



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10940.903006/2017-21</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-002.857 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CASTROLANDA - COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

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

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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-002.852, de 21 de julho de 2025, prolatado no julgamento do processo 10940.903002/2017-42, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF

nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento – PER nº 16361.60945.020616.1.1.19-0809 apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão:

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE ATOS NORMATIVOS. INVIALIDADE 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: 01/01/2014 a 31/03/2014

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 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - 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 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - 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 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - 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 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - 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 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - 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.

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

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

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

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.

### **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 quanto 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 SEGUINTES 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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

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

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

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

Para a correta aplicação do conceito de insumo, há que observar a aplicação do “teste de subtração” proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marque 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.

### 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 *“incontrovertido 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 (Operativa Agropecuária Caete-Coac e Frisia Cooperativa

Agroindustrial, por exemplo), sendo certo que diversas delas não ostentam essa natureza (Agropecuária Tibagi Ltda e Agropecuária Jatibuca Ltda, entre outros).

Desse modo, a Solução de Consulta e o Parecer invocados pela interessada não têm aplicação ao caso ora analisado. Em nenhum momento tais atos 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 inexiste base para o creditamento na aquisição de associados.

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

(...)

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

(...)

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

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

(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 exerce 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.

### **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 possuí 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 Staphilococcus aureus, Streptococcus agalactias 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.

**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.

**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 Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Analizando 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 enquadarem 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.

**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, consequentemente, 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.

**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, mantém 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.

#### 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 – 201

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		EMPILHADORA 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		EMPILHADORA 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		EMPILHADORA 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	SUPORTES PT / DETECTOR METAS LINHA PAK MAK INDUSTRIA S/CINCO		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	SUPORTES PT / DETECTOR METAS LINHA PAK MAK INDUSTRIA S/CINCO		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		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		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		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		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	LUSA A. S. DE SOUZA MECANICA - EPP		EMPILHADORA 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		EMPILHADORA 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		EMPILHADORA 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
jun/14	1700	1700 TRATORNEW S/A - MÁO DE OBRA PT / TROCA DE PEÇAS MANUTENÇÃO PARA TRATOR		REFORMA TRATOR AGRICOLA, MÁO, FOD, MOD. 5.6.10-TR, ANO FABRIC. 1993, C/CAIXA DE SEGUIN CA. SERIE 1-3400	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 TRATOR NEW S/A PEÇAS MANUFATURADA PARA TRATOR		REFORMA TRATOR AGROCOLA, MCA, FORD, MOD. 5.610-17, TR. ANFABIC, 1993, C/CAPOTA DE SEGURANÇA CA. SERIE:1-3000	31/07/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	RS	1.637,67	RS	1.637,67	10
ago/14	550	LEIFERSON L. LAROCCA TRANSP EIREL-ME		EMPILHADEIRA USADA GP 25 INF AD - VALE PARA USO DIVERSOS -4NC 1997 MODELO FOXB92	31/08/2014	50	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	RS	1.512,00	RS	1.512,00	10
ago/14	417	PAK MAX INDUSTRIA INSTALAÇÃO 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)	RS	1.297,70	RS	1.297,70	10
ago/14	417	PAK MAX INDUSTRIA INSTALAÇÃO 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)	RS	1.297,70	RS	1.297,70	10
ago/14	417	PAK MAX INDUSTRIA INSTALAÇÃO 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)	RS	1.297,70	RS	1.297,70	10
ago/14	417	PAK MAX INDUSTRIA INSTALAÇÃO 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)	RS	1.297,70	RS	1.297,70	10
ago/14	417	PAK MAX INDUSTRIA INSTALAÇÃO 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)	RS	1.297,70	RS	1.297,70	10
ago/14	24491	24491 TRATORNEW S/A PEÇAS MANUFATURADA PARA TRATOR		REFORMA TRATOR AGROCOLA, MCA, FORD, MOD. 5.610-17, TR. ANFABIC, 1993, C/CAPOTA DE SEGURANÇA CA. SERIE:1-3000	31/07/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	RS	1.244,32	RS	1.244,32	10
jul/14	1701	1701 TRATORNEW S/A MÓ DE OBRA P/AGRICOLA E MANUTENÇÃO DE PÁTROL		REFORMA TRATOR AGROCOLA, MCA, FORD, MOD. 5.610-17, TR. ANFABIC, 1993, C/CAPOTA DE SEGURANÇA CA. SERIE:1-3000	31/07/2014	53	1	10. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição)	RS	412,40	RS	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 empiladeiras, 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.

Analizando 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/BENFEITORIAS. DEPRECIAÇÃO ACELERADA. CRÉDITOS. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE. O desconto de créditos sobre os custos/despesas com encargos de depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado, utilizados nas atividades da empresa, no prazo de 48 (quarenta e oito) meses, aplica-se somente a máquinas e equipamentos e, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, a edificações novas e a construções de edificações.

(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, § 3º, 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-3<sup>a</sup> 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.

**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.

#### **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 exerce 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 exerce cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e III - pessoa jurídica que exerce 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 exerce 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 exerce cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e*

*III - pessoa jurídica que exerce 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 transscrito. 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 transscrito. 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	<b>Outros produtos hortícolas preparados ou conservados, exceto em vinagre ou em ácido acético, não congelados, com exceção dos produtos da posição 20.06.</b>
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	<b>Outros produtos hortícolas preparados ou conservados, exceto em vinagre ou em ácido acético, congelados, com exceção dos produtos da posição 20.06.</b>
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.

#### **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, transrito 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 Rosenburg 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 versasse 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 petionária (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 descharacterizar 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 resarcimento 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 BALEIRO E MISABEL DERZI, na obra “*Direito Tributário Brasileiro - CTN Comentado. 14<sup>a</sup> 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 (equívoco 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 nº 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** (equívoco 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 preciso 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 INSUBSTÂNCIA 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.

**Crédito presumido – leite****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 resarcimento 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, deixa 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 resarcível 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.

**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 Aliquota 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 exerce **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 resarcimento, 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.

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 immobilizado – máquinas e equipamentos*, reverter as glosas quanto aos itens trator e empiladeiras, 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.

### Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de: 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) 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; f) reverter as glosas dos seguintes itens: i)reverter a glosa sobre materiais de embalagens, inclusive de transporte; ii) 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.

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator