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

| | |
|---|---|
| **PROCESSO** | **12571.720339/2012-82** |
| **ACÓRDÃO** | 3302-014.542 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| **SESSÃO DE** | 18 de junho de 2024 |
| **RECURSO** | VOLUNTÁRIO |
| **RECORRENTE** | FRISIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL (EX- BATAVO COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL) |
| **RECORRIDA** | FAZENDA NACIONAL |

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. SOCIEDADES COOPERATIVAS. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. ATO COOPERADO.

Conforme entendimento pacífico do Poder Judiciário, as exclusões da base de cálculo das contribuições, permitidas pelo art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e pelo art. 17 da Lei nº 10.684/2003, não se enquadram como uma "isenção parcial" nem como hipótese de "não incidência tributária". Não é possível apurar créditos relacionados a estes valores recebidos pelas sociedades cooperativas, porém excluídos da base de cálculo, tornando inaplicável ao caso o art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

O contribuinte não faz jus a créditos da não cumulatividade sobre os custos de aquisição incorridos nos atos cooperativos típicos (aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais), da mesma forma que não deve incluir os valores referentes a estas operações no cálculo do rateio dos créditos, tendo em vista que o ato cooperativo típico não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, conforme preceitua o art. 79 da Lei 5.764/71 e já decidido no REsp nº 1.141.667/RS. Logo, não gera "receitas de vendas" mas meros ingressos financeiros.

Aplicação imediata e direta da tese fixada no REsp nº 1.141.667/RS: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas. Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, nos termos da lei nº 10.833/2003.

DOCUMENTO VALIDADO

DIREITO DE CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÃO DE SEMENTES E MUDAS. TRIBUTAÇÃO À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL.

Nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711/2003.

A Lei nº 10.711/2003 não estabelece como requisito para fruição do benefício fiscal a indicação de "registro das sementes" na nota fiscal, mas sim o número de inscrição do produtor no RENASEM.

O descumprimento de qualquer dos requisitos previstos na Lei nº 10.711/2003 torna a respectiva operação comercial, bem como fornecedores e adquirentes, sujeitos às penalidades e responsabilidades previstas na legislação, e não autoriza a tomada de crédito das contribuições.

BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS. IPI RECUPERÁVEL.

O IPI, quando recuperável, não compõe o custo de aquisição e, portanto, não integra a base de cálculo dos créditos das contribuições. O fato do IPI ser recuperável não depende do tratamento a ele conferido pelo contribuinte, mas sim do que fora estabelecido pela legislação, pois a lei não exclui o "IPI efetivamente recuperado", mas sim o "IPI recuperável".

A lei confere ao contribuinte o direito a recuperar esse valor de IPI na aquisição de insumos; se o contribuinte opta por não faze-lo, isso não altera a natureza jurídica do tributo. Tem o contribuinte direito de pleitear a restituição do IPI pago a maior por conta de não ter, eventualmente, escriturado a crédito o IPI incidente em suas aquisições, desde que dentro do prazo prescricional.

BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS. ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ICMS-ST).

O ICMS-ST não é tributado pelas contribuições, pois não se configura como receita do substituto tributário, que age como mero arrecadador/intermediário do ICMS devido pelo substituído, para repassá-lo ao Estado.

Se não houve tributação na etapa anterior, não há como considerar esta parcela do custo de aquisição no cálculo dos créditos da não-cumulatividade. Nesse sentido é a posição pacífica da 2ª Turma do STJ.

DOCUMENTO VALIDADO

CONCEITO DE INSUMOS. MATERIAIS DE EMBALAGEM.

Os sacos de polipropileno são essenciais à atividade econômica de fabricação e comercialização de ração animal, na medida em que são utilizados como embalagem deste produto.

CONCEITO DE INSUMOS. LENHA. ENERGIA TÉRMICA. BENS PARA REVENDA.

A lenha utilizada para alimentar as caldeiras que produzirão vapor para secagem de grãos pode ser classificada como insumo do processo de obtenção de grãos secos para armazenagem ou como energia térmica, gerando créditos das contribuições, desde que não seja adquirida de pessoas físicas.

CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS.

Os serviços de corte e baldeação de lenhas, realizados nas florestas, são essenciais e relevantes para o processo produtivo de obtenção de lenha para alimentar as caldeiras que irão gerar vapor para secagem dos grãos.

CRÉDITO. FRETE ENTRE A COOPERATIVA E OS COOPERADOS.

A remessa de produtos entre a cooperativa e seus cooperados, com a utilização de frete contratado junto a terceiros não cooperados, tem natureza jurídica de ato cooperativo típico, ou seja, não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, logo não há incidência das contribuições, nos termos do quanto decidido no julgamento do REsp 1.141.667/RS, julgado sob o rito previsto para os recursos repetitivos.

O frete entre a cooperativa e seus cooperados não pode ser considerado como insumo da cooperativa, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois este dispositivo legal trata da prestação de serviços e da produção de bens destinados à venda, que é operação de mercado, com natureza jurídica distinta do ato cooperativo típico.

Inaplicável, na espécie, a hipótese do inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03, que trata de frete na operação de venda, uma vez que não ocorreu venda alguma, mas tão somente uma operação entre cooperados e cooperativa, ato cooperativo típico.

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

É cabível a tomada de créditos sobre encargos de depreciação de itens como balanças, costuradora, carro plataforma, máquinas de limpeza, sistema de captação, filtros de impurezas, secadores e transportadoras, utilizados em estabelecimentos onde é feita a secagem de grãos, desde

DOCUMENTO VALIDADO

que não tenham sido adquiridos de pessoas físicas ou não sejam bens usados.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em (i) rejeitar a preliminar de "nulidade do acórdão da DRJ por ausência de motivação" e, (ii) no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos referentes a (ii.1) material de embalagens e etiquetas; (ii.2) aquisição de lenha de pessoas jurídicas, exceto em relação ao creditamento sobre notas fiscais de emissão da própria contribuinte; (ii.3) serviços aplicados nas fazendas de lenha; (ii.4) fretes nas operações de venda para terceiros não cooperados/associados e/ou que não se caracterizam como cooperativas; e (ii.5) encargos de depreciação, exceto aqueles relacionados à aquisição de bens usados, adquiridos de pessoas físicas ou de código nº 10844, 10915 e 11149/11193.

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se do Pedido de Ressarcimento nº 21204.30721.180311.1.1.10-0076 (fls. 2/6), no valor de R$ 74.029,40, referente a créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep relativos a mercado interno, auferidos no 1º trimestre de 2009.

O fundamento para o indeferimento de parte do crédito pleiteado foi exposto no referido despacho decisório, e decorre de glosas de créditos sobre (i) aquisições de bens para revenda, (ii) aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos, (iii) despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, (iv) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado; bem como em razão da reapuração feita pela fiscalização do índice de rateio proporcional aplicado aos custos, despesas e encargos comuns (relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total).

A decisão contida no Despacho Decisório foi exarada nos seguintes termos, em síntese:

RESUMO DO CRÉDITO

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> O contribuinte apurou um crédito total, conforme Dacon, no valor de R$267.870,33 tendo descontado o valor referente ao PIS a pagar no montante de R$82.532,90, resultando em um crédito total de R$ 185.337,43.
>
> Em virtude das glosas o montante do crédito apurado pelo contribuinte teve uma redução no valor de R$ 50.457,15, sendo apurado um montante no trimestre de R$217.413,18. Considerando o saldo do crédito de aquisição no mercado interno, no valor de R$ 505.056,39, referente ao trimestre anterior, conforme demonstrativo acima, e após as devidas deduções da própria contribuição a pagar, no montante de R$82.532,90, temos um saldo remanescente ao final do trimestre, no valor de R$639.936,67, sendo que R$ 600.500,39, a título de mercado interno tributado, sendo o mesmo passível de compensação somente com débitos da própria contribuição para o PIS; e R$39.436,28 a título de mercado interno não tributado, em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção, ou suspensão das contribuições, passível de ressarcimento/compensação.
>
> 3. DECISÃO
>
> Com base no parecer retro, que aprovo, faço uso da competência delegada pela Portaria DRF/PTG n° 21, de 11 de abril de 2011, publicada no Diário Oficial da União — DOU — no dia 12 de abril de 2011, para deferir parcialmente o direito creditório referente ao pedido de ressarcimento da contribuição para o PIS não cumulativo, mercado interno não tributado, do 1° trimestre de 2009, no valor de R$39.436,28 (Trinta e nove mil quatrocentos e trinta e seis reais e vinte e oito centavos)), sem atualização monetária, conforme disposto no § 5º do art. 83 da IN/SRF n° 1300/2012, bem como para homologar as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Regularmente cientificada, a empresa apresentou MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE às fls. 520/562. Em julgamento datado de 27/05/2019, a DRJ-Ribeirão Preto (DRJ-RPO) exarou o Acórdão nº 14-95.203, às fls. 642/663, através do qual, por unanimidade de votos, **julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade**, com a seguinte Ementa:

> RESSARCIMENTO. RATEIO. MERCADO INTERNO NÃO TRIBUTADO.
>
> Para a apuração do índice de rateio no caso de ressarcimento, as exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito segundo o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não podem ser consideradas como se fossem relativas a receitas do mercado interno não tributadas.
>
> INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO.
>
> Somente há que se falar em insumos para geração de créditos a descontar na apuração da Cofins devida segundo a modalidade não cumulativa quando se tratar de bem que integre o processo produtivo ou de fabricação.
>
> IPI. RECUPERÁVEL. CRÉDITO.

O valor do IPI incidente na aquisição quando recuperável não integra o valor do custo dos bens para efeito de apuração de créditos a descontar no cálculo da Cofins devida segundo a modalidade não cumulativa, ainda que, no caso concreto, a contribuinte opte por não aproveitar o crédito relativo a esse imposto.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

No cálculo da Cofins devida segundo a modalidade não cumulativa, a contribuinte não pode descontar créditos apurados sobre a parcela do ICMS-Substituição.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova do crédito tributário pleiteado em pedido de ressarcimento é da contribuinte.

FRETE. TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS. CRÉDITO.

Despesas com fretes relacionados ao transporte entre estabelecimentos da contribuinte não dão direito a crédito na apuração da Cofins sob a modalidade não cumulativa.

CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO.

O desconto de créditos no cálculo da Cofins não cumulativa decorrentes de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado só é possível quando esses bens são adquiridos novos e utilizados na produção dos bens destinados à venda, na prestação de serviços ou para locação a terceiros.

CRÉDITO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO BEM ADQUIRIDO. NOTA FISCAL.

Para a análise do cabimento ou não do desconto de crédito na apuração da Cofins devida sob a modalidade não cumulativa, a classificação fiscal do bem adquirido a ser considerada é sempre a que consta na nota fiscal.

O contribuinte, **tendo tomado ciência da decisão da DRJ em 03/12/2020** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 669), **apresentou Recurso Voluntário em 16/12/2020**, às fls. 672/732.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

**I - ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

**II – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Sustenta o recorrente que, apesar de ter cumprido com seu ônus de apresentar provas do seu direito ao crédito, os julgadores de piso mantiveram o indeferimento parcial sob a alegação de carência probatória. Em seu entender, a DRJ não analisou os documentos juntados aos autos e, assim, seria evidente a ausência de motivação na decisão, com a sua consequente nulidade. Apresenta os seguintes fundamentos, em apertada síntese:

> Em outras palavras: houve vasta dilação probatória, pela qual se gerou justa e fundada expectativa à Recorrente de que seu direito de crédito estava devidamente comprovado nos autos, pois grande parte da documentação foi exigida pela própria Ilma. autoridade administrativa, por duas ocasiões, somada a diligências na própria sede da empresa.
>
> Logo, os fundamentos do acórdão recorrido teriam cabimento, quando muito, nas hipóteses em que o contribuinte, mesmo devidamente intimado, se nega ao fornecimento de informações e documentos, o que, repita-se, não resta configurado no presente caso.
>
> O que se infere no presente caso, portanto, é uma mera recusa dos Ilmos. julgadores de primeira instância de analisarem as provas produzidas nos autos, que asseguravam o direito de crédito da Recorrente, sob o pretexto da alegada ausência de prova nos autos.
>
> Ora, uma vez apresentada a documentação exigida, caberia à Administração Pública a análise da documentação fiscal alusiva ao direito creditório da Recorrente, ainda que por amostragem, deferindo-o acaso constatada a conformidade do pedido com a sistemática da não-cumulatividade particular das contribuições sociais.
>
> Em não tendo agido desse modo, a decisão recorrida violou as normas contidas no artigo 31 do Decreto n.º 70.235/72 e artigos 2.º e 50 da Lei 9.784/99, que convergem, necessariamente, com a máxima contida no art. 93, IX da CF/88. E a deferência obrigatória à regra de motivação das decisões é preceito inafastável no âmbito processual administrativo, como bem ressalta a doutrina nacional:
>
> (...)
>
> Assim, comprovada a ausência de motivação da decisão objurgada, impõe-se a decretação de nulidade do acórdão recorrido por vício material, de sorte que seja confirmada, via de consequência, a higidez do crédito que se pretende ver ressarcido.

Vejamos os motivos apresentados no acórdão da DRJ para negar provimento à Manifestação de Inconformidade:

> A solução de consulta mencionada pela contribuinte foi juntada aos autos às fls. 639/650, e de sua leitura se percebe que, não obstante todo o arrazoado ali tecido, em nenhum momento ela vinculou expressamente ao art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, os valores relativos às receitas de revenda de bens a associados e a receita de prestação de serviços aos associados. De igual modo, em nenhum

DOCUMENTO VALIDADO

momento essa solução de consulta tratou da possibilidade de ressarcimento dos créditos e muito menos da forma de rateio cabível. Veja-se a sua conclusão:

(...)

Por outro lado, a Solução de Consulta Cosit nº 65, de 10 de março de 2014, deixou estabelecido que as exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas.

Por sua vez, o Parecer PGFN/CAT nº 1425/2014, comentando o entendimento dessa solução de consulta da Cosit, assim dispôs:

(...)

Desse entendimento da Coordenação Geral de Tributação deflui que, **para a apuração do índice de rateio, não há como considerar nenhuma das exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito segundo o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, como se fossem relativas a receitas do mercado interno não tributadas**.

(...)

Diante disso, não há reparos a ser feito no método de rateio adotado pelo auditor-fiscal para apropriação dos créditos.

Com relação à glosa de créditos decorrentes da aquisição de sementes, a contribuinte alega que o auditor-fiscal não teria se manifestado sobre a exigência de registro para que essas aquisições se sujeitem à alíquota zero, nos termos do inciso III do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004:

(...)

Contudo, **a manifestante não trouxe aos autos nenhum documento que corroborasse sua alegação de que somente se apropriou de créditos referentes a aquisições de sementes não certificadas**.

(...)

Por outro lado, **as notas fiscais juntadas às fls. 216/219 demonstram que, ao contrário do que afirma a manifestante, ela apropriou sim créditos decorrentes de sementes registradas no Sistema Nacional de Sementes e Mudas**, pois na descrição do produto nesses documentos consta o respectivo número no Registro Nacional de Sementes e Mudas – Renasem.

Desse modo, conclui-se que não merece nenhum reparo o procedimento do auditor-fiscal ao glosar os créditos relativos às aquisições de sementes, uma vez que esses produtos estão sujeitos à alíquota zero da contribuição.

**Ressalte-se que a manifestante nada contrapôs especificamente em relação às glosas de créditos decorrente de outros bens sujeitos à alíquota zero, não havendo, pois, litígio em relação a elas**.

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

No que tange aos materiais de embalagem, a manifestante alega que os sacos de polipropileno seriam essenciais não apenas para a armazenagem, mas também para a consecução da atividade de venda, razão pela qual, segundo ela, sua aquisição deveria gerar direito ao desconto de crédito na apuração da contribuição devida. Para ela, a classificação da embalagem como destinada a transporte ou ao aformoseamento do produto nada importa para fins de seu enquadramento enquanto insumo.

Contudo, conforme acima dito, os critérios da essencialidade e da relevância são aplicados para a determinação dos insumos no processo produtivo. E a distinção entre embalagem de transporte e de apresentação do produto é necessária justamente para definir se ela integra ou não o processo produtivo.

No caso concreto, **os materiais de embalagem cujos créditos foram glosados são utilizados para transporte da mercadoria e, portanto, não integram o processo produtivo porque são utilizadas após o término deste** e, por isso, não podem ser enquadrados como insumo, não importando que sejam essenciais a etapas posteriores. Logo, sua aquisição não gera direito a desconto de créditos.

**Quanto à lenha, foram dois os motivos da glosa do auditor-fiscal**:

1. ela é utilizada indiretamente no processo de fabricação da ração, o que contraria o disposto na Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004; e

2. ela é utilizada na atividade de cerealista exercida pela contribuinte, atividade essa que não se enquadra como industrialização.

O primeiro motivo deve ser afastado em face do conceito de insumo estabelecido pelo STJ, uma vez que, embora aplicada indiretamente, a lenha utilizada na alimentação das caldeiras que geram vapor para redução de possíveis micro-organismos é essencial ao processo produtivo, pois a sua falta priva a ração produzida da necessária qualidade.

**Todavia, o segundo motivo, que não foi diretamente contestado pela manifestante, permanece válido, ou seja, a aquisição de lenha utilizada na atividade de cerealista exercida pela contribuinte não pode gerar direito a desconto de créditos, pois essa atividade não se enquadra como industrialização**, razão pela qual não há que se falar em insumos. Noutros termos, só se pode falar em insumos quando se trata de processo produtivo, e, como a atividade de cerealista não envolve nenhum processo produtivo ou de fabricação, a lenha utilizada simplesmente para secar os grãos que serão revendidos não pode gerar direito a desconto de créditos na apuração da contribuição devida.

Diante disso, e tendo em conta que **os documentos carreados aos autos não permitem fazer a necessária distinção entre as finalidades da lenha adquirida**, não há como acatar as alegações da contribuinte, devendo ser mantidas as glosas efetuadas pelo auditor-fiscal de todo o crédito decorrente da aquisição de lenha.

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

Esclareça-se, ainda, que o argumento do auditor-fiscal de que **parte dos créditos vinculados a lenha se referem a notas fiscais que possivelmente representariam aquisições de pessoas físicas**, pois esses documentos foram emitidos pela própria manifestante, apenas dão mais força ao entendimento de que as glosas deviam ser efetuadas. Por isso, mesmo que não fossem aquisições de pessoas físicas, as glosas ainda deveriam ser mantidas.

Ademais, também nesse caso o ônus da prova caberia à contribuinte, isto é, ela deveria comprovar que as compras relativas às notas fiscais por ela própria emitidas foram efetivadas de pessoas jurídicas.

**O mesmo entendimento acima é aplicado à questão das glosas referentes a despesas com à prestação de serviço de corte e baldeação de lenhas**, porque, também em relação a esses custos, seria preciso fazer a distinção entre as finalidades da lenha, uma vez que, como visto, se ela for utilizada na atividade de cerealista não gera direito a desconto de créditos na apuração da contribuição devida.

Dessa forma, também nesse ponto, devem ser mantidas as glosas efetuadas pelo auditor-fiscal.

**Diga-se que a manifestante nada contrapôs à glosa de aquisições com alíquota zero**.

**No que se refere ao Imposto sobre Produtos Industrializados**, o § 3º, inciso I, do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, estabelece que esse tributo incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens para a apuração de créditos a descontar na apuração da contribuição devida:

(...)

A manifestante alega que, por mais que, em regra, o IPI seja recuperável, ele sempre foi tratado, por ela, como não recuperável, pois não teria escriturado nenhum crédito relativo a esse imposto.

O equívoco da contribuinte é entender que a vedação do inciso I do § 3º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, diria respeito a imposto recuperado, e como, segundo ela, essa recuperação não ocorria, ela poderia apurar créditos sobre o valor desse tributo.

Contudo, a redação desse inciso deixa claro que essa vedação se reporta a imposto recuperável, isto é, aqui se diz respeito à natureza do imposto de ser recuperável, nada dizendo da efetiva recuperação ou não em cada caso concreto.

Por essa razão, **a manifestante não aproveitar os créditos de IPI a que tem direito não altera o fato de que esse imposto, no presente caso, é recuperável, como aliás ela própria reconhece quando afirma que essa é a regra**.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

**No que diz respeito ao ICMS-Substituição**, a Solução de Consulta nº 106, de 2014, da Coordenação Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Cosit) já estabeleceu o entendimento de que **esse imposto não integra o valor das aquisições de mercadorias, razão pela qual a pessoa jurídica não pode descontar créditos na apuração da contribuição devida**. Veja-se a ementa dessa solução de consulta:

(...)

**Em relação aos fretes referentes a transporte entre as filiais da contribuinte**, diga-se que a Solução de Divergência nº 2, de 24/01/2001, da Cosit, já estabeleceu que essas despesas não dão direito a desconto de créditos na apuração da contribuição devida:

(...)

Note-se que **a manifestante nada contrapôs especificamente contra as glosas de créditos decorrentes de fretes em razão do transporte se caracterizar como atos cooperativos**, que não implicam operação de mercado, não havendo, pois, litígio sobre essa questão.

**Por fim, quanto aos bens do ativo imobilizado**, o art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe:

(...)

No caso concreto, o auditor-fiscal glosou créditos de depreciação relativos a máquinas e equipamentos que não se encontram em unidades produtoras da contribuinte. **A glosa efetuada foi descrita expressamente no despacho decisório como se referindo apenas a unidades não produtoras**, o que demonstra a improcedência da alegação da manifestante de que ela atingiria eventualmente bens alocados na fábrica de rações.

Portanto, mais uma vez correto o procedimento do auditor-fiscal, já que esses bens não se enquadram na hipótese do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, porque não são utilizados na produção de bens destinados à venda.

**Com referência à aquisição de bens usados** que foram incorporados ao ativo imobilizado, a Instrução Normativa SRF nº 457, de 17 de outubro de 2004, que disciplinou a utilização de créditos calculados em relação a encargos de depreciação, dispôs expressamente que **é vedada a utilização de créditos nessa hipótese**:

(...)

A razão desse entendimento é o fato de que o § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Veja-se que a Solução de Consulta nº 196, de 08/06/2009, da Superintendência Regional da Secretaria da Receita Federal do Brasil – 8ª Região Fiscal, citada pela

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> manifestante, trata de caso diverso do presente, ou seja, de depreciação de bens adquiridos para locação a terceiros, atividade essa que não é exercida pela interessada. **E mesmo nesse caso, se os bens adquiridos para locação a terceiros forem usados, não dão direito à apuração de créditos**.
>
> Esclareça-se, ainda, que, **ao contrário do que parece crer a manifestante, os bens imobilizados vendidos pela Com. Ind. Brasileiras Coimbra S.A. não sofreram a incidência da contribuição, pois, nos termos do § 3º, inciso II, do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, as receitas não operacionais decorrentes da venda de ativo permanente não integram a base de cálculo**:
>
> (...)
>
> Assim, verifica-se que agiu corretamente o auditor-fiscal ao glosar os valores decorrentes de depreciações relativas a bens adquiridos usados.
>
> **No tocante aos bens do imobilizado adquiridos de pessoas físicas, a interessada nada contrapôs em sua manifestação de inconformidade, não havendo, pois, litígio quanto a essa questão**.
>
> **Em relação aos itens do imobilizado denominados "Cláudio", o auditor-fiscal efetuou a glosa decorrente da depreciação deles porque a contribuinte não logrou definir a composição/descrição dos itens de cada código dos bens**.
>
> Nesse ponto específico, a manifestante alegou que não existiria nenhum dispositivo legal que a obrigasse a demonstrar individualizadamente os custos incorridos na edificação.
>
> Não obstante não haja na legislação determinação expressa para que se demonstre os custos individuais incorridos em edificação, essa demonstração é necessária para que se comprove o valor da edificação e se faça jus ao desconto de créditos decorrentes de sua depreciação.
>
> **Com efeito, a simples atribuição de um valor total a uma edificação, sem a descrição e comprovação dos custos que compuseram esse valor, não pode ser aceita como prova do direito ao crédito decorrente da depreciação**. Como alhures dito, a escrituração da contribuinte deve estar fundamentada em documentos que comprovem as operações registradas. No caso, o valor das edificações deve ser escriturado com a discriminação individualizada dos seus custos, devidamente fundamentados em documentos. Se a contribuinte escriturou corretamente os custos das edificações, poderia tê-los descritos de forma individualizada, para demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, o que não logrou fazer.
>
> Assim, novamente conclui-se pela correção do procedimento do auditor-fiscal ao efetuar as glosas.

Conforme se extrai dos excertos acima transcritos, houve uma extensa fundamentação da decisão *a quo*, na qual todos os argumentos apresentados pelo recorrente foram analisados e julgados, embora não com o resultado desejado pelo contribuinte. O ponto

central de cada motivo para a manutenção do indeferimento parcial foi negritado, para uma melhor identificação, e facilmente se observa que quase todas as razões de decidir foram embasadas em questões de direito, e não em questões de fato, relacionadas a carência probatória.

Mesmo quando o colegiado identificou uma ausência de produção de provas, ou produção insuficiente, mantinha a glosa com base também em um argumento "de direito", ou descrevia a prova apresentada, demonstrando que os documentos juntados faziam prova contrária ao que pretendia o recorrente, como, por exemplo, no caso das sementes, onde a decisão expressamente consignou que "*as notas fiscais juntadas às fls. 216/219 demonstram que, ao contrário do que afirma a manifestante, ela apropriou sim créditos decorrentes de sementes registradas no Sistema Nacional de Sementes e Mudas*".

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de "nulidade do acórdão da DRJ por ausência de motivação".

**III – DA COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO GLOSADO – APLICAÇÃO AO CASO DA SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 342/2010**

Alega o recorrente que fez constar em sua apuração a rubrica "Receitas da Solução de Consulta", relacionadas à Solução de Consulta nº 342/2010, pela qual a Receita Federal lhe garantiu o enquadramento de parte de suas receitas decorrentes de ato cooperado como isentas. Afirma que a referida consulta teve por objetivo esclarecer à Recorrente quanto à possibilidade de **equiparar à isenção as receitas decorrentes do ato cooperado, nos termos dos art. 17 da Lei n.º 11.033/2004** e art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

O objetivo do contribuinte neste tópico, ao defender a equiparação das receitas decorrentes do ato cooperado à isenção, nos termos dos art. 17 da Lei n.º 11.033/2004, é garantir o seu cálculo de rateio original, permitindo assim um maior percentual de créditos passíveis de ressarcimento, tendo em vista que o Despacho Decisório contestou esse cálculo nos seguintes termos:

> Na apresentação do rateio utilizado no preenchimento da DACON **a contribuinte considerou as receitas da revenda de bens a associados e receita da prestação de serviços aos associados**, conforme quadro abaixo:
>
> (...)
>
> Em relação as receitas de prestação de serviços a própria empresa considera como custos dos serviços prestados as receitas da prestação de serviços aos associados e armazenagem de produção do associado (quadro acima), conforme consta nos arquivos digitais Base NF xx-2009: "*Por se tratar de rateio de custos dos serviços prestados e não prestação de serviços, **a Cooperativa não emite notas fiscais**, sendo que estes valores estão registrados em contas contábeis especificas como segue*".
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> Efetuadas às adequações retro mencionadas, a apuração dos créditos passa a ser a seguinte:
>
> (...)
>
> Em virtude das glosas o montante do crédito apurado pelo contribuinte teve uma redução no valor de R$ 50.457,15, sendo apurado um montante no trimestre de R$217.413,18. Considerando o saldo do crédito de aquisição no mercado interno, no valor de R$ 505.056,39, referente ao trimestre anterior, conforme demonstrativo acima, e após as devidas deduções da própria contribuição a pagar, no montante de R$82.532,90, temos um saldo remanescente ao final do trimestre, no valor de R$639.936,67, **sendo que R$ 600.500,39, a título de mercado interno tributado, sendo o mesmo passível de compensação somente com débitos da própria contribuição para o PIS; e R$39.436,28 a título de mercado interno não tributado, em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção, ou suspensão das contribuições, passível de ressarcimento/compensação**.
>
> 3. DECISÃO
>
> Com base no parecer retro, que aprovo, faço uso da competência delegada pela Portaria DRF/PTG n° 21, de 11 de abril de 2011, publicada no Diário Oficial da União — DOU — no dia 12 de abril de 2011, **para deferir parcialmente o direito creditório referente ao pedido de ressarcimento da contribuição para o PIS não cumulativo, mercado interno não tributado**, do 1° trimestre de 2009, **no valor de R$39.436,28** (Trinta e nove mil quatrocentos e trinta e seis reais e vinte e oito centavos)), sem atualização monetária, conforme disposto no § 5º do art. 83 da IN/SRF n° 1300/2012, bem como para homologar as compensações até o limite do crédito reconhecido.

O recorrente analisa o fundamento invocado pela DRJ para negar provimento a este pedido, contestando-o pelos seguintes argumentos, *verbis*:

> Assim, as receitas descritas nas hipóteses acima foram devidamente segregadas das demais receitas do ato cooperado, passando a compor o cálculo do rateio juntamente com outras receitas desoneradas da contribuição.
>
> E, dentre os bens adquiridos para revenda nesses termos, encontram-se as sementes, adubos, defensivos agropecuários, produtos químicos orgânicos, **todos indevidamente glosados pela Ilma. autoridade administrativa de primeira instância, em desacordo com o que prevê a referida Solução de Consulta n.º 342/2010**.
>
> Impugnada essa questão por meio da manifestação de inconformidade apresentadas nos autos, **a argumentação trazida no acórdão recorrido foi no sentido de que (fl. 653)**: *"[...] em nenhum momento ela vinculou expressamente ao art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, os valores relativos às receitas de revenda de bens a associados e a receita de prestação de serviços aos associados. De igual*

*modo, em nenhum momento essa solução de consulta tratou da possibilidade de ressarcimento dos créditos e muito menos da forma de rateio cabível*".

Porém, tal entendimento não merece prosperar, deflagrando o primeiro ponto de reforma do entendimento adotado em primeira instância.

Ora, ao contrário do que consignado no acórdão recorrido, **a Consulta em questão teve por objeto central justamente solucionar se a "exclusão da base de cálculo" aludida no art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, se enquadraria nas hipóteses dispostas no art. 17 da Lei n.º 11.033/2004**. E as conclusões lá adotadas, consoante transcrito linhas acima, deixa clara a vinculação das "receitas de revenda de bens a associados" e "receita de prestação de serviços aos associados" ao mencionado art. 17 da Lei n.º 11.033/2004, ao contrário do que consignado no acórdão recorrido. É o **que também se pode observar a partir da fundamentação apresentada na Solução de Consulta em referência, consoante abaixo transcrito**:

*7. Na realidade, o primeiro ponto a ser enfrentado é o seguinte: art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, autoriza manter os créditos vinculados às operações de venda nele descritas [...]*

*11. Já o art. 15, inciso II, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, fala em: "receita de venda de bens e mercadorias a associados". A cooperativa poderá descontar créditos (ainda não se está falando de 'mantê-los') nos termos do art. 3.º, inciso I, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003 [...]*

*12. o art. 15, inciso III, da Medida Provisória n.º 2.158, de 2001, trata de: "receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural [...]". A cooperativa poderá descontar créditos (repisa-se: ainda não se está falando de 'mantê-los') nos termos do art. 3.º, inciso II, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003 [...]*

*15. Em primeiro lugar o art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, fala em vendas [...]*

*17. O inciso II do art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158, de 2001, fala em "receita de vendas", o que não gera discussão. Mas o inciso III fala em prestação de serviço, daí a questão: o art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, abrange também as prestações de serviços? [...] Em suma, fora da interpretação literal, não há motivos para restringir o art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, às vendas de mercadorias, de modo que ele se aplica também às prestações de serviços.*

E, ainda que referida Solução de Consulta não tenha tratado especificamente "*forma de rateio cabível*", cuja regra advém da literalidade da lei, a irresignação da Recorrente exposta em sua manifestação de inconformidade está relacionada à **completa desconsideração do Ilmo. auditor fiscal às previsões constantes em tal Consulta, para fins de realização da forma de rateio**.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Portanto, é cogente a aplicação da Solução de Consulta n.º 342/2010 ao presente caso, de modo a afastar, quando do rateio proporcional, a desconsideração pela Ilma. autoridade fiscal das receitas incluídas pela Recorrente, por força do entendimento externado pela própria Receita Federal do Brasil que respaldou a sua conduta.

Apesar do inconformismo do recorrente, observo que tem razão o colegiado de piso ao afirmar que a referida Solução de Consulta não tem qualquer relação com o critério de rateio dos custos, despesas e encargos, que é baseado (i) na apropriação direta por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração ou (ii) no rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

É o que determina o art. 3º, § 8º, da Lei nº 10.637/2002:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...)
>
> § 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:
>
> I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou
>
> II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

A Solução de Consulta n° 342 - SRRF09/Disit, fundamento do Recurso Voluntário, possui a seguinte ementa:

> COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS.
>
> Entre outras hipóteses e respeitados os requisitos do art. 23 da IN SRF n° 635, de 2006, **a cooperativa pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, bem como manter, créditos calculados em relação a**: a) bens para revenda a associados, adquiridos pela cooperativa e de não associados; b) aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços especializados utilizados como insumo na prestação de serviços aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural formação profissional e assemelhadas e na industrialização da produção do associado; e c) armazenagem da produção do associado.
>
> **Todavia, a cooperativa não pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, tampouco manter, os créditos calculados em relação a**: a) repasse de valores aos associados, decorrentes da comercialização

DOCUMENTO VALIDADO

de produto por eles entregue à cooperativa; e b) receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras.

A dúvida apresentada e a conclusão foram redigidas nos seguintes termos, *litteris*:

> **Relatório**
>
> A interessada, acima identificada, formula consulta a esta Superintendência sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).
>
> 2. Em síntese, pergunta se, em termos de créditos, as saídas beneficiadas com exclusão da base de cálculo das referidas contribuições merecem o mesmo tratamento das saídas beneficiadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência desses mesmos tributos.
>
> **Fundamentos**
>
> 3. A consulente informa que suas saídas são beneficiadas pela exclusão da base de cálculo da as contribuições em comento, em função do art. 15 da Medida Provisória n° 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:
>
> (...)
>
> 4. Basicamente, a dúvida é se essa "exclusão da base de cálculo" se enquadra no art. 17 da Lei n° 11.033, de 21 de dezembro de 2004:
>
> (...)
>
> **Conclusão**
>
> 36. À vista do exposto, conclui-se que:
>
> 36.1. Entre outras hipóteses e respeitados os requisitos do art. 23 da IN SRF n° 635, de 2006, **a cooperativa pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, bem como manter, créditos calculados em relação a**: a) bens para revenda a associados, adquiridos pela cooperativa e de não associados; b) aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços especializados utilizados como insumo na prestação de serviços aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas e na industrialização da produção do associado; e c) armazenagem da produção do associado.
>
> 36.2. **Todavia, a cooperativa não pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, tampouco manter, os créditos calculados em relação a**: a) repasse de valores aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa; e b) receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras.

Essa conclusão tem por fundamento as exclusões da base de cálculo previstas no art. 15 da Medida Provisória n° 2.158-35, de 24/08/2001:

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:
>
> I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;
>
> II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;
>
> III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;
>
> IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;
>
> V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.
>
> § 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

Logo, correta a decisão de piso, no sentido de que a referida Solução de Consulta não trata do critério de rateio. No entanto, sendo dever deste Conselho verificar a legalidade dos atos administrativos, inclusive de ofício, deve-se verificar se a legislação permite que o rateio seja calculado da forma pretendida pelo contribuinte, ou se o Auditor-Fiscal estava com a razão em sua apuração.

O objetivo do legislador ao estabelecer critérios de rateio no art. 3º, § 8º, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, foi garantir que apenas os insumos efetivamente utilizados em produtos ou serviços sujeitos ao regime não-cumulativo gerassem créditos. Esse rateio se faz necessário pois o contribuinte, por exemplo, pode adquirir insumos através de uma única nota fiscal e utiliza-los para gerar receitas vinculadas tanto à cumulatividade quanto à não-cumulatividade.

Além disso, o rateio é necessário porque nem todos os créditos gerados são passíveis de compensação ou ressarcíveis em dinheiro, mas tão somente aqueles vinculados a receitas de exportação ou apurados na forma do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, conforme preceitua a legislação:

> **LEI Nº 10.637/2002**
>
> Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
>
> I - exportação de mercadorias para o exterior;
>
> II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> **§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de**:
>
> I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;
>
> **II - compensação com débitos próprios**, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.
>
> § 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá **solicitar o seu ressarcimento em dinheiro**, observada a legislação específica aplicável à matéria.
>
> **LEI Nº 11.116/2005**
>
> Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, **acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033**, de 21 de dezembro de 2004, **poderá ser objeto de**:
>
> **I - compensação com débitos próprios**, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou
>
> **II - pedido de ressarcimento em dinheiro**, observada a legislação específica aplicável à matéria.

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004 estabelece que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Se os valores recebidos por conta de atos cooperativos típicos puderem ser considerados como "*vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência*", como pretende o contribuinte, teremos duas consequências: a primeira, a possibilidade de que os custos associados a estes ingressos de valores possa gerar créditos; a segunda, a alteração do rateio, de forma que um percentual maior dos créditos apurados possa ser utilizado para ressarcimento, seja através de compensação ou recebimento em dinheiro.

Ocorre que o Poder Judiciário vem decidindo, de forma reiterada, que as exclusões da base de cálculo das contribuições devidas pelas sociedades cooperativas não possuem natureza jurídica de "isenções parciais" ou sejam "casos de não incidência". Nesse sentido, os seguintes precedentes:

> **i) Recurso Especial nº 2.076.664/RS, Relatora Ministra REGINA HELENA COSTA, julgamento em 23/06/2023**:

Trata-se de Recurso Especial interposto por COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL NOVA ALIANÇA LTDA, contra **acórdão prolatado, por unanimidade, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado** (fl. 340e):

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. DIREITO AO APROVEITAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO. ART. 17 DA LEI 11.033/04 E ART. 16 DA LEI 11.116/05.*

*1. O STJ reconheceu, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, a não incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos típicos (REsp n. 1.164.716/MG, Primeira Seção, julgado em 27/4/2016, DJe de 4/5/2016).*

***2. As exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS, previstas no art. 15 da MP 2.158/01 e no art. 16 da Lei 10.684/03, não podem ser equiparadas à não incidência ou isenções parciais para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS com base no art. 17 da Lei 11.033/04, e não geram direito ao aproveitamento do saldo credor respectivo, amparado no art. 16 da Lei 11.116/05****.*

(...)

Feito breve relato, decido.

(...)

**O Tribunal de origem, por sua vez, não afastou completamente a tributação sobre todos os atos da ora Recorrente**, mas tão somente sobre os atos cooperativos típicos, "[...] aqueles realizados entre a cooperativa e seus associados, e vice-versa e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais, sendo todos os outros atos sujeitos à tributação. São os chamados atos cooperativos típicos ou próprios" (fls. 343e).

**Assim, concluiu que as exclusões questionadas são apenas ajustes para delimitar a incidência das contribuições sobre as receitas que não decorram de atos cooperativos típicos** (fl. 344e):

*as exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS previstas em lei para as cooperativas de produção agropecuária têm o objetivo de limitar a materialidade da incidência das contribuições sobre as receitas que não decorram de atos próprios da cooperativa, tanto é assim que* ***o inciso II do §2º do art. 15 da MP 2.158/01 dispôs que tais operações deveriam ser contabilizadas destacadamente****, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.*

**A Corte de origem compreendeu, portanto, que tais exclusões não se enquadram no conceito de suspensão, não incidência, isenção ou alíquota zero, previstas no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, para efeito de aproveitamento de créditos** (fls. 346/347e):

*[...]*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

***Conclui-se, dessa maneira, que a manutenção de créditos prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e o correspondente direito ao ressarcimento estabelecido no art. 16 da Lei nº 11.116/2005 não guardam qualquer relação com as hipóteses de ajustes da base de cálculo das cooperativas agroindustriais***.

*[...]*

***as exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS, previstas no art. 15 da MP 2.158/01 e no art. 16 da Lei 10.684/03, não podem ser equiparadas à não incidência ou isenções parciais para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS*** *com base no art. 17 da Lei 11.033/04, e não geram direito ao aproveitamento do saldo credor respectivo, amparado no art. 16 da Lei 11.116/05.*

*[...]*

***A análise de tais exclusões e deduções permite concluir que não se caracterizam como suspensão, não incidência, isenção ou alíquota zero***. *Essa separação resta clara na IN 635/2006, que prevê separadamente as referidas exclusões e deduções da base de cálculo (art. 11), em relação às suspensões (art. 34), não incidências (art. 35) e isenções (art. 36).*

Com efeito, o tribunal *a quo* asseverou que "as exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS previstas em lei para as cooperativas de produção agropecuária têm o objetivo de limitar a materialidade da incidência das contribuições sobre as receitas que não decorram de atos próprios da cooperativa, **tanto é assim que o inciso II do §2º do art. 15 da MP 2.158/01 dispôs que tais operações deveriam ser contabilizadas destacadamente, pela cooperativa**, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas" (fl. 343e).

(...)

Consoante se observa, a Corte de origem busca efetivamente demonstrar que o procedimento de exclusão questionado está relacionado, exclusivamente, com a separação do faturamento da cooperativa para definir o que pode ou não ser tributado, enquanto a Recorrente defende, apenas genericamente, que tal entendimento estaria permitindo a tributação sobre ato cooperativo típico.

Desse modo, **verifica-se que as razões recursais apresentadas se encontram dissociadas daquilo que restou decidido pelo tribunal de origem, o que caracteriza deficiência na fundamentação do recurso especial** e atrai, por analogia, os óbices das Súmulas 283 e 284, do Supremo Tribunal Federal, as quais dispõem, respectivamente: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles"; e "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

DOCUMENTO VALIDADO

**ii) Recurso Especial nº 2.073.859/PR, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, julgamento em 29/05/2023**:

Trata-se de Recurso Especial interposto, com fulcro no art. 105, III, "a", da Constituição da República, contra acórdão assim ementado:

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROINDUSTRIAL. ATOS PRÓPRIOS OU TÍPICOS. NÃO INCIDÊNCIA. DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. ART. 17 DA LEI 11.033/04 E ART. 16 DA LEI 11.116/05. NÃO CONFIGURADO.*

*1. O STJ reconheceu, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, a não incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos típicos (REsp n. 1.164.716/MG, Primeira Seção, julgado em 27/4/2016, DJe de 4/5/2016).*

*2. Por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais nº 1.894.741/RS e n° 1.895.255/RS (tema 1.093), sob o regime dos recursos repetitivos, o STJ pacificou o entendimento no sentido de que* ***a não-cumulatividade do PIS/COFINS não se aplica em situações nas quais não existe dupla ou múltipla tributação. Inaplicabilidade ao caso do art. 17, da Lei 11.033/2004****.*

(...)

É o relatório.

Decido.

(...)

Ao dirimir a controvérsia, a Corte regional consignou (fls. 315-318, e-STJ):

*(...)*

*O STJ reconheceu, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, a* ***não incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos típicos, pois não implicam operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria****, nos seguintes termos:*

*(...)*

*Com relação à incidência do PIS sobre os atos cooperativos próprios, o STJ também já decidiu que* ***esses atos "não geram faturamento ou receita para a sociedade cooperativa. Ausência de base imponível para o PIS****. Não-incidência pura e simples. Já os atos não cooperativos revestem-se de nítida feição mercantil e geram receita à sociedade, razão pela qual devem ser tributados" (STJ, EDcl nos EDcl no REsp 718.001/MG, SEGUNDA TURMA, DJe de15/05/2009).*

*Portanto, como bem ponderou a sentença de primeira instância, a jurisprudência está pacificada no sentido de que* ***os atos cooperados não geram receita ou faturamento tributável pelo PIS e pela COFINS, caracterizando hipótese de não incidência das contribuições****.*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

*Apuração de créditos de PIS/COFINS. A impetrante pretende obter o reconhecimento do direito à compensação ou ressarcimento dos créditos, com fundamento nas Leis nºs 11.033/04 e 11.116/05.*

*Como visto alhures, não há incidência de PIS e COFINS sobre os atos cooperativos próprios praticados pela apelante.*

***Deste modo, não há que se falar em direito ao creditamento, pois este pressupõe, fática e juridicamente, incidências múltiplas, que não existem conforme a legislação aplicável ao setor de atividade econômica da parte impetrante**.*

*Por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais nº 1.894.741/RS e n° 1.895.255/RS (tema 1.093), sob o regime dos recursos repetitivos, **o STJ pacificou o entendimento no sentido de que a não-cumulatividade do PIS/COFINS não se aplica em situações nas quais não existe dupla ou múltipla tributação**.*

*(...)*

***No caso dos autos, considerando que sequer resta configurada receita ou faturamento nos atos próprios praticados pela impetrante, não há como reconhecer a existência do direito ao creditamento por ela pleiteado**.*

(...)

Da leitura atenta do Voto condutor, vê-se que **o Colegiado originário se manifestou de maneira clara e embasada acerca das questões relevantes para o deslinde do conflito**, inclusive daquelas que a recorrente alega terem sido omitidas.

Ademais, observa-se que a questão foi decidida após percuciente apreciação dos fatos e das provas relacionados à causa. Diante do arcabouço documental colacionado aos autos, **o órgão julgador reconheceu que a recorrente sequer possuía direito ao creditamento do PIS e da COFINS, porque praticados atos cooperativos próprios, os quais não geram receita ou faturamento – ou seja, não há incidência de contribuição**.

Para modificar o entendimento firmado no aresto recorrido, seria necessário exceder as razões nele colacionadas, o que demanda incursão no contexto fático-probatório dos autos, vedada em Recurso Especial conforme dispõe a Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

Os fatos são aqui recebidos tais como estabelecidos pelo Tribunal *a quo*, senhor na análise probatória. E, se a violação do dispositivo legal invocado perpassa pela necessidade de fixar premissa diversa da que consta do decisum impugnado, inviável o apelo nobre.

**iii) AgInt no Recurso Especial nº 1.239.600/RS, Relator Ministro SÉRGIO KUKINA, julgamento em 04/02/2021**:

DOCUMENTO VALIDADO

Trata-se de recurso especial fundado no CPC/73, manejado por Cooperativa Agrícola Mista General Osório Ltda., com base no art. 105, III, a, da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (fls. 421/422):

*(...)*

Opostos embargos declaratórios, foram acolhidos, sem efeitos modificativos, para sanear erro material, em acórdão assim sumariado (fl. 445):

*(...)*

***As exclusões de base de cálculo da contribuição da COFINS e do PIS previstas no art. 15 da MP n° 2.158-35/2001 e no art. 17 da Lei n° 10.684/2003 e arroladas no art. 11 da IN n° 635/2006, não se afiguram "isenções parciais"****.*

*O artigo 17 da Lei n° 11.033/04 restringe-se ao regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO).*

(...)

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

(...)

Com relação aos arts. 17 da Lei 11.033/2004; e 16 da Lei 11.116/2005, nota-se que **os referidos dispositivos legais não contêm comando capaz de sustentar a tese recursal de que "as exclusões de base de cálculo do PIS e da COFINS ora em análise são, inegavelmente, hipóteses de isenção parcial" (fl. 459), ou mesmo de "não incidência tributária" (fl. 464) nem de infirmar o juízo formulado pelo acórdão recorrido**, de maneira que se impõe ao caso concreto a incidência da Súmula 284/STF ("É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia."). Por oportuno, destacam-se os seguintes precedentes: AgRg no AREsp 161.567/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 26/10/2012; REsp 1.163.939/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 8/2/2011.

**iv) Recurso Especial nº 1.253.174/RS, Relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, julgamento em 31/08/2018**:

Trata-se de Recurso Especial, interposto por COOPERATIVA DOS SUINOCULTORES DO CAÍ LTDA, em 23/11/2010, mediante o qual se impugna acórdão, promanado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

*"TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA. PIS E COFINS. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. ARTS. 15 DA MP: Nº 2.158-35/01, 17 DA LEI Nº 10.684/03 E 11 DA IN SRF Nº 635/06. ISENÇÃO PARCIAL. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/04. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

DOCUMENTO VALIDADO

> ***1. As exclusões de base de cálculo das contribuições PIS e COFINS*** *previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/01 e no art. 17 da Lei nº 10.684/03 e arroladas no art. 11 da IN nº 635/06,* ***não se afiguram 'isenções parciais'.***
>
> *2. O âmbito de incidência do art. 17 da Lei nº 11.033/04 restringe-se ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO, como decorre do texto do diploma legislativo onde inserido tal artigo.*
>
> *3. Sentença reformada para denegar a segurança" (fl. 181e).*
>
> No Recurso Especial, manejado com base na alínea a do permissivo constitucional, alega-se violação aos arts. 17 da Lei 11.033/2004 e 16 da Lei nº 11.116/2005.
>
> (...)
>
> Recurso Especial admitido (fls. 216/217e).
>
> **O presente recurso não merece prosperar**.
>
> **Encontra-se pacificado, na jurisprudência do STJ, o entendimento de que inexiste direito a creditamento do PIS e da COFINS, no regime não-cumulativo, caracterizado pela incidência monofásica do tributo, porquanto inocorrente, nesse caso, o pressuposto lógico da cumulação**.
>
> À guisa de mero exemplo, as seguintes ementas:
>
> (...)
>
> Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4°, II, do RISTJ, nego provimento ao Recurso Especial.

Como destacado nos precedentes acima colacionados, por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais nº 1.894.741/RS e n° 1.895.255/RS (tema 1.093), sob o regime dos recursos repetitivos, o STJ pacificou o entendimento no sentido de que a não-cumulatividade do PIS/COFINS não se aplica em situações nas quais não existe dupla ou múltipla tributação:

> **EMENTA:**
>
> **1. Há pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sumulada e em sede de repercussão geral, no sentido de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (v.g. casos de monofasia e substituição tributária), a saber**:
>
> (...)
>
> **2. O art. 17, da Lei n. 11.033/2004**, muito embora seja norma posterior aos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a constituição de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, contudo **permite a manutenção de créditos por outro modo constituídos, ou seja, créditos cuja constituição não restou obstada pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003**.
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

**10. Teses propostas para efeito de repetitivo:**

10.1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

10.2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.

**10.3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor**, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

10.4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

**10.5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos)** quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

**No presente caso, não há tributação em fase alguma**, em consequência das regras estabelecidas no art. 79 da Lei nº 5.764/71, no art. 15 da MP nº 2.158-35/01 e no art. 17 da Lei nº 10.684/03, deixando ainda mais evidente a impossibilidade do creditamento pleiteado:

**Lei nº 5.764, de 1971**

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

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

**MP nº 2.158-35, de 2001**

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2o e 3o da Lei no 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

DOCUMENTO VALIDADO

> I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;
>
> II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;
>
> III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;
>
> IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;
>
> V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.
>
> **Lei nº 10.684/03**
>
> Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

Embora o texto legal seja expresso nesse sentido, o STJ já confirmou, no julgamento do **REsp nº 1.141.667/RS**, sob o regime dos recursos repetitivos, a não incidência das contribuições nos atos cooperativos, **portanto, nas relações desta cadeia de negócios, envolvendo os atos praticados entre as cooperativas e seus associados, bem como entre estes e aquelas**. **O ato cooperativo sequer pode ser considerado operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria**:

> 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**

DOCUMENTO VALIDADO

> **próprios associados (fls. 124), 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 provimento parcial do Recurso Especial.
>
> 5. Recurso Especial parcialmente provido para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado.
>
> 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**.

Assim sendo, aplica-se ao caso o art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que vedam a constituição de créditos na 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)

Conforme as teses fixadas em repetitivo pelo STJ, o art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de **bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica)** não sejam estornados (sejam mantidos), não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica, **e diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor**.

Assim, conclui-se que o contribuinte não faz jus a créditos da não cumulatividade sobre os custos incorridos nos atos cooperativos típicos, da mesma forma que não deve incluir os valores referentes a estas operações no cálculo do rateio dos créditos, tendo em vista que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, logo não gera "receitas de vendas", mas meros ingressos financeiros.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

**IV – DA GLOSA RELATIVA A AQUISIÇÕES DE BENS PARA REVENDA**

**IV.1 – DA AQUISIÇÃO DE BENS SUBMETIDOS À ALÍQUOTA ZERO – DIREITO DE CRÉDITO – INAPLICABILIDADE *IN CASU* DO ART. 3º, § 2º, II, DA LEI Nº 10.833/2003**

DOCUMENTO VALIDADO

Alega o recorrente que a aquisição de bens cujas saídas do fornecedor tenha sido escriturada à alíquota zero não está abarcada pelas hipóteses de vedação ao creditamento de PIS/COFINS elencadas no art. 3°, §2º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, notadamente porque a submissão da receita à alíquota zero não se equipara ao não pagamento do tributo, nem sequer à isenção. Vejamos os fundamentos destas alegações, *in litteris*:

> A sistemática não-cumulativa das contribuições sociais busca fundamento no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que autoriza o desconto de créditos calculados em relação à aquisição de bens para revenda:
>
> (...)
>
> Outrossim, consta no mesmo dispositivo a restrição ao aproveitamento de crédito apontada pela autoridade julgadora, vide o seu § 2º, inciso II:
>
> *§ 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.*
>
> (...)
>
> Vale dizer que a única menção feita à alíquota zero pelo dispositivo supracitado é aquela constante da sua parte final, que trata da vedação de creditamento sobre a aquisição de produtos isentos – hipótese diversa do caso concreto – posteriormente empregados na produção de bem ou serviço que se encontre submetido à alíquota zero na saída do estabelecimento adquirente, situação geralmente observada no regime monofásico das contribuições.
>
> O que se verifica no caso concreto é que **a aquisição** de "adubos, defensivos, fertilizantes e sementes" **se dá com a efetiva incidência das contribuições na etapa anterior, não obstante seja submetida à alíquota de 0%**.
>
> Por conseguinte, a vedação contida no artigo 3º, §2º, II da respectiva lei de regência não atinge a hipótese relatada, mas apenas aquela decorrente da aquisição de bens que não se encontram sujeitos ao pagamento do tributo (como a não incidência, isenção ou imunidade) – evento diverso do não recolhimento.

**Não assiste razão ao recorrente**. O art. 3°, §2º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 é expresso ao vedar o creditamento sobre o valor da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição**. **Ora, se o bens adquiridos eram tributados à alíquota zero, obviamente não ocorreu qualquer pagamento da contribuição**. A essência da não-cumulatividade é justamente impedir a incidência de nova tributação sobre os tributos pagos na etapa anterior da cadeia de produção, compensando-se o tributo apurado na etapa posterior com aquele pago na etapa anterior.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

**IV.2 – DA AQUISIÇÃO DE SEMENTES – PRODUTOS NÃO SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO – POSSIBILIDADE DE CRÉDITO**

Alega o recorrente que teria direito ao creditamento porque grande parte das sementes por ele adquiridas não estavam registradas no RENASEM e, portanto, não estavam submetidas à alíquota zero, pois o art. 1º, III, da Lei nº 10.925/2004 dispõe que apenas terá esse benefício as sementes em conformidade com a Lei nº 10.711/2003, ou seja, que tenham registro e certificação no Sistema Nacional de Sementes e Mudas.

Apresenta as seguintes razões para sua irresignação, *verbis*:

> Nesses termos, a ora Recorrente pautou sua análise com base nos termos dos referidos artigos, quando da aquisição de sementes, com a verificação das notas fiscais de saída dos estabelecimentos produtores, para fins de verificação de sua conformidade no Registro Nacional de Sementes e Mudas – RENASEM.
>
> Entretanto, as suas alegações foram afastadas pela DRJ de Ribeirão Preto, mantendo-se a glosa em relação às sementes sem a certificação em questão, sob o argumento que "*[...] a manifestante não trouxe aos autos nenhum documento que corroborasse sua alegação de que somente se apropriou de créditos referentes a aquisições de sementes não certificadas*" (fl. 653 - grifou-se).
>
> Essa conclusão, todavia, merece reforma. Ora, nos presentes autos, a ora Recorrente juntou todas as notas fiscais de saída do estabelecimento produtor, **pelas quais é possível verificar a efetiva segregação entre aquelas sementes em conformidade com o RENASEM e outras que não atenderam aos critérios da referida Lei n.º 10.711/2003**.
>
> De fato, **basta uma simples análise das notas fiscais anexas** ao presente processo administrativo, **para constatar a inexistência de registro das sementes adquiridas**, principalmente diante da responsabilidade do produtor de indicá-lo, como acima mencionado. A título exemplificativo, confira-se as seguintes notas fiscais:
>
> (...)
>
> Infere-se que as Notas Fiscais n.º 94576 e 115324 não possuem qualquer menção a respeito da certificação das sementes ali descritas, uma vez que não há qualquer indicação de que se tratam de sementes "certificadas", e tampouco qualquer indicação precisa acerca do Termo de Convênio e registro no RENASEM. Tal situação que forçosamente faz concluir que as sementes relacionadas às referidas Notas Fiscais não possuíam qualquer certificação e, assim, não estariam submetidas à alíquota 0% de PIS/COFINS.
>
> Por outro lado, a NF 8188 apenas indica de que se tratam de sementes "certificadas", mas igualmente não há na aludida NF qualquer indicação acerca do Termo de Convênio e registro no RENASEM.

DOCUMENTO VALIDADO

> E da análise do acervo probatório, verifica-se que as Notas Fiscais indicadas no despacho decisório, das quais resultou a glosa indevida dos créditos, a Notas Fiscais de fls. 193, 236, 237, 242 a 245 não possuem qualquer informação quanto à certificação.

Vejamos, inicialmente, o que consta da Lei nº 10.925/2004:

> **Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas** da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:
>
> (...)
>
> III - sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, **em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003**, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;

A Lei nº 10.711/2003, por sua vez, estabelece as seguintes regras:

> **Art. 1º O Sistema Nacional de Sementes e Mudas**, instituído nos termos desta Lei e de seu regulamento, **objetiva garantir a identidade e a qualidade do material de multiplicação e de reprodução vegetal** produzido, comercializado e utilizado em todo o território nacional.
>
> (...)
>
> Art. 3º O Sistema Nacional de Sementes e Mudas - SNSM compreende as seguintes atividades:
>
> I - registro nacional de sementes e mudas - Renasem;
>
> (...)
>
> Art. 7º Fica instituído, no Mapa, o Registro Nacional de Sementes e Mudas - Renasem.
>
> Art. 8º As pessoas físicas e jurídicas que exerçam as atividades de produção, beneficiamento, embalagem, armazenamento, análise, comércio, importação e exportação de sementes e mudas **ficam obrigadas à inscrição no Renasem**.
>
> (...)
>
> Art. 18. O Mapa promoverá a organização do sistema de produção de sementes e mudas em todo o território nacional, incluindo o processo de certificação, na forma que dispuser o regulamento desta Lei.
>
> Art. 19. A produção de sementes e mudas será de responsabilidade do produtor de sementes e mudas inscrito no Renasem, **competindo-lhe zelar pelo controle de identidade e qualidade**.
>
> Parágrafo único. A garantia do padrão mínimo de germinação será assegurada pelo detentor da semente, seja produtor, comerciante ou usuário, na forma que dispuser o regulamento desta Lei.

DOCUMENTO VALIDADO

Art. 20. Os padrões de identidade e qualidade das sementes e mudas, estabelecidos pelo Mapa e publicados no Diário Oficial da União, serão válidos em todo o território nacional.

**Art. 21. O produtor de sementes e de mudas fica obrigado a identificá-las, devendo fazer constar da respectiva embalagem, carimbo, rótulo ou etiqueta de identificação, as especificações estabelecidas no regulamento desta Lei**.

Art. 22. As sementes e mudas deverão ser identificadas com a denominação "Semente de" ou "Muda de" acrescida do nome comum da espécie.

Parágrafo único. As sementes e mudas produzidas sob o processo de certificação serão identificadas de acordo com a denominação das categorias estabelecidas no art. 23, acrescida do nome comum da espécie.

Art. 23. **No processo de certificação, as sementes e as mudas poderão ser produzidas segundo as seguintes categorias**:

I - semente genética;

II - semente básica;

III - semente certificada de primeira geração - C1;

IV - semente certificada de segunda geração - C2;

V - planta básica;

VI - planta matriz;

VII - muda certificada.

(...)

**Art. 30. O comércio e o transporte de sementes e de mudas ficam condicionados ao atendimento dos padrões de identidade e de qualidade estabelecidos pelo Mapa**.

Parágrafo único. Em situações emergenciais e por prazo determinado, o Mapa poderá autorizar a comercialização de material de propagação com padrões de identidade e qualidade abaixo dos mínimos estabelecidos.

**Art. 31. As sementes e mudas deverão ser identificadas**, constando sua categoria, na forma estabelecida no art. 23 **e deverão, ao ser transportadas, comercializadas ou estocadas, estar acompanhadas de nota fiscal ou nota fiscal do produtor e do certificado de semente ou do termo de conformidade**, conforme definido no regulamento desta Lei.

Art. 32. A comercialização e o transporte de sementes tratadas com produtos químicos ou agrotóxicos deverão obedecer ao disposto no regulamento desta Lei.

(...)

**Art. 37. Estão sujeitas à fiscalização, pelo Mapa, as pessoas físicas e jurídicas que** produzam, beneficiem, analisem, embalem, reembalem, amostrem, certifiquem,

DOCUMENTO VALIDADO

**armazenem, transportem, importem, exportem, utilizem ou comercializem sementes ou mudas**.

§ 1º A fiscalização de que trata este artigo é de competência do Mapa e será exercida por fiscal por ele capacitado, sem prejuízo do disposto no art. 5o.

**§ 2º Compete ao fiscal exercer a fiscalização da produção, do beneficiamento, do comércio e da utilização de sementes e mudas**, sendo-lhe assegurado, no exercício de suas funções, livre acesso a quaisquer estabelecimentos, documentos ou pessoas referidas no caput.

(...)

**Art. 39. Toda semente ou muda, embalada ou a granel, armazenada ou em trânsito, identificada ou não, está sujeita à fiscalização**, na forma que dispuser o regulamento.

(...)

**Art. 41. Ficam proibidos a produção, o beneficiamento, o armazenamento, a análise, o comércio, o transporte e a utilização de sementes e mudas em desacordo com o estabelecido nesta Lei e em sua regulamentação**.

Parágrafo único. A classificação das infrações desta Lei e as respectivas penalidades serão disciplinadas no regulamento.

(...)

Art. 43. Sem prejuízo da responsabilidade penal e civil cabível, a inobservância das disposições desta Lei sujeita as pessoas físicas e jurídicas, referidas no art. 8º, às seguintes penalidades, isolada ou cumulativamente, conforme dispuser o regulamento desta Lei:

(...)

Parágrafo único. A multa pecuniária será de valor equivalente a até 250% (duzentos e cinquenta por cento) do valor comercial do produto fiscalizado, quando incidir sobre a produção, beneficiamento ou comercialização.

(...)

Art. 45. As sementes produzidas de conformidade com o estabelecido no caput do art. 24 e denominadas na forma do caput do art. 22 poderão ser comercializadas com a designação de "sementes fiscalizadas", por um prazo máximo de 2 (dois) anos, contado a partir da data de publicação desta Lei.

A tese da defesa é de que existem (i) sementes e mudas vendidas com alíquota zero para o PIS/Cofins, caso possuam registro e certificação no Sistema Nacional de Sementes e Mudas e (ii) sementes e mudas vendidas com alíquota normal para o PIS/Cofins, caso não possuam tal registro e certificação. Nesse contexto, o recorrente teria adquirido parte de suas sementes e mudas sem registro e certificação, o que lhe permitiria o creditamento sobre o valor de aquisição de tais produtos.

DOCUMENTO VALIDADO

Contudo, ao analisar a analisar a Lei nº 10.711/2003, observa-se que não existe tal opção. **O art. 8º determina que todas as pessoas físicas e jurídicas** que exerçam as atividades de produção, beneficiamento, embalagem, armazenamento, análise, comércio, importação e exportação de sementes e mudas **ficam obrigadas à inscrição no Renasem; e o art. 21 estabelece que o produtor de sementes e de mudas fica obrigado a identificá-las**, devendo fazer constar da respectiva embalagem, carimbo, rótulo ou etiqueta de identificação, as especificações estabelecidas no regulamento da Lei nº 10.711/2003.

O art. 31, por sua vez, determina que as sementes e mudas deverão ser identificadas, constando sua categoria, e deverão, ao ser transportadas, comercializadas ou estocadas, estar acompanhadas de nota fiscal ou nota fiscal do produtor e do certificado de semente ou do termo de conformidade.

Como se verifica, **não há qualquer dispositivo legal que estabeleça a obrigatoriedade de constar na nota fiscal o registro das sementes**. O art. 31 da Lei nº 10.711/2003 estabelece apenas que as sementes e mudas deverão, ao ser transportadas, comercializadas ou estocadas, "***estar acompanhadas de nota fiscal ou nota fiscal do produtor e do certificado de semente ou do termo de conformidade***". O documento comprobatório do atendimento às regras estabelecidas na Lei nº 10.711/2003 e em seu regulamento é o "certificado de semente" ou o "termo de conformidade".

Em verdade, sequer existe um "registro das sementes"; o que a Lei nº 10.711/2003 determina, em seu art. 8º, é a obrigatoriedade do fornecedor estar inscrito no Renasem, e no art. 21 impõe que o produtor de sementes e de mudas fica obrigado a identificá-las, **devendo fazer constar da respectiva embalagem, carimbo, rótulo ou etiqueta de identificação (e não na nota fiscal)**, as especificações estabelecidas no regulamento desta Lei.

A tese do contribuinte também não se sustenta porque a Lei nº 10.711/2003 proíbe a produção, venda, transporte, etc., de sementes e mudas que não estejam em conformidade com as regras lá estabelecidas, conforme consta dos arts 30 e 41, que transcrevo mais uma vez:

> Art. 30. O comércio e o transporte de sementes e de mudas **ficam condicionados** ao atendimento dos padrões de identidade e de qualidade estabelecidos pelo Mapa.
>
> (...)
>
> Art. 41. **Ficam proibidos** a produção, o beneficiamento, o armazenamento, a análise, o comércio, o transporte e a utilização de sementes e mudas em desacordo com o estabelecido nesta Lei e em sua regulamentação.

Ora, não há como interpretar que o descumprimento de uma obrigação legal, à qual o adquirente também está submetido, por força do disposto nos arts. 37 e 41, possa lhe beneficiar com o direito ao crédito de PIS/Cofins enquanto outros contribuintes que cumprem com as referidas regras ficam impedidos de tal creditamento. Observe-se que o art. 41 determina

DOCUMENTO VALIDADO

expressamente que "fica proibida a utilização de sementes e mudas em desacordo com o estabelecido nesta Lei e em sua regulamentação".

Tal situação iria se constituir numa violação ao princípio geral de direito segundo o qual "ninguém pode se beneficiar da própria torpeza" – *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*. Se realmente o recorrente adquiriu sementes em desconformidade com as regras da Lei nº 10.711/2003, a consequência não é a obtenção do direito ao creditamento, mas sim sua sujeição à multa pecuniária de valor equivalente a até 250% do valor comercial do produto, sem prejuízo da responsabilidade penal e civil cabível, tudo nos termos do art. 43 da Lei nº 10.711/2003.

O Decreto nº 5.123, de 23/07/2004, regulamentou em seu anexo a Lei nº 10.711/2003. Analisando os dispositivos do referido decreto, verifica-se de imediato a inexistência de qualquer regra determinando que deva constar da nota fiscal algum tipo de "atestado de conformidade" nem muito menos algum "registro das sementes". **Tal comprovação de conformidade com a Lei nº 10.711/2003 se dá através de outros elementos, no caso, a embalagem e/ou os já referidos "certificado de semente" ou o "termo de conformidade"**. Senão vejamos na literalidade do Decreto nº 5.123/2004:

> CAPÍTULO V
>
> DA PRODUÇÃO E DA CERTIFICAÇÃO DE SEMENTES OU DE MUDAS
>
> Art. 24. O sistema de produção de sementes e de mudas, organizado na forma deste Regulamento e de normas complementares, tem por finalidade disponibilizar materiais de reprodução e multiplicação vegetal, com garantias de identidade e qualidade, respeitadas as particularidades de cada espécie.
>
> Art. 25. A produção de sementes e de mudas deverá obedecer às normas e aos padrões de identidade e de qualidade, estabelecidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, publicados no Diário Oficial da União.
>
> Art. 26. **As atividades de produção e certificação de sementes e de mudas deverão ser realizadas sob a supervisão e o acompanhamento do responsável técnico**, em todas as fases, inclusive nas auditorias.
>
> Parágrafo único. **A emissão do termo de conformidade e do certificado de sementes ou de mudas será, respectivamente, de responsabilidade do responsável técnico e do certificador**.
>
> Art. 27. **A certificação do processo de produção de sementes e de mudas será executada por certificador ou entidade certificadora**, mediante o controle de qualidade em todas as etapas da produção, incluindo o conhecimento da origem genética e o controle de gerações, com o objetivo de garantir conformidade com o estabelecido neste Regulamento e em normas complementares.
>
> Art. 28. A certificação da produção será realizada pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, pela entidade de certificação ou certificador de produção própria, credenciados na forma do art. 7º deste Regulamento.

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

Art. 30. As sementes e as mudas deverão ser identificadas com a denominação: "Semente de" ou "Muda de", acrescida do nome comum da espécie ou, quando for o caso, do nome científico.

Parágrafo único. As sementes e as mudas produzidas sob o processo de certificação serão identificadas de acordo com a denominação das categorias estabelecidas, respectivamente, nos arts. 58 e 60 deste Regulamento, acrescidas do nome comum da espécie ou, quando for o caso, do nome científico.

Art. 31. **A identificação do certificador deverá ser expressa na embalagem, diretamente ou mediante fixação de etiqueta, contendo**: nome, CNPJ ou CPF, endereço e número do credenciamento no RENASEM.

(...)

Seção I

Da Produção de Sementes

(...)

Art. 39. **A identificação das sementes deverá ser expressa em lugar visível da embalagem, diretamente ou mediante rótulo, etiqueta ou carimbo**, escrito no idioma português, contendo, no mínimo, as seguintes informações:

(...)

§ 1º Deverão também constar da identificação o nome, CNPJ ou CPF, endereço **e número de inscrição no RENASEM do produtor de semente, impressos diretamente na embalagem**.

§ 2º Quando se tratar de embalagens de tipo e tamanho diferenciados, as exigências previstas no § 1º poderão ser expressas na etiqueta, rótulo ou carimbo.

(...)

CAPÍTULO VII

DO COMÉRCIO INTERNO DE SEMENTES E DE MUDAS

(...)

Art. 89. Na comercialização, no transporte ou armazenamento, **a semente ou muda deve estar identificada e acompanhada da respectiva nota fiscal de venda, do atestado de origem genética, e do certificado de semente ou muda ou do termo de conformidade**, em função da categoria ou classe da semente ou da muda.

(...)

Art. 91. No que se refere a este Regulamento, **a nota fiscal deverá apresentar, no mínimo**, as seguintes informações:

I - nome, CNPJ ou CPF, endereço e número de inscrição do produtor no RENASEM;

DOCUMENTO VALIDADO

> II - nome e endereço do comprador;
>
> III - quantidade de sementes ou de mudas por espécie, cultivar e porta-enxerto, quando houver; e
>
> IV - identificação do lote.
>
> (...)
>
> Seção V
>
> Do Processo de Produção e de Certificação
>
> (...)
>
> Art. 163. **A identificação das sementes e das mudas** das espécies previstas neste Capítulo, sem prejuízo do estabelecido nos arts. 39 e 53 deste Regulamento e normas complementares, **dar-se-á em lugar visível da embalagem, por rótulo, etiqueta ou carimbo**, contendo as seguintes informações em língua portuguesa:
>
> (...)
>
> CAPÍTULO XIII
>
> DAS PROIBIÇÕES E DAS INFRAÇÕES
>
> (...)
>
> Art. 181. Além das proibições previstas nos arts. 176, 177 e 178 deste Regulamento, as pessoas referidas no seu art. 4o estão sujeitas às seguintes proibições, que **serão consideradas infrações de natureza gravíssima**:
>
> (...)
>
> III - **alterarem, subtraírem ou danificarem a identificação constante da embalagem de sementes ou de mudas**, em circunstâncias que caracterizem burla à legislação;
>
> IV - **alterarem ou fracionarem a embalagem de sementes**, ou substituírem as sementes ou as mudas, em circunstâncias que caracterizem burla à legislação;

O art. 91 do Decreto, acima transcrito, especifica quais os elementos obrigatórios que devem constar da nota fiscal: (i) nome, CNPJ ou CPF, endereço e número de inscrição do produtor no RENASEM; (ii) nome e endereço do comprador; (iii) quantidade de sementes ou de mudas por espécie, cultivar e porta-enxerto, quando houver; e (iv) identificação do lote. Não há qualquer menção a um suposto "registro das sementes", "referência à certificação das sementes" ou "atestado de conformidade".

Quanto à alegação de que houve tributação pelo PIS/COFINS em relação as algumas operações, devo ressaltar que, ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, as contribuições não tem o seu valor destacado em nota fiscal. O pagamentos destas não ocorre por conta de valores destacados, mas sim por conta da inclusão do valor da operação no faturamento da empresa, base de cálculo sobre a qual deverão incidir as respectivas alíquotas.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

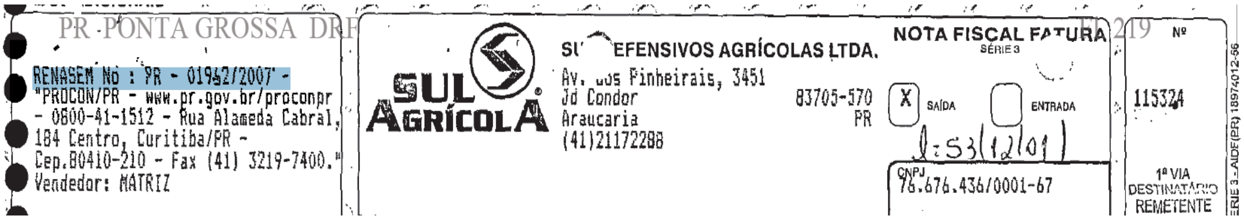
Logo, a existência de qualquer menção à incidência do PIS/COFINS em nada altera a sua natureza jurídica e não traz qualquer certeza de que o fornecedor tenha realmente feito incidir as contribuições. Para tanto, seria necessário intima-lo a apresentar sua escrituração contábil-fiscal e refazer sua apuração destes tributos, o que não se justifica nem mesmo em sede de diligência, face à total ausência de provas neste sentido.

Além disso, deve-se ter em mente que a nota fiscal é um instrumento que, regra geral, formaliza uma operação comercial entre vendedor e comprador; trata-se de uma convenção particular estipulada entre essas partes. Contudo, o art. 123 do CTN não permite que regras definidoras da sujeição passiva sejam alteradas por acordos entre as partes interessadas. Se o vendedor não é sujeito passivo de uma obrigação tributária, não pode passar a ser em decorrência de cláusulas contratuais ou estipulações feitas em documentos fiscais:

> Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Por fim, devo destacar que, mesmo superados todos o argumentos até aqui expostos, ainda assim verifica-se que a afirmação do recorrente de que "as Notas Fiscais indicadas no despacho decisório (...) não possuem qualquer informação quanto à certificação" não é totalmente verdadeira.

Analisando a nota fiscal nº 115324 (fl. 219), citada expressamente no Recurso Voluntário, verifiquei que o fornecedor indicou o número do registro no RENASEM (PR-01962/2007), ao contrário do que afirma o recorrente:


PR PONTA GROSSA DRF
RENASEM Nº : PR - 01962/2007 -
"PROCON/PR - www.pr.gov.br/proconpr - 0800-41-1512 - Rua Alameda Cabral, 184 Centro, Curitiba/PR - Cep.80410-210 - Fax (41) 3219-7400."
Vendedor: MATRIZ
SUL AGRÍCOLA
EFENSIVOS AGRÍCOLAS LTDA.
Av. Pinheirais, 3451
Jd Condor
Araucaria
(41)21172288
83705-570 PR
NOTA FISCAL FATURA
SÉRIE 3
Fl. 219
Nº 115324
X SAÍDA ENTRADA
CNPJ 76.676.436/0001-67
1ª VIA DESTINATÁRIO REMETENTE

O mesmo ocorre com a nota fiscal nº 8188 (fl. 236), também citada expressamente no Recurso Voluntário, na qual consta o número do registro no RENASEM (PR-0622/2005), ao contrário do que afirma o recorrente:

PR PONTA GROSSA DRF
Fl. 236
DADOS ADICIONAIS
VENDEDOR
FONE
ORDEM CAR
REGISTRO DE PRODUTOR E COMERCIANTE DE SEMENTES NO MINISTÉRIO DA AGRICULTURA
PR-0622/2005
EMITENTE
DU PONT DO BRASIL S.A.
DIVISÃO PIONEER SEMENTES
PRODUTOS · MARCA
PIONEER.
NOTA FISCAL - FATURA Nº 8188
X SAÍDA ENTRADA
Série: 2
1ª VIA DESTINATÁRIO / REMETENTE
DATA LIMITE PARA EMISSÃO 09/02/2010
NATUREZA DA OPERAÇÃO
CFOP
INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO
INSCRIÇÃO ESTADUAL
DESTINATÁRIO / REMETENTE

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

DOCUMENTO VALIDADO

**V – DA DIFERENÇA DE CLASSIFICAÇÃO E A NECESSIDADE DE SE ASSEGURAR O DIREITO DE CRÉDITO DA RECORRENTE**

Alega o recorrente que as glosas foram motivadas unicamente pela escrituração errônea das notas de saída, equívoco imputável unicamente ao remetente da mercadoria, pois indicou NCMs equivocados nas Notas Fiscais de saída, em desconformidade com o produto objeto daquelas operações.

Afirma que a diferenciação entre o NCM constante nas Notas Fiscais (3105 e 3402) e aquele escriturado pela Recorrente (3824.90) diz respeito exclusivamente à composição de cada um dos produtos. E seria precisamente isto, a composição do produto, e não a classificação indicada na Nota Fiscal, que é efetivamente relevante.

Trouxe aos autos o seguinte exemplo:

| 38.24.90.77 | 31.05 |
|---|---|
| Adubos (fertilizantes) foliares contendo zinco ou manganês | Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contenham dois ou três dos seguintes elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto), fósforo e potássio; outros adubos (fertilizantes). |

A decisão teve o seguinte fundamento:

> 2.2.1. Aquisições de bens para revenda
>
> O inciso I do artigo 3°. da Lei n° 10.833/2003, autoriza o creditamento sobre bens adquiridos para revenda, adquiridos no mês, que assim dispõe:
>
> (...)
>
> Em relação a alguns insumos ocorreram divergências de classificação fiscal, como por exemplo: Adubo Foliar Starphos P (fls. 190, 191), classificação na Nota Fiscal 3105.60.00, e nos arquivos digitais 3824.90.77. Em relação aos produtos 3105 não há possibilidade de creditamento em virtude de aquisição de produto com alíquota zero, conforme Lei 10.925/2004. Já em relação aos produtos 3824 a princípio deveria ocorrer o direito ao creditamento, no entanto, os mesmos foram glosados em virtude da informação errônea da classificação fiscal, conforme notas fiscais elencadas.

O simples erro material, sem alterar a característica do produto como insumo do processo produtivo, não pode ser motivo para sua glosa. Como exemplo, o adubo (fertilizante) é insumo para o recorrente, pouco importando se ele contém "zinco ou manganês" ou "nitrogênio (azoto), fósforo e potássio".

Por outro lado, em relação aos produtos classificados na NCM 3105 não há possibilidade de creditamento em virtude de aquisição de produto com alíquota zero. Quanto ao produto classificado na NCM 3824, apesar de superada a questão meramente formal, esbarra na

DOCUMENTO VALIDADO

Original

dúvida sobre o correto enquadramento. Tivesse o recorrente trazido aos autos provas de que o produto em questão era o 3824.90.77, como um laudo técnico, seria possível superar a questão referente ao erro material no preenchimento das notas fiscais (ou dos arquivos digitais).

O laudo técnico deveria determinar, em primeiro lugar, se os adubos adquiridos são "foliares" ou "minerais/químicos". A simples indicação de composição química não é suficiente para definir a correta classificação, como alegado pelo recorrente. Vejamos um texto extraído através do link "*https://www.petz.com.br/blog/plantas/o-que-e-adubo-foliar/*", acesso em 29/08/2023, para observarmos as diferenças:

> No geral, **existem três tipos diferentes de adubação mais utilizados**: a orgânica, a mineral e a organo-mineral. Devido à baixa fertilidade da grande maioria dos solos brasileiros, adubar a terra é parte importante do processo de plantação, a fim de garantir qualidade para a planta.
>
> O uso de fertilizantes e adubos faz com que as plantas passem a atender às exigências do solo e, consequentemente, a interferir no crescimento delas. Para saber qual é o principal tipo de produto a ser utilizado, é importante realizar a análise do solo. Confira a seguir o que é adubo foliar e como aplicá-lo na sua plantação.
>
> O que é adubo foliar?
>
> Mas afinal, **o que é adubo foliar e no que ele se difere dos outros**? Ao contrário da grande maioria de fertilizantes utilizados, que devem ser aplicados no solo, a fertilização foliar ocorre nas folhas e é recomendada também quando a planta apresenta deficiências nutricionais.
>
> Assim, **os nutrientes do adubo foliar são absorvidos pelas partes aéreas das plantas, como as folhas, e não pelas raízes**. Esse processo é considerado uma prática complementar na nutrição dos vegetais, garantindo a adição de micronutrientes essenciais para as plantas.
>
> Para fazer a aplicação foliar, deve-se dissolver os fertilizantes em água e, com a mistura homogênea obtida, aplicá-la diretamente nas folhas das plantas. O processo de adubação das plantas é indispensável para melhorar a resistência das plantas a pragas e a qualquer tipo de doença que pode acometê-las.
>
> Além de saber o que é adubo foliar, **se você está se perguntando se fertilizante foliar pode ser usado no solo, a resposta é não**. Esse tipo de produto é voltado apenas para a aplicação nas folhas. Para a adubação convencional, é importante analisar a qualidade do solo e obter o produto mais adequado para os cuidados.

Na ausência de tal prova, entretanto, persiste a dúvida sobre qual a correta classificação fiscal entre as duas NCMs em questão, sendo que a 3105 é tributada à alíquota zero, enquanto a 3824 é tributada com alíquota positiva. Uma vez que, nos termos do art. 170 do CTN, a homologação da compensação depende da utilização de créditos líquidos e certos, e considerando

DOCUMENTO VALIDADO

que o art. 373, I, do CPC determina que o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito, voto por negar provimento a esse pedido.

**VI – DA INCLUSÃO DO IPI E DO ICMS-ST NA BASE DE CRÉDITO DO PIS/COFINS**

Alega o recorrente que sempre tratou o IPI incidente sobre suas industrializações como imposto não recuperável, uma vez que não se aproveitava dos créditos vinculados às aquisições de produtos tributados pelo referido imposto, ainda que recuperável, e essa situação permitiria, em seu entender, a inclusão desses valores de IPI dentro da base de crédito das contribuições PIS e COFINS.

Suas alegações são assim fundamentadas, *in litteris*:

> Como demonstrado em sua manifestação de inconformidade, a ora Recorrente tem como principais produtos industrializados a ração animal, mais especificamente aquelas destinadas à alimentação de bovino (NCM 23099010), suíno (NCM 23099010) e galináceos/aves (NCM 23099010), tendo produzido, ainda, por um curto período de tempo - até fevereiro/2010), ração destinada à alimentação de cães e gatos (NCM 23091000).
>
> Especificamente em relação às alíquotas de IPI das rações destinadas à alimentação de suínos, bovinos e galináceos, estas eram todas tributadas à alíquota 0% de IPI, conforme se depreende da leitura do Decreto n.º 6.006/06, vigente de 1º de janeiro de 2007 a 31 de dezembro de 2011. Já a ração para cães e gatos (NCM 23091000), referido Decreto previa a tributação à alíquota 10%.
>
> Em todos esses casos (rações para suínos, bovinos, galináceos, cães e gatos) **a Recorrente não escriturava crédito algum de IPI, mesmo existindo previsão legal para tanto**. Tratava-se de posicionamento por ela adotado, tendo em vista que grande parte dos seus produtos industrializados (rações para suínos e bovinos) eram tributados à alíquota zero.
>
> **E mesmo nas hipóteses em que os produtos eram tributados pelo IPI à alíquota de 10%**, caso das rações de cães e gatos, **ainda assim a Recorrente não tomou crédito algum**, tendo recolhido, sem qualquer dedução ou compensação, o valor do IPI incidente na operação, conforme demonstram os documentos de fls. 624/634.
>
> **Em outras palavras, a Recorrente sempre tratou o IPI incidente sobre suas industrializações como imposto não recuperável, uma vez que não se aproveitava dos créditos vinculados às aquisições de produtos tributados pelo referido imposto, ainda que recuperável**.
>
> É justamente essa situação que permite a inclusão desses valores de IPI dentro da base de crédito das contribuições PIS e COFINS. Isso porque, ao não aproveitar os créditos de IPI, fez com que esses valores integrassem o custo de aquisição, o que, por consequência, permitiu o aproveitamento de crédito da contribuição em questão destacada na respectiva Nota Fiscal de compra.

DOCUMENTO VALIDADO

Em relação ao ICMS-ST, o recorrente alega que o fato de ser permitida a exclusão, da base de cálculo das contribuições, do valor referente ao ICMS-ST, não significa que automaticamente estará vedada, ao adquirente da mercadoria, a apropriação de crédito relativo a esse custo.

Em suas palavras, conforme consta do Recurso Voluntário:

> Ora, referido imposto é cobrado do fornecedor da mercadoria, referente ao ICMS que iria incidir na circulação do atacadista ou varejista, para o consumidor. Trata-se, portanto, de uma antecipação do fato gerador, mas não de uma despesa antecipada, motivo do equívoco adotado na SC Cosit n.º 106/2014, invocada no acórdão recorrido.
>
> (...)
>
> E vale lembrar que, em recente decisão, **o STJ apreciou a questão por meio do REsp n.º 1.428.247, pelo qual definiu ser possível a inclusão do valor correspondente ao ICMS-ST na base de cálculo do crédito do PIS/COFINS**, tendo em vista que referido imposto representa custo de aquisição ao adquirente revendedor. A esse respeito, confira-se a ementa abaixo colacionada:
>
> (...)
>
> Finalmente, deve ser destacado, ainda, que o art. 8º, §3º da IN/SRF nº 47/2002 não identifica qual seria o ICMS a ser descontado, se aquele decorrente da obrigação tributária do vendedor ou, então, relacionado à responsabilidade por substituição.

**Não assiste razão ao recorrente em nenhuma das matérias**.

**No que diz respeito ao IPI**, o contribuinte, em momento algum, questiona o fato de que, quando recuperável, este tributo não compõe o custo de aquisição e, portanto, não integra a base de cálculo dos créditos de Cofins. Sua tese é a de que, a despeito deste fato, como não tratava este tributo como recuperável, uma vez que não o utilizava para deduzir ou compensar o IPI devido em suas próprias saídas de produtos, isso lhe permitiria incluir tais valores de IPI dentro da base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS.

Ocorre, entretanto, que a lei não permite ao contribuinte fazer tal opção. O fato do IPI ser recuperável não depende do tratamento a ele conferido pelo contribuinte, mas sim do que fora estabelecido pela legislação. E a lei não exclui o "IPI efetivamente recuperado", mas sim o "IPI recuperável". A lei confere ao contribuinte o direito a recuperar esse valor de IPI na aquisição de insumos; se o contribuinte opta por não faze-lo, isso não altera a natureza jurídica do tributo. Observe-se, inclusive, que o contribuinte tem o direito de pleitear a restituição do IPI pago a maior por conta de não ter, eventualmente, escriturado a crédito o IPI incidente em suas aquisições, desde que dentro do prazo prescricional.

**Quanto ao ICMS-ST**, a tese do contribuinte de que seu valor representa custo de aquisição e, por isso, possibilita a tomada de créditos, parte de uma premissa equivocada. O

DOCUMENTO VALIDADO

Original

indeferimento do pedido de crédito não tem qualquer suporte na questão sobre o ICMS-ST compor ou não o custo de aquisição; a questão que ressalta se refere ao fato de esta parcela do custo não é tributada pelo PIS/Cofins e, portanto, não pode compor a base de cálculo dos créditos.

As leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 tratam expressamente dessa questão no art. 3º, § 2º, II:

> 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)

Esta norma legal decorre diretamente da própria essência da regime da não-cumulatividade, cuja finalidade é impedir a incidência de tributo sobre tributo, ou tributação "em cascata", ao longo da cadeia produtiva. Para tanto, compensa-se o tributo devido em uma etapa com o tributo incidente na etapa anterior. No caso do ICMS-ST, esta parcela não sofre tributação, pois não se configura como receita do substituto, que age como mero arrecadador/intermediário do ICMS devido pelo substituído, para repassá-lo ao Estado.

Ora, se não houve tributação na etapa anterior, não há como considerar esta parcela no cálculo dos créditos da não-cumulatividade, o que teria por consequência desvirtuar o regime. **Nesse sentido é a posição pacífica da 2ª Turma do STJ, conforme o seguinte precedente**:

> **Recurso Especial nº 2.046.771–PE, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, publicação em 21/03/2023**:
>
> EMENTA
>
> TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS- ST). IMPOSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO (ART. 932, IV, CPC/2015 C/C ART. 255, § 4º, II, RISTJ).
>
> (...)
>
> Alega a recorrente que houve violação aos seguintes dispositivos legais: art. 301, §3º do RIR (Dec. 9580/19); art. 3°, incisos I e II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Alega que, na condição de substituída, possui direito líquido e certo à apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre as parcelas pagas a título de ICMS-ST pelo substituto, porquanto entende que o reembolso do imposto estadual faz parte do custo de aquisição dos produtos que adquire do substituto para revenda. Procura demonstrar o dissídio (e-STJ fls. 259/287).

DOCUMENTO VALIDADO

Sem contrarrazões nas e-STJ fls. 315/317.

Recurso regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 361).

É o relatório. Passo a decidir.

1 - Do creditamento de valores referentes ao ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ICMS- ST) pelo substituído, dentro da sistemática das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não - cumulativas.

Devidamente prequestionados os dispositivos legais tidos por violados, conheço do especial quanto ao tema epigrafado.

No mérito que se examina, pretende o PARTICULAR, em síntese, ver reconhecido o direito de creditamento de PIS e COFINS, na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, sobre os valores que, na qualidade de contribuinte substituído, destinados ao vendedor - contribuinte substituto - a título de reembolso do ICMS por esse recolhido em regime de substituição tributária "para frente", sustentando tratar-se de custos com a aquisição de mercadorias para revenda.

**Sem razão o contribuinte. Esta Segunda Turma tem precedentes formados sobre a matéria onde restou consignado que o contribuinte não tem direito ao creditamento, no âmbito do regime não- cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição. Segue**:

(...)

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS- ST). IMPOSSIBILIDADE.*

*1. A Segunda Turma do STJ entende que, "não sendo receita bruta, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e §2º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003" (REsp 1.456.648/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2/6/2016, DJe 28/6/2016).*

*2. Recurso Especial não provido (REsp. n. 1.461.802 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 22.09.2016).*

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E À COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONSIDERAÇÃO DOS VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST) RECOLHIDO EM OPERAÇÃO ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. A Segunda Turma do STJ firmou entendimento de que, "não sendo receita bruta, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e § 2º das Leis n.*

DOCUMENTO VALIDADO

> *10.637/2002 e 10.833/2003" (REsp 1.456.648/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 2/6/2016, DJe 28/6/2016).*
>
> *2. A situação fática delineada pela própria agravante leva a compreender que sobre os valores despendidos a título de ICMS-ST não incidiram o PIS nem a COFINS. O fato de a sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS não se adequar com exatidão àquela metodologia adotada no creditamento de IPI e ICMS não autoriza fechar os olhos para situações em que nas operações anteriores não tenha havido incidência tributária e, mesmo assim, admitir creditamento fictício não previsto em lei.*
>
> *3. Agravo interno a que se nega provimento (AgInt no REsp. n. 1.417.857 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 21.09.2017).*
>
> Outro ponto de relevo é que os precedentes utilizados são específicos para o caso e não são isolados na Segunda Turma deste STJ, pois inaugurada linha jurisprudencial que tem sido rigorosamente seguida na Segunda Turma, consoante os precedentes citados na decisão monocrática, dentre outros: AgInt no REsp 1937431 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 09.11.2021; AgInt nos EDcl no REsp 1881576 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 15.03.2021; AgInt no REsp 1885048 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 16.12.2020.
>
> (...)
>
> Ante o exposto, com fulcro no art. 932, IV, do CPC/2015 c/c o art. 255, § 4º, II, do RISTJ, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial.

Pelo exposto, voto por negar provimento a estes pedidos.

**VII – DA AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS ENQUADRADOS COMO INSUMO**

Alega o recorrente que a autoridade administrativa, no despacho decisório, com base em conceito completamente restritivo de insumo e contrário ao que prevê o STJ, procedeu à glosa de créditos relacionados à aquisição de bens e serviços por ele tidos como insumo. Em seguida, apresenta argumentos específicos para cada insumo glosado.

**VII.1 – DOS MATERIAS DE EMBALAGEM**

Alega o recorrente que os sacos de polipropileno são essenciais à sua atividade econômica, na medida em que permitem a armazenagem e transporte das rações por ela produzidas, principalmente no momento de destinação à venda. Sustenta ainda que, conforme Laudo apresentado, muitas das matérias-primas por ela utilizada na produção de ração também são destinadas ao “ensacamento”.

A DRJ negou provimento ao pedido sob os seguintes fundamentos:

> No que tange aos materiais de embalagem, a manifestante alega que os sacos de polipropileno seriam essenciais não apenas para a armazenagem, mas também para a consecução da atividade de venda, razão pela qual, segundo ela, sua

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> aquisição deveria gerar direito ao desconto de crédito na apuração da contribuição devida. Para ela, a classificação da embalagem como destinada a transporte ou ao aformoseamento do produto nada importa para fins de seu enquadramento enquanto insumo.
>
> Contudo, conforme acima dito, os critérios da essencialidade e da relevância são aplicados para a determinação dos insumos no processo produtivo. **E a distinção entre embalagem de transporte e de apresentação do produto é necessária justamente para definir se ela integra ou não o processo produtivo**.
>
> **No caso concreto, os materiais de embalagem cujos créditos foram glosados são utilizados para transporte da mercadoria e, portanto, não integram o processo produtivo porque são utilizadas após o término deste** e, por isso, não podem ser enquadrados como insumo, não importando que sejam essenciais a etapas posteriores. Logo, sua aquisição não gera direito a desconto de créditos.

O Despacho Decisório, por sua vez, motivou a glosa das embalagens nos seguintes termos:

> Abaixo, relacionamos os itens glosados em virtude ao não enquadramento como "insumos" como prediz a legislação:
>
> **a) Material de Embalagens e Etiquetas: saco poliprop 40 Kgs, 60 x 95 cms, conforme fls. 194, 195, 196 e 232**;
>
> b) Outros itens: lenha, conforme fls. 197 a 212, 223 a 231;
>
> (...)
>
> Neste sentido, como a Batavo Cooperativa Agroindustrial se dedica ao comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados e fabricação de alimentos para animais, entre outras atividades, obtém-se que dão direito a crédito os bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos mesmos. As instruções normativas mencionadas definem como insumos os "bens aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado". Os itens relacionados acima não se agregam aos produtos produzidos ou a nenhum serviço que pudesse ser vendido pela empresa, não se configuram como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação dos produtos (ação direta sobre o mesmo). Representam, na verdade, gastos normais inerentes ou não à atividade, não sendo, todavia, computados como insumos, razão pela qual não geram direito ao crédito da contribuição para o PIS/COFINS não cumulativo.
>
> **Em diligência a empresa, no dia 16 de agosto de 2012, verificou-se que as embalagens apresentadas como saco poliprop 40 kgs, entre outros, são utilizadas exclusivamente para o transportes das mercadorias**. Não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte dos produtos elaborados. São assim entendidos os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos,

DOCUMENTO VALIDADO

> embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim o acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido. (Decreto n° 4.544/2002, art. 40, IV, e art. 6°).

Como se verifica pelos fundamentos acima colacionados, no presente caso concreto o Auditor-Fiscal não demonstrou, de forma inequívoca, que os sacos de polipropileno de 40 kg e as etiquetas se prestam exclusivamente para o transporte de mercadorias, sem desempenhar qualquer função que os torne essenciais e relevantes ao processo produtivo.

Ao que consta do Despacho Decisório, "*Em diligência a empresa, no dia 16 de agosto de 2012, verificou-se que as embalagens apresentadas como saco poliprop 40 kgs, entre outros, são utilizadas exclusivamente para o transportes das mercadorias*". Não há nenhuma outra informação, nem foram juntadas pelo Auditor-Fiscal provas dessa alegação, como fotografias das embalagens e dos produtos vendidos.

Não se nega a presunção de veracidade dos atos administrativos. Contudo, a simples afirmação de um fato pela autoridade fiscal não pode ser tomada como verdade absoluta, ou prescindir de razoável conjunto probatório. Da mesma forma, apesar do art. 373, I, do Código de Processo Civil, determinar que o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito, isso não significa que determinado crédito possa ser glosado sem a devida motivação e/ou desacompanhada de provas do quanto alegado.

O contribuinte informa que seu produto "ração" é vendido à granel, em caminhões, conforme fotografia acima, ou embalada em sacos. No sítio da empresa na internet, em *https://lojas.frisia.coop.br/racao-pro-cavalo-mel-40-kg/p* (acesso em 10/08/2023) consta foto de um destes produtos:

Pelo que se pode verificar a partir destes elementos de prova, os sacos de polipropileno de 40 kg são do tipo normalmente usado para venda de ração. São bens essenciais e relevantes para o processo produtivo do recorrente pois, conforme o "teste de subtração"

DOCUMENTO VALIDADO

proposto pelo STJ quando do julgamento do REsp 1.170.221/PR, sob o rito previsto para os recursos repetitivos, sem essas embalagens a única possibilidade de venda da ração seria "à granel", por meio de caminhões.

A alegação de que estes sacos são utilizados unicamente para transporte e armazenagem não são suficientes para justificar a glosa, pois é evidente que toda e qualquer embalagem irá conter em seu interior o produto fabricado, o qual deverá ficar armazenado até o momento de sua venda. Da mesma forma, todas as embalagens possuem a função de possibilitar o transporte do bem produzido até o cliente/adquirente ou consumidor final. Como seria possível imaginar a venda de um refrigerante se não for possível transportá-lo por meio de latas ou garrafas, que se constituem em sua embalagem?

O recorrente, além da venda à granel, também comercializa ração em porções de 40 kg, acondicionadas em sacos de polipropileno, no qual constam informações essenciais e mesmo obrigatórias para essa comercialização. Não é possível sequer imaginar a venda de ração em porções específicas sem uma embalagem para conter o produto. Da mesma forma, as etiquetas são utilizadas para apresentar informações como data de validade do produto, estabelecimento fabricante, etc.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

**VII.2 – DA LENHA**

Alega o recorrente que utiliza referido material para secagem de seus grãos e na fabricação de rações.

Quanto à fabricação de rações, a lenha é empregada no processo de "Condicionamento e peletização", onde é utilizada como combustível para alimentação da caldeira que gera o vapor úmido – aquecimento da água em caldeira –, com o fim de reduzir possíveis microrganismos contaminantes no processo produtivo da ração, facilitando, assim, o consumo para o animal e evitando uma possível segregação dos nutrientes, conforme se infere do Laudo apresentado.

Informa também que a lenha é empregada na atividade de secagem de grãos, fundamental para a conservação e correto armazenamento destes, evitando o perecimento do produto, situação intimamente ligada à atividade econômica por ele exercida.

Argumenta que a secagem dos grãos é atividade econômica da Recorrente e, independentemente de processo produtivo, a lenha é essencial para o exercício de sua atividade, sem a qual não será possível o correto e necessário armazenamento dos grãos. Ressalta que, ao contrário dos fundamentos do acórdão recorrido, o CARF já entendeu, em outros julgamentos, que a referida atividade está atrelada à processo produtivo.

A DRJ, por sua vez, negou provimento ao pedido com base nos seguintes fundamentos:

> Quanto à lenha, foram dois os motivos da glosa do auditor-fiscal:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

1. ela é utilizada indiretamente no processo de fabricação da ração, o que contraria o disposto na Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004; e

2. ela é utilizada na atividade de cerealista exercida pela contribuinte, atividade essa que não se enquadra como industrialização.

O primeiro motivo deve ser afastado em face do conceito de insumo estabelecido pelo STJ, uma vez que, embora aplicada indiretamente, a lenha utilizada na alimentação das caldeiras que geram vapor para redução de possíveis micro-organismos é essencial ao processo produtivo, pois a sua falta priva a ração produzida da necessária qualidade.

Todavia, o segundo motivo, que não foi diretamente contestado pela manifestante, permanece válido, ou seja, a aquisição de lenha utilizada na atividade de cerealista exercida pela contribuinte não pode gerar direito a desconto de créditos, **pois essa atividade não se enquadra como industrialização, razão pela qual não há que se falar em insumos. Noutros termos, só se pode falar em insumos quando se trata de processo produtivo, e, como a atividade de cerealista não envolve nenhum processo produtivo ou de fabricação**, a lenha utilizada simplesmente para secar os grãos que serão revendidos não pode gerar direito a desconto de créditos na apuração da contribuição devida.

Diante disso, e tendo em conta que **os documentos carreados aos autos não permitem fazer a necessária distinção entre as finalidades da lenha adquirida**, não há como acatar as alegações da contribuinte, devendo ser mantidas as glosas efetuadas pelo auditor-fiscal de todo o crédito decorrente da aquisição de lenha.

Observe-se novamente que nos termos do citado art. 373 da Lei nº 13.105, de 2015, Código de Processo Civil, o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito. Portanto, cabia à contribuinte fazer a segregação entre a lenha utilizada no secador de grãos e a lenha utilizada na fabricação de rações, para demonstrar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado.

Esclareça-se, ainda, que o argumento do auditor-fiscal de que **parte dos créditos vinculados a lenha se referem a notas fiscais que possivelmente representariam aquisições de pessoas físicas, pois esses documentos foram emitidos pela própria manifestante**, apenas dão mais força ao entendimento de que as glosas deviam ser efetuadas. Por isso, mesmo que não fossem aquisições de pessoas físicas, as glosas ainda deveriam ser mantidas.

Ademais, também nesse caso o ônus da prova caberia à contribuinte, isto é, ela deveria comprovar que as compras relativas às notas fiscais por ela própria emitidas foram efetivadas de pessoas jurídicas.

Em relação ao argumento de que a atividade de cerealista não se enquadra como industrialização e/ou não envolve nenhum processo produtivo ou de fabricação, razão pela qual não haveria que se falar em insumos, devo discordar da Fiscalização e da DRJ. Com efeito, resta

evidente o equivoco cometido tanto no Despacho Decisório quanto no acórdão de piso, pois a atividade do recorrente não se limita pura e simplesmente à revenda de grãos no mesmo estado em que adquiridos, uma vez que necessita realizar a secagem dos mesmos para que possam ser armazenados e posteriormente revendidos.

O entendimento do Auditor-Fiscal e da DRJ é de que o contribuinte somente teria direito a crédito presumido sobre os bens adquiridos para revenda, caso dos grãos. A meu ver, contudo, se algum tipo de processo químico ou físico foi realizado sobre tais produtos adquiridos, não se pode falar em mera revenda, mas sim na produção de grãos secos a partir de grãos contendo umidade.

Observe-se que a situação é bastante distinta de um supermercado que adquire produtos prontos para o consumo e os expõe para revenda, ou de uma loja esportiva que revende camisas, tênis, bolas, bicicletas e demais produtos também adquiridos no mesmo estado em que serão revendidos, sem sofrerem qualquer tipo de modificação. Nestes casos, sequer a embalagem é alterada.

De qualquer sorte, caso não seja esse o entendimento desde Conselho, devo ressaltar que a lenha é utilizada para gerar energia térmica, conforme consta do Despacho Decisório, *in litteris*:

> Abaixo, relacionamos os itens glosados em virtude ao não enquadramento como "insumos" como prediz a legislação:
>
> a) Material de Embalagens e Etiquetas: saco poliprop 40 Kgs, 60 x 95 cms, conforme fls. 194, 195, 196 e 232;
>
> **b) Outros itens: lenha, conforme fls. 197 a 212, 223 a 231**;
>
> (...)
>
> **Item classificado erroneamente como bem para revenda**, a lenha é utilizada indiretamente no processo de fabricação da ração, por meio da geração de vapor úmido para redução de possíveis microorganismos contaminantes da ração. A adição do vapor úmido se dá por meio do **aquecimento da água em caldeiras alimentados por lenha**, conforme fl. 92. **Verificou-se também o creditamento sobre notas fiscais de emissão da própria contribuinte**, possivelmente, aquisições de pessoas físicas, conforme fls. 200 a 207, 223 e 224. Sendo tal procedimento indevido em relação ao crédito básico de PIS/COFINS não cumulativo.
>
> Uma das atividades senão a principal atividade é o recebimento, padronização, classificação, guarda e posterior comercialização da produção de seus associados, conforme Estatuto, sendo que tais atividades são exclusivamente de cerealista. **Em virtude da atividade de cerealista (secagem dos grãos), na matriz e em algumas unidades (filiais), o item lenha é utilizados nos secadores**, no entanto, referida atividade não se enquadra como industrialização, não restando outra alternativa a não ser a glosa do referido item.

DOCUMENTO VALIDADO

Logo, apesar de ter classificado erroneamente parte desse crédito como sendo referente a "bem para revenda", ou seja, no art. 3º, inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, esse não pode ser um fundamento para a sua glosa, mas tão somente para sua reclassificação como insumo de produção (art. 3º, inciso II) ou como energia térmica (art. 3º, inciso III).

Destacando, por oportuno, que esta energia térmica não necessita ser consumida, obrigatoriamente, em "processos produtivos ou de fabricação", pois o texto legal estabelece o creditamento sobre energia térmica "*consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica*".

Nesse contexto, voto por dar provimento ao pedido, exceto em relação ao creditamento sobre notas fiscais de emissão da própria contribuinte.

**VII.3 – DOS SERVIÇOS RELACIONADOS À LENHA**

Alega o recorrente que o mesmo fundamento utilizado para manter as glosas relacionadas à aquisição de lenhas também foi indicado no acórdão da DRJ para negar seu direito de crédito em relação à despesa de serviço de baldeação de lenhas, sob o argumento de que: "*(...) seria preciso fazer a distinção entre as finalidades da lenha, uma vez que, como visto, se ela for utilizada na atividade de cerealista não gera direito a desconto de créditos na apuração da contribuição devida*".

Sustenta que lhe compete, ainda, a "extração de florestas" - conforme se infere do art. 2º, I, de seu Estatuto Social – do que resultaria a necessidade de manter as fazendas de lenha para a posterior venda, onde são empregados tanto os serviços de baldeação de lenhas, quanto de visitas técnicas.

Informa que, à época, a empresa Florestal Mueller era responsável pela execução dos serviços de plantio, combate e controle de pragas, desbaste da floresta, bem como de visitas técnicas - conforme contrato anexo às fls. 635/639 e fluxograma apresentado às fls. 99/100 - serviços imprescindíveis para possibilitar a sequência do processo produtivo de fabricação de lenha, com a venda ou emprego nas atividades de fabricação de ração ou secagem dos grãos.

A DRJ, por sua vez, negou provimento ao pedido com base no seguinte fundamento:

> O mesmo entendimento acima é aplicado à questão das glosas referentes a despesas com à prestação de serviço de corte e baldeação de lenhas, porque, também em relação a esses custos, seria preciso fazer a distinção entre as finalidades da lenha, uma vez que, como visto, se ela for utilizada na atividade de cerealista não gera direito a desconto de créditos na apuração da contribuição devida.
>
> Dessa forma, também nesse ponto, devem ser mantidas as glosas efetuadas pelo auditor-fiscal.

Quanto ao Despacho Decisório, seus fundamentos foram assim delineados:

DOCUMENTO VALIDADO

> Entretanto na relação de notas fiscais de aquisições de mercadorias que geraram créditos de PIS/COFINS, **foram incluídos serviços que não encontram enquadramento no referido inciso**. Tratam-se, na verdade de despesas gerais, necessárias as operações industriais e comerciais normais de qualquer estabelecimento industrial/comercial, sem direito a crédito das contribuições relativas ao Pis e a Cofins.
>
> **Abaixo, relacionamos os itens glosados em virtude ao não enquadramento como "insumos"** como prediz a legislação e/ou aquisições com alíquota zero e com suspensão do PIS/COFINS:
>
> a) Aquisições com alíquota zero: oxitetraciclina e metionina, fl. 334, em desacordo com a legislação conforme item 2.2.1;
>
> **b) Prestação de serviços: serviços de corte e baldeação de lenhas**, fls. 366 a 369; 373 a 375 e 378 a 384;
>
> (...)
>
> Em relação às prestações de serviços com lenhas, tratam-se de serviços não aplicados diretamente na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, como a comercialização de cereais ou fabricação de rações. Neste sentido, glosa-se os referidos serviços.

Tendo em vista que no tópico anterior já foi demonstrada a desnecessidade de "*fazer a distinção entre as finalidades da lenha*", como exigido pela DRJ, com a conclusão de que tanto na fabricação de rações quanto na produção dos grãos a lenha pode gerar crédito: (i) como insumo no processo de secagem dos grãos ou (ii) como energia térmica, o mesmo resultado deve ser aplicado nesta matéria.

Com efeito, os serviços de corte, plantio, combate e controle de pragas, desbaste da floresta e baldeação de lenhas são essenciais e relevantes para o processo produtivo da recorrente, que se inicia com a obtenção de lenha de suas florestas para as utilizações já descritas. Sem os serviços acima descritos, prestados em suas florestas, o contribuinte poderia incorrer em perda na qualidade e/ou quantidade da lenha.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido, revertendo as glosas de créditos relacionados aos serviços de corte e baldeação de lenhas.

**VII.4 – DAS DESPESAS COM FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA**

Alega o recorrente que todos os custos desconsiderados pela fiscalização neste tópico estão relacionados a fretes essenciais para o exercício da sua atividade econômica.

Especificamente quanto aos fretes relacionados nas Notas Fiscais anexadas aos autos às fls. 410, 414 a 419, 430 e 445 a 447, sustenta que **todos têm por fim a remessa pelo seu estabelecimento industrial (CFOP 5352) de ração animal e óleo diesel aos seus cooperados**, cujos transportes foram realizados por terceiros não cooperados e com a indicação do custo da operação.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Afirma que os referidos fretes tiveram por objetivo atingir o fim social da Recorrente, como cooperativa agrícola, mediante o suporte aos seus cooperados de insumos às suas atividades econômicas, situação que acaba por se confundir com o exercício da sua própria atividade econômica.

Sustenta que, na fundamentação do despacho decisório, são mencionadas apenas algumas notas fiscais e empresas prestadoras do serviço de frete, porém, ao realizar a glosa, **o auditor-fiscal teria desconsiderado outras notas fiscais sem qualquer fundamentação para tanto**. Seria o caso, por exemplo, do frete realizado pela pessoa jurídica "Transportadora Sotran Ltda", relativo ao CTRC 63735 (fl. 431), o qual evidencia que **se trata de frete prestado para entrega de produtos a empresa não cooperada e estabelecida em outro Estado**.

Considerando que o presente tópico trata da possibilidade de incluir os gastos com fretes (serviços de transporte) no conceito de insumos aptos a gerar créditos das contribuições, faz-se relevante trazer à colação os termos do acórdão do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, onde ficou estabelecido o conceito de insumos para os fins das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

O referido REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia, foi afetado para julgamento sob o rito dos Recursos Repetitivos, e tratava de um caso concreto de empresa do ramo alimentício que pleiteava o creditamento sobre os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando: água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões).

**O STJ, após definir, em abstrato, como deveria ser aferido o conceito de insumo, aplicou a tese jurídica ao caso concreto em julgamento**, determinando 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 custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI), **excluindo a possibilidade de creditamento do frete**, nos termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

> EMENTA
>
> (...)
>
> 1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa.
>
> (...)
>
> 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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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.
>
> **5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão *a priori* incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente**: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. **É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos**, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.
>
> (...)
>
> **7. ACOMPANHO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo**: Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos **custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI** conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos).

Em outro trecho do REsp nº 1.221.170/PR, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, à pág. 144, esclarece o resultado do julgamento:

> Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, **tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI**.
>
> **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do**

> **art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões.
>
> Originalmente o meu voto havia sido no sentido de "DIVERGIR PARCIALMENTE do Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem". Assim o fiz na vocalização original de meu voto e no primeiro aditamento.
>
> Ocorre que, **com o realinhamento do voto do Relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, à tese que propusemos eu e a Min. Regina Helena, meu voto resta mantido**, contudo com a observação de que agora ACOMPANHO o Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem, conforme o explicitado (alterações já realizadas na ementa proposta no voto-vogal).

Ou seja, **no próprio REsp nº 1.221.170/PR**, representativo da controvérsia e julgado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, **foi decidido que ficam de fora gastos com fretes**, salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º **a pessoa jurídica poderá descontar créditos** calculados em relação a:
>
> (...)
>
> IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Observe-se que a lei concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete especificamente na operação **de venda**, mas silencia em relação ao frete na operação de compra, de movimentação interna, ou qualquer outro tipo de operação, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido, **como já decidido expressamente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR**.

**Inicialmente, com relação aos fretes relacionados nas Notas Fiscais anexadas aos autos, o recorrente informa que se trata de uma operação realizada entre a cooperativa e seus cooperados**, consistente na remessa de ração animal e óleo diesel daquela para estes, remessa esta que necessitou da contratação de frete a junto a terceiros não cooperados.

**Ocorre que esta operação consiste num ato cooperativo típico, ou seja, não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria**, logo não há incidência das contribuições, nos termos do quanto decidido no julgamento do REsp 1.141.667/RS, com publicação em 04/05/2016, Relator Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, sob o rito previsto para os recursos repetitivos:

> EMENTA

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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 PARCIALMENTE PROVIDO.
>
> 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. 124), 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 provimento parcial do Recurso Especial.
>
> 5. Recurso Especial parcialmente provido para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado.
>
> 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**.

Assim sendo, conclui-se que não ocorreu, no caso concreto, a hipótese do inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03, que trata de frete na operação de venda, uma vez que não ocorreu venda alguma, mas tão somente uma operação entre cooperados e cooperativa.

Entendo também que este frete não pode ser considerado como insumo do recorrente, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cuja redação é a seguinte:

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...)
>
> II - 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art.

> 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Ora, tanto a prestação de serviços quanto a produção de bens destinados à venda são operações de mercado e, conforme acima transcrito REsp 1.141.667/RS, o ato cooperativo não implica operação de mercado. Portanto, não há sequer que se falar em "não-cumulatividade".

Nesse sentido vem julgando o Poder Judiciário, conforme se extrai dos precedentes indicados a seguir, nos quais decidiu-se que os créditos associados às exclusões da base de cálculo das cooperativas não geram direito ao creditamento:

> **i) Recurso Especial nº 2.076.664/RS, Relatora Ministra REGINA HELENA COSTA, julgamento em 23/06/2023**:
>
> Trata-se de Recurso Especial interposto por COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL NOVA ALIANÇA LTDA, contra **acórdão prolatado, por unanimidade, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado** (fl. 340e):
>
> *TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. DIREITO AO APROVEITAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO. ART. 17 DA LEI 11.033/04 E ART. 16 DA LEI 11.116/05.*
>
> *1. O STJ reconheceu, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, a não incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos típicos (REsp n. 1.164.716/MG, Primeira Seção, julgado em 27/4/2016, DJe de 4/5/2016).*
>
> ***2. As exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS, previstas no art. 15 da MP 2.158/01 e no art. 16 da Lei 10.684/03, não podem ser equiparadas à não incidência ou isenções parciais para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS com base no art. 17 da Lei 11.033/04, e não geram direito ao aproveitamento do saldo credor respectivo, amparado no art. 16 da Lei 11.116/05****.*
>
> (...)
>
> Feito breve relato, decido.
>
> (...)
>
> **O Tribunal de origem, por sua vez, não afastou completamente a tributação sobre todos os atos da ora Recorrente**, mas tão somente sobre os atos cooperativos típicos, "[...] aqueles realizados entre a cooperativa e seus associados, e vice-versa e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais, sendo todos os outros atos sujeitos à tributação. São os chamados atos cooperativos típicos ou próprios" (fls. 343e).
>
> **Assim, concluiu que as exclusões questionadas são apenas ajustes para delimitar a incidência das contribuições sobre as receitas que não decorram de atos cooperativos típicos** (fl. 344e):

DOCUMENTO VALIDADO

Original

*as exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS previstas em lei para as cooperativas de produção agropecuária têm o objetivo de limitar a materialidade da incidência das contribuições sobre as receitas que não decorram de atos próprios da cooperativa, tanto é assim que* ***o inciso II do §2º do art. 15 da MP 2.158/01 dispôs que tais operações deveriam ser contabilizadas destacadamente****, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.*

**A Corte de origem compreendeu, portanto, que tais exclusões não se enquadram no conceito de suspensão, não incidência, isenção ou alíquota zero, previstas no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, para efeito de aproveitamento de créditos** (fls. 346/347e):

*[...]*

***Conclui-se, dessa maneira, que a manutenção de créditos prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e o correspondente direito ao ressarcimento estabelecido no art. 16 da Lei nº 11.116/2005 não guardam qualquer relação com as hipóteses de ajustes da base de cálculo das cooperativas agroindustriais****.*

*[...]*

***as exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS, previstas no art. 15 da MP 2.158/01 e no art. 16 da Lei 10.684/03, não podem ser equiparadas à não incidência ou isenções parciais para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS*** *com base no art. 17 da Lei 11.033/04, e não geram direito ao aproveitamento do saldo credor respectivo, amparado no art. 16 da Lei 11.116/05.*

*[...]*

***A análise de tais exclusões e deduções permite concluir que não se caracterizam como suspensão, não incidência, isenção ou alíquota zero****. Essa separação resta clara na IN 635/2006, que prevê separadamente as referidas exclusões e deduções da base de cálculo (art. 11), em relação às suspensões (art. 34), não incidências (art. 35) e isenções (art. 36).*

Com efeito, o tribunal *a quo* asseverou que "as exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS previstas em lei para as cooperativas de produção agropecuária têm o objetivo de limitar a materialidade da incidência das contribuições sobre as receitas que não decorram de atos próprios da cooperativa, **tanto é assim que o inciso II do §2º do art. 15 da MP 2.158/01 dispôs que tais operações deveriam ser contabilizadas destacadamente, pela cooperativa**, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas" (fl. 343e).

(...)

Consoante se observa, a Corte de origem busca efetivamente demonstrar que o procedimento de exclusão questionado está relacionado, exclusivamente, com a

DOCUMENTO VALIDADO

separação do faturamento da cooperativa para definir o que pode ou não ser tributado, enquanto a Recorrente defende, apenas genericamente, que tal entendimento estaria permitindo a tributação sobre ato cooperativo típico.

Desse modo, **verifica-se que as razões recursais apresentadas se encontram dissociadas daquilo que restou decidido pelo tribunal de origem, o que caracteriza deficiência na fundamentação do recurso especial** e atrai, por analogia, os óbices das Súmulas 283 e 284, do Supremo Tribunal Federal, as quais dispõem, respectivamente: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles"; e "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

**ii) Recurso Especial nº 2.073.859/PR, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, julgamento em 29/05/2023**:

Trata-se de Recurso Especial interposto, com fulcro no art. 105, III, "a", da Constituição da República, contra acórdão assim ementado:

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROINDUSTRIAL. ATOS PRÓPRIOS OU TÍPICOS. NÃO INCIDÊNCIA. DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. ART. 17 DA LEI 11.033/04 E ART. 16 DA LEI 11.116/05. NÃO CONFIGURADO.*

*1. O STJ reconheceu, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, a não incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos típicos (REsp n. 1.164.716/MG, Primeira Seção, julgado em 27/4/2016, DJe de 4/5/2016).*

*2. Por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais nº 1.894.741/RS e n° 1.895.255/RS (tema 1.093), sob o regime dos recursos repetitivos, o STJ pacificou o entendimento no sentido de que* ***a não-cumulatividade do PIS/COFINS não se aplica em situações nas quais não existe dupla ou múltipla tributação. Inaplicabilidade ao caso do art. 17, da Lei 11.033/2004****.*

(...)

É o relatório.

Decido.

(...)

Ao dirimir a controvérsia, a Corte regional consignou (fls. 315-318, e-STJ):

*(...)*

*O STJ reconheceu, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, a* ***não incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos típicos, pois não implicam operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria****, nos seguintes termos:*

*(...)*

DOCUMENTO VALIDADO

*Com relação à incidência do PIS sobre os atos cooperativos próprios, o STJ também já decidiu que* ***esses atos "não geram faturamento ou receita para a sociedade cooperativa. Ausência de base imponível para o PIS****. Não-incidência pura e simples. Já os atos não cooperativos revestem-se de nítida feição mercantil e geram receita à sociedade, razão pela qual devem ser tributados" (STJ, EDcl nos EDcl no REsp 718.001/MG, SEGUNDA TURMA, DJe de15/05/2009).*

*Portanto, como bem ponderou a sentença de primeira instância, a jurisprudência está pacificada no sentido de que* ***os atos cooperados não geram receita ou faturamento tributável pelo PIS e pela COFINS, caracterizando hipótese de não incidência das contribuições****.*

*Apuração de créditos de PIS/COFINS. A impetrante pretende obter o reconhecimento do direito à compensação ou ressarcimento dos créditos, com fundamento nas Leis nºs 11.033/04 e 11.116/05.*

*Como visto alhures, não há incidência de PIS e COFINS sobre os atos cooperativos próprios praticados pela apelante.*

***Deste modo, não há que se falar em direito ao creditamento, pois este pressupõe, fática e juridicamente, incidências múltiplas, que não existem conforme a legislação aplicável ao setor de atividade econômica da parte impetrante****.*

*Por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais nº 1.894.741/RS e n° 1.895.255/RS (tema 1.093), sob o regime dos recursos repetitivos,* ***o STJ pacificou o entendimento no sentido de que a não-cumulatividade do PIS/COFINS não se aplica em situações nas quais não existe dupla ou múltipla tributação****.*

*(...)*

***No caso dos autos, considerando que sequer resta configurada receita ou faturamento nos atos próprios praticados pela impetrante, não há como reconhecer a existência do direito ao creditamento por ela pleiteado****.*

(...)

Da leitura atenta do Voto condutor, vê-se que **o Colegiado originário se manifestou de maneira clara e embasada acerca das questões relevantes para o deslinde do conflito**, inclusive daquelas que a recorrente alega terem sido omitidas.

Ademais, observa-se que a questão foi decidida após percuciente apreciação dos fatos e das provas relacionados à causa. Diante do arcabouço documental colacionado aos autos, **o órgão julgador reconheceu que a recorrente sequer possuía direito ao creditamento do PIS e da COFINS, porque praticados atos cooperativos próprios, os quais não geram receita ou faturamento – ou seja, não há incidência de contribuição**.

Para modificar o entendimento firmado no aresto recorrido, seria necessário exceder as razões nele colacionadas, o que demanda incursão no contexto fático-

DOCUMENTO VALIDADO

probatório dos autos, vedada em Recurso Especial conforme dispõe a Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

Os fatos são aqui recebidos tais como estabelecidos pelo Tribunal *a quo*, senhor na análise probatória. E, se a violação do dispositivo legal invocado perpassa pela necessidade de fixar premissa diversa da que consta do decisum impugnado, inviável o apelo nobre.

**iii) AgInt no Recurso Especial nº 1.239.600/RS, Relator Ministro SÉRGIO KUKINA, julgamento em 04/02/2021**:

Trata-se de recurso especial fundado no CPC/73, manejado por Cooperativa Agrícola Mista General Osório Ltda., com base no art. 105, III, a, da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (fls. 421/422):

*(...)*

Opostos embargos declaratórios, foram acolhidos, sem efeitos modificativos, para sanear erro material, em acórdão assim sumariado (fl. 445):

*(...)*

***As exclusões de base de cálculo da contribuição da COFINS e do PIS previstas no art. 15 da MP n° 2.158-35/2001 e no art. 17 da Lei n° 10.684/2003 e arroladas no art. 11 da IN n° 635/2006, não se afiguram "isenções parciais"***.

*O artigo 17 da Lei n° 11.033/04 restringe-se ao regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO).*

(...)

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

(...)

Com relação aos arts. 17 da Lei 11.033/2004; e 16 da Lei 11.116/2005, nota-se que **os referidos dispositivos legais não contêm comando capaz de sustentar a tese recursal de que "as exclusões de base de cálculo do PIS e da COFINS ora em análise são, inegavelmente, hipóteses de isenção parcial" (fl. 459), ou mesmo de "não incidência tributária" (fl. 464) nem de infirmar o juízo formulado pelo acórdão recorrido**, de maneira que se impõe ao caso concreto a incidência da Súmula 284/STF ("É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia."). Por oportuno, destacam-se os seguintes precedentes: AgRg no AREsp 161.567/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 26/10/2012; REsp 1.163.939/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 8/2/2011.

**iv) Recurso Especial nº 1.253.174/RS, Relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, julgamento em 31/08/2018**:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Trata-se de Recurso Especial, interposto por COOPERATIVA DOS SUINOCULTORES DO CAÍ LTDA, em 23/11/2010, mediante o qual se impugna acórdão, promanado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

*"TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA. PIS E COFINS. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. ARTS. 15 DA MP: Nº 2.158-35/01, 17 DA LEI Nº 10.684/03 E 11 DA IN SRF Nº 635/06. ISENÇÃO PARCIAL. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/04. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

***1. As exclusões de base de cálculo das contribuições PIS e COFINS** previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/01 e no art. 17 da Lei nº 10.684/03 e arroladas no art. 11 da IN nº 635/06, **não se afiguram 'isenções parciais'.***

*2. O âmbito de incidência do art. 17 da Lei nº 11.033/04 restringe-se ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO, como decorre do texto do diploma legislativo onde inserido tal artigo.*

*3. Sentença reformada para denegar a segurança" (fl. 181e).*

No Recurso Especial, manejado com base na alínea a do permissivo constitucional, alega-se violação aos arts. 17 da Lei 11.033/2004 e 16 da Lei nº 11.116/2005.

(...)

Recurso Especial admitido (fls. 216/217e).

**O presente recurso não merece prosperar**.

**Encontra-se pacificado, na jurisprudência do STJ, o entendimento de que inexiste direito a creditamento do PIS e da COFINS, no regime não-cumulativo, caracterizado pela incidência monofásica do tributo, porquanto inocorrente, nesse caso, o pressuposto lógico da cumulação**.

À guisa de mero exemplo, as seguintes ementas:

(...)

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4°, II, do RISTJ, nego provimento ao Recurso Especial.

Como destacado nos precedentes acima colacionados, por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais nº 1.894.741/RS e n° 1.895.255/RS (tema 1.093), sob o regime dos recursos repetitivos, o STJ pacificou o entendimento no sentido de que a não-cumulatividade do PIS/COFINS não se aplica em situações nas quais não existe dupla ou múltipla tributação:

**EMENTA:**

**1. Há pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sumulada e em sede de repercussão geral, no sentido de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (v.g. casos de monofasia e substituição tributária), a saber**:

(...)

> **2. O art. 17, da Lei n. 11.033/2004**, muito embora seja norma posterior aos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a constituição de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, contudo **permite a manutenção de créditos por outro modo constituídos, ou seja, créditos cuja constituição não restou obstada pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003**.
>
> (...)
>
> **10. Teses propostas para efeito de repetitivo:**
>
> 10.1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).
>
> 10.2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.
>
> **10.3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor**, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.
>
> 10.4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.
>
> **10.5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos)** quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

Tal situação, no entanto, é totalmente distinta daquela na qual o recorrente realiza vendas para terceiros não cooperados/associados e/ou que não se caracterizam como cooperativas, ou seja, quando não realiza ato cooperativo típico. **Nessas hipóteses, o valor referente ao frete na venda deve gerar créditos da não cumulatividade**, em obediência ao que determina o art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03.

**Quanto aos fretes internos**, referentes à remessa da produção do estabelecimento industrial para os seus estabelecimentos comerciais, neste caso específico não será possível valer-

DOCUMENTO VALIDADO

se dos critérios de essencialidade e relevância, pois, sendo o frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado, não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que este já se encontra encerrado.

Diferentemente seria a situação caso se referisse a frete de produtos em elaboração, por exemplo, remetidos para industrialização por encomenda, uma vez que o processo produtivo ainda está se desenvolvendo e o frete poderia ser considerado um serviço utilizado como insumo, a depender do caso concreto.

Da mesma forma, não é possível considerar que este dispêndio possa ser considerado "frete na operação de venda", pelo simples fato de que os produtos aqui analisados ainda não foram vendidos, mas simplesmente transferidos entre estabelecimentos do contribuinte por questões de conveniência mercadológica. O Auditor-Fiscal não realizou nenhuma glosa de créditos originados de frete de operação de venda, mas tão somente de créditos originados de fretes "intercompany", como reconhece o próprio contribuinte.

O frete na movimentação interna de produtos acabados é um serviço que não se refere ao processo produtivo. Se o legislador quisesse incluir este serviço como fonte de crédito, haveria um dispositivo próprio, assim como existe para o frete na venda. Aliás, seria até mesmo dispensável qualificar o frete, delimitando-o como "frete na venda"; bastaria a mera referência ao serviço de "frete", seja ele referente à venda dos produtos ou apenas à sua distribuição por questões de logística.

Levar a mercadoria para locais próximos dos compradores, ou deixar que estes paguem o frete para adquirir os produtos diretamente da matriz, é meramente uma estratégia comercial do vendedor. Mesmo que se insista em caracterizar o frete intercompany como insumo, fazendo-se o "teste de subtração", elemento balizador para os conceitos de "essencial e relevante" observo que, mesmo sem este "frete interno", a mercadoria continuaria sendo produzida; a exclusão desse item do "processo produtivo" (para aqueles que advogam essa tese) não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença, nos termos do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR:

> VOTO
>
> 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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015).
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

33. Em recente julgado, a Segunda Turma desta Corte reconheceu o direito de uma empresa que se dedica à produção e comercialização de alimentos a compensar créditos de PIS/COFINS resultantes da compra de produtos de limpeza e desinfecção e de serviços de dedetização empregados no processo produtivo, conforme se verifica na ementa:

*(...)*

*5. São "insumos", para efeitos do art. 3o., II, da Lei 10.637/2002, e art. 3º., II, da Lei 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.*

*(...)*

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

*(...)*

*É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:*

*(...)*

*ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves,* ***consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência****. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e*

*(...)*

**5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente**: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. **É que tais "custos" e "despesas" (“Despesas Gerais Comerciais”) não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos**, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

6. Quanto aos "custos" e "despesas" com água, combustível, lubrificante, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de

DOCUMENTO VALIDADO

proteção individual - EPI, é o caso de devolver os autos ao Tribunal de origem para que seja analisada, à luz do conceito de insumos aqui adotado, a possibilidade de dedução de créditos desses itens conforme se verifique sua pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo, ainda que por aplicação indireta, **consoante o "teste de subtração"**. Em assim sendo, deverão ser considerados insumos na forma do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

Outrossim, **não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção**, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante. Veja-se que este conceito já foi tocado por Marco Aurélio Grego em passagem que transcrevemos ao enfrentar a impossibilidade de ser adotado o conceito de "insumos" próprio do IPI. O mesmo conceito foi mencionado no voto do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, em passagem também já citada de acórdão do CARF.

Neste sentido, as seguintes decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

**i) AgInt no REsp 1.890.463/SP, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data da Publicação 26/05/2021**:

Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.

1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, **não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária. Precedentes**.

2. No caso dos autos, **está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região**, segundo o qual apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida.

3. Agravo interno não provido.

**ii) AgInt no AREsp 1.804.525/RS, Relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data da Publicação 17/06/2021**:

Inadmitido o Recurso Especial, foi interposto o presente Agravo.

A irresignação não merece prosperar.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

**Nos termos da jurisprudência de ambas as Turmas da Primeira Seção deste Tribunal**, "as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo**, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda" (STJ, AgInt no AREsp 1.421.287/MA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/04/2020).

Nesse sentido:

(...)

Ante o exposto, reconsidero a decisão de fls. 3.713/3.720e, pelo que, com fulcro no art. 253, parágrafo único, II, b, do RISTJ, conheço do Agravo, para negar provimento ao Recurso Especial.

**iii) AgInt no AREsp 848.573/SP. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data da Publicação: 18/09/2020**.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(...)

3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda** (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1o.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.

**iv) AgInt no AREsp 1.421.287/MA. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Data da Publicação: 27/04/2020**.

4. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda**. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador

DOCUMENTO VALIDADO

Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

**v) Embargos de Divergência em Resp nº 1.710.700-RJ. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. Data da Publicação: 28/10/2019**.

O caso dos autos trata de despesa de frete em relação ao **deslocamento entre estabelecimentos de uma mesma empresa - ou seja, não há uma operação de venda ou revenda**.

Por sua vez, **o acórdão apontado como paradigma tem por pressuposto uma operação de venda, realizada entre duas empresas distintas**. Do voto condutor proferido no RESP 1.215.773 (fls. 211/216 daqueles autos) transcrevo (com grifos) os seguintes trechos:

(...)

Assim, o paradigma não trata da despesa de frete referente ao deslocamento entre estabelecimento de uma mesma empresa, mas sim da aquisição efetiva de veículos novos para posterior revenda.

Nesse sentido, o voto vencedor proferido no RESP 1.215.773 cuidou de distinguir os dois contextos, nos seguintes termos (grifado):

*Para afastar qualquer dúvida, devo ressaltar, por outro lado, que o acórdão proferido nos autos do RESP 1.147.902/RS, da Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010, não tem pertinência com o caso em debate, não dizendo respeito a transporte de bens para revenda.* ***O referido precedente envolve simples "transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial"****. Eis a ementa do julgado:*

(...)

Como se vê, o próprio voto condutor do acórdão apontado como paradigma cuidou de apartar os contextos fáticos. Inclusive, o precedente RESP 1.147.902/RS (Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 6.4.2010) permanece sendo colacionado nos julgados mais recentes sobre o tema, como é o caso do AgInt no AREsp 1237892/SP (Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019), abaixo transcrito.

Por outro lado, como se depreende de precedente da Primeira Turma, de dezembro de 2015, há sintonia de entendimentos entre ambos órgãos colegiados fracionários da Primeira Seção do STJ (grifado):

(...)

*2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.* ***Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda****. Precedentes.*

DOCUMENTO VALIDADO

*3. "A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013).*

*4. Agravo regimental desprovido.*

*(AgRg no REsp 1386141/AL, Rel. Ministro OLINDO MENEZES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/12/2015)*

**O precedente acima continua sendo referido nos julgados mais recentes sobre o tema**:

(...)

*III. **Na forma da jurisprudência dominante e atual do STJ, "as despesas de frete (nas operações de transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa) não configuram operação de venda**, razão pela qual não geram direito ao creditamento do PIS e da Cofins no regime da não cumulatividade" (STJ, REsp 1.710.700/RJ, **Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN**, SEGUNDA TURMA, DJe de **13/11/2018**). (...)*

*IV. **A controvérsia decidida pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, é distinta da questão objeto dos presentes autos**, consoante admitido pela própria agravante, por petição protocolada perante o Tribunal de origem, e reconhecido também por esta Corte, nos EDcl no AgRg no REsp 1.448.644/RS (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/04/2017).*

*V. Não se aplica ao caso, por ausência de similitude fática, a orientação firmada pela Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.215.773/RS (Rel. p/ acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 18/09/2012), pois, além de esse precedente não ter abordado a questão objeto dos presentes autos, **o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 permite o creditamento das despesas de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor", diferentemente do caso concreto, em que **não se verifica operação de venda**.*

*(AgInt no AREsp 1237892/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2019, DJe 16/09/2019)*

Incide, na espécie, o teor da Súmula 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado."

**vi) Agravo em Recurso Especial nº 874.800-SP. Relator: Ministro Francisco Falcão. Data da Publicação: 16/10/2019**.

No caso, o Tribunal a quo adotou o fundamento de que não há direito ao creditamento a título de contribuição ao PIS e de COFINS de despesas, insumos,

DOCUMENTO VALIDADO

custos e bens, que não sejam expressamente previstos nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, ou que não estejam relacionados diretamente à atividade da empresa.

(...)

Sobre a apontada violação aos arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o recurso especial não comporta provimento.

Com efeito, **a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça não reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda**.

A propósito:

(...)

*1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", **não é possível a esta Corte infirmar tais premissas** para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, **nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia**, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.*

*2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.*

*3. Agravo interno não provido.*

*(AgInt no AgInt no REsp 1763878/RS, **Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES**, SEGUNDA TURMA, **julgado em 26/02/2019, DJe 01/03/2019**)*

**vii) Recurso Especial nº 1.712.896-SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. Data da Publicação: 28/05/2018**.

**A recorrente**, nas razões do Recurso Especial, alega que ocorreu violação dos arts. 3º, I, II e IX, e 15 da Lei 10.833/2003 e do art. 3º, caput, I e II, da Lei 10.637/2002.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> **Defende, em suma, ter direito de descontar** do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta da venda de suas mercadorias os **créditos referentes às despesas com armazenagem e frete suportados nas transferências entre seus estabelecimentos**.
>
> (...)
>
> Decido.
>
> Os autos foram recebidos neste Gabinete em 14.2.2018.
>
> **A irresignação não merece prosperar**.
>
> **O entendimento do acórdão recorrido está em consonância com a orientação do STJ**. Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a CONFINS. À guisa de exemplo, **na hipótese dos autos, bem decidiu a Corte de origem ao afastar os custos de frete** das despesas passíveis de compensação com as contribuições em debate.
>
> Nesse sentido, confiram-se os seguintes precedentes: (...)

Os Tribunais Regionais Federais também já pacificaram este entendimento, conforme os seguintes precedentes:

> **i) Tribunal Regional Federa da 4ª Região. Apelação Cível nº 5022190-09.2018.4.04.7107/RS, Relator: Des. Fed. Rômulo Pizzolatti, Data da Decisão 15/06/2021**:
>
> VOTO
>
> 1. Preliminar de nulidade do processo
>
> (...)
>
> 2. Mérito
>
> **Ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, cuja sistemática encontra-se traçada no texto constitucional**, sendo de observância obrigatória, **o regime não-cumulativo das contribuições sociais PIS e COFINS foi relegado à disciplina infraconstitucional**, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática e, inclusive, em qual extensão. Diferentemente do que ocorre no caso dos impostos anteriormente mencionados, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não-cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não-cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela

DOCUMENTO VALIDADO

pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis n.º10.637, de 2002 e 10.833, de 2003), permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação (art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003).

**Portanto, é a lei que estipula quais as despesas que serão passíveis de gerar créditos**, bem como a sua forma de apuração, **podendo ainda estabelecer vedações à dedução de créditos** em determinadas hipóteses, sem que se cogite com isso de ofensa à não-cumulatividade.

Por outro lado, analisando a legislação infraconstitucional atinente ao tema, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento - submetido ao regime de recursos repetitivos - do REsp 1.221.170 / PR, firmou as teses de que (a) é ilegal a disciplinade 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 comodefinido 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. O julgado paradigma restou assim sintetizado:

(...)

Enfim, foi publicada no DOU de 15-10-2019 (seção 1, página 27) a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, que na sua Subseção II dispôe o seguinte:

(...)

Como se vê, a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, a partir do seu art. 171, veio a adequar a interpretação do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, no âmbito da administração pública federal, à orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170 / PR, e o fez de forma razoável, em conformidade com os critérios de essencialidade e relevância, nos termos do que assentado pelo Superior Tribunal de Justiça.

(...)

Com efeito, **o transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica não se trata de serviço utilizado "na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"**, tal como dispõe o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

**Nem tampouco se trata aqui de caso de "frete na operação de venda"** cujo o ônus é suportado pelo vendedor, tal como previsto no art. 3º, IX, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Conforme narrado pela demandante na inicial (capítulo "DOS FATOS), **ela "realiza o transporte de suas mercadorias para suas filiais, de forma contínua",(...) "por questões logísticas e comerciais"**, ou seja, a

DOCUMENTO VALIDADO

autora realiza o transporte de produtos acabados entre sua matriz e suas filiais **antes mesmo e independentemente de as mercadorias terem sido vendidas**.

Na verdade, conforme esclarece a demandante, o frete do qual pretende se creditar diz respeito à distribuição de mercadorias para filiais localizadas em outras regiões do país, com o intuito de pô-las à venda em outros mercados, não dizendo respeito, portanto, à entrega de mercadorias vendidas. **O frete trata-se, nesses termos, de mera despesa operacional**.

Em suma, não tem a demandante o direito de deduzir crédito de PIS e COFINS das suas despesas com o frete atinente ao transporte de produtos acabados entre os seus estabelecimentos. Nessa linha, a propósito, é a jurisprudência da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Sinale-se, enfim, que **pouco importa tenha o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em casos envolvendo terceiros estranhos a esta demanda, adotado a tese que o contribuinte ora defende**. Apenas importa no presente caso que a União expressamente se opôs, nos autos, à tese e à pretensão da demandante, na linha , aliás, do que atualmente é previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019. Na verdade, se a tese da demandante viesse sendo adotada no âmbito da Receita Federal do Brasil ou do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ela nem sequer precisaria agora buscar socorro no Poder Judiciário.

Agiu com acerto o juiz da causa, dessarte, ao julgar improcedente a demanda.

**ii) Tribunal Regional Federa da 4ª Região. Apelação Cível nº 5002201-71.2019.4.04.7110/RS, Relator: Des. Fed. Francisco Donizete Gomes, Data da Decisão 28/10/2020**:

VOTO

1. Admissibilidade

A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva. Custas satisfeitas no Evento 43.

2. Mérito

As impetrantes são tributadas pelo lucro real e, por isto, apuram as contribuições ao PIS/COFINS pelo regime não cumulativo, disciplinado pelas Leis Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS).

2.1. Não cumulatividade do PIS/COFINS

(...)

**2.2 Pretensão ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas referentes ao frete entre seus estabelecimentos (frete interno ou intercompany)**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

As Impetrantes fundam seu direito ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas com interno ("intercompany") nas operações de venda sobre os produtos acabados na previsão contida no art. 3º da Lei inciso IX, c/c art. 15, II, ambos da Lei 10.833/03.

(...)

Como se observa da legislação acima transcrita, **o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre as despesas com o frete ocorre apenas nas operações de venda dos bens e serviços** adquiridos para revenda quando o ônus tiver sido suportado pelo vendedor.

No caso, a pretensão da autora diz respeito ao creditamento das despesas com frete no transporte das mercadorias entre a matriz e filiais ou centros de distribuição.

Como não se trata de operação de venda, a situação de fato não se encaixa na previsão normativa e não há o direito ao crédito pela falta de lei específica exigida pelo art. 150, §6º, da CF.

(...)

Não assiste razão às impetrantes, portanto, sob esse fundamento.

**2.3. Creditamento do PIS/COFINS incidente na referida operação na qualidade de insumo à sua atividade - Tema 779/STJ, Recurso Repetitivo nº 1.120.170/PR**

Como anteriormente referido, 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.

(...)

**Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a Cofins**.

(...)

No caso concreto, a par de não ser elegível pela lei como gerador de crédito - uma vez que a lei elegeu como gerador de créditos a despesa de frete relativa à operação de venda ou revenda - **o frete interno ("intercompany") igualmente não atende ao critério da essencialidade** ("elemento estrutural e inseparável do processo produtivo"), **tampouco da relevância** (seja em função das particularidades da atividade econômica da empresa ou seja em face de exigências legais), **justamente porque é elemento externo ao processo produtivo, uma vez que se relaciona a produtos já acabados**.

Ademais, **não se justifica a pretensão de apropriação de créditos a partir de conceito genérico (insumos) quando a norma de regência já estabeleceu o creditamento para a situação específica (frete), mas reduziu sua abrangência, no caso apenas ao frete da operação de venda**, do que não se trata no presente

DOCUMENTO VALIDADO

Original

caso. Somente se cogitaria de serviço de transporte como insumo caso a empresa atuasse, por exemplo, no ramo de transportes, do que aqui não se trata (empresa de beneficiamento de arroz e produtos agrícolas - Evento 1 - CONTRSOCIAL3).

(...)

Assim, a pretensão deve ser afastada também sob esse segundo fundamento.

**iii) Tribunal Regional Federa da 4ª Região. Apelação Cível nº 5052701-21.2012.4.04.7100/RS, Relator: Des. Fed. Maria de Fátima Freitas Labarrère, Data da Decisão 06/10/2020**:

VOTO

O acórdão ora objeto de retratação, para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, acolheu os critérios adotados pela Receita Federal nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Assim, considerando a pertinência da matéria ao Tema 779/STJ, é caso de submissão do feito à sistemática da retratação (art. 1.030, II, do CPC).

2. Mérito

Ao apreciar o Tema 779, o Superior Tribunal de Justiça fixou as seguintes teses:

(...)

Com se vê, **o Superior Tribunal de Justiça acabou por adotar uma posição intermediária entre o que era pleiteado pelos contribuintes** - interpretação mais ampla de insumo, considerando todos os custos e despesas relacionados ao serviço prestado ou ao processo produtivo (crédito financeiro), **e o sustentado pela Receita Federal**, conceito de insumo ligado à noção de crédito físico.

(...)

**A impetrante requer o reconhecimento do seu direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os valores despendidos a título de frete para transporte de materiais entre as suas unidades industriais localizadas em Porto Alegre e Charqueadas, ambas no Rio Grande do Sul, mais especificamente materiais auxiliares e também produtos semi-elaborados em fase de industrialização**, cuja fabricação se inicia em uma unidade industrial e termina em outra unidade industrial, assim como para o transporte das embalagens que acondicionam as peças acabadas comercializadas aos seus clientes finais.

A subtração do frete entre as suas unidades, não implicaria perda na qualidade do seu processo produtivo, razão que não justifica seu enquadramento na condição de insumos.

Assim sendo, **são despesas operacionais e não operacionais que podem contribuir para o crescimento ou manutenção da atividade econômica, mas que não são essenciais para a sua realização**. Portanto, em consonância com o "teste

DOCUMENTO VALIDADO

Original

de subtração", ainda que excluídas tais despesas, o objeto social não restaria inviabilizado.

(...)

Assim, **as despesas com frete para transporte de mercadorias** entre estabelecimentos da empresa, nos termos da jurisprudência deste Regional, **somente geram créditos em relação ao frete na operação de venda**, ainda assim, tão somente quando o ônus do pagamento for suportado pelo vendedor. Não tem o contribuinte o direito a creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS (Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), dos custos com transporte de matérias-primas entre estabelecimentos próprios, **justamente por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda**.

**iv) Tribunal Regional Federa da 3ª Região. Apelação Cível nº 0014644-68.2014.4.03.6100, Relator: Des. Fed. Carlos Muta, Publicação em 14/07/2021**:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NULIDADE DA SENTENÇA INEXISTENTE. PIS/COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. **CREDITAMENTO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE**. INSUMOS. ARTIGO 3º, CAPUT, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. RESP 1.221.170. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. OBJETO SOCIAL. **CUSTO QUE NÃO SE REFERE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU FABRICAÇÃO DE BENS OU PRODUTOS DESTINADOS À VENDA**. TEMAS REPETITIVOS 979 E 980. DESPESAS OPERACIONAIS.

(...)

**6. A jurisprudência encontra-se há muito pacificada no sentido de que a pretensão de creditamento a partir de despesas de frete entre estabelecimentos da empresa não encontra respaldo no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/2003** (extensível ao PIS pelo artigo 15 do mesmo diploma). Com efeito, não bastasse a literalidade que rege a concessão de benefícios fiscais (artigo 111 do CTN), **não há razão para, como objetiva a recorrente, desconsiderar que a legislação especificamente trata de frete na "operação de venda". Não se trata de qualificativo sem significância (como, de resto, é regra hermenêutica basilar)**, inclusive porque o dispositivo exige que o frete seja suportado pelo vendedor - tornando imperativa, portanto, a existência de uma avença de compra e venda. A própria exposição da apelante evidencia que o frete da fábrica até os centros de distribuição, caracterizada como transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa, e o frete na operação da venda ao consumidor retratam operações distintas, com tratamento tributário distinto.

7. Conforme orientação da Corte Superior quando do julgamento do REsp 1.221.170, para aplicação do regime de não-cumulatividade previsto no artigo 195, § 12, da CF/1988 e, por consequência, e reconhecimento do direito ao creditamento de tributos pagos na cadeia produtiva, deve ser cotejada a real e efetiva essencialidade do bem ou serviço com o objeto social do contribuinte,

DOCUMENTO VALIDADO

restringindo-se o direito ao creditamento somente aos imprescindíveis ou essenciais ao atingimento da finalidade empresarial, excluídos os demais, **cabendo, assim, fazer distinção entre o conceito de insumos, afetos ao processo produtivo e ao produto final, de meras despesas operacionais**, relacionadas às atividades secundárias, administrativas ou não essenciais da empresa.

8. (...) **Aplicando-se o "teste de subtração" delineado no REsp 1.221.170, não há como autorizar creditamento sobre despesas com locação de veículos ou mesmo frete para escoamento da produção**, pois não se referem a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", e sim, a custo percebido em etapa econômica posterior. Precedentes.

**v) Tribunal Regional Federa da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 0008372-29.2008.4.01.3803, Relator: Des. Fed. Reynaldo Fonseca, Publicação em 24/04/2015**:

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS 10.63702 e 10.833/03. EMPRESA COMERCIAL. VENDA DE CEREAIS E BENEFICIAMENTO DE ARROZ. ATIVIDADE-FIM. **FRETE NA AQUISIÇÃO DOS PRODUTOS. DISTINÇÃO ENTRE INSUMOS E CUSTOS E DESPESAS**. JURISPRUDÊNCIA.

1. O autor busca a declaração do direito ao crédito presumido da contribuição ao PIS e da COFINS, previsto no artigo 3° e incisos, das Leis n°s 10.637/02 e 10.833/03, em decorrência dos **dispêndios/custos de frete pagos no momento da aquisição de matéria prima** (arroz com casca a granel), relacionados à consecução de sua atividade.

2. Muito embora o debate apresente complexidade, uma vez que a legislação cuide de atividades de toda ordem, o que se deve verificar, *in casu*, é o enquadramento do objeto de dispêndio/custos indicado pelo autor (frete) como "insumos", na forma pretendida pelas citadas Leis 10.637 e 10.833.

3. E, conquanto a Instrução Normativa já referida tenha delineado o alcance das citadas Leis 10.633/02 e 10.833/03, o conceito de insumo extrapola a própria norma regulamentar, abrangendo aquilo que entra no processo produtivo e fica integrado ao produto final.

4. Como bem destacado em sentença, a referida Instrução Normativa veio tão somente regulamentar a previsão contida nas Leis nºs: 10.633/2003 e 10.833/2003, não demonstrando restrição do conceito de insumo como alega o apelante.

5. Acerca do tema cumpre acrescentar aresto do egrégio Superior Tribunal de Justiça: *"(...) 2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

*produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.* ***3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor. 4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial****. 5. Recurso Especial não provido.*". (REsp 1147902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 06/04/2010)

6. Ademais, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram hipóteses de não-cumulatividade para as contribuições devidas ao PIS e à COFINS, no que foram reforçadas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que remeteu à lei a possibilidade de definição dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento do empregador serão não-cumulativas (art. 195, § 12º).

7. No entanto, **a não-cumulatividade prevista nas mencionadas leis não foi ampla e ilimitada, como ocorreu com o IPI e o ICMS. Houve a indicação expressa dos créditos que não poderiam ser compensados**, para apuração da COFINS e do PIS (art. 3º, §2º).

8. As disposições contidas nas mencionadas leis ordinárias não ofendem a Constituição Federal, que, em nenhum momento, determina a aplicação da não-cumulatividade, na forma pretendida pela impetrante, com relação à COFINS e ao PIS. O comando constitucional contido nos arts. 153, §3º, II, e 155,§2º, I, dirige-se, especificamente, ao ICMS e ao IPI, e não pode ser estendido ao PIS e à COFINS, por mera vontade do contribuinte. Para as hipóteses de IPI e ICMS, o legislador constituinte deixou traçados, fixando os limites objetivos de sua ocorrência, os critérios para que se implementasse a não-cumulatividade, dadas as características desses tributos, enquanto, para o PIS e a COFINS a lei é que deve se incumbir dessa tarefa.

9. Apelação não provida.

Igualmente neste sentido, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

**i) Acórdão nº 9303-011.782, Sessão de 18/08/2021**

CRÉDITO. FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E GASTOS CORRELATOS. IMPOSSIBILIDADE.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do

conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

**ii) Acórdão nº 9303-011.615, Sessão de 21/07/2021**:

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fabril da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa.

**iii) Acórdão nº 3401-008.305, Sessão de 20/10/2020**.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS DE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA PORTOS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com a transferência de produto acabado para portos e armazéns no caso de exportações indiretas, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

**iv) Acórdão nº 3402-006.999, Sessão de 25/09/2019**.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(...)

Voto

(...)

No caso concreto, observa-se, pelos documentos fiscais juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição, em sua maioria de produtos químicos acabados denominados “Roundap” e “Glifosato Técnico”.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete e tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

**v) Acórdão nº 3302-006.350, Sessão de 12/12/2018**.

DOCUMENTO VALIDADO

> CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.
>
> A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial a este pedido, para reverter as glosas sobre fretes nas operações de venda para terceiros não cooperados/associados e/ou que não se caracterizam como cooperativas.

**VII.5 – DOS CRÉDITOS DO ATIVO IMOBILIZADO**

Alega o recorrente que a glosa desses créditos foi equivocada, e analisa cada um dos fundamentos apresentados no despacho decisório e no acórdão recorrido:

*(i) equipamentos que não são utilizados na produção de bens destinados à venda, como balanças, costuradora, carro plataforma, máquinas de limpeza, sistema de captação, dentre outros, apenas por se encontrarem em unidades da Recorrente que, em tese, não seriam produtoras de alimentos animais destinados à venda, não estando ligados diretamente à produção*

Em relação a este fundamento do acórdão da DRJ, o recorrente afirma que a noção restritiva de insumo empregada no acórdão recorrido acabou por afastar, de forma indevida, o seu direito de crédito pois, no exercício de sua atividade econômica, depende inteiramente de balança para pesagem dos caminhões, silos de secagem, dentre outros vários maquinários necessários à consecução de seu fim social.

Entretanto, referidos bens teriam sido desconsiderados pela Fiscalização tão somente por supostamente não serem utilizados na produção de bens destinados à venda. Contudo, entende que o "processo produtivo" para fins de apuração de créditos do PIS/COFINS alcança todos os fatores necessários para, além da produção de bem/serviço, a obtenção de receita tributável.

Em suas palavras:

> Ainda que não integrantes do estabelecimento industrial da Recorrente, os bens desconsiderados pela fiscalização são imprescindíveis para o correto exercício de suas várias atividades econômicas.
>
> **Basta imaginar como seria a produção de ração, secagem e armazenagem de grãos em silos, se não houvesse uma balança de precisão**. Ora, é essencial precisar a quantidade carregada ou descarregada nos caminhões, por exemplo,

DOCUMENTO VALIDADO

Original

principalmente porque a informação do peso da carga deve constar nas notas fiscais, sob pena de sanções caso ausente ou imprecisas.

Tanto é que a pesagem é etapa imprescindível e que aparece em vários momentos do processo produtivo, consoante do descritivo de fls. 82/83 e 90, o que justifica, por exemplo, o crédito sobre a depreciação das balanças rodoviárias/ferroviárias, de precisão, dentre outras.

**De igual modo, o mesmo problema ocorreria na ausência de filtros de impurezas no armazenamento dos produtos destinados à venda, haja vista o rigor a que está submetida à Recorrente em relação aos controles e padrões de higiene e saúde. No mesmo sentido, os silos para armazenagem; os secadores para o necessário e correto armazenamento dos grãos, como já anteriormente demostrado; transportadoras utilizadas para transferência de matérias-primas e produtos acabados, conforme consta do Laudo apresentado pela Recorrente (fl. 89)**:

(...)

**Abastecimento dos silos de dosagem:** as matérias-primas granel armazenadas são transferidas via sistema de transporte para os silos de dosagem e as ensacadas são transferidas manualmente para os silos de dosagem. Abaixo segue foto demonstrando a transferência das matérias primas pelo sistema de esteiras:

**Ora, verifica-se que os bens desconsiderados pela fiscalização não só são empregados diretamente na produção realizada pela Recorrente, como também são essenciais à sua atividade econômica**. O que se verifica, no presente caso, é a glosa dos créditos pela fiscalização sem qualquer fundamento que demonstrasse que cada um dos bens não está inserido no processo produtivo da Recorrente.

E ainda que assim não se entendesse, deve ser destacado que no estabelecimento matriz da Recorrente estão alocados tanto a fábrica de ração, quanto alguns armazéns secadores, sem que houvesse a devida segregação por parte da fiscalização, o que apenas evidencia a ausência de fundamentação do acórdão em referência, devendo-se garantir o direito de crédito da Recorrente em relação à depreciação de máquinas e equipamentos essenciais à sua atividade econômica.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

**Com razão o recorrente**. Conforme já analisado no tópico "VII.2 – DA LENHA", a atividade econômica do contribuinte não está restrita apenas à fabricação de ração, mas também à produção de grãos secos, a partir de grãos contendo umidade, adquiridos dos cooperados.

Este fundamento para a glosa se refere exclusivamente ao fato dos equipamentos listados nos anexos V e VI estarem localizados em estabelecimentos do contribuinte que, segundo a Fiscalização, não realizam qualquer atividade industrial, conforme consta do Despacho Decisório:

> Em diligência a empresa, no dia 16 de agosto de 2012, foi verificado que a unidade de fabricação de alimentos animais está instalada na matriz, CNPJ: 76.107.770/0001-08, conjuntamente, com uma unidade de secagem e armazéns. Abaixo a descrição das unidades e respectivas atividades desenvolvidas:
>
> (...)
>
> Conforme os arquivos apresentados: Item 03 - Imobilizado.xls, foi verificado o creditamento de bens adquiridos de pessoa física, e também sobre diversos equipamentos que não são utilizados na produção de bens destinados à venda, como por exemplo: balanças, costuradora, carro plataforma, máquinas de limpeza, sistema de captação, entre outros. **Os referidos bens encontram-se em unidades não produtoras de alimentos animais destinados à venda, neste caso é um equipamento incorporado ao ativo imobilizado não ligado diretamente a produção, razão pela qual efetuou-se a glosa dos bens relacionados nos Anexos V e VI**.

Observe-se que o Auditor-Fiscal não glosou os equipamentos em razão de sua utilização individual na empresa, mas pelo fato de estarem sendo utilizados em unidades que se destinam meramente à revenda de grãos, nas quais não ocorre nenhum processo produtivo. Tendo em vista que esse argumento já foi refutado neste voto, devem ser revertidas as glosas em questão, com exceção daquelas referentes a encargos de depreciação de bens usados ou adquiridos de pessoas físicas.

*(ii) bens/edificações adquiridos de pessoas físicas, o que seria vedado pela literalidade do art. 3.º das Leis n.ºs 10.833 e 10.637*

Em relação a este fundamento do acórdão da DRJ, o recorrente afirma que o colegiado limitou-se a indicar que não haveria impugnação específica, deixando, portanto, de demonstrar o acerto/desacerto da fiscalização nessa conclusão. Contudo, afirma que, por meio de sua Manifestação de Inconformidade, realizou a impugnação da totalidade das glosas relacionadas ao seu ativo imobilizado – "Tópico – Dos créditos do ativo imobilizado".

Sustenta, ainda, que merecem ser revertidas as glosas com esse fundamento, haja vista que as referidas leis nada dispõe a respeito da impossibilidade de aproveitamento de crédito de bens do ativo imobilizado adquiridos de pessoas física.

O entendimento do recorrente mostra-se equivocado. O art. 3°, §2º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, é expresso ao vedar o creditamento sobre o valor da aquisição de bens ou

DOCUMENTO VALIDADO

Original

serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. E o art. 1º destas mesmas leis definem que a incidência destes tributos somente ocorre com contribuintes pessoa jurídica:

> Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas **auferidas pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Nesse contexto, deve ser negado provimento a este pedido.

*(iii) "Apropriação de crédito de edificações/bens usados referente ao contrato de compra e venda com a empresa Com. Ind. Brasileira Coimbras S/A", o que seria vedado pelo inciso II, §3.º, art. 1.º da IN/SRF n.º 457/2004 – Código de Bens 10077 a 10105*

Em relação a este fundamento do acórdão da DRJ, o recorrente afirma que o art. 3º das citadas Leis nº 10.833 e 10.637, não faz qualquer distinção quanto à condição do bem incorporado - se usado ou novo. Nesse sentido, o que se verifica, é a ilegal restrição pela referida Instrução Normativa nº 457/2004, em completo desacordo com o citado artigo das referidas leis.

Sustenta ainda que, em relação ao argumento de que a operação de venda de bens usados do ativo imobilizado não está sujeita ao pagamento da contribuição em questão, nos termos do §2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2002, "*remete-se aos fundamentos já apresentados no tópico "5.2.2" das presentes razões recursais*", no qual entende ter demonstrado que a aquisição de bens submetidos à alíquota zero não obsta o direito de crédito, uma vez que, por representar tributação, não é restringido pelo referido dispositivo legal.

Apesar do irresignação do contribuinte, não lhe assiste razão nesta matéria. Como já esclarecido em outros tópicos, o art. 3°, §2º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, é expresso ao vedar o creditamento sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. E o art. 1º, § 3º, inciso II, dos mesmos diplomas legais, define que as receitas não operacionais decorrentes da venda de ativo permanente não integram a base de cálculo das contribuições:

> Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.
>
> (...)
>
> **§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas**:
>
> (...)
>
> II - não-operacionais, **decorrentes da venda de ativo permanente**;

*(iv) Em relação ao Código de bens n.ºs 10844, 10915 e 11149/11193, entendeu a fiscalização que as planilhas enviadas pela Recorrente não seriam conclusivas em definir a composição/descrição dos itens de cada código de bem.*

DOCUMENTO VALIDADO

Em relação a este fundamento do acórdão da DRJ, o recorrente afirma que forneceu uma planilha contendo todas as informações necessárias para a verificação do crédito, sendo que competia à Fiscalização indicar qualquer equívoco – se existente – nos valores ali apresentados. Além disso, sustenta que não há qualquer lei que determine a demonstração individualizada dos custos incorridos na edificação, situação que deflagra direto desrespeito ao princípio da legalidade consagrado pelo art. 5º, V, da Constituição Federal.

Esse fundamentado foi assim descrito no Despacho Decisório:

> Em relação aos bens listados no Anexo VII, evidenciamos as seguintes incorreções em relação a o creditamento sobre encargos de depreciação e amortização:
>
> (...)
>
> c. Cód. Bens 10844, 10915 e 11149 a 11193, conforme a planilha Edificações — Nfs, **constam as seguintes informações: campos "Data de Entrada": CLAUDIO; nos campos "Notas Fiscais", "Valor em Notas", "CNPJ Fornecedor" e "Nome do Fornecedor" : nenhuma informação (campo zerado)**. Em contato com a empresa foi enviado outro arquivo complementar "Abertura Imobilizado — Itens Cláudio", no entanto, a planilha não é conclusiva em definir a composição/descrição dos itens de cada Cód. Bem, impondo-se desta forma a glosa.

De fato, as informações solicitadas do contribuinte são essenciais para a confirmação da liquidez e certeza do direito creditório. O contribuinte afirma que que forneceu uma planilha contendo todas as informações necessárias para a verificação do crédito, contudo tal documento não foi localizado nos autos. Não há, sequer, algum documento atestando sua entrega ao órgão fiscalizador.

Nesse contexto, deve ser negado provimento ao pedido, por absoluta carência probatória a cargo do recorrente.

Nesse contexto, deve ser negado provimento a este pedido.

## VIII - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por (i) rejeitar a preliminar de “nulidade do acórdão da DRJ por ausência de motivação” e, (ii) no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos referentes a (ii.1) material de embalagens e etiquetas; (ii.2) aquisição de lenha de pessoas jurídicas, exceto em relação ao creditamento sobre notas fiscais de emissão da própria contribuinte; (ii.3) serviços aplicados nas fazendas de lenha; (ii.4) fretes nas operações de venda para terceiros não cooperados/associados e/ou que não se caracterizam como cooperativas; e (ii.5) encargos de depreciação, exceto aqueles relacionados à aquisição de bens usados, adquiridos de pessoas físicas ou de código nº 10844, 10915 e 11149/11193.

*(documento assinado digitalmente)*

DOCUMENTO VALIDADO

Lázaro Antônio Souza Soares

DOCUMENTO VALIDADO