a”, “b” e “c”, acima transcritas. A simples alegação de que a quantidade

de documentos solicitados era grande não configura motivo de força maior que justifique a sua não apresentação no prazo para manifestação de inconformidade.

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

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

No seu Recurso Voluntário, a Recorrente simplesmente alega que:

4.5. OPERAÇÕES NÃO COMPROVADAS

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

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

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

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

Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

7. Crédito presumido - batata

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

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

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

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e

2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

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

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

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

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

Crédito presumido - Batata

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

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

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

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

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

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

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

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

No presente caso, a glosa efetuada pela fiscalização recaiu sobre a aquisição de batatas utilizadas pela interessada para a produção de batatas fritas classificadas no código NCM 20.05.20.00.

Ora, a posição NCM 20.05 não é mencionada no texto do art. 8º, acima transcrito. Logo, mostra-se correta a atitude da fiscalização, pois não há que se falar em apuração de crédito presumido na aquisição dos insumos destinado à produção de mercadoria não arrolada no referido dispositivo legal.

Não procede a alegação da interessada de que teria havido um equívoco da fiscalização quanto à classificação das batatas fritas. A um, porque **a informação de que as batatas fritas produzidas e vendidas pela interessada são classificadas no código NCM 20.05.20.00 consta do relatório de receitas que ela própria apresentou à fiscalização** (arquivos não pagináveis inseridos às fls. 120 e 123 do Dossiê de Atendimento Digital nº 10010.035933/0617-88)3. A dois, porque se trata de produto que efetivamente se enquadra na definição constante do referido código:

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

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

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

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

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

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

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

Nada obstante os argumentos lançados, a meu ver, assiste razão à instância de piso ao afirmar que o núcleo da previsão normativa é a produção de determinados produtos fabricados a partir da aquisição de insumos, sendo que o

item batata frita não está contemplado no art. 8º da Lei nº. 10.825/2004. Ou seja, a concessão do crédito presumido está condicionada à produção dos tipos ali tipificados, classificados nas NCM listadas e destinados à alimentação humana ou animal. Logo, se o produto final não atender a tais critérios, não haverá direito ao crédito. Merecendo destaque a seguinte conclusão:

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

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

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

8. Crédito presumido – soja remetida para industrialização (Cargill)

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 pela Recorrente à Cargill Agrícola S/A para que esta realizasse a industrialização por encomenda, produzindo “óleo bruto de soja degomado” e “farelo de soja”, por ter a Autoridade Fiscal considerado que o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 concede o crédito presumido apenas para as pessoas jurídicas que “produzam” as mercadorias de origem animal ou vegetal ali discriminadas, o que não abrange o caso da pessoa jurídica que contrata serviço de terceiros para realizar a industrialização, como ocorreu no caso.

Transcreve-se trecho do Despacho Decisório nº 906/2017:

17. Crédito Presumido – “SOJA, IN NATURA (CARGIL) PARA INDUSTRIALIZACAO”

De acordo com documentos apresentados, a Castrolanda apurou créditos presumidos na aquisição do produto “SOJA, IN NATURA (CARGIL) PARA INDUSTRIALIZACAO” de produtores pessoas físicas e de pessoas jurídicas cerealistas. Verificou-se que a “soja *in natura*” foi remetida à CARGILL AGRICOLA S/A – PR, para que esta realizasse a **industrialização por encomenda da soja**, produzindo “OLEO BRUTO DE SOJA DEGOMADO (CARGIL)” e farelo de soja.

O crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins está previsto no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/04, transcrito no tópico anterior. Esse crédito é concedido às pessoas jurídicas que **produzam** mercadorias de origem animal ou vegetal nele discriminadas, em relação aos insumos adquiridos de pessoas físicas ou das pessoas jurídicas elencadas no § 1º deste mesmo artigo.

Não se pode conferir ao art. 8º da Lei nº 10.925/04 abrangência além de seu texto, de maneira a enquadrar como pessoa jurídica que produza a mercadoria de origem vegetal especificada, aquela que contratou serviços de terceiros para que realize a industrialização.

O acórdão recorrido manteve a glosa nos termos do Despacho Decisório, destacando ainda que:

Além de tudo isso, há um aspecto relevante que merece ser destacado, **embora não tenha sido mencionado, nem pela autoridade fiscal e nem pelo contribuinte.** É que em face do disposto no artigo 30 da Lei nº 12.865/2013, os produtos classificados nos códigos 12.01, 1208.10.00, 2304.00 e 2309.10.00 da Tipi saíram do alcance dos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004. A referida lei estabeleceu um novo regime no qual o crédito presumido passou a apurado sobre as receitas das vendas de determinados produtos derivados da soja, não sendo mais cabível a apuração de créditos na aquisição desse produto.

Portanto, a glosa do crédito presumido relativo à aquisição de soja remetida para industrialização por encomenda deve ser mantida integralmente.(g.n.)

A Recorrente discorda glosa esclarecendo que adquire soja *in natura* de diversos fornecedores e remete para que a empresa Cargill Agrícola S/A industrialize para que seja transformado em “óleo bruto de soja degomado”, o qual retorna para os estabelecimentos da Recorrente para que sejam usados no processo de produção de diversos alimentos. Dessa forma, inobstante na operação em questão haver industrialização por encomenda, a Recorrente entende ser necessário considerar a finalidade da norma que prevê o crédito presumido, ou seja, a de concretizar a não cumulatividade.

A Recorrente segue argumentando que a interpretação do termo “produzam” contido no bojo do art. 8º da Lei nº. 10.925/2004 pressupõe a análise do art. 4º e seus incisos do Decreto nº. 7.212/2010, uma vez que é incumbência deste ato normativo elencar o conceito legal de industrialização e produção e que não foi observada a Solução de Consulta COSIT nº 631, de 26/12/2017, que traz o entendimento de que a industrialização por encomenda possui a “mesma natureza daquela realizada por conta própria”, situação que garante, na ótica da Administração, o aproveitamento, por parte do encomendante, dos créditos básicos na aquisição de insumos.

Defende, dessa forma, que o termo “industrialização” não diz respeito unicamente à hipótese em que o próprio contribuinte realiza a fabricação de sua mercadoria, pelo contrário, alberga também operação que modifique o acabamento, a apresentação, finalidade, aperfeiçoamento para consumo de respetivo material. Esclarece que a remessa da soja *in natura*

para a pessoa jurídica CARGIL AGRÍCOLA S/A para a sua transformação em óleo bruto degomado não possui o condão de, por si só, consubstanciar a glosa realizada, isto porque o referido óleo posteriormente volta para o estabelecimento da Recorrente e acaba sendo utilizado na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal.

Em contraposição à alegação da DRJ de que nas descrições de processos produtivos apresentadas não há menção à utilização de óleo de soja, a Recorrente apresenta trechos do laudo produtivo da Unidade de Batata Frita, nos quais entende ficar evidente que a soja adquirida e industrializada por terceiro para se transformar em óleo de soja é utilizada no seu processo de produção.

Entendo que a fundamentação utilizada pela Autoridade Fiscal no sentido de que o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 concede o crédito presumido apenas para as pessoas jurídicas que diretamente “produzam” as mercadorias de origem animal ou vegetal ali discriminadas, não abrangendo a hipótese de industrialização por encomenda merece ser afastada, posto que inexistente qualquer restrição legal à tomada de crédito presumido de PIS/COFINS para os casos em que a produção alimentícia se dê, no todo ou em parte, através de terceirização.

Corroborando a linha de entendimento adotada por esta Relatora, reproduzo o voto de relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães, no Acórdão nº 3302-010.709, sessão de 27/04/2021, acompanhado por unanimidade pelo colegiado:

A controvérsia se resume à questão de saber se os insumos utilizados na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, correspondentes aos códigos de NCM listados no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, dão direito ao crédito presumido de PIS/COFINS, tratados naquele artigo, nos casos de terceirização da produção.

Como visto, na ótica da autoridade fiscal e da decisão recorrida, somente fazem jus aos referidos créditos de PIS/COFINS aquelas empresas que atuam diretamente na produção das mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, sendo, assim, indevido o creditamento nas situações em que há industrialização por encomenda.

Entendo que tal posição, sedimentada no despacho decisório e na decisão recorrida, não deve prevalecer. Explico.

Inicialmente, destaco que meu entendimento sobre a matéria em análise ganhou contornos mais definidos com o julgamento, por esta Turma, na sessão de 24 de março de 2021, do Acórdão nº. 3302-010.646, Relator Gilson Macedo Rosenberg Filho, cujo voto condutor adotou, como razões de decidir, os fundamentos consignados na Solução de Consulta COSIT nº. 631 de 26/12/2017.

Muito embora a referida consulta verse sobre a possibilidade de tomada de créditos básicos de PIS/COFINS sobre os serviços de industrialização por encomenda, os fundamentos nela consubstanciados se aplicam ao caso ora

analisado, como se depreende claramente dos excertos transcritos a seguir, extraídos da Solução de Consulta:

Importante salientar que essa operação tem a mesma natureza daquela realizada por conta própria, desde que, não haja faturamento por ocasião da transferência da MP, do PI e do ME da consulente. Nesse caso deve existir apenas o pagamento pela peticionária (encomendante) relativo à prestação do serviço proveniente da industrialização de terceiros.

Vale dizer, necessariamente, que a transferência da MP, do PI e do ME em foco não deve propiciar créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins ao terceiro industrializador. Esse tão somente deve efetuar um serviço, integrante do custo de produção da interessada.

Isso significa que a consulente não pode descontar créditos em relação aos valores das devoluções dessas mercadorias, até porque os créditos já foram apropriados em decorrência da aquisição original. Raciocínio diferente se faz em relação aos valores dos serviços pagos, pois esses podem ser considerados insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, gerando, por conseguinte, créditos na sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Dos trechos reproduzidos, observa-se que a Solução de Consulta traz o entendimento de que a industrialização por encomenda possui a “mesma natureza daquela realizada por conta própria”, situação que garante, na ótica da Administração, o aproveitamento, por parte do encomendante, dos créditos básicos na aquisição de insumos, e, ainda, ao meu ver, o crédito presumido de PIS/COFINS.

Na linha de tal entendimento, o Acórdão nº. 3302-004.649, julgado em 29/08/2017, concluiu, no voto vencedor da Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, como válida a aplicação da suspensão e o aproveitamento de crédito presumido de PIS/COFINS, de que trata o art. 8º da Lei 10.925/2004, na aquisição de café de cooperativas agrícolas por empresa que se valeu de industrialização por encomenda, nos processos de preparo (melhoria de tipo, separação de defeitos, peneiração, etc.) e *blend* de café por armazéns gerais terceirizados.

Importa assinalar que não há qualquer restrição legal à tomada de crédito presumido de PIS/COFINS para os casos em que a produção alimentícia se dê, no todo ou em parte, através de terceirização.

Ao meu ver, no caso do PIS/COFINS, deve-se levar em consideração que o serviço prestado por terceiro não é bastante para descaracterizar ou invalidar o fato de que a empresa encomendante é a responsável por levar a cabo o processo produtivo ou de industrialização dos insumos, de origem animal ou vegetal, destinados à alimentação humana ou animal, enquanto a empresa encomendada **figura como mera prestadora de serviços** - no dizer da Solução antes transcrita, o

terceiro industrializador efetua um serviço, integrante do custo produtivo da encomendante -, não lhe sendo possível creditar-se de PIS/COFINS sobre insumos.

Em outras palavras, a mera contratação de terceiros para efetivar parte do projeto de produção em nada altera o fato de que a empresa encomendante é aquela que efetivamente produz as mercadorias de origem animal ou vegetal, enunciadas no art. 8 da Lei nº 10.925/2004, destinadas à alimentação humana ou animal, sendo-lhe, portanto, permitida a apuração de crédito presumido de PIS/COFINS não-cumulativos.

O referido acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CRÉDITO PRESUMIDO DO ART. 8º DA LEI 10.925/2004. POSSIBILIDADE.

A terceirização do processo de industrialização não descaracteriza o fato de a empresa encomendante ser aquela que leva a cabo a produção das mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, correspondentes aos códigos enunciados no art. 8º. da Lei nº. 10.925/2004. Como consequência, nesses casos não há que se falar em impossibilidade de tomada de crédito presumido de PIS/COFINS não-cumulativo.

(Processo nº 11030.720570/2015-73; Acórdão nº 3302-010.709; Conselheiro Relator Vinícius Guimarães; sessão de 27/04/2021).

No mesmo sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. BENS INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

A pessoa jurídica que contrata serviço de terceiro, para que este execute o processo de industrialização do produto, faz jus ao crédito presumido da COFINS não-cumulativo em relação ao valor dos bens e serviços utilizados como insumo na produção. Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, §§ 50 e 6º. Solução de Consulta COSIT 631 de 26/12/2017.

(Processo nº 19679.006853/2005-23; Acórdão nº 3302-013.202; Conselheiro Relator Walker Araújo; sessão de 21/12/2022).

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

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

INSUMOS. AQUISIÇÕES. PESSOAS FÍSICAS. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CRÉDITOS PRESUMIDOS DA AGROINDÚSTRIA. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

As aquisições e insumos (café) de pessoa física cuja industrialização para venda/exportação foi contratada com terceiros, devidamente comprovada mediante nota fiscal de prestação de serviços de industrialização por encomenda, dão direito ao desconto de créditos presumidos da agroindústria, calculados sobre o custo de aquisição.

(Processo nº 10783.902407/2013-90; Acórdão nº 3301-013.524; Conselheiro Redator *ad hoc* Laércio Cruz Uliana Junior; sessão de 24/10/2023).

Superado este entendimento, passa-se às demais análises pertinentes.

O presente processo se refere a Pedido de Ressarcimento – PER que tem por objeto o saldo de créditos de COFINS não cumulativa referente ao 3º Trimestre de 2014. Conforme trecho do acórdão recorrido acima reproduzido, a DRJ afirma que “**embora não tenha sido mencionado, nem pela autoridade fiscal e nem pelo contribuinte**” haveria outro impedimento à pretensão da Recorrente, fundamentado pelo fato de que, nos termos do disposto no artigo 30 da Lei nº 12.865/2013, os produtos classificados nos códigos 12.01, 1208.10.00, 2304.00 e 2309.10.00 da TIPI saíram do alcance dos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004, tendo sido estabelecido um novo regime no qual o crédito presumido passou a ser apurado sobre as receitas das vendas de determinados produtos derivados da soja, não sendo mais cabível a apuração de créditos na aquisição desse produto.

Contudo, no presente caso, entendo que não se pode acatar essa nova motivação trazida pela DRJ para justificar a manutenção da glosa realizada pela Autoridade Fiscal, posto ser vedado à Autoridade Julgadora superior suprir procedimentos próprios da Autoridade Fiscal, modificando os argumentos, fundamentos e motivação, implicando em inovação.

Com efeito, a inovação na fundamentação jurídica para a glosa pela DRJ, que não estava presente no lançamento ou despacho decisório, mediante modificação do critério jurídico anteriormente adotado, é vedada pelo art.146 do Código Tributário Nacional, que assim estabelece:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Ressalte-se, desde já, que embora o supracitado dispositivo legal se refira a “lançamento”, o mesmo se aplica à hipótese de pedido de ressarcimento transmitido pelo contribuinte (PER), uma vez que também em tais processos caberá à Autoridade Fiscal apurar a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado, em conformidade com a legislação aplicável, e, se constatar que o valor do crédito indicado não tem suporte legal para o seu aproveitamento, procederá à glosa, ou seja, invalidará aquele crédito indevidamente tomado pelo contribuinte.

Nas lições de ALIOMAR BALEEIRO E MISABEL DERZI, na obra *“Direito Tributário Brasileiro - CTN Comentado. 14ª ed. revista, atualizada e ampliada, ed. Forense, Rio de Janeiro, pág. 2.140/2.153”*, o intuito do legislador é resguardar a segurança jurídica e proteger a confiança entre Fisco e contribuinte:

O art. 146 reforça o princípio da **imodificabilidade** do lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo. Trata-se de dispositivo relacionado com a previsibilidade e a segurança jurídica, simples aplicação do princípio da irretroatividade do Direito aos atos e decisões da Administração Pública.

Dessa forma, a revisão do lançamento tributário – e do Despacho Decisório, em se tratando de PER – somente pode ser exercido nas hipóteses do art. 149 do Código Tributário Nacional, conforme já decidiu o CARF:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

PRELIMINAR DE NULIDADE. REVISÃO DO LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. DESCABIMENTO.

A revisão do lançamento tributário somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário; **nas "hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança.**

(Processo nº 15504.722771/2015-42; Acórdão nº 3401-013.684; Relatora Conselheira Ana Paula Giglio; sessão de 16/12/2024)

Oportuno transcrever a fundamentação contida no voto da ilustre Conselheira Relatora Ana Paula Giglio:

(...). O entendimento trazido pela decisão de primeiro grau, entretanto, foi entendido pela parte como sendo uma **modificação do critério jurídico** adotado na autuação. Tal modificação, entretanto, é vedada pelo art. 146, do Código Tributário Nacional. **Afastada, portanto, a causa trazida na autuação para sua lavratura, ela deve ser cancelada por vício em sua motivação.**

Com efeito, no Recurso Especial n.º 1.130.545/RJ, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça firmou que o lançamento somente poderá ser modificado quando há erro de fato, mas não quando há erro de direito:

“Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

5. Assim é que **a revisão do lançamento tributário por erro de fato** (artigo 149, inciso VIII, do CTN) **reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.**

Ao revés, nas hipóteses de **erro de direito** (equivoco na valoração jurídica dos fatos), **o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança**, encartado no artigo 146 do CTN” (REsp. 1.130.545/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 22/02/2011).

(Destacou-se)

Essa questão foi bem traçada pela Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz em sua declaração de voto apresentada no acórdão 3402-006.671:

"Delimitando o que seria passível de mudança no âmbito do lançamento tributário, a doutrina afirma que “o erro da autoridade fiscal que justifica a alteração do ato de lançamento é apenas o erro de fato; nunca o erro de direito. Nesse aspecto, é precisa a verificação de Luís Eduardo Schoueri de que, **quando o aplicador do Direito vê no mesmo fato características que antes não foram relevantes para a interpretação a seu respeito, levando a uma nova valoração jurídica desse mesmo fato, estar-se-á diante do erro de direito e, portanto, da limitação imposta pelo artigo 146 do CTN.**

Embora haja enorme debate doutrinário sobre tal segregação entre “erro de fato” e “erro de direito, bem como a diferenciação deste último com a “alteração de critério jurídico” no contexto do artigo 146 do CTN, **a jurisprudência vem corroborar que a possibilidade de alteração de lançamento existe unicamente quando há erro de fato, nunca quando há erro de direito (nomenclatura não utilizada no nosso atual Codex, mas que aparecia no seu Anteprojeto).**

Destaco nesse sentido a Súmula 22,7 do TFR e o julgamento do STJ no REsp. 1.130.545/RJ, sendo que este último foi proferido pela sistemática dos recursos repetitivos e, por conseguinte, deve ser obrigatoriamente observado por este Conselho (artigo 62, §2º do seu Regimento Interno).

Importante lembrar que a garantia estampada no artigo 146 do CTN se amolda ao processo administrativo como um todo, à medida que impede que sejam proferidas decisões com preterição do direito de defesa (artigo 59 do Decreto 70.235/72).

Com efeito, impedir que haja uma mudança do entendimento adotado no ato administrativo de lançamento tributário significa impedir que, no decorrer do contencioso administrativo, o direito de defesa dos contribuintes seja desprezado, porque repentinamente deverão passar a guerrear contra critério diferente daquele posto no lançamento tributário,

suprimindo instância e amesquinhando seu direito ao contraditório.”
(Destacou-se)

Vale ressaltar que esse também é o entendimento defendido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão nº 9303-008.450, de 16 de abril de 2019, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/1997 a 31/12/1997

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPROVAÇÃO DE INSUBSISTÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. ALTERAÇÃO EM SEDE DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Comprovado pelo sujeito passivo que o processo judicial de compensação dos débitos informados em DCTF efetivamente existia, e do qual figurava no polo ativo, ao contrário do consignado na motivação fática do lançamento de ofício (“Proc jud de outro CNPJ”) levado a efeito em decorrência de auditoria interna das declarações, não pode o julgador administrativo manter o Auto de Infração “eletrônico” por outro fundamento (como necessidade do trânsito em julgado), havendo, assim, que ser considerado improcedente.

Processo nº 10380.004208/2002-02. Acórdão nº 9303-008.450, em sessão 16/04/2019. Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Abaixo transcrevo trecho do voto que ilustram a tese defendida:

“Conforme demonstrado no acórdão recorrido e se verifica do auto de infração, **sua fundamentação está incompleta e equivocada**. O processo judicial ... indicado na DCTF, de fato existe.

... não pode a autoridade julgadora superior suprir procedimentos próprios da autoridade lançadora, agravando sua exigência ou modificando os argumentos, fundamentos e motivação, implicando em inovação.

A motivação do ato administrativo, no ordenamento pátrio é obrigatória como pressuposto de existência ou como requisito de validade, conforme entendimento da doutrina, confirmada por meio da norma positiva, nos termos do art. 2º da Lei nº 4.717/1965, mas recentemente, a Lei nº 9.784/1999, corroborou a imprescindibilidade da motivação como sustentáculo do ato administrativo, literalmente:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

- I. neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;
- II. imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;
- (...)

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Também, a doutrina ensina que a falta de congruência entre a situação fática anterior à prática do e seu resultado, invalida-o por completo. Disto resulta a teoria dos motivos determinantes. Segundo Hely Lopes Meirelles, 'tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade' (Manual de Direito Administrativo, José dos Santos Carvalho Filho, Ed. Lumen Juris, 1999, pág. 81).

No mesmo sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

PER/DCOMP. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO PELA DRJ. IMPOSSIBILIDADE.

Eventual negativa ao crédito sob fundamento diverso daquele constante no Despacho Decisório Eletrônico pelo Juízo a quo, por tratar-se de modificação de critério jurídico, confere insegurança jurídica e cerceia defesa do contribuinte, o que é vedado.

Uma vez afastada pelo juízo *a quo* a motivação para a negativa do crédito registrado em Despacho Decisório, deve o crédito ser reconhecido.

(Processo nº 13971.911737/2011-85; Acórdão nº 3301-011.990; Relatora Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa; sessão de 25/10/2022)

Sendo assim, não havendo como prevalecer a glosa realizada com base na motivação contida no despacho decisório, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

9. Crédito presumido – leite

9.1. Impossibilidade de alteração do despacho decisório em razão de mudança de entendimento

Por meio do Despacho Decisório nº 32/2020, a Autoridade Fiscal efetuou a revisão de ofício dos valores do crédito presumido apurado em relação à aquisição de leite *in natura*. Nessa revisão, além de efetuar a glosa dos créditos relacionados a aquisições de leite de pessoas jurídicas que não preenchem os requisitos legais previsto na legislação e de realizar o estorno da parcela dos créditos correspondentes ao leite destinado à revenda, a Autoridade Fiscal aplicou o limite previsto no artigo 9º da Lei nº 11.051/2004 para o crédito presumido calculado sobre os insumos recebidos de cooperados.

A Recorre alega a nulidade do Despacho Decisório, afirmando que a revisão de ofício carece de fundamentação legal, pois a situação ora tratada não se amolda a nenhuma das hipóteses do art. 149 do Código Tributário Nacional. Defende também que a revisão decorreu de mera alteração do entendimento da Autoridade Fiscal, o que não poderia afetar casos já analisados, em razão do princípio da segurança jurídica.

O acórdão recorrido afastou a alegação de nulidade do Despacho Decisório de revisão defendida pela Recorrente, nos seguintes termos:

A decisão a respeito de pedido de ressarcimento não é um lançamento tributário, portanto a revisão de uma decisão proferida em tal procedimento não precisa ser fundamentada em algum dos incisos do art. 149 do Código Tributário Nacional. No presente caso, a revisão encontra fundamento nos artigos 53 e 54 da Lei nº 9.784/99, dispositivos que foram citados no Despacho Decisório de revisão e determinam que a Administração deve rever seus atos para adequá-los à legalidade. Não houve alteração de entendimento da Administração, mas sim **aplicação de um dispositivo legal que havia sido ignorado na análise inicial. O Despacho Decisório revisado não havia expressado nenhum entendimento a respeito da interpretação do art. 9º da Lei nº 11.051/2004**, portanto não se pode afirmar que a limitação ao valor do crédito efetuada no Despacho Decisório de revisão com base no referido dispositivo legal configura uma alteração de entendimento.

Não há que se falar em aplicação do art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB), pois a revisão de ofício não se deu em razão de “mudança posterior de orientação geral”. Além disso, deve-se lembrar da Súmula CARF nº 169, dotada de caráter vinculante para a Administração Tributária Federal, segundo a qual “o art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal”. (g.n.)

Em fase recursal, a Recorrente assim se insurge:

Antes de entrarmos no mérito dessa discussão, convém destacar a impossibilidade de alteração de entendimento do despacho decisório.

Conforme se verifica pelo Despacho Decisório nº 32/2020, a fiscal procedeu uma revisão, de ofício, do despacho anteriormente julgado, entendendo por indeferir os créditos já homologados em favor do contribuinte no Despacho Decisório nº 906/2017.

Nessa revisão, além de efetuar a glosa dos créditos relacionados a aquisições de leite de pessoas jurídicas que não preenchem os requisitos legais previsto na legislação e de realizar o estorno da parcela dos créditos correspondentes ao leite destinado à revenda, a autoridade fiscal aplicou o limite previsto no artigo 9º da Lei nº 11.051/2004 para o crédito presumido calculado sobre os insumos recebidos de cooperados.

Todavia, a revisão de ofício ora procedida não possui qualquer fundamentação legal, visto que o rol taxativo de hipóteses para revisão de ofício, previsto nos incisos do artigo 149 do CTN, não poderia estar mais distante de ser aplicado no presente caso, senão vejamos:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial

Somente nesses casos poderá um mesmo fato ser refiscalizado. Em situações que não se enquadrem no rol taxativo, a fiscalização não pode alterar a decisão, sob pena de violar o ato jurídico.

A imutabilidade nesse caso é uma dupla proteção, sendo tanto ao contribuinte, que não terá seus créditos homologados revistos, e ao fiscal que já realizou a análise em conformidade com a legalidade e deferiu os créditos, tendo a validade do seu trabalho assegurada.

Dessa forma, não há hipótese legal que fundamente a alteração do ato administrativo ora em apreço, vez que nitidamente não se enquadra em nenhuma das hipóteses do art. 149 do CTN.

Com base nos fundamentos já expostos no tópico anterior, entendo que não procede o entendimento da DRJ no sentido de que, por se tratar de despacho decisório em pedido de ressarcimento e não um lançamento tributário propriamente dito, seria inaplicável o disposto no art. 149 do Código Tributário Nacional.

Ademais, posicionar-se no sentido de que a *“aplicação de um dispositivo legal que havia sido ignorado na análise inicial”* não corresponde à modificação de entendimento da Administração também não se revela correto.

No presente caso, a Recorrente transmitiu pedido de ressarcimento após ter apurado as suas devidas contribuições como entendia ser a adequada aplicação normativa aos fatos ocorridos. Não existe nos autos qualquer elemento de prova, afirmação ou convicção de fraudes, omissões e outras ilegalidades.

A Autoridade Fiscal, após proceder com a análise do pedido de ressarcimento da Recorrente, emitiu o Despacho Decisório nº 906/2017. Posteriormente, após apresentada a manifestação de inconformidade, foi emitido o Despacho Decisório nº 32/2020, para promover *“a revisão de ofício do despacho decisório nº 906, de 10 de novembro de 2017, unicamente no que diz respeito ao crédito presumido da Cofins originário do leite, apurado pela Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda, no 3º trimestre de 2014.”*

Como resultado da revisão de ofício *“o despacho decisório nº 906, de 10 de novembro de 2017, unicamente no que se refere ao crédito presumido originário do leite, cujo valor de R\$ 4.428.933,80, anteriormente apurado, fica revisto de ofício para R\$ 50.900,36 (integralmente aproveitado na dedução da contribuição do período), permanecendo inalteradas todas as demais disposições, assim como o total do crédito ressarcível oriundo da não cumulatividade reconhecido neste processo.”*

Não se olvida a possibilidade de a Administração Pública revisar os seus atos administrativos em geral, desde que preenchidos os requisitos legais para tanto e respeitados os direitos adquiridos.

O Despacho Decisório tem como efeito declarar o direito creditório de origem tributária que homologa a favor do contribuinte. Aplicando-se as disposições atinentes ao lançamento tributário aos Despachos Decisórios em matéria tributária de ressarcimento, outra face da moeda da exação, pode-se verificar que o artigo 149 do CTN é atraído ao caso concreto. Referido dispositivo legal restringe, de forma expressa, as possibilidades que - em respeito à segurança jurídica e à confiança do contribuinte -, podem dar azo à revisão do ato administrativo de lançamento ou, no caso, Despacho Decisório.

Nesse sentido, já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS(IPI)

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

DESPACHO DECISÓRIO REVISOR. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. NULIDADE. OCORRÊNCIA.

Não presentes as hipóteses elencadas no art. 149 do Código tributário Nacional, não há que se falar em revisão de ofício de despacho decisório original emitido devidamente por autoridade competente.

No presente caso, a revisão do despacho original, com novo despacho revisor, que ocorreu especificamente por conta de Solução de Consulta, publicada posteriormente ao despacho decisório primitivo, mediante conversão em diligência motivada pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal, **implicaria mudar de ofício o próprio entendimento original do auditor fiscal que, por sua vez, seria imutável e definitivo.**

Ademais, independentemente de o primeiro despacho ser imutável e definitivo, não há que se falar em refazimento do despacho original com a emissão de um despacho revisor aplicando Solução de Consulta publicada posteriormente ao referido despacho original, pois a aplicação de novo ato de forma retroativa estaria vedada, nos termos do art. 48, § 12, da Lei 9.430/96, art. 2º, parágrafo único, inciso XIII, da Lei 9.784/99 e art. 100 do Decreto 7.574/11.

(Processo nº 13819.902242/2014-71; Acórdão nº 9303-013.520; CSRF; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 16/11/2022)

Na mesma linha de entendimento, segue:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

ERRO DE DIREITO. MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS. REVISÃO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O **despacho decisório** é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato **não conhecido ou não provado** por ocasião do lançamento anterior.

(Processo nº 10530.900681/2013-04; Acórdão nº 3401-011.828; Relator Conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos; sessão de 28/06/2023)

Muito esclarecedor se revela o seguinte trecho do voto do Conselheiro Relator:

Em questão preliminar, a Recorrente suscita a nulidade do despacho decisório de revisão justificando que, no presente caso não se trata de “erro de fato” a justificar a revisão de ofício, e sim de “erro de direito”, na medida em que o ato de homologação (ainda que parcial) presumidamente analisou os aspectos jurídicos envolvidos para reconhecer a regularidade dos créditos fiscais oferecidos à compensação, assim como a possibilidade de sua utilização para determinar a extinção dos débitos correspondentes, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Lembra que o STJ já decidiu que, para a ocorrência do “erro de fato”, faz-se necessária a identificação de elementos desconhecidos à época do ato

administrativo objeto de revisão, os quais, no caso vertente, já eram de pleno conhecimento da Receita Federal quando esta emitira o despacho decisório anterior, de modo que, se não chegaram a ser examinados ou não foram examinados da forma correta, a revisão estaria se amparando em mudança de critério jurídico, mostrando-se, assim, ilegal.

Alega também que a revisão de ofício violou os mais básicos princípios constitucionais, dentre eles, o da legalidade e segurança jurídica, já que a compensação, nos termos do art. 156, inciso II e VI, do Código Tributário Nacional c/c art. 74 da Lei nº 9.430/96, é causa extintiva do crédito tributário, ainda que “sob condição resolutória de sua ulterior homologação”.

A controvérsia posta a lume do colegiado consiste, portanto, em definir se a revisão da decisão de e-fls. 44/46 decorre de efetivo erro de fato, ou seja, de apreciação de fato não conhecido por ocasião do exame anterior, hipótese em que a sua reformulação é permitida, *ex vi* do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN; ou de mero erro de direito, isto é, de equívoco na valoração jurídica dos fatos, situação em que o ato administrativo tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146 do CTN.

Sobre a questão, é bom lembrar que a revisão de atos administrativos pela própria Administração constitui a forma ordinária de invalidação de atividade ilegítima do Poder Público, que se ampara no poder-dever de autotutela do Estado. É desde há muito encampada pela jurisprudência pátria, a teor do que dispõem as Súmulas nº 473 e 346 do Supremo Tribunal Federal, *verbis*:

Súmula STF 473

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Súmula STF 346

A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

A Lei nº 9.784/1999, cuidou, portanto, apenas de reproduzir em seu artigo 53 a inteligência já consolidada no enunciado nº 473 do Supremo Tribunal Federal e de estabelecer um marco temporal de cinco anos para que administração possa anular os atos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé (art. 54).

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

Em matéria tributária, a questão detém, entretanto, contornos particulares. Isso porque o lançamento somente pode (deve) revisto de ofício nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN, igualmente aplicáveis aos despachos decisórios por analogia (Parecer COSIT nº 8/2014, item 47), obedecendo, em qualquer caso, ao prazo decadencial previsto na lei tributária. Interessa-nos, em particular, a hipótese de erro de fato prevista no inciso VIII deste dispositivo:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. **A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.**

Sacha Calmon Navarro Coêlho (in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708) ensina que o erro de fato se dá "*no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato*

diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção”, ao passo que o erro de direito “seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada”.

De acordo com o Despacho de Revisão de Ofício de Decisão Administrativa (e-fls. 44/46), toda a fundamentação fático-jurídica para sustentar a revisão de ofício do despacho decisório fora desenvolvida da seguinte forma: (...)

Há, a meu ver, dois vícios no ato em questão. O primeiro é que não há qualquer indicação do dispositivo legal que ampara a revisão do despacho decisório anterior, isto é, a autoridade fiscal não imputa ao contexto analisado quaisquer das variadas hipóteses previstas ao longo dos incisos do artigo 149 do CTN, o que certamente causa prejuízo à defesa da Recorrente, ante a pluralidade de cenários manifestamente distintos que justificam a revisão do lançamento.

Como saber, a partir do trecho acima transcrito (que, ressalte-se, compreende a integralidade da fundamentação fático-legal da revisão procedida), se a retificação do despacho ocorreu porque fora apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do despacho anterior (inciso VIII) ou porque se comprovou, por parte do sujeito passivo, falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (inciso IV)? Não é possível.

Agora, ainda que fosse possível superar o vício acima apontado, e, assim, assumir que a revisão do despacho decisório se deu por erro de fato, conforme autoriza o inciso VIII do artigo 149 do CTN, não há nos autos, como bem aponta a Recorrente, qualquer elemento novo não valorado ou que não pudesse ter sido valorado por ocasião do exame inaugural. Na verdade, a autoridade fiscal sequer cuidou de afirmar - ainda que posteriormente fosse verificado que não se tratava verdadeiramente de um elemento novo - a existência de qualquer fato novo. Há, tão-somente, reexame procedido pela autoridade fiscal, justificado, em suas palavras, pelo “*princípio administrativo da verdade material*”.

Não considero escusável o fato de a decisão original ter sido produzida a partir de processamento eletrônico e, por essa razão, o exame do direito creditório respectivo ter possivelmente ocorrido de forma sumária. Primeiro porque isso não é necessariamente verdade, já que mesmo o despacho decisório produzido eletronicamente pode advir de intervenção humana prévia. Além disso, e como questão principal, porque o despacho decisório eletrônico é, para todos os efeitos, um despacho decisório como outro qualquer.

Então, se, por um lado, detém o Fisco a discricionariedade para definir quais diligências e elementos de prova serão suficientes para formar sua convicção acerca da matéria apreciada, por outro, também é seu ônus suportar as consequências dessa decisão. O que quero dizer é que o fato de a Administração optar, em nome da celeridade e da eficiência, por produzir um despacho eletronicamente não implica tratar a situação de forma particular a ponto de dar

mais elasticidade às hipóteses previstas no artigo 149 do CTN e considerar que a Fazenda cometeu erro de fato porque não apreciou suficientemente os (mesmos!) fatos que já tinha à sua disposição à época da prolação da decisão original.

Portanto, a revisão da decisão original, produzida eletronicamente, decorre, a meu ver, de erro de direito ou de modificação de critério jurídico, hipótese não compreendida nos incisos no artigo 149 do CTN, razão pela qual deve ser anulada.

Isto posto, dou provimento ao recurso para anular o despacho decisório de revisão.

Com base nesses fundamentos, voto no sentido de anular o Despacho Decisório revisor nº 32/2020 no tocante à aplicação do limite previsto no artigo 9º da Lei nº 11.051/2004 para o crédito presumido calculado sobre os insumos recebidos de cooperados.

9.2. Glosas referentes às aquisições de pessoas jurídicas que não atendem ao disposto na legislação que permite o crédito presumido

Transcreve-se trecho do Despacho Decisório original de nº 906/2017, em seu tópico **“18. Crédito Presumido – Leite”**:

Do batimento das notas fiscais eletrônicas referentes à aquisição de leite com a planilha de aquisições apresentada pelo contribuinte em resposta ao Termo de Intimação nº 310/2017, não foram encontradas as notas fiscais eletrônicas referentes às aquisições da Coop Escola dos Alunos do Centro Estadual de Educação Profissional Olegário Macedo Ltda, e, portanto, estas operações foram retiradas da base de cálculo do crédito.

Conforme já exposto, quando adquirido de pessoa jurídica, o crédito presumido aplica-se unicamente às aquisições de leite com suspensão de pessoas que exerçam **cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*, de cooperativa de produção agropecuária, e de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária**, entendendo-se por atividade agropecuária, de acordo com o art. 3º, §1º da Instrução Normativa SRF nº 660/06, **a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais**.

Ainda assim, verificou-se que o contribuinte apurou créditos presumidos em relação à aquisição de leite das pessoas jurídicas: LATICINIOS QUALITAT INDUSTRIA E COMERCIO, LIDER ALIMENTO DO BRASIL LTDA e LACTICINIOS TIROL LTDA. Estas pessoas jurídicas são fábricas de laticínios e não exercem atividade agropecuária de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 660/06 e também não exercem cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura* (captação do leite), de forma que suas vendas não geram direito a crédito presumido ao comprador.

Além disso, o crédito presumido, conforme o art. 8º da Lei nº 10.925/04 retromencionado, é 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 – **ou seja, sobre o valor dos insumos –, utilizados na produção de mercadorias citadas no art. 8º, sendo vedada a sua apropriação quando os bens forem destinados à revenda.**

No entanto, verificou-se que diversas aquisições de leite in natura, sob as quais foram apurados créditos presumidos, destinaram-se, na verdade, à revenda. Verificou-se que o leite in natura, adquirido de terceiros, foi revendido a diversos clientes, entre eles a “CONFEPAR”, inclusive com suspensão das contribuições.

Comprova-se a apuração indevida de créditos presumidos, através da análise das aquisições declaradas pela própria Castrolanda na planilha “*item 7 crédito presumido lei 10925 2014*”, apresentada em resposta ao Termo de Intimação nº 310/2017, que pode ser encontrada no **Dossiê de Atendimento Digital nº 10010.035933/0617-88.**

Desta análise, verificou-se, por exemplo, a nota fiscal nº 2.531 – chave 4114 0877 9035 9900 1501 5500 2000 0025 3110 0970 9296 –, referente a aquisição de leite da COAMIG AGROINDUSTRIAL COOPERATIVA – VILA NOVA, relacionada na planilha de apuração de créditos presumidos apresentada pelo contribuinte. Nesta nota fiscal, verifica-se no campo “informações complementares de interesse do contribuinte” a seguinte observação: **Informações do contribuinte: O PRODUTO SERA REMETIDO PARA A CONFEPAR EM LONDRINA PR CONF N. FISCAL No. 102.585 DE EMISS DA CASTROLANDA. PIS e COFINS Tributado a Alíquota Zero.**

A nota fiscal nº **102.585** (chave 4114 0876 1083 4900 1428 5500 1000 1025 8510 1477 8949) refere-se a uma venda de leite in natura adquirido ou recebido de terceiros (CFOP 5102) com suspensão das contribuições da Castrolanda para a Confepar. Ou seja, o produto foi revendido em sua forma *in natura*, sem nem ao menos transitar pelo estabelecimento da Castrolanda.

Operações similares podem ser verificadas em diversas das aquisições declaradas pelo contribuinte como geradores do crédito presumido. Importante mencionar que não foi encontrado nenhum estorno em relação a estas operações. Este estorno foi, portanto, realizado pela fiscalização, conforme resumido abaixo.

Em seu recurso, a Recorrente alega que:

A DRJ alega que alguns fornecedores não exercem atividade agropecuária e nem são cooperativas de produção e, portanto, não se enquadrariam nos requisitos previstos pelo Art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

Algumas empresas foram classificadas pela DRJ como fábricas de laticínios, isso com base no cartão CNPJ.

Pois bem, as atividades cumulativas narradas no inciso II do §1º do art. 8º da Lei nº 10.925/04, não necessariamente precisam ser descritas no cartão de CNPJ, mas precisam, efetivamente, ser realizadas. Muitas dessas atividades, para os

fornecedores, são meio para o fim, logo não constam expressamente, mas isso, de forma alguma, importa que ele não a realize.

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

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

Inclusive, em anexo à Manifestação de Inconformidade foi juntado um documento comprobatório onde constam a análise individualizada das atividades de cada pessoa jurídica fornecedora de Leite In Natura para a Recorrente.

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

Em relação às aquisições de pessoas jurídicas, o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, se aplica unicamente às aquisições com suspensão das contribuições daquelas que exerçam cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura* (captação do leite), de cooperativa de produção agropecuária, e de pessoa jurídica que exerça **atividade agropecuária**, assim entendida como **a agricultura, a pecuária, a criação de animais e a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador.**

Entendo que os argumentos trazidos pela Recorrente na tentativa de demonstrar que os fornecedores cumprem os requisitos legais que embasam o direito ao crédito presumido do leite nada efetivamente comprovam. Importante ressaltar que, em pedido de ressarcimento, cabe ao contribuinte o ônus da prova dos fatos constitutivos do seu direito.

Portanto, com razão o acórdão recorrido ao discorrer que:

Quanto às glosas referentes às aquisições de pessoas jurídicas que não atendem o disposto na legislação que permite o crédito presumido, o contribuinte alega que as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura são efetivamente realizadas pelas fábricas de laticínios fornecedoras, embora não conste dos respectivos cartões de CNPJ. Argumenta que as referidas atividades correspondem a fases inerentes ao processo produtivo da fabricação de laticínios, de modo que restariam atendidos os requisitos para enquadramento na hipótese de crédito presumido prevista no art. 8º, § 1º, II, da Lei nº 10.925/2004.

Essa alegação não pode ser acatada, pois **o contribuinte não apresentou elementos que demonstrem que as empresas fornecedoras efetivamente realizam, elas próprias, as atividades de captação de leite junto aos produtores.**

Destaque-se o entendimento vinculante no âmbito da RFB, constante da Solução de Consulta COSIT nº 275, de 31/05/2017, publicada no DOU em 14/06/2017, nº sentido de que **a atividade de transporte, para os fins do disposto nos artigo 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004, corresponde à atividade de captação de leite no domicílio do produtor, a qual deve ser realizada pela própria pessoa jurídica:**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

SUSPENSÃO NA VENDA DE LEITE A GRANEL. EXIGÊNCIA DE TRANSPORTE PRÓPRIO DO LEITE, DO PRODUTOR ATÉ O DOMICÍLIO DO BENEFICIÁRIO. SUSPENSÃO PROPORCIONAL QUANDO DA CONTRATAÇÃO PARCIAL DE TRANSPORTE.

A pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura faz jus à suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep quando da venda de leite para a agroindústria(laticínios). Para fins da suspensão, entende-se como transporte a atividade de captação do leite no domicílio do produtor e a sua transferência até o domicílio da pessoa jurídica beneficiada pela suspensão. Para fazer jus à suspensão, o transporte deve ser realizado pela pessoa jurídica beneficiada. No caso de captação efetuada de forma mista, por meio de contratação de outras pessoas jurídicas, cabe a aplicação da suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep somente em relação à venda do leite originado de captação própria.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, § 1º, II, e art. 9º, II, incluído pela Lei nº 11.051, de 2004; e Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, art. 2º, II, e art. 3º, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

SUSPENSÃO NA VENDA DE LEITE A GRANEL. EXIGÊNCIA DE TRANSPORTE PRÓPRIO DO LEITE, DO PRODUTOR ATÉ O DOMICÍLIO DO BENEFICIÁRIO. SUSPENSÃO PROPORCIONAL QUANDO DA CONTRATAÇÃO PARCIAL DE TRANSPORTE.

A pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura faz jus à suspensão da exigibilidade da Cofins quando da venda de leite para a agroindústria (laticínios). Para fins da suspensão, entende-se como transporte a atividade de captação do leite no domicílio do produtor e a sua transferência até o domicílio da pessoa jurídica beneficiada pela suspensão. Para fazer jus à suspensão, o transporte deve ser realizado pela pessoa jurídica beneficiada.

No caso de captação efetuada de forma mista, por meio de contratação de outras pessoas jurídicas, cabe a aplicação da suspensão da exigibilidade da Cofins somente em relação à venda do leite originado de captação própria.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, § 1º, II, e art. 9º, II, incluído pela Lei nº 11.051, de 2004; e Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, art. 2º, II, e art. 3º, II.

O contribuinte também alega que a fiscalização teria cometido erros graves em sua apuração, tais como a glosa do crédito presumido relacionado ao leite fornecido pela Confepar e pela Cooperativa Agroindustrial e Laticínios Lajeado Ltda, que são cooperativas agropecuárias e, portanto, dão o direito a crédito.

Quanto a essa alegação, ao que parece, houve um equívoco da manifestante, pois analisando a planilha denominada “item 7. Crédito Presumido – Lei 10.925-2010”, constante do arquivo não paginável anexado às fls. 637, observa-se que não há créditos glosados referentes a aquisições de leite das referidas pessoas jurídicas para o trimestre ora analisado.

Por fim, deve ser analisada também a alegação apresentada pelo contribuinte na primeira manifestação de inconformidade apresentada, na qual foi questionado o estorno dos créditos presumidos apurados sobre 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 venda de produtos resultantes da industrialização do leite, o que permitiria o enquadramento na hipótese de apuração de crédito presumido prevista no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Essa alegação é improcedente, pois **o estorno recaiu 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 às operações de saída (notas fiscais 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).** A fiscalização não efetuou nenhum estorno de valores de vendas de leite pré-beneficiado, leite concentrado ou creme de leite. (g.n.)

Portanto, no que se refere a essas glosas, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Pelo exposto, não conheço do Recurso Voluntário no tocante às alegações sobre ativo intangível e aquisições em períodos anteriores e, na parte conhecida, dou-lhe parcial provimento, nos seguintes termos:

1. reverter a glosa sobre materiais de embalagens, inclusive de transporte;
2. reverter a glosa referente aos fretes relativos ao transporte de produtos cuja aquisição não gera créditos, desde que tenham sido efetivamente tributados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, nos termos da Súmula CARF nº 188;

3. reverter a glosa dos créditos relativos aos dispêndios gastos com a demanda contratada, mantendo-se a glosa dos créditos relacionados a contribuição de iluminação pública;
4. no tocante aos *bens do ativo imobilizado – máquinas e equipamentos*, reverter as glosas quanto aos itens trator e empilhadeiras, desde que observados os requisitos da lei, quanto ao direito à depreciação;
5. reverter a glosa referente aos créditos presumidos apurados sobre a aquisição de soja *in natura* remetida à Cargill Agrícola S/A, para industrialização por encomenda;
6. anular o Despacho Decisório revisor nº 32/2020 no tocante à aplicação do limite previsto no artigo 9º da Lei nº 11.051/2004 para o crédito presumido (leite) calculado sobre os insumos recebidos de cooperados.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães