



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

Processo nº 13951.000345/2004-06
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.520 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de dezembro de 2016
Matéria COMPENSACAO - PIS
Recorrente COOPERATIVA MISTA AGROPECUARIA DO BRASIL -
COOPERMIBRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

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.

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de mercadorias tributadas pelo PIS com alíquota zero.

PIS 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. GASTOS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. SERVIÇO DE TRANSPORTE COMO INSUMO DE PRODUÇÃO.

Na sistemática de apuração não cumulativa do PIS, os gastos com frete por prestação de serviços de transporte de insumos entre estabelecimentos do próprio contribuinte propiciam a dedução de crédito como insumo de produção de bens destinados à venda.

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.

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 3º, §11º, LEI N.º 10.833/2003 E ART. 8º, LEI Nº 10.925/2004.

O crédito presumido das pessoas jurídicas "cerealistas" somente poderia ser deduzido do PIS devido 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 (art. 3º, §11º, Lei n.º 10.833/2003).

Vedação ao aproveitamento do crédito presumido pela Recorrente pelo art. 8º, §4º, I, da Lei n.º 10.925/2004, seja na condição de cerealista, seja na condição de cooperativa agropecuária.

TAXA SELIC. CRÉDITO DE RESSARCIMENTO.

É incabível a incidência da taxa SELIC sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos ao PIS, em conformidade com o art. 13, II c/c art. 15, II, da Lei n.º 10.833/2003.

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 ao custo dos fretes na aquisição de mercadorias tributadas à alíquota zero (Linha 01); dos fretes para transporte de insumos entre estabelecimentos do próprio contribuinte (Linha 02); e dos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais (Linha 03). Vencido o Conselheiro Jorge Freire, que negou provimento na íntegra. Vencida a Conselheira Maria Aparecida, que deu provimento parcial em menor extensão, ficando vencida quanto aos fretes embutidos na aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero, por entender que neste caso o frete não é um serviço.

(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 os presentes autos de Pedido de Ressarcimento e Declarações de Compensação apresentadas pela ora Recorrente para o reconhecimento e compensação de créditos de PIS - Mercado Externo relativos ao 3º trimestre de 2004 com débitos diversos.

Após procedimento de fiscalização, foi emitido Despacho Decisório às fls. 260/321 homologando parcialmente das compensações declaradas, com a glosa de parte dos créditos pleiteados como indicando em sua ementa:

"Ementa: DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO DE PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO - MERCADO EXTERNO.

Pedido de ressarcimento. Crédito da contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativo — mercado externo.

Período de apuração: julho a setembro de 2004.

Saídas de mercadorias destinadas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação, sem comprovação da efetiva destinação ao exterior, não pode ser acatada para fins de cálculo de crédito a ser ressarcido, vinculado ao mercado externo.

O critério de alocação dos créditos às receitas do mercado interno e exportação somente alcança os custos, despesas e encargos comuns.

Quando possível identificar-se que os custos, despesas e encargos estão vinculados a uma determinada receita, os créditos decorrentes devem ser vinculados diretamente a esta receita, sem rateio.

O método de determinação dos créditos adotado pela empresa deve ser utilizado consistentemente para todos os custos, despesas e encargos, e para todo o ano-calendário.

Apropriados os créditos nas datas da escrituração das entradas, em detrimento das datas de emissão dos documentos fiscais no fornecedor, não podem ser admitidas apropriações de créditos relativos a produtos aos quais a legislação atribua alíquota zero para PIS/Pasep, ainda que tais aquisições possam ter sido efetivadas sob vigência de alíquota diversa.

A eventual apuração ou recolhimento de contribuição em operações de mercado anteriores não implica ou obriga o creditamento equivalente em operações subsequentes. O crédito das contribuições decorre de determinações legais explícitas.

O frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias para revenda ou de insumos para produção deve integrar o custo de aquisição, consoante a boa técnica contábil e o disposto no art. 289, §1º, do RIR199, sendo o crédito apropriado segundo as regras específicas para esse custo.

Não há base legal para creditamento sobre aquisições de serviços de fretes nas operações de transferências entre estabelecimentos diferentes da mesma empresa.

Não se admitem como créditos básicos aquisições de serviços não caracterizados como insumos, nos termos da legislação de regência.

A sociedade cooperativa que adquirir mercadorias vegetais in-natura, de pessoa física residente no País, e que exerça cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar esses produtos, caracteriza-se, para fins de crédito presumido, como operadora na condição de cerealista. Nessa condição, a concessão de crédito presumido subsume-se especificamente a esta

situação, relevantes o tipo e classificação NCM do produto revendido, o período vigente de concessão da presunção, a caracterização da operação de aquisição, e o tipo de fornecedor das mercadorias.

Produtos recebidos de pessoas físicas cooperadas. E de se ressaltar a natureza do ato cooperativo. A entrega de produção pelo cooperado e recebimento pela cooperativa é um ato cooperativo, em que o associado outorga a cooperativa plenos poderes para a sua livre disposição sobre os produtos entregues sem, entretanto, implicar operação de mercado, nem contrato de compra e venda e, conseqüentemente, não há de considerá-la na apuração do crédito como bens adquiridos para revenda.

A adoção antecipada da entrada das sociedades cooperativas na não-cumulatividade não teve o condão de antecipar a entrada em vigência da Lei n. 10.925, de 2004 (projeto de conversão em Lei da Medida Provisória n. 183, de 30 de abril de 2004), que foi publicada no DOU em 26/07/2004 com vigência a partir de 01/08/2004; as sociedades cooperativas ingressaram no regime da não-cumulatividade com as regras então vigentes.

A sociedade cooperativa operando na condição de cerealista, somente faz jus ao crédito presumido da contribuição se as vendas forem realizadas para empresas classificadas como agroindústria, em operações de mercado interno.

Ainda na condição de cerealista, não há previsão legal para creditamento presumido relativo a exportação de mercadorias adquiridas de fornecedores pessoas físicas.

Base legal: Lei n. 10.637, de 2002; Lei n. 10.833, de 2003; Lei n. 10.865, de 2004; Lei n. 10.925, de 2004; Decreto 11. 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda RIR/99); IN/SRF n. 247, de 2002; IN/SRF n. 404, de 2004; IN/SRF n. 433, de 2004; IN/SRF n. 635, de 2006; IN/SRF n. 660, de 2006.

Declarações de Compensação.

Presentes os requisitos necessários nos termos do art. 74 da Lei n. 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. 460, de 2004; IN/SRF n. 600, de 2005; IN/RFB n. 900, de 2008, com as alterações posteriores." (fls. 260/262)

Apresentada Manifestação de Inconformidade, ela foi integralmente desprovida pela Delegacia de Julgamento em decisão ementada nos seguintes termos:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS. APROPRIAÇÃO. MÉTODO.

A determinação do crédito pelo método do rateio proporcional, entre receitas de exportação e receitas do mercado interno, somente é aplicável se os custos, as despesas e os encargos forem comuns a ambas as receitas, significa dizer, sendo possível identificar quais custos, despesas e encargos são vinculados a receitas de vendas no mercado interno ou no mercado externo, o rateio não é cabível, e tais dispêndios devem ser considerados como estando vinculados integralmente às receitas para as quais concorreram.

MOMENTO DE UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA.

Havendo previsão legal, o momento para as pessoas jurídicas se utilizarem do crédito para o desconto da contribuição devida ou para o pedido de compensação ou ressarcimento é o da data de aquisição da mercadoria.

FRETES SOBRE COMPRAS DE BENS PARA REVENDA TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO AO BEM TRANSPORTADO.

O frete pago em decorrência da aquisição de mercadorias para revenda integra o custo de aquisição dessas mercadorias, assim, a possibilidade de apropriação de eventual crédito que venha a ser calculado sobre a aludida despesa de frete deve ser determinada em função da também possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos próprio bem transportado.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da contribuição ao PIS/Pasep ou à Cofins, por falta de previsão legal.

CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, o sujeito passivo somente 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.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDA. COOPERATIVA CEREALISTA. ALEGAÇÃO DE ERRO NA INDICAÇÃO DO CFOP.

Se a interessada não comprova a existência de erros na adoção dos CFOP em suas notas fiscais de saída e se, sendo ela considerada cerealista, não há previsão legal para o registro de créditos em face da aquisição de mercadorias de fornecedores pessoas físicas para fins de destiná-las ao mercado externo, é descabida a concessão de crédito presumido e reparo algum merece ser realizado no procedimento fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO. NÃO CUMULATIVIDADE. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não cumulativa.

ATIVIDADE DE JULGAMENTO. ATOS NORMATIVOS. DEVER DE OBSERVÂNCIA.

Nos termos da legislação de regência, é dever do julgador observar o entendimento da Receita Federal do Brasil quando expresso em atos normativos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep é o faturamento deduzido das receitas isentas, não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero, expressamente discriminadas na legislação.

REPASSES AOS ASSOCIADOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE VÍNCULO COM O FORNECIMENTO.

À falta de comprovação capaz de evidenciar as aquisições da cooperativa efetuadas de fornecedores pessoas jurídicas associadas ou cooperadas, aquisições essas vinculadas aos repasses efetuados, deve-se manter o procedimento fiscal no sentido de não acatamento dos referidos créditos.

RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos ao PIS, por falta de previsão legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido" (fls. 430/433)

Intimada desta decisão em 18/01/2013 (fl. 469), foi apresentado Recurso Voluntário dentro do prazo legal, em 19/02/2013 (fls. 471/507), sustentando a validade integral do crédito em razão:

- 1) Direito aos créditos presumidos na exportação, mesmo antes da alteração dada pelo art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, e, à luz desta última disciplina legal, a possibilidade de compensação deste crédito com débitos diferentes do PIS e da COFINS sob pena de inutilizar o princípio da não cumulatividade;
- 2) Direito aos créditos em relação aos insumos (tratamento e destinação de efluentes industriais). Este tópico foi reiterado ao final da peça para sustentar a validade dos créditos de frete na remessa de produtos vegetais adquiridos entre estabelecimentos da Recorrente, de produtos para manutenção de máquinas e equipamentos (ativo imobilizado depreciados) e de produtos recebidos em transferência de pessoas jurídicas cooperadas, em operações tributadas;
- 3) Indevida descon sideração das exclusões na base de cálculo do PIS dos valores referentes às operações efetuadas com associados (estando as deduções em conformidade com o art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, art. 17 da Lei n.º 10.684/2003 e art. 1º, da Lei n.º 10.676/2003);
- 4) Direito aos créditos em relação aos fretes sobre compras tributadas à alíquota zero, vez que o serviço de frete é efetivamente tributado;
- 5) Direito aos créditos presumidos na condição de empresa agroindustrial nas aquisições de grão (soja, milho e outros), vez que realiza o beneficiamento destas matérias primas, na forma do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004.
- 6) Necessidade de correção do valor do crédito objeto de ressarcimento pela Taxa SELIC, vez que o Decreto n.º 2.138/97 equipara os institutos da restituição ao ressarcimento e que os obstáculos do fisco na análise do crédito (demora para apreciar e julgar o pedido) é uma restrição ilegítima que atrai a necessidade de atualização monetária do crédito pela SELIC.

Importante salientar que no Recurso Voluntário não foram trazidas considerações específicas quanto às questões debatidas pela decisão de primeira instância, quais sejam: **(i)** o método de rateio proporcional à receita bruta na exportação dos custos, despesas e demais encargos; **(ii)** os créditos dos adubos, fertilizantes e defensivos adquiridos antes de 26/07/2004 (discussão quanto à data da emissão e a data da escrituração da nota fiscal); **(iii)** a alegação de equívoco na indicação do CFOP em notas fiscais; e **(iv)** a reclassificação das vendas com o fim específico de exportação.

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 pedido de ressarcimento e pedidos de compensação de créditos da PIS - Exportação, relativos ao 3º trimestre 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 trazidos para debate no Recurso Voluntário são:

- (a) glosa de créditos de fretes tributados na aquisição de mercadorias tributadas à alíquota zero;
- (b) delimitação do conceito de insumo para as contribuições;
- (c) glosas de créditos relativos à bens considerados como insumos;
- (d) glosas de créditos relativos à serviços considerados como insumos;
- (e) possibilidade de exclusão da base de cálculo do PIS não cumulativo dos valores referentes às operações efetuadas com cooperados (art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001);
- (f) glosas relativas ao crédito presumido nas atividades agropecuárias, no mercado interno e na exportação;
- (g) possibilidade de correção do valor do crédito objeto de ressarcimento pela Taxa SELIC.

As demais questões que foram objeto da decisão de primeira instância, mas não foram objeto do Recurso sob análise, não serão apreciadas nesta oportunidade, por se tratarem de matéria não devolvida a este Colegiado.

Visando facilitar a análise a ser empreendida, o voto será dividido em quatro tópicos:

I - LINHA 01 DO DACON - FRETES SOBRE COMPRAS DE BENS PARA REVENDA TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. Neste ponto serão analisadas as questões trazidas no item (a) acima.

II - DO CONCEITO DE INSUMO. Neste ponto são enfrentadas as questões identificadas nos pontos (b) a (d) acima, com a análise das glosas da Linha 02 (frete sobre transferências entre estabelecimentos), da Linha 03 (serviços referentes ao tratamento e destinação de efluentes industriais) e da glosa alegada pela Recorrente relativa aos produtos para manutenção do ativo imobilizado aos produtos recebidos em transferência de pessoas jurídicas cooperadas, em operações tributadas;

III - DA BASE DE CÁLCULO DO PIS PARA AS COOPERATIVAS, enfrentando o ponto (e) acima;

IV - DO CRÉDITO PRESUMIDO NAS ATIVIDADES AGROPECUÁRIAS. As glosas se referem ao crédito presumido nas atividades agropecuárias (questão identificada no ponto (f) acima).

V - OS CRÉDITOS OBJETO DE RESSARCIMENTO E A TAXA SELIC, enfrentando o ponto (g) 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 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.

No presente caso, constata-se que, quanto aos itens de bens, insumos, fretes glosados ativo imobilizado e quanto ao crédito presumido, 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 - LINHA 01 DO DACON - BENS PARA REVENDA: FRETES SOBRE COMPRAS DE BENS PARA REVENDA TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO

Quanto às glosas efetuadas na Linha 01 da Ficha 04 do DACON, a Recorrente apresentou considerações no Recurso Voluntário, apenas, quanto à validade dos créditos das despesas com frete nas compras de bens para revenda, tributados à alíquota zero.

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 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)

Neste ponto, esclareceu a fiscalização que a única razão para a glosa do crédito foi o fato da tributação do bem transportado, adquirido pela pessoa jurídica para posterior revenda, ser sujeito à alíquota zero:

"75. Desta forma, o frete na aquisição de mercadorias para revenda, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens, poderia gerar créditos do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos já que, nessa situação, integraria o custo de aquisição dos mesmos bens para revenda, não fosse a alíquota zero determinada para esses bens, que atinge assim seus custos de aquisição. Se o crédito sobre o principal (valor da mercadoria) está sujeito a alíquota zero, assim também o estaria o crédito sobre o secundário (frete na operação de compra), pois que parte integrante e formadora do custo de aquisição." (fl. 278 - grifei)

Entretanto, ao contrário do que afirmou a fiscalização, o direito ao crédito pelo serviço de transporte prestado (frete) não se condiciona à tributação do bem transportado, inexistindo qualquer exigência nesse sentido na legislação. A restrição ao crédito se refere, APENAS, ao bem/serviço não tributado ou sujeito à alíquota zero (art. 3º, §2º, II, Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003), e não aos serviços tributados que possam ser a eles relacionados, como o caso:

"Art. 3º (...)

§ 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)" (grifei)

Como evidenciado pela fiscalização, não se discute aqui a natureza da operação sujeita ao crédito (frete na aquisição de bens para revenda, tributado e assumido pelo adquirente). O que se discute, apenas, é a suposta impossibilidade de tomada do crédito em razão do bem transportado ser sujeito à alíquota zero, restrição esta não trazida na Lei.

Nesse sentido, vejam-se outros acórdãos deste E. Conselho:

"(...) CRÉDITOS. FRETE DE BENS QUE CONFIGURAM INSUMOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE QUE CONFIGURA INSUMO, INDEPENDENTE DO BEM TRANSPORTADO ESTAR SUJEITO À CONTRIBUIÇÃO.

O frete de um produto que configure insumo é, em si mesmo, um serviço aplicado como insumo na produção. O direito de crédito pelo serviço de transporte não é condicionado a que o produto transportado esteja sujeito à incidência das contribuições.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte" (Processo n.º 13971.005212/2009-94 Sessão de 20/08/2014. Relator Alexandre Kern. Acórdão n.º 3403-003.164. Voto Vencedor do Conselheiro Ivan Allegretti. Maioria - grifei)

*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005*

(...)

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição. (Processo n.º 10950.003052/2006-56. Sessão de 19/03/2013. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3403-001.938. Maioria - grifei)

A mesma premissa adotada pela fiscalização no presente caso, mantida pela decisão de primeira instância, foi afastada com veemência e clareza pelo I. Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan em seu voto no julgamento do último acórdão acima ementado:

"A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei no 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (em relação à Cofins):

(...)

Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo).

Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado "contaminaria" também os serviços a ele associados.

Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto" (grifei)

Nesse sentido, afastada a premissa adotada pela fiscalização, entendo que deve ser revertida a glosa dos créditos relativo ao frete na aquisição de bens para revenda sujeitos à alíquota zero.

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 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 nºs 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.

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.

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 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 accidental, 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

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.

taxativo de créditos, a legislação do PIS e da COFINS culminou em efetivo efeito cumulativo, contrário à finalidade da não cumulatividade⁶.

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

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

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)

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.

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. 5/6)*

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 contestadas pela Recorrente.

II.1. Linha 02 do DACON - Fretes sobre transferências entre estabelecimentos de insumos

Como indicado no Despacho Decisório (fls. 280/281), as informações sobre "*fretes sobre compras de produtos vegetais*" trazidas na Linha 02 do DACON não guardavam correspondência com as efetivas aquisições dos produtos, tendo o contribuinte informado, durante a fiscalização, que esta diferença decorreria do fato da necessidade de transferir estes insumos (produtos vegetais) entre os seus estabelecimentos.

Como elucidado naquela oportunidade, após a intimação relacionar todos os produtos vegetais adquiridos pela Recorrente como insumos (MILHO, CAROÇO DE ALGODÃO, dentre outros indicados na intimação à fl. 172) esclareceu que "*em determinadas situações ocorre a transferência da mercadoria entre estabelecimentos, desta forma para que isso ocorra é necessário a contratação de serviços de transporte terceirizados, estes serviços estão onerados pelas contribuições de PIS e Cofins e compõem os custos da mercadoria*" (fl. 178). Esclareceu, ainda, que nas compras de farelo de algodão, outro insumo de sua produção, igualmente há transferência destas mercadorias entre os estabelecimentos.

A indicação de que este frete seria frete de aquisição de insumos foi consignada no próprio Despacho Decisório, que afirmou:

"92. Frise-se, ainda, que não há base legal para creditamento sobre aquisições isoladas de serviços de fretes nas operações de transferências entre estabelecimentos diferentes da requerente, pois que não se confundem com prestação de serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados a venda, e tampouco com de fretes na operação de venda, com ônus

suportado pelo vendedor. Tais fretes sob questionamento, diversamente porém do agora alegado, teriam sido adquiridos, segundo informações dos arquivos digitais de entradas da requerente, nas operações de compra de vários produtos vegetais, que a mesma informa tratarem-se de insumos." (fl. 281 - grifei)

Assim, pelas informações constantes dos autos, nos quais se respaldou a fiscalização, e atentando-se para a atividade da cooperativa descrita em seu estatuto social, está claro que a transferência entre estabelecimentos ocorridas neste período, indicadas na Linha 02 do DACON, são de INSUMOS.

Nesta condição de transferência de insumos entre os estabelecimentos, este E. CARF admite o creditamento por se tratar de custo de produção, como se depreende, a título exemplificativo, do recente julgado abaixo transcrito:

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/01/2006

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. TRANSPORTE DE BENS SEM DIREITO A CRÉDITO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, se no transporte de bens para revenda ou utilizado como insumos na produção/industrialização de bens de destinados à venda, o gasto com frete, suportado pelo comprador, somente propicia a dedução de crédito se incluído no custo de aquisição dos bens, logo, se não há previsão legal de apropriação de crédito sobre o custo de aquisição dos bens transportados, por falta de previsão legal, não há como ser apropriada a parcela do crédito calculada exclusivamente sobre o valor do gasto com frete.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA ARMAZÉM GERAL. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitida a apropriação de créditos da Cofins calculados sobre os gastos com frete por serviços de transporte prestados nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio contribuinte ou nas remessas para armazéns gerais.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS DO CONTRIBUINTE. SERVIÇO DE TRANSPORTE COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, os gastos com frete por prestação de serviços de transporte de insumos, incluindo os produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte propiciam a dedução de crédito como insumo de produção/industrialização de bens destinados à venda.

(...)

Recurso Voluntário Provido em Parte." (Processo 13971.005208/2009-26 Data da Sessão 19/05/2016 Relator José Fernandes do Nascimento. Acórdão n.º 3302-003.206. Unânime quanto à reversão "da glosa correspondente aos gastos com fretes no transporte de insumos e produtos em elaboração transferidos entre estabelecimentos ou remetidos para depósitos fechados ou armazéns gerais" - grifei)

Crucial salientar que não foi objeto de discussão pela Recorrente, neste ponto, a impossibilidade de segregação dos valores dos fretes de aquisições de pessoa física e pessoa jurídica indicada no parágrafo 95 do Relatório Fiscal do Despacho Decisório, glosa esta que deve ser mantida. O provimento aqui dado alcança somente a discussão trazida no Recurso Voluntário quanto ao frete entre estabelecimentos, resumido no parágrafo 96 do Relatório:

"95. Com as respostas dadas, a Cooperativa não logrou esclarecer como os dispêndios com fretes sobre compras estão sendo pleiteados. Não ficou assentado se os fretes relativos as aquisições dos produtos vegetais fornecidos por pessoas jurídicas ou por pessoas físicas, já se encontram agrupados aos custos pleiteados dos mesmos produtos, ou se estão sendo pleiteados em separado, o que torna inviável acatar-se os valores pleiteados.

96. Apenas ficou límpido que os excessos de fretes sobre compras, assim entendidos os dispêndios de fretes sem a efetiva aquisição do produto, ou dispêndios de fretes em valores superiores ao custo dos produtos adquiridos, se tratam, na realidade, de fretes para transferência entre estabelecimentos, e não de fretes sobre compras, conforme consta nos arquivos digitais. Montantes dispendidos nessa condição, igualmente não devem ser acatados." (fl. 282)

Desta forma, quanto à linha 02 do DACON, entendo que deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário para a reversão da glosa dos fretes entre estabelecimentos da pessoa jurídica, vez que, como consignado no próprio despacho decisório, se referem à transferência de insumos entre estabelecimentos da pessoa jurídica e, portanto, um custo da produção. As demais glosas não contestadas devem ser mantidas.

II.2. Linha 03 do DACON - 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 acostada aos autos, prestado à Recorrente pela empresa Gesco Projetos, Comércio e Representações Ltda.:

"Compondo o montante pleiteado a título de serviços utilizados como insumos, mas cujos lançamentos contábeis não foram apresentados, constam pagamentos à empresa Gesco Projetos, Comércio e Representações LTDA CNPJ 04.019.575/0001-07, com Notas Fiscais às fls. 193 a 198. Segundo se observa nesses documentos fiscais, trata-se de serviços referentes a tratamento e destinação de efluentes industriais. Não se conformam, assim, a serviços utilizados como insumos produtivos, uma vez que não atuam nem indiretamente sobre o produto em processamento." (fl. 284)

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:

"Considerando que os dispêndios sob análise referem-se, conforme declaração da contribuinte, a "serviços referentes a tratamento e destinação de efluentes industriais" soa evidente que tais serviços não são aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produtos. Assim, ainda que sejam necessários ou que sejam até mesmo legalmente exigidos, os desenhos correspondentes a esses serviços não podem ser considerados na composição, via desconto, dos valores devidos a título de PIS (ou Cofins).

Em suma, não sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de produtos os serviços referentes a tratamento e destinação de efluentes industriais

não podem ser considerados na apuração do PIS (ou da Cofins). Assim, entendendo ter sido correta a avaliação fiscal, mantém-se a glosa. " (fl. 449 - grifei)

Entretanto, ainda que o único documento acostado aos autos sejam as notas fiscais 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, pelas notas fiscais acostadas 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 nº 9303-01.036 Trecho do voto do Relator Henrique Pinheiro Torres no Processo nº 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 nº 13007.000080/2004-17 Sessão 28/11/2013 Relatora Fabia Regina Freitas. Acórdão nº 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.3. Das alegações genéricas quanto aos produtos para a manutenção de bens do ativo imobilizado e dos produtos recebidos de pessoas jurídicas cooperadas em transferência

De forma genérica e sem maiores digressões fáticas, afirmou a Recorrente que teriam sido glosados créditos relativos à produtos utilizados na conservação de máquinas e equipamentos da indústria e aos produtos recebidos de pessoas jurídicas cooperadas em transferência. Nos exatos termos da peça recursal apresentada:

"Por outro lado - e ao contrário do que estabelecem o artigo 3º, da Lei n.º 10.833/2003 c/c artigo 8º e 9º da IN SRF 404/2004 -, o auto de infração efetuou a glosa dos créditos decorrentes dos bens do ativo imobilizado depreciados.

Porém, a ora recorrente efetuou a manutenção de máquinas e equipamentos empregados e consumidos no processo de produção do produto final, o que, de consequência, deve ser considerado para garantia do não cumulatividade do PIS/COFINS.

A ora recorrente apresentou a documentação que demonstra a manutenção de tais bens do ativo imobilizado, que, portanto, demonstram a utilização de tais produtos na conservação de máquinas e equipamentos da indústria.

Não pode o acórdão descaracterizar os materiais utilizados para manutenção das máquinas e equipamentos da ora recorrente, haja vista a inequívoca condição que gera o crédito de tais materiais, que proporcionam sua utilização para fins industriais, consumindo-se, desgastando-se ou alterando sua condição original, tudo conforme prevê a legislação que disciplina a matéria." (fl. 498)

"Em relação aos produtos recebidos (não adquiridos) de pessoas jurídicas cooperadas, além de caracterizarem insumos para a produção da recorrente - sendo assim, necessários para suas atividades - tais itens sofreram a tributação quando da transferência, gerando, portanto, crédito na forma da legislação" (fl. 500)

Primeiramente, cumpre apontar que pela leitura do Relatório Fiscal do Despacho Decisório, não foi possível identificar qual linha específica do DACON essas glosas se refeririam. A Recorrente afirma genericamente que seriam insumos que teriam sido desconsiderados pela fiscalização, mas não identifiquei quaisquer das duas justificativas trazidas acima para fundamentar a glosa de bens ou serviços utilizados como insumos (Linhas 02 e 03 do DACON).

Pela leitura do Relatório e da defesa, também não consegui identificar quais seriam os produtos ou materiais que supostamente teriam sido utilizados na manutenção do

ativo imobilizado, inclusive quanto da leitura da parte do Despacho Decisório pertinente à Linha 09 do DACON (que não foi objeto de glosa).

Da mesma forma, quanto ao recebimento de produtos de pessoas jurídicas cooperadas, a única menção localizada no Relatório Fiscal foi quanto a ausência de comprovação contábil dos repasses aos cooperados, e não quanto à suposta desconsideração de crédito de insumos:

"230. Ainda, corroborando a convicção de que os repasses a associados, conforme pleiteados, não estão devidamente comprovados, há a verificação levada a cabo nos créditos pleiteados na Linha 02, Ficha 04 do DACON. Foram identificados nos créditos dessa Linha 02, aquisições de insumos originados de empresas fornecedoras que também constam como "beneficiárias" nessas "contas de repasses" (por exemplo, a "COMPANHIA MELHORAMEN"). Entretanto, na avaliação da Linha 02, instada a requerente mediante TIF 019/2010, item 12 (fls. 170), a segregar as aquisições de pessoas jurídicas associadas ou cooperadas, esta responde que aquelas aquisições não foram originadas de pessoas jurídicas cooperadas ou associadas (fls. 177), negando portanto, ser a empresa fornecedora citada sua cooperada." (fl. 307)

De toda forma, ao contrário do que afirmou a Recorrente, não foram apresentados quaisquer elementos de prova passíveis de comprovar as alegações genéricas feitas nestes dois pontos.

Diante disso, na hipótese de ter efetivamente ocorrido estas glosas apontadas no Recurso Voluntário de produtos utilizados na manutenção do ativo imobilizado e de crédito de transferência de pessoas jurídicas cooperadas, entendo pela necessidade de manter a glosa por ausência de provas.

III - DA BASE DE CÁLCULO DO PIS PARA AS COOPERATIVAS

A irresignação da Recorrente neste ponto se refere às exclusões não acatadas da Linha 24 da Ficha 5 do DACON, das operações efetuadas com associados. Em sua defesa, a Recorrente se pautou a transcrever os dispositivos normativos que garantem a exclusão da base de cálculo do PIS dos valores relativos às operações com associados (art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, art. 17 da Lei n.º 10.684/2003 e art. 1º da Lei n.º 10.676/2003).

No Relatório Fiscal, foram identificados dois motivos específicos para essas glosas, os quais não foram enfrentados pela Recorrente em sua defesa. Senão vejamos.

III.1. Repasses não comprovados aos associados:

Afirma a fiscalização que os repasses realizados aos associados não foram documentalmente ou contabilmente provados pela Recorrente durante a fiscalização:

"229. Os arquivos digitais apresentados pela requerente com as informações dos lançamentos contábeis neles consignadas, de fato não comprovam os repasses realizados ao associado. Tratam-se, sim, de contas de apuração de custo de mercadorias vendidas — CMV. Adicionalmente, há nessas contas lançamentos

cujos intervenientes estavam identificados como pessoas jurídicas que a requerente não comprovou estarem incluídas em seu quadro de associados. São algumas dessas pessoas jurídicas: "COMPANHIA MELHORAMEN", "CARGILL AGRICOLA S/A", "BUNGE ALIMENTOS S/A", "SADIA", "IMCOPA - IMPORT.EXP." entre várias outras que, pela notoriedade das mesmas, mereceria comprovação de constarem associadas ao quadro de cooperados. Não há, ainda, qualquer indicação de que tais repasses tenham decorrido exclusivamente das saídas para o mercado interno, conforme texto regulamentar, pois os produtos mais expressivos em volume de repasses (SOJA e MILHO) têm forte participação nas saídas ao mercado externo.

230. Ainda, corroborando a convicção de que os repasses a associados, conforme pleiteados, não estão devidamente comprovados, há a verificação levada a cabo nos créditos pleiteados na Linha 02, Ficha 04 do DACON. Foram identificados nos créditos dessa Linha 02, aquisições de insumos originados de empresas fornecedoras que também constam como "beneficiárias" nessas "contas de repasses" (por exemplo, a "COMPANHIA MELHORAMEN"). Entretanto, na avaliação da Linha 02, instada a requerente mediante TIF 019/2010, item 12 (fls. 170), a segregar as aquisições de pessoas jurídicas associadas ou cooperadas, esta responde que aquelas aquisições não foram originadas de pessoas jurídicas cooperadas ou associadas (fls. 177), negando portanto, ser a empresa fornecedora citada sua cooperada.

231. **Deste modo, não devidamente comprovada a exclusão pleiteada da base de cálculo das contribuições, a título de repasse aos associados, tal não pode ser acatada.**" (fl. 307 - grifei)

Neste ponto, destaque-se que em nenhum momento a Recorrente apresentou documentos ou informações suscetíveis à afastar esta premissa fática adotada pela fiscalização. O Despacho Decisório em nenhum momento afasta a aplicação dos dispositivos normativos aplicáveis às cooperativas, mencionados pela Recorrente em sua defesa, respaldando a glosa, apenas, na ausência de comprovação da natureza das operações. E esta premissa não foi enfrentada pela Recorrente por documentos ou informações, devendo ser mantida a glosa.

III.2. Venda de mercadorias a associados - duplicidade de exclusão alíquota zero:

A fundamentação trazida pela fiscalização neste ponto é no sentido de que os montantes correspondentes às vendas a associados de bens tributados à alíquota zero já foram excluídos da base de cálculo das contribuições na Linha 12 da Ficha 05:

"233. Estas vendas a associados de bens tributados à alíquota zero já tiveram seus montantes excluídos da base de cálculo das contribuições, quando assinaladas as receitas sujeitas à alíquota zero, na Linha 12 da Ficha 05, conforme demonstrado e comentado anteriormente.

234. Assim, permitir-se essa exclusão de vendas a associados, agora na Linha 24, seria permitir dupla exclusão das mesmas receitas, pois que nas receitas de vendas à alíquota zero excluídas na Linha 12 já constam essas mesmas vendas realizadas aos associados, e verificadas nas suas várias subcontas: herbicidas, inseticidas, fungicidas, foliares, adubos e conetivos, sementes." (fl. 308)

Essa questão não foi enfrentada no Recurso Voluntário, nem mesmo de forma genérica, não merecendo ser apreciada por esse colegiado.

Desta forma, seja por ausência de enfrentamento específico, seja pela ausência de provas suscetíveis a afastar a premissa fática adotada pela fiscalização, deve ser mantida a glosa perpetrada pela fiscalização quanto às operações com associados (Linha 24 da Ficha 5 do DACON).

IV - DO CRÉDITO PRESUMIDO NAS ATIVIDADES AGROPECUÁRIAS

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 (Linha 18 do DACON), em razão:

(a) da mercadoria produzida não constar da previsão legal (lenha, classificado na posição 44.01 da TIPI);

(b) das operações realizadas pela Recorrente quanto aos vegetais in natura 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 nº 10.833/2003, aplicável ao PIS por força do art. 15, II desta mesma lei, que garante o crédito presumido referente às aquisições de pessoas físicas quando da venda para empresas produtoras/agroindustriais (no mercado interno, não para exportação). Esta previsão somente estaria vigente para o período de julho/2004, vez que revogada pelo art. 16, I, 'b' da Lei nº 10.925/2004. Afirma a fiscalização que o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 não seria aplicável à cooperativa na condição de cerealista.

Quanto ao item (a) acima, a Recorrente não apresentou qualquer consideração para a validade do crédito presumido tomado afirmando, apenas, que a lenha é um insumo por ser um combustível utilizado no processo produtivo. Contudo, não consta indicação de que a lenha teria sido glosada na condição de insumo, mas sim por não enquadrar na hipótese legal de tomada do crédito presumido. Assim, a Recorrente não apresentou qualquer fundamento para afastar a glosa desta questão.

Por sua vez, quando 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, §10º, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, 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 modalidade de industrialização realizada é a beneficiamento, na forma do art. 4º, II, do Decreto nº 2.637/1998. 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 nº 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 (julho a setembro/2004), a legislação aplicável para avaliar a validade do crédito presumido de PIS das atividades agropecuárias será:

(i) para julho/2004, o art. 3º, §§ 5º, 11º e 12º da Lei n.º 10.833/2003 e art. 3º, §§10º e 11º da Lei n.º 10.637/2002, nas redações vigentes antes das alterações legislativas trazidas pela Lei n.º 10.925/2004;

(ii) para agosto e setembro/2004, os arts. 8º e 9º da Lei n.º 10.925/2004.

Para facilitar a análise, iremos segregar os dois períodos.

IV.1. Julho/2004

Como dito, para este período aplicável o art. 3º, §§ 5º, 11º e 12º da Lei n.º 10.833/2003 e art. 3º, §§10º e 11º da Lei n.º 10.637/2002, que expressavam:

Lei n.º 10.637/2002

"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)

(...)

§ 10. 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, destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, 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. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10: (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º ; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)" (grifei)

Lei n.º 10.833/2003

"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

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, 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 art. 3º, §§ 10º e 11º da Lei n.º 10.637/2002 como inicialmente aduzido pela Recorrente.

Com efeito, a descrição do processo produtivo da Recorrente é idêntica à atividade descrita no §11º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003: a cooperativa adquire grãos de seus cooperados "a granel, úmidos e com impurezas" que, para seu consumo, precisam passar por processos de secagem, limpeza, controle de qualidade e armazenagem. Vejamos os exatos termos do detalhamento do processo produtivo da Recorrente:

"a) Detalhamento do processo Produtivo

Em conformidade com a lei 9.972/2000 regulamentada pelo decreto 6.268/2007 e instruções normativas do Ministério da Agricultura e do Abastecimento, a contribuinte desenvolve o processo produtivo (beneficiamento), do qual resultam os grãos/mercadorias comercializadas, exportadas, sendo estas resultantes das seguintes etapas:

1ª ETAPA — Recebimento e Classificação

A empresa adquire produtos (soja, milho, trigo) de pessoas físicas e outras pessoas jurídicas, que chegam a granel, úmidos e com impurezas, passam então por uma classificação que considera aspectos físicos do produto: umidade, impurezas, PH, presença de insetos, odor entre outros. Classificados, os grãos seguem para a limpeza.

2ª ETAPA — Pré-limpeza dos Grãos

Nas máquinas de pré-limpeza é realizada a exaustão do pó, onde as impurezas mais grossas são coletadas e transportadas para descarte.

3a ETAPA — Secagem

A secagem é um tratamento térmico que reduz a umidade da massa de grãos minimizando o processo bioquímico natural degenerativo tornando-a própria para armazenagem.

O sistema de secagem se compõe de secador com coluna de secagem, difusores de ar metálicos, exatores axiais ou centrifugas, fornalha, ciclone e transportadores de carga. As fornalhas fornecem a fonte calorífica para a secagem dos grãos.

4a ETAPA — Pós-limpeza

Após a secagem os grãos passam pelas máquinas de pós-limpeza, onde ocorre a limpeza mais apurada, com a separação dos grãos quebrados.

5a ETAPA — Armazenagem e Controle de Qualidade

Os grãos são armazenados em silos verticais metálicos ou em armazéns graneleiros. A temperatura interna dos silos é controlada por um sistema de termometria, onde sensores monitoram toda a massa de grãos e na ocorrência de qualquer discrepância na temperatura o ponto afetado é beneficiado com injeção de ar até que se estabeleça a temperatura padrão. E não se estabelecendo a temperatura faz-se a "transilagem", transposição da massa de grãos no próprio silo ou para outro armazém.

Controle de pragas

Tratamento preventivo: se o período de armazenagem for longo, há a aplicação de inseticidas sobre os grãos durante o transporte para o silo ou armazém, protegendo-os contra ataque de pragas.

Tratamento curativo: fumigação ou expurgo, técnica empregada para eliminar qualquer infestação de pragas mediante uso de gás.

Controle integrado (Monitoramento da Massa de Grãos): métodos eficientes de amostragem de insetos e medição da temperatura e umidade visando integrar diversas medidas e métodos de controle, que associados ao controle de pragas, minimizam perdas qualitativas e quantitativas na armazenagem.

6a ETAPA — Expedição

Os grãos são transportados por correias e elevadores de canecas até as caixas de carregamento sob as quais os veículos de carga são carregados. Quando necessário passam antes pelas máquinas de limpeza para alcançarem o padrão de embarque." (fls. 99/100 - grifei)

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.

Em seu Recurso, aduziu a Recorrente que seria uma agroindústria em razão de realizar processo de beneficiamento dos grãos, que alterariam sua natureza e finalidade. Entretanto, pela descrição acima de seu processo, ainda que seja um processo industrial de beneficiamento, atesta-se que a Recorrente realiza a "secagem, limpeza, padronização e classificação" dos grãos tal qual previsto no dispositivo específico do §11º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003.

Assim, considerando a descrição da atividade realizada pela própria Recorrente quanto aos grãos por ela comercializados, 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 neste ponto 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.

IV.1. Agosto e Setembro/2004

Como mencionado, para este período se aplicam os arts. 8º e 9º da Lei n.º 10.925/2004, que previam na redação vigente à época (antes da alteração dada pela Lei n.º 11.051/2004):

"Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 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, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito

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

presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de: I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;

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

III - pessoa jurídica e cooperativa que exerçam atividades agropecuárias.

(...)

§ 4o É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1o deste artigo o aproveitamento:

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

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

(...)

Art. 9º A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa na hipótese de venda dos produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 09.01, 10.01 a 10.08, 12.01 e 18.01, todos da NCM, efetuada pelos cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os referidos produtos, por pessoa jurídica e por cooperativa que exerçam atividades agropecuárias, para pessoa jurídica tributada com base no lucro real, nos termos e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal." (grifei)

Como delineado no tópico anterior, considerando a descrição do processo produtivo da Recorrente, confirma-se que ela realiza "cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal", enquadrando-se no conceito de cerealista trazido pelo art. 8º, §1º, I, da Lei n.º 10.925/2004 acima transcrito.

De toda forma, ainda que se entenda que a Recorrente não seria uma cerealista, ela se enquadra na previsão do inciso III do §1º do art. 8º da referida Lei, como cooperativa que exerce atividade agropecuária.

Com isso, por se enquadrar na previsão do §1º do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, o aproveitamento do crédito presumido foi expressamente vedado à Recorrente na forma do §4º, I, deste mesmo dispositivo.

Por entender que a Recorrente não faz jus ao crédito presumido, não irei analisar sua argumentação quanto à necessidade de compensação deste crédito com outros tributos.

Diante do exposto, não merece reparo o Despacho Decisório neste ponto, vez que respaldado na legislação aplicável.

V - OS CRÉDITOS OBJETO DE RESSARCIMENTO E A TAXA SELIC

Neste ponto não cabe qualquer alteração a decisão de primeira instância que bem consignou que a impossibilidade de atualização dos créditos objeto de ressarcimento é

trazida em lei, no art. 13 da Lei n.º 10.833/2003, aplicável ao PIS por força do art. 15, II, desta mesma lei, que expressam. Como trazido na decisão de primeira instância:

"O § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 1995, referido pela contribuinte, realmente prevêem que a partir de 1º de janeiro de 1996 tanto a compensação quanto a restituição devem ser acrescidas de juros equivalentes à taxa Selic. Esse, contudo não é o caso de ressarcimento (que não se confunde com restituição de pagamento indevido/menor) que deve observar o disposto no art. 13 da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Assim, uma vez que o crédito envolvido decorre de pedido de ressarcimento, sobre o valor respectivo não deve incidir qualquer atualização, por expressa previsão legal. Posto isso, não se acolhem os argumentos propostos." (fls. 462/463 - grifos no original)

Ao contrário do que aduz a Recorrente, os diplomas normativos que regem a compensação, o ressarcimento e a restituição diferenciam com clareza esses institutos. Essa distinção é trazida pela redação do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, que expressa:

"Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão." (grifei)

Assim, por possuir expressa vedação legal trazida no art. 13 da Lei n.º 10.833/2003, aplicável ao PIS na forma do art. 15, II, desta mesma lei, não merece acolhida a pretensão da Recorrente quanto ao acréscimo da Taxa SELIC sobre os créditos objeto de ressarcimento.

VI. 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 13951.000345/2004-06	
Item	Conclusão voto
Linha 01 - Bens para revenda	Reversão da glosa dos créditos dos fretes pagos na aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, conforme Acórdãos n.º 3403-003.164 e 3403-001.938 deste CARF.
Linha 02 - Bens utilizados como insumos	Reversão da glosa dos fretes para transferência dos insumos entre estabelecimentos, conforme Acórdão n.º 3302-003.206 deste CARF.
Linha 03 - Serviços utilizados como insumos	Reversão da glosa dos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais 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. Mantidas as

	demais glosas.
Linha 18 — Crédito Presumido — Atividades Agroindustriais	Mantida a glosa por ter sido realizada em conformidade com a legislação então vigente
Linha 24 da Ficha 5 - Outras exclusões	Mantida a glosa vez que não apresentados documentos ou informações que comprovassem as operações efetuadas com associados não reconhecidas pela fiscalização
Acréscimo Taxa SELIC sobre crédito de ressarcimento	Vedada pela Lei (art. 13, II c/c 15, II, Lei n.º 10.833/2003)

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado, para **reconhecer o direito ao crédito em relação ao custo dos fretes na aquisição de mercadorias tributadas à alíquota zero (Linha 01). dos fretes para transporte de insumos entre estabelecimentos do próprio contribuinte (Linha 02), dos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais (Linha 03).**

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora