



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13951.000342/2004-64
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.519 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de dezembro de 2016
Matéria DCOMP - COFINS
Recorrente COOPERATIVA MISTA AGROPECUARIA DO BRASIL -
COOPERMIBRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2004

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Em se tratando de ressarcimento ou compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados. Ausência de provas quanto às alegações de supostos equívocos cometidos no cálculo dos créditos e quanto aos valores de frete entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

COFINS NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo (custo de produção), e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

CRÉDITOS. TRATAMENTO DE EFLUENTES.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes, por integrar o custo de produção do produto destinado à venda.

CRÉDITOS. FRETE. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

As despesas com o transporte para a remessa para industrialização por encomenda devem integrar a base de cálculo dos créditos da COFINS por integrarem o custo de produção, na forma do art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003.

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 3º, §11º, LEI N.º 10.833/2003.

Considerando a redação vigente à época, o crédito presumido das pessoas jurídicas "cerealistas" somente poderia ser deduzido do PIS/COFINS devidos na venda para pessoas jurídicas "agroindustriais" indicadas na lei, que produzam mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal. Ausência de previsão legislativa específica quanto à venda para exportação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado, para reconhecer o direito ao crédito em relação aos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais (Linha 03) e aos fretes nas remessas para industrialização (Linha 07). Vencido o Conselheiro Jorge Freire.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Tratam-se de Declarações de Compensação apresentadas pela ora Recorrente para o reconhecimento e compensação de créditos de COFINS - Mercado Externo relativos ao período de apuração de maio/2004 (fls. 2/5) e junho/2004 (fls. 6/7) com débitos de PIS/COFINS Cumulativos (códigos de receita 8109 e 2172, respectivamente).

Após procedimento de fiscalização, foi emitido Despacho Decisório às fls. 544/578 homologando parcialmente das compensações declaradas, com a glosa de parte dos créditos pleiteados como indicando em sua ementa:

*"Ementa: DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Período de apuração: maio e junho de 2004.
Crédito da contribuição para a COFINS — mercado externo.."*

Somente aquisição de serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados A. venda podem integrar o cálculo de desconto de créditos na apuração da contribuição.

Devoluções de vendas ocorridas anteriormente adoção da não-cumulatividade integram o estoque de abertura no início da opção, desde que tributadas pela respectiva contribuição sua anterior saída.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para transferências de mercadorias (produtos acabados) dos estabelecimentos industriais para os estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica, não geram direito a desconto de créditos.

A pessoa jurídica que adquirir cereais (trigo, milho e soja) em grãos, de pessoa física residente no País, somente faz jus ao crédito presumido da contribuição, na condição de agroindústria, se tais aquisições forem destinadas pela adquirente à utilização em processo produtivo dos bens elencados especificamente no §5º do art. 3º, da Lei n. 10.833, de 2003 (na redação dada pelo art. 21 da Lei n. 10.865, de 2004).

A pessoa jurídica que adquirir cereais (trigo, milho e soja) em grãos, de pessoa física residente no País, somente faz jus ao crédito presumido da contribuição, na condição de cerealista, se as revendas forem realizadas para empresas classificadas como agroindústria.

Não se tratando de produtos de incidência monofásica, a presunção de créditos por conta do estoque de abertura se faz com as alíquotas cumulativas da contribuição, fracionando a utilização em 12 parcelas.

Base legal: Lei n. 10.833, de 2003; Lei n. 10.865, de 2004; Lei n. 10.892, de 2004.

Declarações de Compensação.

Presentes os requisitos necessários nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e suas posteriores alterações, efetiva-se a compensação até o limite do montante do crédito reconhecido.

Compensação parcialmente homologada.

Base legal: art. 74 da Lei n. 9.430, de 1996; IN/SRF n. 600, de 2005, IN/SRF n. 831, de 2008." (fls. 544/545)

Como se depreende daquele despacho, os créditos constantes das seguintes linhas da Ficha 04 do DACON foram parcialmente glosados pela fiscalização:

- **Linha 03 — Serviços Utilizados como insumos.** A glosa abrangeu especificamente os serviços referentes a tratamento e destinação de efluentes industriais. Nos termos do Despacho Decisório:

*"47. Compondo ainda o montante pleiteado a título de serviços utilizados como insumos, a empresa apresenta extrato de conta contábil, referente ao prestados **Gesco Projetos, Comércio e Representações LTDA CNPJ 04.019.575/0001-07**, à fl. 106 (maio) e fl. 147 (junho). Segundo se apurou nos documentos fiscais relacionados a tais dispêndios (cópias às fls. 182 a 187), trata-se de serviços referentes a tratamento e destinação de efluentes industriais. Não se conformam, assim, como serviços utilizados como insumos produtivos, uma vez que não atuam nem indiretamente sobre o produto em processamento. São na realidade despesas com serviços diversos, como o é, por exemplo, a limpeza ou faxina da área industrial.*

48. Deste modo, à exclusão dos valores apurados como dispêndios pagos A. empresa Gesco, segundo restou verificado, cabe aos demais creditamento ao amparo do inciso II do art. 3º. da Lei n. 10.833, de 2003, referente a aquisições de

serviços destinados ao seu processo de industrialização neste período analisado."
(fl. 553 - grifei)

- **Linha 07 - Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda.** Como indicado no Despacho, a glosa se referiu aos fretes sobre linter remetido para industrialização:

"61. Já para as despesas de fretes indicadas pela própria empresa com o código de operação interna 2309, ou seja, fretes a apropriar sobre linter remetido para industrialização (listagem a fl. 474), não se verifica a caracterização específica de venda nestas operações, requisito este explícito no texto legal de modo a autorizar-se o creditamento baseado nestes valores." (fl. 555 - grifei)

- **Linha 11 — Devolução de Vendas Sujeitas A Incidência Não-Cumulativa.** Creditamento equivocado no estoque de abertura, com aproveitamento de crédito de saídas não tributadas dentro do regime da cumulatividade, cuja devolução não poderia implicar creditamento no estoque de abertura. Como confirmado no despacho decisório, tratam-se de operações de devoluções cujas vendas foram realizadas de 13/11/2003 a 28/03/2004 e de 14/01/2000 a 24/10/2003 (fl. 556/557).

- **Linha 13 — Outras Operações com Direito a Crédito.** Foram reconhecidos os créditos de despesas financeiras de empréstimos e financiamentos obtidos junto a pessoa jurídica, com a glosa dos valores relativos às aquisições de produtos in-natura de origem vegetal (com análise deslocada para a linha 18, abaixo) e os fretes sobre transferências entre estabelecimentos. Como descrito no Despacho Decisório:

"83. A empresa acumulou nesta linha valores de dispêndios correspondentes a três origens distintas, segundo seus demonstrativos às fl. 93 (maio) e fl. 135 (junho): aquisições de produtos in-natura de origem vegetal, despesas financeiras de empréstimos e financiamentos obtidos junto a pessoa jurídica, e pagamentos de fretes de transferência entre os estabelecimentos da requerente.

(...)

85. Deste procedimento da requerente infere-se, portanto, que a intenção era apurar-se crédito presumido relativo às aquisições de pessoas físicas, de produtos in natura de origem vegetal, A fração de 80% da alíquota aplicável ao crédito da respectiva contribuição COFINS, proporcionalizando ainda para destinação aos mercados interno e externo, segundo respectivas receitas de vendas, à ausência de segregação contábil.

86. Em assim sendo, e havendo linha própria para apuração de crédito presumido das atividades agroindustriais (linha 18 do DACON), tais montantes serão excluídos desta linha 13, para apreciação quando da abordagem e análise da linha 18, realizada a seguir.

(...)

90. Deste modo, nada se apurou que desabonasse o creditamento relativo aos dispêndios financeiros informados nesta linha 13, sendo que a sustentação legal se faz nos termos do inciso V caput do art. 3º. da Lei n. 10.833, de 2003, atualmente com redação diversa nos termos da Lei n. 10.865, de 2004.

91. Finalmente, relativamente aos valores consignados a título de fretes sobre transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, sobre os quais se pleiteia créditos das contribuições COFINS, traz-se à luz a Solução de Divergências COSIT n. 011, de 27/09/2007, cuja ementa assim dispõe:

(...)

92. Deste entendimento, não há como se acatar o pleito da empresa para creditamento relativo a tais dispêndios de fretes sobre transferências, pois não se

tratando efetivamente de insumo produtivo, ainda que transferências de produtos não acabados, não há previsão legal para apuração e desconto de eventuais créditos relacionados." (fls. 559/560)

- **Linha 18 — Crédito Presumido — Atividades Agroindustriais.** Foram duas as glosas realizadas neste ponto por entender a fiscalização que estaria equivocada a apuração do crédito presumido: (a) quanto a mercadoria comercializada pela cooperativa (linter de algodão), por se classificar na posição 14.04.20.10-0 da TIPI; (b) quanto às aquisições de produtos in-natura de origem vegetal, informados na linha 13, em razão das operações realizadas pela Recorrente não se enquadrarem na hipótese legal de creditamento por se tratarem, em verdade, de uma operação de revenda (cerealista) e não de uma agroindústria. Peço vênha pra transcrever quase na integralidade a fundamentação trazida no Despacho Decisório neste ponto:

"100. Em assim sendo, as cooperativas de produção agropecuária estão autorizadas à dedução dos créditos em tela.

101. Vencidas esta preliminar, passa-se à análise dos elementos afetos às operações que geraram tal crédito presumido, e de pronto, verifica-se que a mercadoria de origem vegetal produzida pela cooperativa, o "linter de algodão", classifica-se na posição 14.04.20.10-00, segundo informado pela própria empresa (fl. 90).

102. Com tal classificação na TIPI, alheia ao rol expressamente enunciado no § 5º do art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003 (na redação dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 2004), e art. 39 da IN/SRF n. 635, de 2006, não há como reconhecer-se enquadramento legal para fruição do benefício. Dai resulta que tais valores indicados pela empresa não puderam ser acatados por esta auditoria fiscal, como créditos a descontar.

103. Há ainda a análise dos valores excluídos da linha 13 do DACON, e trazidos à verificação nesta linha 18, por mais apropriado.

104. Conforme anteriormente explanado, os valores informados pela empresa na linha 13 de seu DACON estão cumulados com dispêndios correspondentes a aquisições de produtos in-natura de origem vegetal, cujos montantes foram excluídos daquela linha 13 para análise quando da abordagem desta linha 18. (...)

105. Os montantes lá consignados relativos a aquisições de produtos in-natura de origem vegetal foram obtidos conforme movimentação de estoque apresentada pela empresa às fls. 121/122 (para maio) e fls. 163/164 (para junho). A partir destes valores, a interessada demonstra a apuração dos créditos pleiteados, segundo consta ao final de sua planilha geral, à fl. 93 (maio) e fl. 135 (junho): do total mensal das entradas de produtos in-natura de origem vegetal (R\$ 22.688.819,06 para maio e R\$ 8.992.462,17 para junho), subtrairam-se as aquisições destes mesmos produtos fornecidos por pessoas jurídicas (R\$ 1.831.536,27 para maio e R\$ 714.738,83 para junho), cujo resultado foi identificado como "valor líquido com direito ao crédito presumido". Numa fração de 80% deste resultado (assim chamado de "crédito presumido de 80%"), aplicou-se então um coeficiente de rateio com base nas receitas de exportação sobre receitas totais (mercado externo em 74,28% para maio e 74,15% para junho), para cada mês, obtendo a empresa assim os chamados "crédito presumido s/ mercado externo" e "crédito presumido s/ mercado interno", cujos valores resultantes estão consignados na composição das respectivas colunas do DACON, linha 13, e acima discriminados.

106. Deste procedimento da requerente infere-se, portanto, que a intenção era apurar-se crédito presumido relativo as aquisições de pessoas físicas, de produtos in-natura de origem vegetal, à fração de 80% da alíquota aplicável ao crédito da respectiva contribuição COFINS, proporcionalizando ainda para destinação aos

mercados interno e externo, segundo respectivas receitas de vendas, a ausência de segregação contábil.

107. Pode-se assumir assim que a empresa estaria pleiteando créditos presumidos sobre as aquisições de pessoas físicas na condição de agroindústria. Nesta conformação, o crédito presumido estaria disciplinado, para a COFINS pelos §§5º e 6º do art. 3º Lei n. 10.833, de 2003 na redação dada pelo art. 21 da Lei n. 10.865, de 2004. Tais excertos legais já se encontram colacionados em tópicos precedentes.

108. Os produtos in-natura de origem vegetal adquiridos pela empresa, de fornecedores pessoas físicas foram verificados como sendo soja, milho, trigo, trigoilho, aveia branca, aveia preta e triticale, todos indicados como grãos.

109. Para os produtos informados pela empresa como de sua produção (fl. 89/90), nos quais tais grãos poderiam ser identificados como insumos, temos: óleo de soja e farelo de soja. Não foram, entretanto, verificadas saídas de óleo de soja para o mercado interno nos CFOP 5.101 ou 6.101. Para farelo de soja, a única saída identificada diz respeito à Nota Fiscal n. 052945 de 22/06/2004, CFOP 7501, relativa a exportação de mercadoria recebida para este fim específico, recebimento este via Nota Fiscal de entrada n. 012101, de 22/06/2004, CFOP 1.501, de mesmo produto e quantidade (3.419.000 Kgs), do fornecedor CNPJ 47.067.525/0097-50 (tudo segundo arquivo digital apresentado pela empresa).

110. Portanto, em sua atuação no mercado interno, não há como se entender a empresa nos moldes de uma adquirente que seja "pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal destinados a alimentação humana ou animal", conforme §5º do art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003, já transcrito. Deste modo, não há que se falar em créditos presumidos relativamente às receitas no mercado interno, decorrente de atividades agroindustriais, conforme pleiteado pela requerente, por ausência de conformação com as condições legais impostas para fruição do benefício da presunção de crédito.

111. Para o mercado externo, por sua vez, identificou-se saídas de grãos para exportações tanto diretas quanto indiretas, apenas para os produtos soja e milho (Demonstrativo de exportações diretas às fls. 419, e Demonstrativo de exportações indiretas às fls. 428 a 435).

112. Os documentos fiscais de tais saídas de exportação de grãos trazem consignados no corpo da Nota Fiscal "VENDA DE MERC. ADQ. TERC. CEREAIS (EXPORTAÇÃO)". Cópias de alguns destes documentos às fls. 316, 362, 373, 374, 404, 406, 408, 413 e 414 exemplificam a assertiva. Os próprios CFOP consignado pela empresa nas Notas Fiscais de saídas, sejam nas exportações diretas, sejam nas indiretas, informam simplesmente revenda de mercadorias adquiridas (CFOP 7.102: venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros; CFOP 5.502 e 6.502: remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação).

113. As respectivas saídas realizadas se apresentam assim como sendo dos mesmos produtos vegetais adquiridos in-natura, eventualmente após procedimentos de secagem, limpeza de impurezas e padronização, conforme informado pela empresa (fl. 90) em atendimento ao TIF 003/2008.

114. Novamente intimada via TIF 014/2008 (fls. 287 a 289), desta feita especificamente a informar e descrever os processos aos quais as matérias primas agrícolas "soja em grãos" e "milho em grãos" são submetidas na empresa, desde sua aquisição até a saída para exportação, a interessada informa: "Os produtos acima se iniciam com a aquisição junto aos nossos associados e não associados de forma in natura, com umidade e impurezas variáveis, posteriormente são destinados a descarga em moegas e em seguida efetuado o beneficiamento, passando pelo processo de secagem, limpeza das impurezas e padronização, obtendo no final do processo produtivo, o produto seco e limpo e armazenado, para posterior venda...." (fl. 290, que grifou-se).

115. Do que se expôs, afigura-se distinção entre a situação da requerente e aquela expressamente conformada para fruição do benefício, qual seja, de que a adquirente/requerente seja "pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem

animal ou vegetal destinados à alimentação humana ou animal", conforme §5º do art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003, já transcrito. Isto porque nos procedimentos de secagem, limpeza e padronização citados pela empresa, não há qualquer indicativo de que se realizem operações de industrialização, especialmente na modalidade transformação, nos termos do inciso I do art. 4º do Decreto nº 4.544, de 2002 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados — RIPI/02).

116. As operações, conforme realizadas pela empresa, configuram-na não como agroindústria, mas sim como cerealista, sendo vejamos. Nos termos da vigente IN SRF nº 660, de 17/07/2006 (art. 3º, § 1º, inciso I), cerealista é "a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal". Anteriormente, tal definição já constava do art. 8º, § 1º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004 (com a redação que lhe deu a Lei nº 11.196, de 2005).

117. Deste modo, na condição de cerealista, a empresa poderia se aproveitar de crédito presumido nos termos dispostos nos §§11 e 12 do art. 3º da mesma Lei n. 10.833, de 2003:

(...)

118. - Para se conformar ao texto legal, as saídas dos produtos in-natura de origem vegetal adquiridos de pessoas físicas pela empresa na condição de cerealista, deveriam ser realizadas para as empresas a que se refere o §5º do artigo 3º da mesma Lei n. 10.833, de 2003, ou seja, para empresas agroindustriais.

119. Como assim não ocorreu, uma vez que as saídas se destinaram exportação, não cumpriu a requerente os requisitos determinados no texto legal para fruição do crédito presumido. Não faz jus, portanto, também aos créditos pleiteados e indicados nas colunas relativas ao mercado externo, no seu DACON.

120. Entretanto, na condição de cerealista, e relativamente as receitas decorrentes de vendas no mercado interno, apurou-se venda de grãos para empresas clientes que, segundo informação cadastral, conformam-se na condição de agroindústria, ensejando assim situação específica autorizadora de aproveitamento de crédito presumido.

121. Tais vendas de produtos agrícolas in natura (grãos) para agroindústrias no mercado interno, foram apuradas do seguinte modo: no arquivo digital apresentado pela empresa, nos CFOP 5.102 e 6.102 (revenda no mercado interno de mercadoria adquirida), para clientes pessoa jurídica cuja informação cadastral de CNAE indicava atividade diversa de comércio atacadista (seja atacadista de matéria prima agrícola, seja de defensivos, adubos ou assemelhados, seja ainda de outros produtos considerados genericamente), vendas estas representativas de saídas efetivas de mercadorias (quantidade não nula no documento fiscal).

(...)

123. Na ausência de rastreamento contábil passível de identificação das compras que originaram tais saídas, elegeu-se um critério baseado no custo médio por quilograma (Kg) das aquisições realizadas no mês para cada um dos produtos identificados nas saídas. Utilizou-se assim este custo médio para, aplicado ao volume (quantidade qtd em Kgs) vendido na condição apurada, obter-se então o custo médio de aquisição da mercadoria vendida, para o mês considerado. Sobre este custo de aquisição, assim determinado, é que se obtém o valor do crédito presumido a 80% da alíquota de COFINS, nos termos do §11 do art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003." (fls. 562-565)

- **Linha 19 — Crédito Presumido Relativo a Estoque de Abertura.**
Equívoco na abertura do estoque de abertura (fls. 566/568).

- **Linha 26 — Ajustes Positivos de Créditos.** Cooperativa não encontrou a origem dos valores declarados (fl. 568)

Em sua manifestação de inconformidade, a Cooperativa indica que foram corretas as glosas consignadas nas linhas 11, 19 e 26, contestando as demais glosas. Em análise desta defesa, foi proferida a decisão de primeira instância ora recorrida, mantendo integralmente o Despacho Decisório. Esta decisão foi ementada nos seguintes termos:

" ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2004

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ALTERAÇÃO DO CRÉDITO PLEITEADO NO PEDIDO DE RESSARCIMENTO E UTILIZADO NA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

Nos processos de ressarcimento e compensação, é a manifestação de inconformidade que instaura a fase litigiosa do procedimento, e os limites do litígio estão definidos pelo pedido de ressarcimento ou declaração de compensação apresentada pelo contribuinte e pelo ato de indeferimento ou não-homologação praticado pela autoridade fiscal competente.

BASE DE CALCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo do PIS, o sujeito passivo poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de serviços de frete que: estejam relacionados à aquisição de bens para revenda; sejam tidos como um serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem; estejam associadas à operação de venda, quando o Onus for suportado pelo vendedor

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. BENS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA.

A pessoa jurídica (cerealista) que adquiria cereais (trigo, milho e soja) em grãos de pessoa física residente no País, não fazia jus ao crédito presumido da contribuição estabelecido na legislação de regência, em relação aos cereais adquiridos para revenda, seja porque ela não exercia a atividade de produção, requisito essencial para utilização do referido crédito, seja porque as vendas deveriam ser realizadas para empresas classificadas como de agroindústria.

DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INDEFERIDO. DCOMP. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

Não tendo sido reconhecido o direito creditório vindicado e vinculado às compensações declaradas, mantém-se o direito creditório reconhecido e a não homologação das compensações.

Rest/Ress. Indeferido - Comp. não homologada" (fls. 611/612)

Após a regular notificação em 13/04/2009 (fl. 623), a Cooperativa apresentou Recurso Voluntário em 13/05/2009 (fls. 624/641) trazendo os mesmos argumentos aventados na Manifestação de Inconformidade quanto às linhas 03, 07, 13 e 18, sem trazer, contudo, qualquer complementação documental. Sustentou-se, em síntese:

(i) necessidade de correção dos erros cometidos no preenchimento do DACON na distribuição dos dispêndios entre as colunas "Receita do Mercado Interno" e "Receita de Exportação" para a correta apuração dos créditos passíveis de ressarcimento.

A proporção correta que deveria ter sido considerada pela fiscalização seria, para Maio/2004, 4,7050% relativa ao Mercado Interno (Receita de R\$ 1.235.531,38) e 95,2950% relativa ao Mercado Externo (Receita de R\$ 25.024.171,39). Por sua vez, para Junho/2004 seria 8,4129% para o Mercado Interno (Receita de R\$1.985.822,83) e 91,5871% para o Mercado Externo (Receita de R\$ 21.618.736,84).

Por conseguinte, foram apontados equívocos cometidos no cálculo dos créditos que foram reconhecidos pela própria fiscalização (nas Linhas 04, 05, 09, 10 e no item da Linha 13 quanto ao crédito relativo às despesas financeiras de empréstimos e financiamentos obtidos de pessoa jurídica).

(ii) o descabimento das glosas efetuadas:

(ii.1) Linha 03 - Serviços utilizados como insumos: segundo a Recorrente, tratam-se dos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais para atender a legislação ambiental, sendo necessários à produção;

(ii.2) Linha 07 - Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda: em se tratando de fretes despendidos na remessa para industrialização, são gastos que integram o custo de produto;

(ii.3) Linha 13 - Outras Operações com Direito a Crédito: validade do crédito de fretes sobre transferências por integrarem o custo de produção;

(ii.4) Linha 18 - Crédito Presumido — Atividades Agroindustriais. A Recorrente trouxe argumentos para buscar sustentar a validade do crédito presumido apurado nas aquisições de produtos in-natura e origem vegetal declarada na linha 13 do DACON, apurado com fulcro no art. 3º, §§ 5º, 6º e 11º da Lei n.º 10.833/2003 e no art. 39 da Instrução Normativa SRF n.º 635/2006, vez que a cooperativa produz mercadorias milho e soja, classificadas nos capítulos 10 (posição 10.05) e 12 (posição 12.01). Neste ponto, a Recorrente reconheceu a validade da glosa realizada quanto ao "linter de algodão", glosado por se classificar na posição 14.04.20.10-00.

Em seguida, os autos foram encaminhados para este CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Conforme relatado, o presente processo se refere exclusivamente à pedidos de compensação de créditos de COFINS- Exportação, relativos às competências de maio e junho de 2004, para a qual houve a glosa parcial dos créditos pleiteados pelo sujeito passivo na forma do art. 74 da Lei n.º 9.430/96.

Os assuntos em discussão são: **(a)** viabilidade do ajuste dos equívocos cometidos no DICON no preenchimento das colunas "Receita do Mercado Interno" e "Receita de Exportação", com reflexos nos valores dos créditos; **(b)** delimitação do conceito de insumo para as contribuições; **(c)** glosas de bens considerados como insumos; **(d)** glosas de serviços considerados como insumos; **(e)** glosas em relação ao crédito presumido nas atividades agroindustriais e de cerealistas (art. 3º, §§ 5º, 6º, 11º e 12º, da Lei 10.833/2003).

Visando facilitar a análise a ser empreendida, o voto será dividido em três tópicos, sendo as glosas identificadas da mesma forma como identificado no despacho decisório:

I - DOS EQUÍVOCOS NO PREENCHIMENTO DO DICON. Avaliada a questão identificada no item (a) acima;

II - DO CONCEITO DE INSUMO. Neste ponto são enfrentadas as questões identificadas nos pontos (b), (c) e (d) acima, com a análise das glosas trazidas nas Linhas 03 (serviços referentes a tratamento e destinação de efluentes industriais), 07 (frete sobre produto remetido para industrialização) e 13 (frete sobre transferências entre estabelecimentos);

III - DO CRÉDITO PRESUMIDO NAS ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS. As glosas da Linha 18 e de parte da Linha 13 se referem ao crédito presumido nas atividades agropecuárias (questão identificada no ponto (e) acima).

Antes de adentrar nestes tópicos, vale consignar que, em se tratando de declaração de compensação, o contribuinte figura como titular da pretensão e, como tal, possui o **ônus de prova** quanto ao **fato constitutivo de seu direito**. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório, demonstrando que o direito invocado existe.

Assim, na hipótese de serem identificados equívocos no cálculo do crédito ou quanto aos itens entendidos como não adequadamente descritos ou equivocadamente enquadrados, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização incorreu em erro no cálculo ou com as glosas, em conformidade com os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972¹.

Com efeito, o ônus probatório nos processos de compensação **é do postulante ao crédito**, tendo este o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito, no entendimento reiterado desse Conselho².

¹ "Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;"

² A título de exemplo: "Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009 VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a

No presente caso, constata-se primeiramente que, quantos aos supostos equívocos no preenchimento do DACON, a Recorrente se pautou a trazer alegações genéricas e cálculos sem qualquer substrato documental. Como será detalhado adiante, a Recorrente não apresentou quaisquer documentos suscetíveis de afastar a validade da apuração do crédito realizado no Despacho Decisório, não trazendo sequer uma memória de cálculo dos créditos diferente daquela por ela mesma apresentada e na qual se respaldou a fiscalização.

Por sua vez, quanto aos itens de bens e insumos glosados (Linhas 03, 07 e 13) e quanto ao crédito presumido (Linha 18), constam dos autos os documentos apresentados pela Recorrente à época da fiscalização, não tendo sido apresentados quaisquer documentos adicionais nas defesas administrativas.

Feito este apontamento inicial passa-se, em seguida, à análise de cada um dos itens.

I - DOS EQUÍVOCOS NO PREENCHIMENTO DO DACON

Como relatado, sustenta a Recorrente que teria se equivocado no preenchimento do DACON na distribuição dos dispêndios entre as colunas "Receita do Mercado Interno" e "Receita de Exportação". Como se depreende das planilhas apresentadas na defesa, entende a Recorrente que a proporção correta para a distribuição dos dispêndios seria:

Competência	Percentual Mercado Interno	Percentual Mercado Externo
Maio/2004	4,7050%	95,2950%
Junho/2004	8,4129%	91,5871%

Entretanto, seja na Manifestação de Inconformidade, seja no Recurso Voluntário, a Recorrente não apresentou qualquer documento para comprovar o novo cálculo por ela apresentado, muito diferente daquele apresentado à época da fiscalização, como se depreende das planilhas de memória de cálculo do DACON apresentadas:

- **Maio/2004** (fls. 95 do e-processo e 93 do processo físico):

Apuração de Vendas	34.080.015,28	100,00
Vendas Mercado Externo	25.315.647,64	74,28
Vendas Mercado Interno	8.764.367,64	25,72

- **Junho/2004** (fls. 137 do e-processo e 135 do processo físico):

Apuração de Vendas	32.530.039,12	100,00
Vendas Mercado Externo	24.122.080,77	74,15
Vendas Mercado Interno	8.407.958,35	25,85

suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)” (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

E aqui frise-se que foi exatamente com fulcro nestas planilhas de memória de cálculo apresentadas pela própria Recorrente durante a fiscalização (e, portanto, não apenas considerando as informações prestadas no DICON), que o trabalho fiscal foi realizado, como indicado no Despacho Decisório:

"Da apuração do crédito

31. A verificação do quantum de crédito de COFINS apurado pela interessada e indicado para utilização nas compensações pleiteadas será realizada à luz de seu DICON — Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (extrato as fls. 76 a 82), e documentos apresentados pela empresa no transcorrer do procedimento fiscal, especialmente conjunto de arquivos digitais de entradas e de saídas, para cada um dos estabelecimentos (matriz e filiais), e Livros Registro de Apuração de ICMS, também apresentados. Para os créditos originados de entradas passíveis de registro apenas em seus livros contábeis (como por exemplo, despesas de aluguéis, encargos de amortização, despesas de juros em operações financeiras), serão utilizados demonstrativos específicos apresentados pela empresa, segundo sua contabilidade, e apensos as fls. 93 e 135." (fl. 551 - grifei)

Assim, o trabalho fiscal foi realizado com claro prestígio ao princípio da verdade material, considerando todos os elementos apresentados pela Recorrente no processo de fiscalização e não apenas o DICON.

Ora, se a Recorrente identificou equívocos cometidos na prestação de informações à época da fiscalização, ensejando em erros nas conclusões fiscais do Despacho Decisório, deveria tê-las demonstrado cabalmente, com os documentos e planilhas de memória de cálculo pertinentes, o que não ocorreu.

Assim, não vislumbro nos autos quaisquer elementos capazes de afastar a higidez dos cálculos dos créditos realizados pela fiscalização no Despacho Decisório, negando provimento aos pedidos de ajuste da Recorrente.

II - DO CONCEITO DE INSUMOS

Neste ponto, o debate travado pela Recorrente centra-se no enquadramento no conceito de insumos dos bens e serviços glosados nas Linhas 03, 07 e 13 que, em seu entender, geram direito aos créditos do PIS. Como se depreende do Despacho Decisório, o Fisco glosou créditos de insumos baseado em conceito mais restritivo, no sentido de que poderão ser descontados créditos em relação a produtos que sejam aplicados ou consumidos em ação direta sobre o produto em fabricação. Este posicionamento, indicado nas Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004, foi enfrentado pela Recorrente em sua defesa, ainda que de forma genérica.

Assim, antes do exame das questões fáticas envolvidas, importante que sejam feitas breves considerações acerca do conceito de insumo e a não cumulatividade do PIS e da COFINS (ambos com sistemática não cumulativa idêntica).

As contribuições do PIS e da COFINS não cumulativas foram instituídas por diplomas legais ordinários, quais sejam, a Lei n.º 10.637/2002 (conversão da MP 66/2002 que instituiu o PIS não cumulativo - vigência a partir de 01/12/2002) e a Lei n.º 10.833/2003 (conversão da MP 135/2003 que instituiu a COFINS não cumulativa - vigência a partir de 01/02/2004). Como contribuições incidentes sobre a receita, na forma do art. 1º destes diplomas legais, a sistemática não cumulativa foi prevista para determinadas pessoas jurídicas

sendo mantida, para as demais, a sistemática cumulativa do PIS e da COFINS incidentes sobre o faturamento.

No art. 3º das referidas leis o legislador identificou a forma como seria operacionalizada a não cumulatividade dessas contribuições, identificando os créditos suscetíveis de serem deduzidos do valor do tributo apurado na forma do art. 2º. Esses créditos são calculados pela aplicação da alíquota do tributo sobre determinadas despesas, identificadas taxativamente, dentre as quais os "*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*" (inciso II), ora sob análise.

Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, tem adotado a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço³, em uma aproximação que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e adotada pelo I. Fiscal no caso em tela.

Importante mencionar que este entendimento poderá ser ampliado pelo Superior Tribunal de Justiça, em julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos (Recurso Especial nº 1.221.170). Com efeito, como se depreende do trecho do voto do E. Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, proferido em 23/09/2015 em julgamento ainda não concluído⁴, foi externado um primeiro posicionamento no sentido de se garantir o creditamento do PIS e da COFINS sobre todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários para o exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente:

“26. O creditamento no IPI e no ICMS – digo isso apenas para recordar – vincula-se ao quantum recolhido nas operações anteriores porque os fatos geradores desses impostos são, respectivamente, a industrialização e a circulação comercial de mercadoria ou alguns serviços. No caso do PIS/COFINS, o creditamento consiste em verdadeiro ou autêntico desconto, pois essas contribuições têm por fato gerador o próprio faturamento da empresa ou da entidade a ela equiparada; a distinção é formidavelmente gritante, como se percebe.

27. E essa é a pedra-de-toque para afastar a confusão que comumente havia entre o creditamento do IPI e o creditamento do PIS/COFINS. No primeiro caso, o tributo incide sobre o produto, então o crédito efetivamente decorre dos insumos; no segundo caso, vê-se que o tributo incide sobre o faturamento, então o crédito deve

³ Como bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, ementado nos seguintes termos: "**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.**" (grifei)

⁴ Julgamento foi suspenso pelo pedido de vista do Ministro Og Fernandes, que apresentou seu voto em julgamento ocorrido em 11/05/2016 conhecendo parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negando-lhe provimento. Naquela oportunidade foi ainda apresentado o voto do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques conhecendo parcialmente do recurso especial e, nessa parte, dando-lhe parcial provimento. Em seguida, pediu vista o Sr. Ministro Benedito Gonçalves, aguardando ainda a votação pelos Ministros Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria e Humberto Martins.

decorrer – e somente pode decorrer – das despesas, sendo essa conclusão de clareza ofuscante ou brilhante como a do sol nordestino.

28. *Ocorre que a regulamentação levada a efeito pelo Poder Executivo – como é normal de acontecer quando se confere ao credor o condão de arbitrar quanto o devedor lhe pagará – ainda se prende àquela antiga confusão entre o creditamento do IPI e o creditamento do PIS/COFINS, considerando o crédito destes a partir dos insumos (como no primeiro caso), e não das despesas.*

29. *Nesse proceder, a interpretação fazendária desvirtua, com a devida vênia, o propósito da não cumulatividade, afastando-se do padrão legal que supostamente estaria a disciplinar, alguns diriam, em prol de maior arrecadação de curto prazo, às expensas do desenvolvimento econômico e da geração de riquezas do país, problema que se agrava por se tratar de tributos que incidem sobre a primeira linha da DRE (Demonstração do Resultado do Exercício), base de cálculo alargada. (...)*

36. *Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.*

37. *Como bem apontado no parecer do eminente Professor HUGO DE BRITO MACHADO (fls. 604), o creditamento não consiste em benefício fiscal, tampouco é causa de suspensão ou exclusão do crédito tributário, e menos ainda representa dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, de modo que não há de ser interpretado necessariamente de forma literal ou restritiva, como está naquele dispositivo do CTN; essa assertiva do mestre cearense calha como uma luva na compreensão do tema que se discute.*

38. *Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final. (...)*

40. *Diante do exposto e esperando que algum dos eminentes julgadores deste egrégio Colegiado peça vista destes autos, para verticalizar, muito mais competentemente, o estudo deste problema, voto pelo provimento do Recurso Especial, para declarar a ilegalidade da restrição ao conceito de insumo levada a efeito pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, reconhecendo que devem ser consideradas no conceito de insumo, para fim de creditamento de PIS e COFINS, todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços necessários para o exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente.” (grifei)*

Ora, no meu entender particular, para garantir a coerência⁵ e dar efetividade ao princípio da não cumulatividade, o legislador ordinário não poderia ter se valido de restrições e deveria ter assegurado o creditamento de todas as despesas incorridas na atividade empresarial para auferir a receita (fato tributado pelas contribuições). Já tive a oportunidade de me manifestar sobre esta questão na seara doutrinária, entendendo que ao apresentar um rol taxativo de créditos, a legislação do PIS e da COFINS culminou em efetivo efeito cumulativo, contrário à finalidade da não cumulatividade⁶.

⁵ ÁVILA, Humberto. O "postulado do legislador coerente" e a não-cumulatividade das contribuições. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11. p. 180.

⁶ DELIGNE, Maysa de Sá Pitondo. Competência tributária residual e as contribuições destinadas à Seguridade Social. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 296

Contudo, inegável que a lei em vigor trouxe limites, com um rol taxativo de bens/serviços passíveis de creditamento e exigindo que, para o creditamento, o insumo seja utilizado *"na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"* (art. 3º, II, Leis Lei 10.637/2002 e 10.833/2003). Assim, considerando a seara administrativa na qual se insere essa discussão e enquanto ainda não concluído o julgamento do recurso repetitivo acima referenciado, não posso me desvincular dos termos da lei, na forma exigida pelo Regimento Interno deste Conselho⁷.

Nesse contexto, e adotando o entendimento já externado em diversas ocasiões por esta Turma⁸, filio-me ao entendimento que vêm sendo solidificado no âmbito deste CARF, entendendo por insumos para fins de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS aquelas **despesas incorridas com bens ou serviços comprovadamente utilizados na atividade da pessoa jurídica, seja "na prestação de serviços" ou "na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", que guarde, portanto, relação com as receitas tributadas.** Nesse sentido, de forma exemplificativa, traz-se ainda a ementa abaixo de julgado do Conselho Superior:

*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005
Ementa: CONCEITO DE INSUMO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS E NÃO DA LEGISLAÇÃO DO IPI OU DO IRPJ.*

⁷ "Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF."

⁸ À título de exemplo, trago julgamento Relatado pelo Nobre Conselheiro Waldir Navarro Bezerra: "PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS . CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/02 e 10.833/03 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais. Diante do modelo prescrito pelas retrocitadas leis - dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo, vê-se que o legislador optou por um regime de não-cumulatividade parcial, onde o termo "insumo", como é e sempre foi historicamente empregado, nunca se apresentou de forma isolada, mas sempre associado à prestação de serviços ou como fator de produção na elaboração de produtos destinados à venda, e, neste caso, portanto, vinculado ao processo de industrialização. PIS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DECORRENTE DE CUSTOS E DESPESAS COM INSUMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA APLICAÇÃO DOS INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. O creditamento objeto do regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, além da necessária observação das exigências legais, requer a perfeita comprovação, por documentação idônea, dos custos e despesas decorrentes da aquisição de bens e serviços empregados como insumos na atividade da pessoa jurídica. A não-comprovação dos créditos, referentes à não-cumulatividade, indicados no DACON, implica sua glosa por parte da fiscalização. Recurso Voluntário Negado." (Processo 10675.002237/2004-88. Sessão 15/03/2016 Nº Acórdão 3402-002.965 - grifei)

A legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ.

CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS N 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL.

“Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

EMPRESA DE FABRICAÇÃO DE MÓVEIS. CRÉDITOS RECONHECIDOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. INSUMOS.

Tratando-se de uma empresa fabricante de móveis, foram reconhecidos créditos com relação à aquisição de materiais para manutenção de máquinas.

Os gastos incorridos na aquisição de materiais para manutenção de máquinas são necessários e imprescindíveis à atividade produtiva da contribuinte, inserindo no conceito de “insumo” previsto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Recurso Especial do Procurador Negado” (Número do Processo 11020.001960/2006-79. Data da Sessão 14/08/2014. Relator Rodrigo Cardozo Miranda. Nº Acórdão 9303-003.079 - grifei)

Dessa forma, para decidir quanto ao direito ao crédito do PIS e da COFINS não-cumulativos é imprescindível que, primeiro, se analise as características da atividade produtiva desenvolvida pela empresa para, então, identificar quais as aquisições que configuram insumo para os bens por ela produzidos.

Verifica-se no Estatuto Social que a Recorrente é Cooperativa constituída na forma da Lei nº 5.764/1971, voltada aos associados que se dedicam à atividade agropecuária ou extrativa. No exercício de seu objetivo social, realizam uma série de atividades identificadas no art. 2º, §1º, do referido Estatuto:

"Art.2º A sociedade, com base na colaboração recíproca a que se obrigam seus associados, objetiva promover o estímulo, o desenvolvimento progressivo e a defesa de suas atividades sociais e econômicas de natureza comum.

§1º Para a consecução de seus objetivos, a Cooperativa se propõe a:

a)transportar, sempre que possível, do local da produção para as suas dependências, os produtos agropecuários de seus associados;

b)padronizar, armazenar, beneficiar, industrializar e comercializar, em comum, os produtos, registrando as marcas quando for o caso, bem como realizar expurgo de produtos agrícolas armazenados de associados ou terceiros;

c)adquirir, para fornecimento a seus associados, bens de produção e outros necessários ao desenvolvimento de atividade agropecuária, tais como: defensivos agrícolas (inseticidas, herbicidas, acaricidas, fungicidas), fertilizantes, biofertilizantes, inoculantes, corretivos, sementes e similares, inclusive artigos de uso doméstico e pessoal;

d)proceder à produção de artigos destinados ao abastecimento dos seus associados, através de processos de transformação, beneficiamento, industrialização e embalagem e ainda prestar serviços de tratamento de sementes e expurgo;

e)fazer adiantamento em dinheiro, sempre que possível, do valor dos produtos recebidos dos associados, ou que estejam em fase de produção;

- f) obter recursos para fazer os financiamentos de custeio de lavouras e investimentos para associados, pelo repasse de Crédito Rural, na medida em que for possível e que o interesse social aconselhar;*
- g) manter um departamento técnico para prestar serviços de assistência técnica, elaboração de planos simples de custeio, laudos técnicos, projetos de investimentos agropecuários e afins, vinculados ou não ao Crédito Rural mediante convênio ou credenciamento quando necessário, cujos serviços serão remunerados a Cooperativa pelos associados;*
- h) realizar pesquisas e treinamento que visem o aprimoramento tecnológico da atividade agropecuária;*
- i) produzir e comercializar sementes e mudas e, operar com representações comerciais;*
- j) promover reflorestamento para fins energéticos;*
- k) registrar-se como Armazéns Gerais, Agente Marítimo e Operador Portuário;*
- l) prestar serviços fitossanitários, com acompanhamento agrônomo e em concordância com a legislação vigente." (fls. 8/9)*

Considerando esta atividade social, com fulcro no conceito de insumo aqui adotado e na documentação acostada aos autos à época da fiscalização, irei examinar as glosas objeto das Linhas 03, 07 e 13 do DACON.

II.1. Linha 03 - Serviços utilizados como insumos: serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais

Como indicado no Despacho Decisório, o presente item se refere ao serviço "*Serv. de tratamento e destinação de efl. ind.*" indicado nas Notas Fiscais acostadas aos autos, prestado à Recorrente pela empresa Gesco Projetos, Comércio e Representações Ltda. Segundo a Recorrente, tratam-se de serviços "*de tratamento e destinação de efluentes industriais para atender a legislação ambiental, portanto, necessários para a produção ou fabricação dos produtos destinados à venda. A produção não existiria se não houvesse a prestação desses serviços.*" (fl. 629)

Por entender que esse serviço não teria sido aplicado diretamente na produção (com o consumo do serviço no produto final), a decisão recorrida manteve integralmente a glosa. Naquela oportunidade, os julgadores evidenciaram que a ora Recorrente não teria apresentado nos autos provas de que tais gastos integram seu processo produtivo:

"Conforme registrado na pag.10 do Despacho Decisório de fls. 540/574, a parcela dos créditos constantes da linha 03 da ficha 06 do DACON, referente aos valores pagos a pessoa jurídica Gesco Projeto Comércio e Representações Ltda, pelos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais, não foi considerada, pois se trata de serviço que não atua nem indiretamente sobre o produto em processamento, isto é, não se enquadra no conceito de insumo, já que não é aplicado diretamente na produção.

De outra parte, considerando que a questão decisiva consiste em saber se houve o consumo do bem ou serviço no produto final, tem-se, pelo que dos autos consta, que não foi realizada pela interessada a prova de que tais dispêndios integram o processo produtivo da empresa.

Não se confirmando, assim, que os gastos em questão se tratam de insumos aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, resta ratificar o

entendimento de que tais despesas não geram direito a apuração de créditos a serem descontados da COFINS." (fl. 618 - grifei)

Entretanto, ainda que o único documento acostado aos autos seja a nota fiscal de prestação de serviço, entendo neste ponto pela reversão da glosa, eis que os serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais integram o custo da produção de qualquer empresa industrial, sendo-lhes necessárias, inclusive, para o regular cumprimento das normas ambientais.

Com efeito, à época dos fatos geradores já estava vigente⁹ a Resolução do Conselho Nacional do Meio Ambiente - CONAMA nº 313/2002 que, ao criar o Inventário Nacional de Resíduos Sólidos Industriais, exigiu que as indústrias realizassem o tratamento dos resíduos existentes ou gerados no curso da atividade industrial, inclusive para a obtenção do licenciamento ambiental:

"Art. 1o Os resíduos existentes ou gerados pelas atividades industriais serão objeto de controle específico, como parte integrante do processo de licenciamento ambiental.

Art. 2o Para fins desta Resolução entende-se que:

I - resíduo sólido industrial: é todo o resíduo que resulte de atividades industriais e que se encontre nos estados sólido, semi-sólido, gasoso - quando contido, e líquido - cujas particularidades tornem inviável o seu lançamento na rede pública de esgoto ou em corpos d'água, ou exijam para isso soluções técnica ou economicamente inviáveis em face da melhor tecnologia disponível. Ficam incluídos nesta definição os lodos provenientes de sistemas de tratamento de água e aqueles gerados em equipamentos e instalações de controle de poluição.

II - Inventário Nacional de Resíduos Sólidos Industriais: é o conjunto de informações sobre a geração, características, armazenamento, transporte, tratamento, reutilização, reciclagem, recuperação e disposição final dos resíduos sólidos gerados pelas indústrias do país.

(...)

Art. 8o As indústrias, a partir de sessenta dias da data de publicação desta Resolução, deverão registrar mensalmente e manter na unidade industrial os dados de geração e destinação dos resíduos gerados para efeito de obtenção dos dados para o Inventário Nacional dos Resíduos Industriais." (grifei)

Assim, pela nota fiscal acostada ao processo, possível identificar que se está diante do serviço de tratamento dos resíduos/rejeitos sólidos decorrentes do processo industrial, despedido pela Cooperativa em cumprimento das normas ambientais vigentes à época. Trata-se, portanto, de um custo de sua produção, essencial para a própria continuidade da atividade industrial.

Reconhecendo os dispêndios com tratamento de efluentes como custo da produção, vejam-se, a título de exemplo, alguns julgados deste CARF e da Câmara Superior:

⁹ Cumpre mencionar que em 2010 (e, portanto, após a ocorrência dos fatos geradores envolvidos neste processo), foi promulgada a Lei n.º 12.305/2010 que instituiu a Política Nacional de Resíduos Sólidos, regulamentada pelo Decreto n.º 7.404/2010. Os referidos diplomas normativos deram ainda maior ênfase à necessidade de gestão dos resíduos sólidos produzidos não apenas pela indústria, mas por quaisquer pessoas físicas ou jurídicas que gerem resíduos. Nos termos do art. 35 do referido Decreto, a gestão dos resíduos sólidos compreende a "não geração, redução, reutilização, reciclagem, tratamento dos resíduos sólidos e disposição final ambientalmente adequada dos rejeitos", nesta ordem de prioridade.

"Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.833/2003 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Cofins aos parâmetros adotados no creditamento de IN. No inciso H desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento de Cofins às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. (...)
As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo.

Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e de, com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem com as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços geram direito a créditos de Cofins, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima." (CSRF. Acórdão n.º 9303-01.036 Trecho do voto do Relator Henrique Pinheiro Torres no Processo n.º 11065.101317/2006-28 Sessão 23/08/2010. Julgamento unânime - grifei)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

Ementa:

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. A cessão de créditos de ICMS não se constitui em base de cálculo da contribuição, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, não representando receita.

RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS. NÃO INCIDÊNCIA. Os ingressos que a pessoa jurídica percebe a título de efetiva recuperação de custos e despesas não constituem receita para fins de tributação por meio da COFINS, notadamente por significarem mero estorno daqueles dispêndios anteriormente incorridos e não, como seria indispensável, aquisição de direito novo.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. CUSTOS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES DO PROCESSO PRODUTIVO. Os dispêndios em que o industrial incorre para remover ou tratar os resíduos do processo compõem o respectivo custo de produção. Não importa se o custo é causa ou se é efeito da atividade fabril. Interessa apenas que seja pertinente a ela. Não importa, tampouco, se o tratamento é exigência de norma jurídica cogente ou se, ao contrário, constitui responsabilidade que a própria empresa se atribui. (...)"
(Processo n.º 13007.000080/2004-17 Sessão 28/11/2013 Relatora Fabia Regina Freitas. Acórdão n.º 3301-002.137)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010 (...)

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de "insumo" é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e "serviços" que integram o custo de produção.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INCLUSÃO DE CUSTOS E DESPESAS. O art. 6º, § 3º, da Lei 10.833/03 e o art. 27 da IN 900/08 não garantem aos contribuintes o

direito à inclusão de todos os custos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora no cálculo dos créditos do regime não-cumulativo. (...)

CRÉDITOS. TRATAMENTO DE EFLUENTES. É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes, por integrar o custo de produção do produto destinado à venda (celulose). (...) Recurso voluntário provido em parte. (Processo n.º 10630.902732/2011-34 Relator Antonio Carlos Atulim. Acórdão n.º 3403-002.824)

Dessa forma, por integrar o custo da produção industrial, proponho a reversão da glosa relativa à Linha 03 do DACON quanto aos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais.

II.2. Linha 07 — Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda: fretes nas remessas para industrialização

Como indicado no Despacho Decisório, a parcela glosada nesta linha se refere aos fretes despendidos na remessa para industrialização do linter. Vejam-se novamente os termos do Despacho:

*"61. Já para as despesas de fretes indicadas pela própria empresa com o código de operação interna 2309, ou seja, **fretes a apropriar sobre linter remetido para industrialização** (listagem a fl. 474), não se verifica a caracterização específica de venda nestas operações, requisito este explícito no texto legal de modo a autorizar-se o creditamento baseado nestes valores." (fl. 555 - grifei)*

Como descrito pela Recorrente durante a fiscalização, o linter é o produto final por ela comercializado, após a industrialização do caroço de algodão adquirido de seus associados. Na descrição de seu processo produtivo, a Recorrente indicou a necessidade de remessas para industrialização por encomenda de todos os produtos por ela exportados, dentre os quais o linter. Em suas palavras:

"ITEM 3) — Que produtos são considerados Matéria Prima-Indústria, Produtos Agrícolas;

Os produtos considerados nas planilhas de compras para fins de base de cálculo do Crédito Presumido, para ressarcimento do valor do Pis/Pasep e Cofins Não-Cumulativos com base nas n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, referente às exportações são os seguintes:

Matéria Prima:

<i>Código</i>	<i>Descrição</i>
1.7	Soja em grãos
3.1	Milho em grãos
1404.5	Caroço de algodão

Produtos Agrícolas: (Matéria Prima)

<i>Código</i>	<i>Descrição</i>
1.7	Soja em grãos
3.1	Milho em grãos
4.8	Trigo em Grãos
6.2	Triguilho em grãos
309.4	Aveia Branca em Grãos
319.3	Triticale em Grãos
1053.5	Aveia Preta em Grãos
1126.6	Milho Baixo Padrão em Grãos

Em relação aos produtos vendidos no mercado interno e externo, compõe o processo produtivo todos os itens acima. Quanto a produção de óleo de algodão, óleo de soja, farelo de soja e linter, além dos itens acima, são utilizados: soda cáustica líquida — 50% (1628.5), hexano (1629.2), arame p/ enfardamento de linter (1476.2), saco de tecido de polipropileno (1.432.8), tela p/ enfardamento de linter (1472.4) e serviços prestados por terceiros no processo produtivo dos produtos exportados (industrialização por encomenda).

ITEM 3.1) Como é a participação desses produtos (ou grupos de produtos - subdivisão) no processo produtivo da empresa.

O processo produtivo de 100% (cem por cento) dos produtos acima se inicia com a aquisição junto aos nossos associados e não associados de forma in natura, com umidade e impureza variáveis, posteriormente são destinados a descarga em moegas e em seguida efetuado o beneficiamento, passando pelo processo de secagem, limpeza das impurezas e padronização, obtendo no final do processo produtivo, diversos produtos industrializados, tais como: óleo de soja, óleo de algodão, soja beneficiada, farelo de soja e linter.

ITEM 3.2) Produtos exportados no período de Maio de Junho de 2004:

<i>Código</i>	<i>Descrição</i>	<i>NCM</i>
<i>1.7</i>	<i>Soja em grãos</i>	<i>12.01.00.90-00</i>
<i>3.1</i>	<i>Milho em grãos</i>	<i>10.05.90.10-00</i>
<i>1444.1</i>	<i>Linter de Algodão</i>	<i>14.04.20..10-00" (fls. 91/92 e-processo - grifei)</i>

Considerando que as remessas para industrialização por encomenda são essenciais para a produção do produto final exportado (linter de algodão, NCM 14.04.20.10-00), como elucidado pela Recorrente à época da fiscalização, o frete na remessa dos produtos para essa industrialização integra o custo da produção.

Reconhecendo os créditos dos custos com a industrialização por encomenda, trago recente manifestação de outra turma dessa Seção de Julgamento:

*"(...) Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009*

REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, e que tenha relação com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo e cuja subtração obsta a atividade da empresa ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes

***Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos relativos a custos com industrialização por encomenda, embalagens para transporte, fretes nas compras de insumos e no seu transporte entre estabelecimentos da Recorrente, pallets de madeira, operador logístico, análises laboratoriais, repalletização e tintas para carimbo.** (...)*

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, e que tenha relação com as receitas

tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo e cuja subtração obsta a atividade da empresa ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes

Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos relativos a custos com industrialização por encomenda, embalagens para transporte, fretes nas compras de insumos e no seu transporte entre estabelecimentos da Recorrente, pallets de madeira, operador logístico, análises laboratoriais, repalletização e tintas para carimbo. (...) Recurso Voluntário Provido em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte" (Processo n.º 10983.721188/2013-93 Data da Sessão 21/06/2016 Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira. Acórdão n.º 3301-002.999 - grifei)

Desta forma, considerando que a remessa para a industrialização por encomenda é custo da produção do linter de algodão, exportado pela Recorrente, propõe-se reestabelecer o crédito glosado neste item.

II.3. Linha 13 — Outras Operações com Direito a Crédito: fretes sobre transferências entre estabelecimentos.

Como mencionado no relatório, a discussão relativa à Linha 13 se refere, apenas, aos créditos de fretes sobre transferências entre estabelecimentos que, como afirmado pela fiscalização, não seriam de insumos produtivos.

Atentando-se para as defesas apresentadas pelo sujeito passivo e para as informações prestadas na época da fiscalização, vislumbra-se que em nenhum momento foram informados quais eram os bens que estavam sendo transferidos entre os estabelecimentos da Recorrente. De fato, de forma geral sustentou-se no Recurso Voluntário:

"Neste item foram glosados os valores de R\$ 69.634,63 em maio de 2004 e R\$ 15.968,71 em junho de 2004, ambos vinculados ao mercado interno, sob o argumento de falta de previsão legal, tendo em vista que tais dispêndios não se enquadram como insumo produtivo.

De fato, reconhecemos que não foi apropriada a inclusão nesta linha dos pagamentos de fretes de transferência entre os estabelecimento da empresa, pois o correto seria a linha 03. Porém, esse fato não retira da impugnante o direito de crédito sobre os dispêndios realizados como custo de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, conforme previsto no do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Como se sabe, os gastos com fretes nas compras, nas transferências entre estabelecimentos ou remessas para industrialização integram o custo de aquisição das mercadorias, matérias primas ou produtos da empresa, e como tal o crédito está amparado no aludido texto legal." (fls. 632/633)

Da mesma forma, a Recorrente não apresentou documentos que pudessem confirmar a natureza das operações de frete, não sendo possível verificar se os fretes foram despedidos dentro do ciclo de produção da Recorrente.

Em razão da ausência de provas suficientes à avaliar se a transferência entre estabelecimentos poderia ser considerada como um custo necessário à produção, nego provimento ao Recurso neste ponto.

III - DO CRÉDITO PRESUMIDO NAS ATIVIDADES AGROPECUÁRIAS

Como delineado no relatório, as glosas realizadas neste ponto decorrem do entendimento da fiscalização de que estaria equivocada a apuração do crédito presumido calculado sobre as aquisições de produtos de origem vegetal de pessoas físicas cooperadas, em razão:

(a) da mercadoria produzida não constar da previsão legal (linter de algodão, classificado na posição 14.04.20.10-0 da TIPI, para cuja produção foi adquirido caroço de algodão);

(b) das operações realizadas pela Recorrente quanto ao milho em grãos e a soja em grãos não se enquadrarem na hipótese legal de creditamento por se tratarem, em verdade, de uma operação de revenda (cerealista) e não de uma agroindústria (não envolvendo, portanto, produção). A cooperativa se enquadraria somente na previsão do art. 3º, §11º, da Lei n.º 10.833/2003, que garante o crédito presumido referente às aquisições de pessoas físicas quando da venda para empresas produtoras/agroindustriais (no mercado interno, não para exportação).

Quanto ao item (a) acima, a Recorrente afirmou em seu Recurso que a glosa do crédito está correta, apresentando desconformidade, apenas, quanto ao item (b).

Sustentou a Recorrente a validade do crédito presumido, vez que:

- ✓ a cooperativa produz mercadorias de origem vegetal na forma do art. 3º, § 5º, da Lei n.º 10.833/2003, quais sejam, milho em grãos e soja em grãos, classificadas respectivamente nos capítulos 10 (posição 10.05) e 12 (posição 12.01) da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM. A legislação não traz qualquer referência quanto à modalidade de produção para garantir a validade do crédito.
- ✓ ainda que se considere a hipótese de creditamento do art. 3º §11º da Lei n.º 10.833/2003, na condição de cerealista, não há na legislação a exigência de que o crédito seja calculado apenas quando as vendas sejam realizadas para empresas domiciliadas no Brasil, de acordo com o CNAE destas empresas adquirentes.

Considerando o período envolvido (maio e junho/2004), a legislação aplicável para avaliar a validade do crédito presumido da COFINS das atividades agropecuárias é o art. 3º, §§ 5º, 11º e 12º da Lei n.º 10.833/2003, nas redações vigentes antes das alterações legislativas trazidas pela Lei n.º 10.925/2004 (que entraram em vigor, quanto a essa questão, em 01/08/2004 - arts. 8º, 9º e 17, III, da Lei n.º 10.925/2004). Referidos dispositivos legais expressavam:

"Art. 3o (...)

§ 5o Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão

deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

(...)

§ 11. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que adquiram diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e 12.01, todos da NCM, que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, poderão deduzir da COFINS devida, relativamente às vendas realizadas às pessoas jurídicas a que se refere o § 5º, em cada período de apuração, crédito presumido calculado à alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela prevista no art. 2º sobre o valor de aquisição dos referidos produtos in natura.

§ 12. Relativamente ao crédito presumido referido no § 11:

I - o valor das aquisições que servir de base para cálculo do crédito presumido não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de produto, pela Secretaria da Receita Federal - SRF; e

II - a Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para regulamentá-lo." (grifei)

Atentando-se para o caso em tela, em especial das explicações fáticas trazidas pela Recorrente tanto à época da fiscalização, como em seu Recurso Voluntário, possível confirmar que estamos diante da previsão do crédito presumido trazida no art. 3º, §11º, da Lei n.º 10.833/2003, e não do § 5º desta mesma lei como inicialmente aduzido pela Recorrente.

Com efeito, a descrição do processo produtivo do milho em grãos (NCM 10.05.90.10-00) e da soja em grãos (NCM 12.01.00.90-00) é idêntica à atividade descrita no §11º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003: a cooperativa adquire milho em grãos e soja em grãos de seus cooperados com "*umidade e impureza variáveis*" que, para seu consumo, precisam passar por um "*processo de secagem, limpeza das impurezas e padronização*" (fls. 91/92 do e-processo)

Portanto, nos exatos termos do referido diploma legal, a cooperativa adquiriu "*diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos in natura de origem vegetal*", classificados nas posições **10.05** e **12.01** da NCM, exercendo, quanto a esses produtos "*as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar*", cumulativamente.

Assim, considerando a descrição da atividade realizada pela própria Recorrente quanto ao milho e a soja em grãos, entendo que não há dúvidas quanto ao enquadramento na previsão do crédito presumido do §11º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, passando a análise de seus requisitos.

Segundo esta previsão legal, o crédito presumido, calculado sobre o valor de aquisição dos insumos, **será deduzido do valor da contribuição devida relativamente às vendas realizadas às "pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 1514, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal" (redação do art. 3º, §5º, Lei n.º 10.833/2003)**

Vislumbra-se que, com esta redação, a lei promoveu uma restrição ao aproveitamento do crédito presumido do §11º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, das empresas

ordinariamente denominadas de "cerealistas" à luz da legislação atualmente vigente: **este crédito somente poderia ser deduzido da contribuição devida na saída destinada às pessoas jurídicas indicadas na lei, que produzam mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal e que podem tomar o crédito presumido indicado no art. 3º, §5º da Lei n.º 10.833/2003** (ordinariamente chamadas de "agroindustriais", igualmente considerando a legislação em vigor atualmente).

Ademais, este crédito presumido não é garantido nas exportações, vez que restringido somente para as vendas para aquelas pessoas jurídicas nacionais, que podem tomar o crédito presumido na condição de produtoras/"agroindústrias".

Ainda que de forma claramente contrária ao princípio da não cumulatividade, especialmente em razão do efeito cumulativo nas exportações¹⁰, e não obstante minha irresignação pessoal¹¹, esta é a redação legal vigente à época dos fatos e a que deve ser observada nesta seara administrativa como já mencionado alhures, na forma exigida pelo Regimento Interno deste Conselho.

Assim, não merece reparo o Despacho Decisório que, em conformidade com a legislação aplicável à época, acima pormenorizada, reconheceu o crédito apenas para as vendas no mercado interno que foram comprovadamente realizadas às pessoas jurídicas produtoras de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal (agroindustrial), não reconhecendo o crédito nas exportações por ausência de previsão legal específica.

A utilização da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE para identificar se a empresa adquirente seria produtora de mercadorias ou atacadista foi coerente com a exigência da legislação, utilizando como critério um índice padronizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE e constante do próprio CNPJ.

De toda forma, a Recorrente apenas alegou, de forma genérica, que este critério deveria ser afastado por não estar previsto expressamente na lei, sem trazer, contudo, qualquer elemento concreto, especialmente documental, suscetível de afastar sua aplicação no caso.

Diante do exposto, não merece reparo o Despacho Decisório neste ponto.

IV. CONCLUSÃO DO VOTO

De forma conclusiva, sintetiza-se no quadro abaixo as glosas e as conclusões do voto que estão acima detalhadas:

GLOSAS COOPERMIBRA - PTA 13951.000342/2004-64	
Item	Conclusão voto
Linha 03 - Serviços utilizados como insumos: serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais	Reversão da glosa por se tratar de custo da produção, em conformidade com os Acórdãos 3301-002.137 e 3403-002.824 deste CARF e com o Acórdão 9303-01.036 da CSRF.
Linha 07 - Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda: fretes nas remessas para	Reversão da glosa por se tratar de custo da produção em conformidade com o Acórdão n.º 3301-002.999

¹⁰ Como já foi inclusive mencionado em voto vencido proferido no âmbito deste Conselho, no Acórdão nº 3801-004.878 (processo nº 11030.002239/2005-04, na sessão de 27/01/2015).

¹¹ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Competência tributária residual e as contribuições destinadas à seguridade social. Belo Horizonte: D Plácido, 2015, p. 271/301

industrialização	
Linha 13 - Outras Operações com Direito a Crédito: fretes sobre transferências entre estabelecimentos.	Mantida a glosa por ausência de documentos.
Linha 18 — Crédito Presumido — Atividades Agroindustriais	Mantida a glosa por ter sido realizada em conformidade com a legislação então vigente

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado, para **reconhecer o direito ao crédito em relação aos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais (Linha 03) e aos fretes nas remessas para industrialização (Linha 07).**

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora