



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14090.720350/2018-76
ACÓRDÃO	3002-003.345 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPNOROESTE - COOPERATIVA AGROPECUARIA DO OESTE DE MATO GROSSO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO. LIMITE TEMPORAL PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA REVER SEUS PRÓPRIOS ATOS. LEI FEDERAL 9.784/199, ARTIGO 53. PARECER NORMATIVO COSIT 8/2014

A revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração, desde que este não esteja submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes. No caso do despacho decisório, o momento se encerra quando é apresentada a Manifestação de Inconformidade pelo contribuinte.

ÔNUS DA PROVA. PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO.

Nos processos derivados de pedidos de ressarcimento/compensação, a comprovação do direito creditório incumbe ao contribuinte, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

A prova pericial ou a diligência não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, destinando-se à formação da convicção do julgador, podendo este determiná-las de ofício, caso sejam imprescindíveis ao adequado julgamento do lançamento, ou negá-las, se entender desnecessárias.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

PIS/COFINS. CRÉDITOS PRESUMIDOS. ALÍQUOTA ZERO. ATO COOPERADO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. EQUIPARAÇÃO A NÃO INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, cabendo também o ressarcimento ou a compensação do saldo credor acumulado no trimestre nessas condições. No entanto, no caso das sociedades cooperativas, as exclusões da base de cálculo dessas contribuições previstas art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35 não representam a isenção sobre as vendas correspondentes, mas somente a redução no montante a recolher da contribuição. É incabível o ressarcimento de saldo credor das contribuições com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 c/c o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 na hipótese de receita de venda no mercado interno tributada.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE REMESSA E RETORNO DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA OU DE TERCEIROS NA OPERAÇÃO DE VENDA. INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

Não é permitido o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, estando aí contempladas as operações com produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, ou de terceiros, a remessar e retorno de produtos acabados não destinados à venda, em razão da ausência de fundamentação legal.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE FRETE. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE

As despesas de fretes relativas às compras de insumos tributados com alíquota zero, isentos ou não tributados das contribuições (PIS e Cofins) geram direito ao crédito no regime não cumulativo, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições (Súmula Carf nº 188)

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002, somente gera direito ao

crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, quanto ao mérito, em dar provimento parcial ao Recursos Voluntário, para reverter as glosas de créditos relativos: (i) CTe com a chave de acesso inexistente na base nacional; (ii) frete de leite in natura; (iii) bem como, para realizar a correção monetária deste novo saldo credor, excluídos os valores compensados. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3002-003.341, de 22 de novembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 14090.720340/2018-31, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Marcos Antônio Borges – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Catarina Marques Morais de Lima, Gisela Pimenta Gadelha, Keli Campos de Lima, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão, Neiva Aparecida Baylon, Marcos Antônio Borges (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que deferiu parcialmente Pedido de Ressarcimento (PER) referente a crédito de COFINS não cumulativa - Mercado Interno.

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. ATOS COOPERATIVOS.

As receitas das cooperativas, regra geral, estão sujeitas ao pagamento das contribuições. As exclusões da base de cálculo referentes aos atos cooperativos são permitidas independentemente da alíquota aplicável ao produto ou segmento. Caso sobrevenha legislação aumentando a alíquota para os produtos lácteos, os valores continuarão sendo excluídos da base de cálculo justamente por se tratar de atos cooperativos. As exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas (Solução de Consulta nº 65/2014).

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES DE TRANSFERÊNCIAS.

Relativamente às transferências, são operações de natureza diversa das vendas, uma vez que nestas ocorre a transmissão da propriedade do produto, enquanto nas transferências apenas a movimentação do mesmo. Não podem ser considerados insumos os gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica ou para centros de distribuição. (Parecer Normativo COSIT Nº 05/2018).

COMBUTÍVEIS. AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços. (Parecer Normativo COSIT nº 5/2018).

FRETES. CUSTO DE AQUISIÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO.

Estão incluídos no custo de aquisição dos insumos geradores de créditos das contribuições, dentre outros, os dispêndios com transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente. Os gastos com fretes nas aquisições de leite in natura poderão integrar a base de cálculo dos créditos presumidos quando for permitido esse creditamento em relação ao bem adquirido (leite in natura).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

O silêncio do contribuinte quando em sua impugnação leva à consolidação da decisão administrativa quanto aos pontos não contestados, uma vez que não fica instaurado o litígio, tornando precluso o recurso voluntário quanto à matéria não questionada.

A cooperativa então ingressou com Recurso Voluntário no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), solicitando:

I. o recebimento e processamento da presente, com os documentos que a acompanham;

II. seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para o fim de que, seja reformando o Despacho Decisório nos termos das razões de pedir;

III. por conseguinte, homologar os créditos requeridos, e, ato contínuo, homologar as compensações declaradas, decidir pela atualização dos créditos com aplicação da SELIC desde a data do protocolo dos pedidos, decidir pela expedição da ordem bancária e decidir sobre o depósito na conta bancária informada no pedido de ressarcimento;

IV. postula-se, desde já, a produção de prova, por todos os meios admitidos em direito.

É o relatório.

VOTO

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

O recurso é tempestivo, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

DA PRELIMINAR

A empresa alega preliminarmente que não teria fundamentação legal a revisão de ofício do 1º despacho decisório favorável ao contribuinte. Argumenta ainda que no presente caso, estaríamos diante de uma mudança de entendimento da Receita Federal, quanto à tributação do ato cooperativo e que, desse modo, não seria razoável rever a decisão da fiscalização da época.

Nesse ponto, discordo da recorrente.

Não se trata no caso de mudança de entendimento posterior à apreciação do pedido de ressarcimento das contribuições. Trata-se de falta funcional ou omissão da autoridade que não apreciou os fatos do pedido de ressarcimento, conforme a norma da época, ocorrendo em situações previstas para a revisão de ofício do lançamento, conforme o disposto no art. 149, incisos VIII e IX do CTN. Segue trecho do despacho de Anulação de Ato Administrativo e Revisão de Ofício, expedido pela Delegacia de Cuiabá:

“Considerando que a análise dos PER – Pedidos de Ressarcimento discriminados na tabela abaixo **não foi realizada em conformidade com os artigos 3º e 4º da Norma de Execução Conjunta Cosit/Corec/Cofis/Copes nº 01, de 06 de junho de 2011, vigente à época**, que estabelecia os procedimentos e níveis de verificação e análise dos pedidos de ressarcimento e declarações de compensação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no âmbito da RFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil;”

De acordo com Parecer Normativo COSIT 8/2014, é possível proceder a revisão de ofício antes de a matéria ser submetida aos órgãos de julgamento administrativo:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, **desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.**

Portanto, realizada corretamente e devidamente motivada a anulação do primeiro despacho decisório, contendor erro, e posterior revisão, que culminou com novo despacho decisório (Informação Fiscal Seort/DRF-Cuiabá/MT Nº 0082/2018, de 26 de abril de 2018), ora objeto de impugnação. Diante disso, **não acolho a preliminar.**

DO MÉRITO

- **DA PROPORÇÃO DO RATEIO ATOS COOPERADOS - CRÉDITO NAS AQUISIÇÕES DE LEITE *IN NATURA***

A empresa alega que tem direito à manutenção dos créditos presumidos de aquisições de leite *in natura* proporcional às vendas efetuadas com suspensão das contribuições, que foram glosados pela fiscalização.

A questão central é se as receitas provenientes desses atos, independentemente de terem alíquota zero, devem ser incluídas no cálculo do rateio proporcional para fins de crédito de PIS e COFINS.

De acordo com o art. 17 da Lei 11.033/2004, não são todos os créditos vinculados a vendas no mercado interno que podem ser objeto de **ressarcimento ou compensação**, mas apenas os créditos relacionados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS.

“Art. 17. As vendas efetuadas com **suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência** da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”

A divergência na presente lide se concentra no fato de que a fiscalização entende que a aquisição de leite *in natura* dos seus cooperados, corresponde de ato cooperado e não implica operação de mercado, conforme art. 79 da Lei nº 5.764/1971, portanto é operação sujeita à **exclusão da base de cálculo das contribuições**. Dessa forma, há incidência das contribuições, porém, por força da

MP nº 1.858-9, posteriormente reeditada pela MP nº 2.158-35/2001, foram excluídas para fins de cálculo do rateio dos créditos:

MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001

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

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Já a contribuinte inova com a tese de que em se tratando de atos cooperados, por não implicar operação de mercado, não existiria receita bruta, conseqüentemente seria **caso de não incidência** das contribuições para o PIS e a Cofins e não caso de exclusão da base de cálculo. Nesse caso, não caberiam as glosas efetuadas pela Receita Federal, restando enquadrado na hipótese prevista no citado art. 17 da Lei 11.033/2004.

No entanto, diferentemente do que alega a recorrente, esse entendimento de que o ato cooperado é causa de não incidência das contribuições não está pacificado no judiciário. O tema ainda tem sido objeto de discussão. Tal questão está pendente de análise no STF pelo RE nº 672.215/CE (Tema 536 - Incidência de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo), com repercussão geral. O recurso está descrito como sendo:

Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 5º, XVIII; 146, III, c; 194, parágrafo único, V; 195, caput, e I, a, b e c e § 7º; e 239 da Constituição Federal, a possibilidade de lei dispor sobre a incidência, ou não, de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo em face dos conceitos constitucionais

relativos ao cooperativismo: “ato cooperativo”, “receita da atividade cooperativa” e “cooperado”.

Tal discussão, nas palavras o Ministro MARCO AURÉLIO, no RE 594.695, Primeira Turma, julgado em 05/05/2015, alcançam um nível constitucional, que foge da alçada desse Conselho:

"o tema atinente à constitucionalidade da cobrança de contribuições sociais em face das atividades das cooperativas em geral, tendo em conta a distinção entre 'ato cooperativo típico' e 'ato cooperativo atípico', teve repercussão geral admitida pelo denominado Plenário Virtual no Recurso Extraordinário nº 672.215/CE, da relatoria do ministro Luís Roberto Barroso."

Conforme disposto na súmula CARF nº 02, este Colegiado não tem competência para se manifestar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Já no âmbito administrativo, o acórdão da DRJ menciona a Solução de Consulta nº 65/2014 e Solução de Consulta COSIT nº 383/2017, que confirmam o entendimento de que as **exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com a hipótese da não incidência**, nem mesmo de isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas. Portanto, nesse caso, não há direito ao aproveitamento do crédito na forma de ressarcimento ou compensação.

Solução de Consulta COSIT nº 383/2017

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EMENTA: VENDAS POR COOPERATIVAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. **IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.**

Os créditos de que trata o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculados a vendas feitas por cooperativas com **a exclusão da base de cálculo** de que tratam o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, o art. 1º da Lei nº 10.676, de 2003, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, **não podem em regra ser compensados com outros tributos nem ressarcidos**. Contudo, podem ser compensados e ressarcidos os mesmos créditos vinculados a vendas feitas por cooperativas com alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência.

Portanto, entendo acertadas a posição da fiscalização, mantida na decisão de 1ª instância. **Voto por manter a exclusão dos créditos presumidos de aquisições de leite in natura do cálculo do rateio proporcional.**

- **DAS GLOSAS POR FALTA DE COMPROVAÇÃO PELO SUJEITO PASSIVO**

Quanto aos itens glosados: **bens adquiridos para revenda, matérias primas utilizadas da fabricação de ração, armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**, a DRJ decidiu por manter a glosa aplicada pela autoridade fiscal, por falta de comprovação do alegado no pedido de ressarcimento.

A empresa se defende argumentando que cabe à Fazenda o ônus de provar quaisquer irregularidades. Nesse ponto, discordo da recorrente.

Tratando-se de discussão de direito creditório, o ônus probatório recai sobre o próprio sujeito passivo em processos de ressarcimento ou compensação do PIS e da Cofins, conforme a regra extraída do Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), artigo 373, inciso I:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Não restaram comprovadas nos autos, portanto, a existência, a certeza e a liquidez dos créditos pleiteados para fins de ressarcimento. Assim, mantenho a decisão da 1ª instância, para manter as glosas dos referidos itens.

- **DA ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA**

A empresa solicita a reversão das glosas envolvendo os fretes de transferência em operações de venda.

Como definido no art. 3º, da Lei 10.833/2003, as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor:

Lei nº 10.833, de 2003

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º **a pessoa jurídica poderá descontar créditos** calculados em relação a:

I. bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

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 Tipij;

(...)

IX. **armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, **quando o ônus for suportado pelo vendedor**.

No caso em análise, o frete realizado entre estabelecimentos envolvendo produtos acabados não possui a natureza jurídica de crédito de insumo. Nessa etapa, o processo produtivo já foi concluído, e o que se segue é uma fase logística, em que a empresa define as melhores estratégias para escoar sua produção. Como essas operações logísticas não estão diretamente vinculadas às atividades de venda, não é possível reconhecer o direito ao crédito sobre as despesas relacionadas às transferências internas de mercadorias entre filiais da mesma empresa.

Como se nota, não há previsão legal para apuração de créditos sobre fretes entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica para transporte de produtos acabados. Esse conselho já decidiu reiteradas vezes no mesmo sentido, tendo inclusive sumulado seu entendimento:

Súmula CARF nº 217

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Nessa linha, entendo que se mostrou acertada a conclusão de que a recorrente **não tem direito de ter reconhecido o aproveitamento dos créditos de frete de transferência de produtos acabados**.

Ainda nessa rubrica, a recorrente questiona ainda sobre os seguintes itens objeto de glosa, no Relatório de Informação Fiscal: CTe com a chave de acesso inexistente na base nacional, Conhecimento de Transporte cujo destinatário é a Coopnoroeste e Fretes a Pagar pelo Destinatário. Vejamos.

A DRJ entendeu que as glosas referentes a CTe com a chave de acesso inexistente na base nacional e fretes a pagar pelo destinatário não foram contestadas, portanto considerou a matéria preclusa (fl. 206):

Da rubrica “Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda” - CTe com a chave de acesso inexistente na base nacional e fretes a pagar pelo destinatário.

No entanto, da análise do processo foi possível verificar que a recorrente de fato contestou as glosas do crédito em questão, como se pode notar nas fls. 156 a 162.

Quanto aos CTe com a chave de acesso inexistente na base nacional, alega que a consulta não foi realizada em ambiente adequado, por isso não foram localizados os CTes. No recurso, foram juntados exemplos de consultas realizadas no site da SEFAZ de origem, demonstrando a existência dos referidos CTes.

Desse modo, **voto por reverte as glosas pelo motivo “CTe com a chave de acesso inexistente na base nacional”**.

Quanto aos itens Conhecimento de Transporte cujo destinatário é a Coopnoroeste e Fretes a Pagar pelo Destinatário, ou seja, ônus não suportado pelo vendedor, a

recorrente se limita a afirmar que houve um equívoco na emissão do documento fiscal, pois registra apenas os fretes em que está obrigada ao pagamento. No entanto, não apresenta nada que possa comprovar o alegado. Ademais a fiscalização tomou por base a documentação apresentada pela própria recorrente.

Como já citado, em caso de direito creditório, como nos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa que não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação

Assim, **voto por não reverter a glosa nesse ponto.**

- **DAS MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (CRÉDITO COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO)**

Alega, a manifestante, que “foram glosados créditos de aquisições para o ativo imobilizado com base no CST de PIS e COFINS utilizado pelo fornecedor, pois, segundo entendimento da fiscalização, as notas fiscais representariam suposta aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento.” Argumenta ainda, que no caso, houve um equívoco do fornecedor ao emitir a nota fiscal.

Em que pese o questionamento apresentado no âmbito do recurso voluntário, a matéria já se encontra incontroverso, tendo em vista que a glosa foi revertida no acórdão de impugnação, conforme recorte do voto do colegiado a seguir:

“O argumento de erro de informação do CST novamente não pode ser aceito, pois não foi comprovado. Entretanto, o entendimento da autoridade fiscal quanto à tributação monofásica está equivocado e já foi apreciado neste voto quanto às glosas de óleo diesel.

Dessa forma, deve ser cancelada a glosa da despesa com máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição). “

- **DO ALMOXARIFADO, LENHA PARA CALDEIRA E COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES E EMBALAGENS/MATERIAL SECUNDÁRIO**

Quanto a esse tópico, a recorrente alega que foram solicitados créditos dos insumos utilizados para abastecimento da caldeira e do gerador. Nesse ponto, verifica-se que a DRJ já reverteu as glosas referente aos produtos de limpeza utilizados no Almojarifado (fl. 198); aquisições de óleo diesel utilizadas no processo produtivo (fl. 198).

Já a Lenha para Caldeira, não foi localizada referência de glosa do item no Relatório Fiscal. Portanto, não é objeto de análise.

Referente às Embalagens e Material Secundário, as glosas foram realizadas pela fiscalização por não ocorrência da tributação na fase anterior (não incidência ou isenção). No entanto, a cooperativa alega que os produtos são tributados e que houve erro do fornecedor.

Nesse ponto, novamente discordo da recorrente.

Conforme já esclarecido, a contratante é responsável pelas informações prestadas. Observadas inconsistências na nota de compra, cabe ao Interessado na utilização do crédito dela decorrente informar o fornecedor e solicitar a devida correção, substituição ou complementação.

No mesmo modo, em se tratando de direito creditório, é responsabilidade do próprio sujeito passivo demonstrar a existência, a certeza e a liquidez dos créditos pleiteados em processos de ressarcimento ou compensação do PIS e da Cofins, conforme a regra extraída do Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), artigo 373, inciso I.

Portanto, voto por **manter a glosa para os itens de Embalagens e Material Secundário.**

• **DOS FRETES SOBRE COMPRA DE LEITE IN NATURA E NAS AQUISIÇÕES DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES**

A recorrente pleiteia ainda no recurso voluntário a reversão da glosa referente as despesas com **frete de leite in natura** e para bens que são tributados, por não concordar com o argumento adotado pela fiscalização e mantido pela DRJ de que apenas os fretes realizados para insumos que dão direito ao crédito de PIS e Cofins podem ser aproveitados pelo sujeito passivo.

Analisando o relatório Informação Fiscal 82/2018, as glosas efetuadas nesses termos correspondem apenas ao **frete de leite in natura.**

O entendimento atual é que mesmo que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições ou tenha sido tributado com alíquota zero, os serviços de transporte desse insumo para a empresa, desde que a despesa do frete tenha sido efetivamente onerada pela contribuição e paga pela empresa, são considerados essenciais à atividade produtiva e devem ser tratados de forma independente. Ou seja, sendo o frete um serviço utilizado como insumo, deve-se garantir o crédito integral de PIS ou Cofins, conforme previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. A restrição ao crédito na legislação se aplica apenas ao bem ou serviço não tributado, mas não abrange o serviço de frete relacionado.

Essa questão já se encontra pacificada nesse Conselho, sendo que foi aprovada Súmula consolidando o entendimento:

Súmula CARF nº 188

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Portanto, **voto por reverter as glosas relacionadas ao frete de leite in natura**, desde que tenham sido efetivamente tributados pelo PIS ou Cofins.

- **DA ENERGIA ELÉTRICA**

Quanto às glosas realizadas para a rubrica da energia elétrica, a recorrente argumenta que os valores relativos à parcela da demanda contratada compõem o custo da energia elétrica incorrido no desempenho de suas atividades.

A DRJ manteve a glosa, citando a da Solução de Consulta Cosit nº 22/2016, que esclarece o entendimento da Receita Federal, no sentido que de apenas gera direito a créditos do PIS/Pasep a energia elétrica consumida no estabelecimento da pessoa jurídica, e não a energia elétrica contratada.

Não assiste razão a recorrente nesse ponto.

Energia elétrica contratada, é a energia posta à disposição, por meio de contrato junto a concessionária, a qual se obriga a disponibilizá-la continuamente. A Resolução Normativa ANEEL nº 1.000/2021, em seu art. 2º, inciso XII, traz essa exata definição:

XII - demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora no ponto de conexão, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, em kW (quilowatts);

Já a energia elétrica consumida corresponde à quantidade de kWh (quilowatt-hora) ou MWh (megawatt-hora) efetivamente utilizada, durante um período específico. Esse consumo é determinado após a efetiva medição.

Quanto a sistemática de apuração de créditos de PIS e COFINS não cumulativo, a legislação somente permite o calculado sobre os gastos com energia elétrica efetivamente consumida:

Lei nº 10.637, de 2002

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, **consumidas** nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei nº 10.833, de 2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, **consumidas** nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) *(grifo não original)*

Há manifestação por meio da Solução de Consulta COSIT nº 204, de 15 de dezembro de 2021, confirmando que a legislação é taxativa no sentido de aceitar a apropriação dos custos apenas de energia consumida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. INDÚSTRIA TÊXTIL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA.

A pessoa jurídica que apura a Contribuição para o PIS/Pasep de forma não cumulativa está autorizada a apropriar créditos dessa contribuição vinculados à **energia elétrica efetivamente consumida nos seus estabelecimentos**, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência. Por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica. *(grifo não original)*

Logo, por ausência de amparo legal, **voto no sentido de manter as glosas de energia elétrica por demanda contratada.**

• NECESSIDADE DA REALIZAÇÃO DE PERÍCIA

A recorrente pleiteia ainda a realização de perícia e diligência

No entanto, a perícia ou diligência é justificada apenas quando a prova não pode ser produzida pela parte ou quando envolve conhecimento técnico especializado. Sua realização é desnecessária se os fatos puderem ser comprovados por documentos ou não contribuírem para o julgamento do caso.

O pedido de perícia, quando envolve apenas questões contábeis ou jurídicas que o julgador pode compreender, não é necessário. A perícia, por ser uma prova especial, só é admitida quando os meios comuns de convencimento não são suficientes. O julgador tem liberdade para deferir ou indeferir a perícia conforme sua relevância, sem violar o direito de defesa.

Assim, considerando que os autos já continham todos os elementos necessários para a adequada resolução do caso, o pedido de perícia não se justifica, sendo sua realização inútil, nesse caso.

- **DIREITO À CORREÇÃO MONETÁRIA**

Por fim, a recorrente solicita ainda que seus créditos de PIS e COFINS sejam corrigidos monetariamente a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento até a data da sua efetiva utilização.

Com relação à questão da correção monetária e incidência da taxa Selic sobre os créditos de PIS e da COFINS, consta que não há possibilidade de acolher o pedido, em razão da vedação expressa em dispositivo legal: Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, por meio do Recurso Especial (Recurso Repetitivo) nº 1.035.847/RS, que a resistência constante de ato estatal, o qual impeça a utilização do direito de crédito, descaracteriza o referido crédito como escritural. Desse modo, torna-se legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco. Transcrevo a ementa da decisão:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.
2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.
3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.
4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco.

Esse raciocínio inicialmente adotado para o IPI foi estendido também para os créditos não cumulativos do PIS e da COFINS, utilizando como fundamento o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 e utilizando como base as decisões relativas ao crédito escritural de IPI, aplicando a Súmula STJ 411 e o repetitivo REsp 1.035.847/RS.

Com isso, depreende-se que a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural. Apenas **como exceção**, a jurisprudência do STJ compreende que o crédito escritural teria perdido sua natureza, conseqüentemente, permitiria sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito.

Quanto ao início da correção monetária para o ressarcimento de crédito escritural, o STJ determinou, no Tema Repetitivo 1003, que ela começa após o prazo de 360 dias para análise do pedido administrativo:

O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007).

Diante disso, com base nas decisões acima e na previsão do art. 99 do RICARF, no mérito, voto por reconhecer a atualização monetária do crédito a partir do primeiro dia após o escoamento do prazo de 360 dias da transmissão da PER/DCOMP em discussão.

Ante o exposto, voto no sentido de **conhecer o Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar** e, quanto ao mérito, em **lhe dar provimento parcial**, para reverter as glosas de créditos relativos: (i) CTe com a chave de acesso inexistente na base nacional; (ii) frete de leite in natura; (iii) bem como, para realizar a correção monetária deste novo saldo credor, excluídos os valores compensados.

Conclusão

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar e, quanto ao mérito, em dar provimento parcial ao Recursos Voluntário, para reverter as glosas de créditos relativos: (i) CTe com a chave de acesso inexistente na base nacional; (ii) frete de leite in natura; (iii) bem como, para realizar a correção monetária deste novo saldo credor, excluídos os valores compensados.

Assinado Digitalmente

Marcos Antônio Borges – Presidente Redator