



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10945.900110/2017-13
ACÓRDÃO	3302-014.792 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRIMESA COOPERATIVA CENTRAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL DO CRÉDITO PRESUMIDO.

O montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento) quando se tratar de insumos utilizados nos produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.

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.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS CRÉDITOS. CERTEZA E LIQUIDEZ.

Em sede de restituição/ressarcimento/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, cabendo a este demonstrar, mediante adequada instrução probatória dos autos, os fatos eventualmente favoráveis às suas pretensões.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: por unanimidade de votos, para determinar a aplicação do percentual de 60% no cálculo do crédito presumido de atividade agroindustrial e, por maioria de votos, para reverter a glosa sobre créditos apurados sobre a TUSD, vencidos os conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini e Marcos Antônio Borges. Acompanhou o relator pelas conclusões o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, que dava o direito ao crédito sobre TUSD por considerar este item como insumo, e não como energia elétrica consumida.

Sala de Sessões, em 19 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

José Renato Pereira de Deus – Relator

Assinado Digitalmente

Lazaro Antonio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Marcos Antonio Borges (substituto[a]integral), Francisca das Chagas Lemos, Jose Renato Pereira de Deus, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente)

RELATÓRIO

Por bem representar os acontecimentos até o presente momento, adoto como parte de meu relato o relatório da resolução nº 3302-002.789, de 16 de abril de 2024:

O processo em questão aborda uma Manifestação de Inconformidade contra um Despacho Decisório que reconheceu parcialmente um direito creditório pleiteado no Pedido de Ressarcimento – PER nº 16454.12480.261114.1.5.19-6304 de crédito de Cofins com incidência não-cumulativa no montante de R\$ 5.718.572,30, relativo ao 3º trimestre de 2014.

A Autoridade fiscal informa que a ação fiscal foi realizada em conformidade com o Registro de Procedimento Fiscal – RPF Fiscalização nº 09.1.06.00-2017-00050-5, que teve como escopo a análise dos pedidos de ressarcimento (PER) e das declarações de compensação (DCOMP) vinculados aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apurados nos anos de 2014 e 2015. Essa análise foi iniciada em razão de uma liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 5012243-57.2015.4.04.7002/PR.

Foram identificadas divergências nos percentuais aplicados no rateio dos créditos, devido às diferenças entre receitas tributadas e não tributadas no mercado interno, e receitas de exportação. Posteriormente, realizou-se uma análise minuciosa, rubrica por rubrica, dos valores de crédito utilizados pela Interessada e seu impacto no valor do ressarcimento.

1. Bens para Revenda: A verificação revelou que a interessada apurou crédito básico sobre a entrada de bens para revenda fornecidos pelas cooperativas associadas, o que foi considerado indevido e, portanto, glosado.
2. Bens Utilizados como Insumos: Houve apuração de crédito básico sobre a aquisição de insumos fornecidos pelas cooperativas associadas, o que também foi considerado indevido e glosado. Além disso, foram glosados os créditos sobre a aquisição de produtos que não correspondem ao conceito de insumo.
3. Serviços Utilizados como Insumos: Créditos básicos foram apurados sobre operações que não ensejam tal direito, e houve ainda a constatação de apropriação de créditos em duplicidade, os quais foram glosados.
4. Despesas de Energia Elétrica, Aluguéis e Outros: Foram glosados créditos sobre valores que não se caracterizam como energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, bem como despesas de aluguéis e outros encargos indevidos.
5. Despesas de Frete em Operações Diversas: Houve glosa de créditos sobre despesas de fretes em diversas operações, incluindo aquisições de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições, operações de pessoas físicas, operações fiscais indeterminadas, transferências, remessas para depósito fechado ou armazém geral, devoluções, remessas em bonificação, doação ou brinde.
6. Importação: A compensação ou ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de operações de importação restringe-se aos bens e serviços vinculados às receitas não tributadas no mercado interno.

7. Créditos Presumidos: Houve análise detalhada dos créditos presumidos de origens distintas, com glosa de valores indevidamente apurados.

8. Devoluções de Vendas: Foram glosados créditos referentes a devoluções de vendas que não se enquadravam nos critérios legais para apuração de créditos.

9. Ativo Imobilizado: Foram aplicadas glosas em diversas situações, incluindo encargos excedentes, máquinas ou equipamentos não utilizados diretamente na produção de bens, ICMS como dispêndio integrante do custo de aquisição, entre outros.

O Despacho Decisório reconheceu parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 788.870,64. Após a cientificação da interessada em 19/07/2018, esta apresentou, em 17/08/2018, a Manifestação de Inconformidade, onde contestou as glosas efetuadas pela fiscalização. A seguir, são apresentados os principais pontos levantados na Manifestação:

1. Bens utilizados como insumos: A fiscalização entendeu que os bens utilizados como insumos não geram direito aos créditos, porém, a requerente argumenta que tais itens são indispensáveis ao processo produtivo e, portanto, devem ser considerados insumos.

2. Serviços utilizados como insumos: A fiscalização não considerou como insumos diversos serviços, mas a requerente defende que tais serviços são essenciais e diretamente relacionados ao processo produtivo, devendo ser reconhecidos como insumos.

3. Energia Elétrica: A fiscalização excluiu encargos incidentes sobre as faturas de energia elétrica, mas a requerente argumenta que tais encargos são essenciais para o consumo de energia e devem ser considerados na apuração de créditos.

4. Despesas de fretes em operações de compra e venda: A fiscalização glosou os créditos relacionados a despesas de fretes, mas a requerente argumenta que tais despesas são indispensáveis ao processo produtivo e devem ser reconhecidas como insumos.

5. Bens do ativo imobilizado: A fiscalização glosou os créditos relacionados a bens do ativo imobilizado, mas a requerente argumenta que tais bens são passíveis de crédito conforme legislação vigente.

6. Crédito Presumido – Suíno: A fiscalização discordou da base de cálculo do crédito presumido, enquanto a requerente argumenta que tem direito ao crédito presumido previsto em lei.

A requerente solicita que a Manifestação de Inconformidade seja acolhida para reformar o Despacho Decisório em análise, revertendo as glosas efetuadas. Ao longo da Manifestação de Inconformidade, são citadas decisões do CARF e decisões judiciais para embasar as alegações.

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade da recorrente, para garantir parte do direito ao crédito pleiteado.

Inconformada com a r. decisão acima mencionada a recorrente interpôs o recurso voluntário onde reprisa os argumentos trazidos em manifestação de inconformidade.

Eis o relatório

Naquela oportunidade o julgamento foi convertido em diligência, tendo sido determinado o seguinte:

Como relatado o presente processo trata de direito creditório pleiteado no Pedido de Ressarcimento – PER nº 16454.12480.261114.1.5.19-6304 de crédito de Cofins com incidência não-cumulativa no montante de R\$ 5.718.572,30, relativo ao 3º trimestre de 2014.

Ainda conforme o relato, a análise foi iniciada em razão de uma liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 5012243-57.2015.4.04.7002/PR, que abarca inumeros pedidos de ressarcimento semelhantes guardando diferenças no que diz respeito ao período de apuração e valores.

Ressalta que no processo ainda há a indicação de outro processo judicial, além de emissão de ordens bancárias, determinando o depósito de valores em favor da recorrente Frimesa, relacionados aos créditos discutidos no presente processo.

Por derradeiro, temos ainda a indicação de novo procedimento judicial, agora de n. 5008320-09.2018.4.04.7005, determinando a atualização monetária dos créditos pela taxa SELIC, bem como a abstenção de compensação de ofício por parte do Fisco Federal. (e-fls 1387).

Neste contexto, é altamente provável que haja uma sobreposição entre as bases das ações judiciais instauradas pela contribuinte e os argumentos apresentados no recurso. Seguindo o princípio de jurisdição unificada, consagrado no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, é incumbência do Poder Judiciário emitir uma decisão definitiva, inclusive em assuntos de natureza administrativa, impedindo qualquer efeito decorrente de uma eventual decisão administrativa divergente em mérito.

O alcance dessa sobreposição deve ser objetivamente definido, sendo reconhecida somente quando o objeto do processo administrativo coincide verdadeiramente com o da via judicial, com a exigência fundamental da tríplice identidade entre as demandas - mesmas partes, causa de ação e pedido. Somente quando não há uma identidade total, questões distintas podem ser analisadas pelo julgador administrativo.

Portanto, não vejo viabilidade na continuação do julgamento no CARF, pois para uma resolução adequada da controvérsia é necessário que sejam esclarecidos os verdadeiros impactos do processo judicial sobre todos os créditos tributários ainda em disputa neste caso.

Assim, proponho converter o julgamento em diligência para que a unidade local possa especificar e quantificar, de maneira detalhada e objetiva, cada um dos

créditos em questão neste processo que possam estar relacionados com as ações judiciais movidas pela contribuinte, além de fornecer uma cópia completa dos processos judiciais mencionados neste voto.

Cumprida a diligência, com o relatório fiscal acostado às e-fls. 1548/1561 os autos retornaram para julgamento.

Eis o relatório.

VOTO

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso é tempestivo, atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Como relatado o presente processo trata de direito creditório pleiteado no Pedido de Ressarcimento – PER nº 16454.12480.261114.1.5.19-6304 de crédito de Cofins com incidência não-cumulativa no montante de R\$ 5.718.572,30, relativo ao 3º trimestre de 2014.

Ainda de acordo com o relato acima, o presente processo retorna para julgamento após a realização de diligência que teve por objeto a verificação de eventual conflito entre processos judiciais, que poderiam afetar o crédito que ora se discute.

O retorno da diligência foi acompanhado de relatório fiscal, que trouxe a seguinte conclusão:

30. De tais procedimentos, extraem-se as seguintes conclusões:

- além das ações judiciais consistentes nos mandados de segurança nº 5000907-85.2017.4.04.7002/PR, nº 5008320-09.2018.4.04.7005/PR e nº 5015158-35.2022.4.04.7002/PR, não foram localizados outros processos judiciais relativos aos pedidos de ressarcimento em discussão no CARF;

- na hipótese de haver deferimento, na apreciação dos recursos voluntários, de saldos de créditos então controversos dos pedidos de ressarcimento relacionados no Mandado de Segurança nº 5008320-09.2018.4.04.7005/PR, entende-se como cabível a atualização de tais saldos pela Taxa Selic a partir do 361º dia do protocolo administrativo de cada pedido;
- todavia, há de se considerar que já houve o pagamento dos valores correspondentes à correção monetária das parcelas previamente reconhecidas pela unidade local;
- não foi identificada qualquer decisão judicial que pudesse interferir no mérito do direito creditório discutido nos autos administrativos;
- há, tão somente, decisões que determinaram a análise dos pedidos de ressarcimento e de seus recursos, bem como a atualização monetária dos créditos reconhecidos;
- não foi identificada concomitância entre os objetos dos processos administrativos e judiciais;
- entende-se como possível e recomendável o prosseguimento do julgamento dos recursos no CARF.

31. Encaminhem-se os autos à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, para prosseguimento dos julgamentos e demais providências de sua alçada.

O cerne do litígio envolve o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, sendo que tal conceito já se encontra consolidado junto ao CARF/CSRF e foi pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780), julgado mediante a sistemática repetitiva. Além disso, destaca-se a importância da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, emitida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no final de setembro de 2018, a qual deve ser observada pela Administração Pública, conforme o artigo 19 da Lei 10.522/2002.

Ressalta-se por oportuno que, editadas as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 que instituíram o regime não cumulativo para o PIS e a Cofins, respectivamente, vigentes à época dos fatos geradores dos PER em discussão, foram editadas outras normas que instituíram o crédito presumido do PIS e da COFINS para a agroindústria, notadamente a lei nº 10.925/2004.

Vale ressaltar que o contribuinte recorrente não trouxe aos autos alegações ou provas, que pudessem infirmar as conclusões trazidas na decisão recorrida. Todos os argumentos trazidos no recurso voluntário, são reprises da manifestação de inconformidade que tratou dos tópicos de forma genérica, sem se ater a demonstrar de forma expressa, por exemplo, a utilização de determinado serviço em seu processo produtivo que pudesse caracterizá-lo como insumo indispensável para suas atividades.

Pois bem. Feitas estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos relacionados aos itens glosados pela fiscalização.

I – Bens utilizados como insumos

A decisão recorrida mantendo o indicado pela autoridade fiscal, acertadamente, desconsiderou os créditos básicos relacionados à aquisição de insumos provenientes de cooperativas associadas.

Já no que diz respeito aos insumos adquiridos de não associados, a decisão recorrida, levando em consideração o conceito insumo trazidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, reverteu as glosas constantes da 2014 NBCC 2 - Bens Utilizados como Insumo - X01 e X08 - Alíq Bás e Imp.xls pelo motivo “Produto não se enquadra no conceito de insumo”.

A recorrente de forma genérica argumenta que os itens mencionados são insumos essenciais ao processo produtivo, sendo indispensáveis para o adequado desenvolvimento de suas atividades.

Pois bem. Quanto às aquisições feitas junto aos associados, a Instrução Normativa SRF nº 635, de 24 de março de 2006, dispôs que:

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:

- a) mercadorias em relação as quais as contribuições sejam exigidas da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- b) álcool carburante;
- c) gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e biodiesel;
- d) produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, e alterações posteriores;
- e) máquinas e veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002;
- f) autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002;
- g) pneus novos e borracha e câmaras-de-ar das posições 40.11 e 40.13 da Tipi;
- h) embalagens destinadas ao envasamento de água, refrigerante e cerveja; e i) água, refrigerante e cerveja relacionados no art. 49 da Lei nº 10.833, de 2003;

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;

III - despesas e custos incorridos no mês, relativos a:

a) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da sociedade cooperativa;

b) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da sociedade cooperativa;

c) contraprestações de operações de arrendamento mercantil, pagas ou creditadas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;

d) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;

IV - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 2003.

§1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins sobre o valor das aquisições de bens e serviços e das despesas e custos incorridos no mês.

§2º O direito ao crédito de que trata este artigo aplica-se em relação às aquisições de bens e serviços, aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar o regime de não-cumulatividade das contribuições.

§3º Não gera direito a desconto de créditos o valor:

I - de mão-de-obra pago a pessoa física;

II - de aquisições de bens ou serviços não alcançadas pela incidência das contribuições ou sujeitas à alíquota 0 (zero); e III - de aquisições de bens ou serviços efetuadas com isenção, quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

A Instrução normativa RFB nº 1.911/2019, manteve a vedação acima mencionada, vejamos:

Art. 298. 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 art. 170;

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. 172;

III - despesas e custos incorridos no mês, relativos a:

- a) energia elétrica ou térmica consumida nos estabelecimentos da sociedade cooperativa;
- b) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da sociedade cooperativa;
- c) contraprestações de operações de arrendamento mercantil, pagas ou creditadas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples Nacional; e d) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor; e IV - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada no regime de apuração não cumulativa.

§ 1º Os créditos de que trata o caput serão apurados na forma e desde que cumpridos os requisitos estabelecidos no Capítulo I do Título IV do Livro III da Parte I.

Desta forma, considerando que as glosas mantidas dizem respeito às aquisições de bens de associados/cooperados, as glosas devem ser mantidas.

II – Serviços utilizados como insumos

No presente tópico a recorrente, novamente, de forma genérica argumenta que os itens mencionados são serviços essenciais ao processo produtivo, sendo indispensáveis para o adequado desenvolvimento de suas atividades.

Conforme se depreende da decisão recorrida, foram revertidas as glosas relacionadas aos custos com a manutenção e conservação de máquinas e equipamentos industriais e custos relacionados às atividades laboratoriais – por meio das quais se aferem aspectos ligados tanto às matérias-primas adquiridas, quanto aos produtos fabricados (antes de sua liberação para comercialização e consumo).

No mesmo sentido do tópico anterior, levando em consideração que não trouxe a recorrente aos autos alegações ou provas, que pudessem infirmar as conclusões trazidas na decisão recorrida, as demais glosas devem ser mantidas.

III – Energia

A decisão recorrida manteve a glosa realizada pela fiscalização que desconsiderou os créditos relacionados a valores referentes a taxas, multas ou encargos que não se enquadram como energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, como as taxas de

iluminação pública (COSIP) e os encargos de demanda (TUSD), além de créditos sobre faturas de energia elétrica emitidas em nome de outras pessoas jurídicas.

A recorrente argumenta que a disponibilização de energia elétrica aos consumidores só é possível mediante a contratação da sua disponibilidade, e que esses valores são tributados pelo PIS e pela COFINS, como parte de um contrato de demanda firmado com a Companhia de energia elétrica. Para ela, a exclusão desses créditos seria uma violação ao princípio da não cumulatividade, dado que o serviço fornecido é essencial e constitui um insumo direto para suas atividades.

Ao contrário da fiscalização, interpreto que, também em relação aos valores de transmissão e distribuição da energia elétrica, devem ser reconhecidos os créditos.

Atento à redação do inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, segundo o qual os créditos em questão são calculados em relação à "energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica", e levando em conta que não se trata de benefício fiscal, considero que todos os gastos com energia elétrica, seja a adquirida de concessionárias ou a produzida por conta própria e, posteriormente, transmitida e distribuída para consumo nos estabelecimentos da pessoa jurídica, dão direito a crédito.

Não há, no inciso III em comento, a limitação vista pela fiscalização. Penso que, se o legislador quisesse limitar o crédito apenas à energia elétrica adquirida de concessionária (sem abranger a gerada em unidade própria), deveria deixar expressa tal limitação. Ou, então, diria que, na hipótese de produção própria de energia elétrica, os créditos não seriam admitidos, em vez de adotar a redação mais abrangente do inciso III ("energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica"). Contudo, o certo é que não há, na legislação que rege a não-cumulatividade do PIS e Cofins, qualquer vedação para que, em vez da aquisição direta de energia elétrica, o contribuinte prefira contratar a transmissão e distribuição, que certamente serão mais baratas.

Para a consecução de seus objetivos sociais, as empresas de grande porte, como é o caso da recorrente, necessitam de elevado e ininterrupto fornecimento de energia elétrica. Por essa razão, mantêm com as concessionárias de energia elétrica contratos de fornecimento de energia e reserva de potência, genericamente conhecidos como Contrato de Reserva de Demanda, que têm por objetivo garantir a disponibilização de potência (kW) suficiente para que os sistemas não sofram colapso e, concomitantemente, recompensam a concessionária pela disponibilidade dessa determinada potência ao consumidor.

A demanda contratada é definida pela Resolução Normativa ANEEL nº 414, de 9 de setembro de 2010, nos seguintes termos:

Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições:

(...)XXI – demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme

valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW);

A reserva objeto dos contratos é de potência (kW), que é utilizada apenas para o consumo de energia. Efetivamente, a reserva não corresponde à própria energia a ser consumida.

De acordo com a Nota Técnica da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) nº 554, de 05.12.2006, o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão, assim como o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição, são encargos pagos pelos usuários dos sistemas de transmissão e distribuição, com base na Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão (TUST) e na Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD), respectivamente, em função da obrigatória formalização do Contrato de Uso do Sistema de Transmissão/Distribuição (CUST/CUSD), nos termos do art. 9º da Lei nº 9.648, de 27.05.1998.

Nesse sentido, uma vez que a contratação da demanda de potência e do uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia é necessária e, nos termos da legislação setorial, obrigatória, as despesas realizadas a título de Encargo de Uso da Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão e/ou Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição não podem ser dissociadas da energia propriamente dita, consumida na produção da empresa.

Portanto, independentemente de as despesas efetuadas com a contratação da demanda de potência e com a transmissão de energia elétrica serem relativas à energia produzida pelo contribuinte ou à energia adquirida de terceiros, elas são passíveis de creditamento, podendo ser descontadas da contribuição para o PIS ou da Cofins não-cumulativa apurada.

Assim deve ser revertida a glosa para permitir o creditamento dos custos com demanda contratada de energia elétrica e encargos de conexão.

IV – Crédito presumido suíno

De acordo com o Parecer Fiscal, para mercadorias cujo processo industrial utiliza insumos classificados na posição 01.03, mencionada no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, mas que não constam no caput do art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, o montante do crédito presumido foi calculado aplicando-se 35% das alíquotas previstas no art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, conforme o inciso III do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

A recorrente, por sua vez, alega ter direito ao crédito presumido de 60%, conforme o previsto no § 3º, inciso I, do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, argumento reforçado pela Lei nº 12.865/2013, que incluiu o § 10º para esclarecer que esse percentual de 60% se aplica a todos os insumos utilizados na industrialização dos produtos mencionados no caput do art. 8º, inclusive aqueles que originaram os créditos apropriados.

Agora, vejamos o que estabelece o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 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.

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

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);(Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013).

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

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;(Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)II -(Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.(Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)IV - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do art. 2ºda Lei no10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2ºda Lei no10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in

natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A; (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)V - 20% (vinte por cento) daquela prevista no caput do art. 2ºda Lei no10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2ºda Lei no10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A.(Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1ºdeste artigo o aproveitamento:

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

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

§ 5ºRelativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1ºdeste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

§ 6º (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

§ 7º (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

§ 8º (Vide Medida Provisória nº 552, de 2011)(Vide Decreto Legislativo nº 247, de 2012)

§ 9º (Vide Medida Provisória nº 556, de 2011)(Produção de efeito)Sem eficácia

§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013)

A análise dos dispositivos em questão demonstra que a legislação permite que pessoas jurídicas, incluindo cooperativas, que produzem mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos e códigos da NCM mencionados no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, possam deduzir crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

O § 3º do mesmo artigo determina que o montante do crédito presumido deve ser calculado sobre o valor das aquisições, aplicando-se as seguintes alíquotas:

- Inciso I: 60% da alíquota prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637/2002 e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833/2003, para produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4 (exceto leite in natura), 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, bem como para misturas ou preparações de gorduras ou óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.

- Inciso III: 35% da alíquota mencionada no caput do art. 2º da Lei nº 10.637/2002 e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833/2003, aplicável aos demais produtos.

Até o advento da Lei nº 12.865/2013, a definição do percentual aplicável sobre o valor dos insumos adquiridos, para cálculo do Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial, era um tema bastante controverso. O montante do crédito, de acordo com o texto legal, deve ser

obtido aplicando-se percentuais variáveis sobre as alíquotas básicas do PIS e da Cofins, incidentes sobre o valor dos insumos adquiridos.

O problema surgia ao determinar que o percentual varia em função dos produtos descritos nos incisos da lei, sem deixar claro se esses produtos referem-se às matérias-primas adquiridas para a produção do produto final ou ao próprio produto final. Se a norma especifica que o crédito deve ser calculado aplicando-se alíquotas variáveis sobre o valor do produto adquirido, é razoável entender que o "produto" mencionado se refere ao insumo adquirido e não ao produto final agroindustrial descrito no caput do artigo.

Contudo, o artigo 33 da Lei nº 12.865/13 veio esclarecer, de forma interpretativa, qual percentual deve ser aplicado na aquisição de quaisquer insumos utilizados na fabricação de produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, bem como nas misturas ou preparações de gorduras ou óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.

O artigo 33 da Lei nº 12.865/13 altera o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, nos seguintes termos:

“Art. 8º (..)

§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º , o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos.” (NR)

Nesse contexto, importante ainda trazer o excerto da Súmula CARF nº 157, lavrada nos seguintes termos:

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Com essas razões voto por dar provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte no que concerne ao percentual aplicado no cálculo do crédito presumido da atividade agroindustrial.

V – Despesas com fretes em operações de compra e venda e bens do ativo imobilizado

Para a recorrente, as matérias objeto do presente tópico, não foram objeto de análise por parte da decisão recorrida.

Entretanto, devemos lembrar que a recorrente não trouxe aos autos alegações ou provas, que pudessem infirmar as conclusões trazidas na decisão recorrida. Todos os argumentos trazidos no recurso voluntário, são reprises da manifestação de inconformidade que tratou dos tópicos de forma genérica, sem se ater a demonstrar de forma expressa, por exemplo, a utilização

de determinado serviço em seu processo produtivo que pudesse caracterizá-lo como insumo indispensável para suas atividades.

Mesmo que de forma reduzida, o acórdão da DRJ tratou dos temas, observe-se:

Quanto ao item “g” (*Despesa de Frete em operações de compra e venda*), em que pese a fiscalização efetuar glosas de despesas específicas, a Manifestante traz um inconformismo genérico no sentido de que “tais despesas são indispensáveis ao processo produtivo, ou seja, são necessárias para as atividades da ora requerente e, desta forma, se enquadram no conceito de insumo”.

No item “h” – Bens do Ativo Imobilizado, a interessada novamente traz inconformismo geral no qual defende que as leis autorizam a tomada de créditos sendo indevida as glosas pelos motivos apontados pela fiscalização.

Conforme se observa, não há qualquer indicação por parte da recorrente, de forma expressa e pormenorizada, de como seriam essenciais ou relevantes tais itens, para o desenvolvimento de suas atividades.

Vale ressaltar que aqui estamos diante de créditos requeridos pela contribuinte e, por tais razões, devem ser devidamente individualizados e indicada a sua aplicação ao processo produtivo, sendo certo que devem ser acompanhados de provas que evidenciem o afirmado pela recorrente.

Com relação à prova dos fatos e ao ônus da prova, os artigos 36 da Lei nº 9.784/99 e 373, inciso I, do Código de Processo Civil estabelecem que cabe à Recorrente, como autora do processo administrativo, o ônus de demonstrar o direito que está pleiteando.

Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 373 do Código de Processo Civil.

O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

É relevante destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado sobre a divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu

ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil”.

Pela ausência de apresentação de qualquer elemento que poderia modificar ou extinguir a decisão de primeira instância, a mesma deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

VI – Conclusão

Por todo o acima exposto, voto em dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar a aplicação do percentual de 60% no cálculo do crédito presumido de atividade agroindustrial e para reverter a glosa sobre créditos apurados sobre a TUSD.

Eis o meu voto.

Assinado Digitalmente

José Renato Pereira de Deus