



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10665.900227/2020-49</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.336 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	30 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COOPERATIVA AGROPECUARIA DE POMPEU LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2015

SOCIEDADE COOPERATIVA. RATEIO DE CRÉDITOS.

Para fins de rateio de créditos, as receitas provenientes de atos cooperativos típicos são consideradas como receitas não tributáveis.

NÃO CUMULATIVIDADE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. CRITÉRIO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR). Comissões sobre vendas, serviços de telecomunicações e materiais de expediente não se encaixam no conceito de insumos do STJ.

COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BENS PARA REVENDA E INSUMOS PROVENIENTES DE ASSOCIADOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

No regime não cumulativo da Contribuição para o Pis/Pasep, as sociedades cooperativas de produção agropecuária podem apurar créditos na aquisição de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de não associados, sendo vedado o creditamento em relação a bens e serviços provenientes de associados.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS.

O ICMS - Substituição Tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado na contribuição para a contribuição não-cumulativa devida, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

CRÉDITO PRESUMIDO. REVENDA DE LEITE IN NATURA. SUSPENSÃO.

A revenda de leite in natura a granel deve ser efetuada com a suspensão da incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, implicando o estorno de eventuais créditos apurados na proporção das vendas efetuadas.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. POSSIBILIDADE DE INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de perícia ou diligência quando o processo já está instruído com os elementos suficientes para formação de convicção do julgador.

CRÉDITO. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA.

Deve-se reconhecer o direito à correção monetária dos eventuais créditos da contribuição não cumulativa após escoado o prazo de 360 dias contados a partir da data da formulação do pedido de ressarcimento.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para que, para fins de rateio de crédito, as receitas com prestação de serviços e vendas de produtos a cooperados sejam classificadas como receitas não tributáveis e que eventual crédito que a empresa vier a possuir no âmbito deste processo administrativo, considerando decorrido o prazo de 360 dias, seja corrigido pela taxa Selic desde a data do pedido administrativo para sua análise até a sua utilização efetiva.

*Assinado Digitalmente*

**Fábio Kirzner Ejchel** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

**RELATÓRIO**

Por bem retratar os fatos, transcrevo trechos do acórdão recorrido:

Trata o processo de manifestação de inconformidade (fls. 04/40) apresentada em 24/09/2020, em face do parcial deferimento do pedido de ressarcimento de créditos de Cofins não cumulativa relativa ao 2º trimestre de 2015, proveniente de operações no mercado interno (fls. 146/150), conforme despacho decisório de 11/09/2020 (fls. 77/79) proferido pela Delegacia Virtual Especializada da RFB na 6ª Região Fiscal, cuja ciência deu-se em 17/09/2020. De acordo com o despacho decisório, do valor pleiteado (R\$ 506.724,52) foram deferidos R\$ 25.336,77.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls. 133/145, documento que detalha o procedimento adotado pela fiscalização, foram realizados batimentos pelo sistema ContÁgil da RFB nos arquivos “EFD – Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Sociais” da empresa, sendo que, em decorrência desses batimentos foram glosados os itens identificados com os códigos de NCM sujeitos à suspensão e à alíquota zero das contribuições, tendo em vista a vedação estabelecida pelo inc. II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Consta, ainda, que foram glosados créditos relativos à aquisição de veículo de pessoa física, na rubrica “crédito sobre bens do ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação)” pois, segundo o inc. I do §3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivo direito somente é aplicável quando se tratar de bem adquirido de pessoa jurídica.

O TVF esclarece, também, que foram glosados os itens correspondentes a serviços de comissões sobre vendas e de telecomunicações. Quanto à revenda de produto sujeito à incidência monofásica, consta que os créditos respectivos também foram glosados.

O TVF acrescenta, ainda, que foram glosados os créditos relativos à aquisição de expositor para travesseiro, computadores, interfonos, armários, impressoras, cadeiras giratórias e ar condicionado, por não serem utilizados na produção de bens destinados à venda.

Indica o TVF, também, que houve apuração irregular da base de cálculo em razão da inclusão do ICMS Substituição Tributária no referido valor.

No que diz respeito ao crédito presumido, consta que os respectivos valores foram glosados em razão da vedação prevista no §4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Quanto aos rateios realizados, o TVF indica que foram realizados ajustes para excluir das receitas não tributadas no mercado interno as receitas de produtos sujeitos à tributação concentrada e à substituição tributária, assim como as receitas referentes às operações com associados.

Na manifestação apresentada, a contribuinte, após relato resumido dos fatos, discorre sobre o método de determinação dos créditos e sobre o rateio proporcional dos créditos vinculados às receitas de venda tributadas e não tributadas no mercado interno.

Reclama da não consideração da receita sem incidência decorrente do ato cooperativo no cálculo da proporção da receita não tributada no mercado interno. Diz que não há negócio mercantil e que, em assim sendo, não há incidência das contribuições sociais. Afirma que a situação indica uma verdadeira não incidência e que o STJ já tem se debruçado sobre essa questão, assentando que sobre os atos cooperativos não incide contribuição social cuja base de cálculo seja a receita.

A seguir, tece considerações acerca da revenda de mercadorias sujeitas à incidência monofásica. Aduz que tais receitas compõem a receita bruta da empresa, estando declaradas com alíquota zero, e que, nessa situação, não podem ser consideradas no cálculo da proporção das receitas tributadas e não tributadas.

No ponto seguinte, discorre sobre o conceito de insumos e sobre a não cumulatividade do PIS e da Cofins. Ressalta que os itens não considerados correspondem a custos e despesas que são necessários ao desempenho das operações de produção e comercialização.

Quanto aos bens não sujeitos ao pagamento das contribuições ou sujeitos à incidência monofásica, insiste que a glosa é indevida. Lista uma amostragem de itens e afirma que, ao contrário do considerado pelo fisco, eles não são tributados à alíquota zero. Requer o restabelecimento dos créditos glosados.

No subitem seguinte, a contribuinte tece considerações sobre os créditos que foram glosados em razão das aquisições de mercadorias para revenda não tributadas. Reclama a necessidade de ajustes na apuração dos débitos das contribuições.

No que diz respeito aos bens do ativo imobilizado e aos encargos de depreciação, diz que os bens listados pela fiscalização de fato não se relacionam diretamente com o produto final, mas são necessários à atividade. Requer o restabelecimento dos créditos.

No subitem 2.5, a contribuinte reclama da glosa relativamente às aquisições da Cooperativa Central. Requer o restabelecimento do crédito.

A seguir, no subitem 2.6, discorre sobre a glosa do ICMS substituição tributária incluso na base de cálculo dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins. Afirma que o ICMS-ST integra o custo dos bens adquiridos e que tal valor deve compor a base de cálculo. Requer a reforma do despacho decisório.

Pleiteia, na sequência, o restabelecimento do direito à constituição e à manutenção do crédito presumido relativo ao leite in natura. Diz que as

atividades por ela desenvolvidas implicam industrialização e insiste no direito ao crédito presumido.

Reclama, ainda, a realização de perícia e diligência. Elabora quesitos e indica perito.

Quanto à correção monetária, afirma ter direito à correção dos seus créditos a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento até a data de sua efetiva utilização. Para tanto, ampara-se no julgamento do REsp 1.035.847 e REsp nº 1.138.206/RS. Lembra que, de acordo com a legislação, o prazo máximo para prolação da decisão é de 360 dias. Insiste no aludido direito.

Ao final, pede o recebimento e provimento da manifestação. Requer, em consequência, a reforma do despacho decisório e a homologação do direito com a atualização pela Selic desde a data do protocolo dos pedidos. Protesta, ainda, pela produção de provas.

Em 06/12/2022, consoante despacho de fl. 154, o processo foi encaminhado para esta DRJ09 em Curitiba, para análise e julgamento.

A manifestação de inconformidade foi analisada e julgada procedente em parte, por unanimidade de votos, pela 3ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 (DRJ/09) conforme acórdão 109-018.799, cuja ementa está transcrita abaixo:

PROCESSO 10665.900227/2020-49

ACÓRDÃO 109-018.799 – 3ª TURMA/DRJ09

SESSÃO DE 28 de junho de 2023

INTERESSADO COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DE POMPÉU LTDA.

CNPJ/CPF 23.778.434/0001-12

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

CRÉDITO PRESUMIDO. REVENDA DE LEITE IN NATURA. SUSPENSÃO.

A revenda de leite in natura a granel deve ser efetuada com a suspensão da incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, implicando o estorno de eventuais créditos apurados na proporção das vendas efetuadas.

LEITE IN NATURA. ANÁLISE. FILTRAGEM E RESFRIAMENTO. INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A simples análise, filtragem e resfriamento de leite in natura, com vistas à sua higienização e conservação para posterior revenda, não caracteriza industrialização.

BENS SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES. BENS NÃO SUJEITOS À INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. AQUISIÇÃO. GLOSA. REVERSÃO.

Revertem-se as glosas de créditos da não cumulatividade quando se constatar que os itens adquiridos não se encontravam sujeitos à suspensão do pagamento das contribuições ou sujeitos à incidência monofásica.

ATIVO IMOBILIZADO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Somente máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que sejam adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou para utilização na produção de bens destinados à prestação de serviços é que podem ter seus créditos descontados quando da apuração das contribuições.

ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

O ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria, portanto, sobre referida parcela, a pessoa jurídica não pode descontar créditos de PIS/Pasep e de COFINS.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VENDA. COOPERATIVA CENTRAL. LEITE IN NATURA. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

A venda de leite in natura efetuada por cooperativa de produção agropecuária à cooperativa central está sujeita à suspensão, sendo vedado o aproveitamento de crédito presumido e mesmo o aproveitamento de créditos regulares em relação às respectivas receitas.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. COOPERATIVA CENTRAL. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

Os bens para revenda adquiridos de associados não são passíveis de geração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

PERÍCIA. DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia/diligência cuja realização revela-se prescindível para o deslinde da questão.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO.

Na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos da contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins, no prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias da data do protocolo do pedido de ressarcimento, deve-se acrescer, à parcela acaso deferida, mas apenas a partir do 361º dia do protocolo do pedido, juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulados mensalmente até o mês anterior à disponibilização do crédito, além de juros de 1% (um por cento) no mês em que tal disponibilização ocorrer.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 03/07/2023 por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB e, em 27/07/2023, apresentou recurso voluntário em que solicita:

Diante de tudo o que foi dito e apontado no presente Recurso, e confiando nos conhecimentos jurídicos dos ilustres Julgadores, requer-se:

I. o recebimento e processamento do presente recurso, com os documentos que o acompanham;

II. seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para o fim de que seja reformado o acórdão recorrido nos termos das razões de pedir;

III. por conseguinte, homologar os créditos requeridos e as compensações declaradas, e, ato contínuo, 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, em especial a pericial.

É o relatório.

## VOTO

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, devendo, então, ser conhecido.

Conforme relatado, trata-se de deferimento parcial de pedido de ressarcimento de Cofins não cumulativa. A manifestação de inconformidade foi julgada parcialmente procedente.

O recurso voluntário traz questões sobre receitas de atos cooperativos; revenda de mercadorias sujeitas à incidência monofásica; glosa de bens e serviços utilizados como insumos; glosa de créditos relativos a bens não sujeitos à tributação ou com incidência monofásica; encargos de depreciação; aquisições da cooperativa central; glosa do ICMS – ST incluso na base de

cálculo dos créditos; direito à constituição do crédito presumido e à manutenção do crédito presumido sobre as aquisições do leite in natura; da necessidade de realização de perícia e diligência e do direito à correção monetária.

Todos esses assuntos passam a ser tratados em seguida.

**1) Da não consideração da receita sem incidência decorrente do ato cooperativo no cálculo da proporção da receita não tributada no mercado interno**

Neste tópico, a recorrente alega que não incide PIS e Cofins sobre os atos cooperativos. Abaixo, excertos do recurso voluntário:

Seu entendimento foi no sentido de que os ingressos decorrentes do ato cooperativo, os quais foram tratados pela Recorrente como receita sem incidência das contribuições para o PIS e COFINS, deveriam ser tratados como redução de base de cálculo e considerados como receita tributada para fins de rateio dos créditos.

Salienta-se para o fato da Recorrente ser sociedade cooperativa, razão pela qual subsume-se, antes mesmo da aplicação da legislação tributária, ao disposto na Lei nº 5.764/71, lei específica que determina a natureza jurídica das operações entre a cooperativa e os seus associados.

(...)

Note-se, portanto, que a sociedade cooperativa, pelas suas peculiaridades, é verdadeira representante dos seus associados agindo e atuando em nome destes.

Assim, as operações realizadas entre os associados e a sociedade cooperativa, e entre esta e aqueles, não representam negócio mercantil, pois não há como fazer negócio mercantil consigo mesmo, não há como realizar operação de compra e venda com a mesma pessoa.

(...)

Como a Cooperativa não visa lucro nas operações com seus associados, resta claro, nítido e cristalino que o objetivo não é mercantil, visto que objetiva apenas auxiliar os seus associados, não existe receita nas operações de atos cooperativos.

E, não existindo receita, não há incidência das contribuições sociais denominadas PIS e COFINS nas operações onde existem atos cooperativos.

(...)

Daí as razões de reforma para o presente despacho decisório, posto que, considerando que as operações com os cooperados não configuram hipótese de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, os ingressos decorrentes dessa operação devem ser consideradas como receitas não tributadas para fins de cálculo da proporção das receitas tributadas e não tributadas no mercado interno.

Assiste razão à recorrente.

Este tópico impacta o rateio de créditos, na medida em que a autoridade fiscal entende que as receitas com prestação de serviços e vendas de produtos a cooperados devem ser classificadas como receitas tributáveis, enquanto a recorrente entende o contrário. O Termo de Verificação Fiscal explicita:

16. Pelo procedimento adotado no rateio de créditos dos bens para revenda e pelos cálculos dos percentuais de receitas tributadas e não-tributadas informados nos DICON, fica evidente o entendimento da Cooperativa fiscalizada que as receitas auferidas com prestação de serviços e vendas de produtos tributados a cooperados devem ser classificadas como Receitas Não Tributáveis. Ocorre que, conforme será apresentado na sequência, este entendimento não está correto.

(...)

20. Desses entendimentos constata-se que, para a apuração do índice de rateio, não há como considerar nenhuma das exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito segundo o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, como se fossem relativas a receitas do mercado interno não tributadas. Portanto, não há que se falar que os chamados atos cooperativos (art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971) encontram-se fora do campo de incidência do PIS e da Cofins.

21. Assim, as receitas auferidas com prestação de serviços e venda de produtos tributados aos cooperados devem ser incluídas nas Receitas Tributáveis no Mercado Interno, alterando, portanto, os percentuais de créditos vinculados às Receitas Tributadas no Mercado Interno e as Receitas Não-tributadas no Mercado Interno.

O assunto já foi disciplinado pelo STJ que, em sede de recurso repetitivo, fixou a tese de que “não incide a contribuição destinada ao PIS/Cofins sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas”.

Portanto, em relação aos atos cooperativos típicos (praticados entre as cooperativas e seus associados), deve ser reconhecida a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS.

O REsp 1.141.667/RS dispôs que:

2. No caso em apreço, o aresto embargado consignou que não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas, fixando-se a tese sob o rito do art. 543-C do CPC.

O entendimento está expresso no REsp nº 999.241/SP, como segue:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COOPERATIVA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO A TERCEIROS, NÃO ASSOCIADOS. INCIDÊNCIA. MATÉRIA, COM REPERCUSSÃO GERAL, DECIDIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, nos julgamentos do REsp 1.141.667/RS e do REsp 1.164.716/MG, realizados na sistemática dos recursos repetitivos,

sedimentou o entendimento de não haver incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos típicos, permitindo, assim, após o trânsito em julgado, a compensação tributária dos valores eventualmente recolhidos.

2. A prestação de serviços e/ou venda de produtos a terceiros, não associados, não se enquadra no conceito de ato cooperativo típico.

3. O Supremo Tribunal Federal, após reconhecer a repercussão geral do tema, no julgamento do RE 599.362, decidiu pela "incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, [pois] a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros - contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados".

4. Rejulgamento determinado pelo Supremo Tribunal Federal.

5. Agravo regimental provido.

(AgRg no REsp n. 999.241/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 2/6/2016, DJe de 1/7/2016.)

Ou seja: está definitivamente decidido que não existe incidência de PIS/Cofins sobre os atos cooperativos próprios. Os demais atos – incluindo a prática de atos com “terceiros” – sujeitam-se à incidência normal das contribuições.

Nesse contexto, para efeito de rateio de créditos, as receitas com prestação de serviços e vendas de produtos a cooperados devem ser classificadas como receitas não tributáveis.

## **2) Da revenda de mercadorias sujeitas a incidência monofásica**

A recorrente argumenta que, também para efeito de rateio de créditos, as receitas de revenda de mercadorias sujeitas a incidência monofásica devem ser consideradas no grupo de receitas não tributáveis:

A autoridade fiscalizadora entendeu que as receitas de revenda de mercadorias sujeitas a incidência monofásica devem ser consideradas como tributadas para fins de cálculo da proporção das receitas tributadas e não tributadas no mercado interno.

(...)

A legislação de regência da tributação monofásica determina que nas operações realizadas por comerciante atacadista ou varejista, que é o caso, a alíquota das contribuições para o PIS e COFINS incidente sobre a receita bruta decorrente da venda das mercadorias sujeitas a incidência monofásica fica reduzida a zero. Vejamos alguns exemplos:

(...)

O fato é que essas receitas compõem a receita bruta da Recorrente, na EFD Contribuições essas receitas são declaradas com alíquota zero.

Se essas receitas compõem a receita bruta e não são tributadas, são alíquota zero, como poderíamos considerá-las como tributadas para calcular a proporção das receitas tributadas e não tributadas?

(...)

Portanto Doutos Julgadores, tendo em vista que as receitas de venda de mercadorias sujeitas a incidência monofásica, tratam-se de receitas não tributadas pela Recorrente, devem ser reintegradas ao cálculo da proporção da receita bruta não tributada para fins de rateio dos créditos.

Não assiste razão à recorrente.

A incidência monofásica indica a **forma de tributação na qual há uma única incidência de determinado tributo sobre determinado bem ou operação.**

O art. 149, § 4, da Constituição Federal, possibilitou a instituição do regime monofásico em relação às contribuições sociais, nos seguintes termos:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Ou seja, a legislação pode dispor que, em determinadas hipóteses, a incidência do PIS e da COFINS se dê uma única vez. Isso não significa que, para efeitos de rateio, a operação não é tributada, mas sim que foi tributada de uma forma específica.

Adoto, como razões de decidir, os seguintes trechos do acórdão recorrido, que sintetizam o entendimento que deve ser dado ao assunto:

Ainda que a contribuinte assim não entenda, no caso de bens que foram objeto de cobrança concentrada ou monofásica da contribuição em etapa anterior da cadeia econômica, é certo que houve o pagamento da contribuição, sendo certo também que, no caso, a indicação de alíquota zero quando da saída do bem do estabelecimento varejista não significa a ausência de tributação. Tratando-se, assim, de bem que foi objeto de tributação, ainda que em etapa anterior, correta a sua consideração, para fins de rateio, como receita tributável.

Sobre o assunto, é importante considerar o que consta da Solução de Divergência Cosit nº 03, de 2016:

23. O sistema de tributação concentrada (ou monofásica) não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa. A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 2004, que modificaram o disposto no inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei

nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as receitas decorrentes da venda de produtos submetidos a incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estão sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, salvo exceções estabelecidas pela legislação.

24. Para efeito de rateio proporcional de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, desde que sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **as receitas decorrentes das vendas de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica das mencionadas contribuições podem ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total”, mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero.** (negrito nosso)

A decisão de piso deve, então, ser mantida.

### 3) Da glosa de bens e serviços utilizados como insumos

No presente tópico são abordados conceitos e entendimentos sobre o que são insumos, com o entendimento, pela recorrente, de que os itens glosados são bens e serviços necessários para a atividade da recorrente. A seguir, trechos do recurso:

O agente fiscalizador glosou os créditos apropriados sobre bens e serviços que segundo seu entendimento não preenchem os requisitos para serem considerados insumos de produção para fins de apropriação de créditos das contribuições para o PIS e COFINS. Essas glosas serão identificadas na seguinte rubrica do termo de verificação fiscal:

Itens que não atendem aos critérios da essencialidade ou relevância para a produção de bens ou prestação de serviços:

(Na coluna “Regra” das planilhas – motivo da glosa: “PN COSIT nº 05, de 17/12/2018”)

(...)

Os incisos II dos arts. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 estabeleceram, com todas as letras, que dão direito ao crédito “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”.

(...)

Desta forma, não se pode pretender equiparar conceitos e situações relacionados a tributos de materialidade absolutamente distinta, no caso, receita (PIS/COFINS) e industrialização de produto (IPI) – trecho do voto do Conselheiro Relator dos autos do processo administrativo acima transcrito.

(...)

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o termo “insumo” deve compreender todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, “que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes”.

(...)

Razão pela qual não deve prosperar a glosa dos créditos sob a argumentação de que não se enquadram no conceito de insumos, visto tratar-se de custos e despesas necessários ao desempenho das operações de produção e comercialização da Recorrente, constituindo-se essencialmente como bens e serviços necessários a atividade da Recorrente.

Não assiste razão à recorrente.

A glosa a que se refere esse tópico trata de serviços de comissões sobre vendas e de telecomunicações e material de expediente, conforme extrai-se do Termo de Verificação Fiscal:

c) Itens que não atendem aos critérios da essencialidade ou relevância para a produção de bens ou prestação de serviços:

(Na coluna “Regra” das planilhas – motivo da glosa: “PN COSIT nº 05, de 17/12/2018”)

O Parecer Normativo – PN da COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018 apresenta as principais repercussões no âmbito da RFB decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

A referida decisão é vinculante para a RFB em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e nos termos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN nos termos do art. 3º da referida Portaria Conjunta.

Transcrevo trechos da Ementa do PN COSIT/RFB nº 05/2018:

“Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o ‘critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço’:

- a.1) 'constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço';
- a.2) 'ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência';
- b) já o critério da relevância 'é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja':
  - b.1) 'pelas singularidades de cada cadeia produtiva';
  - b.2) 'por imposição legal'."

Foram glosados os itens correspondentes a serviços de comissões sobre vendas e de telecomunicações – vide transcrição de item específico do PN COSIT/RFB nº 05/2018:

"14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que 'o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte'.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a 'bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda'.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (‘água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e(...) equipamentos de proteção individual – EPI’), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (‘veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões’).”

Foram glosados os itens “material de expediente” correspondente a despesas administrativas – vide transcrição de item específico do PN COSIT/RFB nº 05/2018:

“168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;”

Tanto a decisão de primeira instância como a análise feita no âmbito do Termo de Verificação Fiscal basearam-se no conceito de insumo estabelecido no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

No julgamento daquele recurso especial, em sede de recurso repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...).

DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

(...).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando

contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percuientes julgadores:

(...)

37. 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.

(...)

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

(...)

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

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

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

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos do fundamento supra.

Assim, prevaleceu a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da relevância.

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes dentro do processo produtivo, como indicado no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios fora destes pudessem gerar crédito significaria admitir, por exemplo, que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos.

Em verdade, essa delimitação consta expressamente do art. 3º, caput, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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)

Nesse contexto, fundamental entender se, para uma cooperativa de produção agropecuária as despesas com serviços de telecomunicação, comissões sobre vendas e material de expediente representam insumos para a atividade desenvolvida pela empresa.

A eventual supressão dessas despesas não provocaria a paralisação dos serviços prestados, ainda que pudesse trazer algum impacto no dia-a-dia da cooperativa. Não são, assim, insumos pelo critério definido pelo STJ. Pelo contrário, despesas com telecomunicações e comissões são explicitamente citadas no REsp como exemplos de não enquadramento no conceito de insumos.

Várias decisões do CARF adotam tal entendimento. Abaixo, algumas delas:

Processo nº 10675.900373/2016-79

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3201-009.899 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 26 de outubro de 2022

Recorrente GRANJA PLANALTO LTDA

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica - entendimento emanado pelo STJ no REsp 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018.

CONCEITO DE INSUMOS. APLICAÇÃO.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc.

PROCESSO 17227.721312/2021-31

ACÓRDÃO 3301-014.415 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

SESSÃO DE 13 de fevereiro de 2025

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE TD SYNEX BRASIL LTDA

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2018, 2019

CRÉDITO. COMISSÕES. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas com comissões, que se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto, integrantes da operação de venda, sendo vedada à apuração de crédito nesse caso, salvo exceções justificadas, como as que decorrem de imposição legal,

não se enquadrando no conceito de insumo definido na decisão do STJ aqui adotado.

A decisão de piso deve, então, ser mantida.

#### 4) **Da glosa de créditos relativos a aquisições de bens não sujeitos à tributação ou com incidência monofásica**

Neste tópico, a recorrente alega que alguns produtos objeto de glosa não estão sujeitos à alíquota zero, suspensão ou incidência monofásica, conforme trechos do recurso descritos abaixo:

O agente fiscalizador glosou os créditos de bens e serviços que segundo seu entendimento não estariam sujeitos ao pagamento das contribuições para o PIS e COFINS.

(...)

Conforme fica evidenciado, o agente fiscalizador pretendeu aplicar uma regra geral de tributação de acordo com a NCM, porém, não observou as determinações legais para tributação dos itens objeto de glosa.

A Recorrente analisa e classifica cada um dos produtos adquiridos de acordo com a NCM e a respectiva aplicação ou finalidade do item.

(...)

Por essa razão, considerando que os produtos relacionados às mencionadas glosas são tributados normalmente, e não estão sujeitos a suspensão, alíquota zero ou incidência monofásica conforme supôs o agente fiscalizador, requer-se o reestabelecimento dos créditos glosados.

Não assiste razão à recorrente.

Este tópico do recurso voluntário é **cópia fiel, integral e idêntica do exposto na manifestação de inconformidade.**

Os itens colocados já foram, **todos**, objeto de análise pela DRJ. Por essa análise, **várias glosas já foram revertidas. A recorrente não considerou e nem ao menos mencionou a decisão de primeira instância, que já atendeu vários dos pleitos colocados**, conforme disposto abaixo:

Por sua vez, consultando-se as mesmas tabelas, constata-se que a redução a zero das alíquotas de PIS e Cofins em relação aos itens classificados na posição 19.05 da NCM, refere-se apenas às pré-misturas para a fabricação de “pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01.” Sendo assim, devem ser revertidas as glosas com as seguintes aquisições:

(...)

Revedo as planilhas elaboradas pela fiscalização e que serviram de apoio para as conclusões que constam do despacho decisório é possível verificar que, de fato, alguns dos itens elencados nos NCM 2309.90.10 e 2309.90.20 tiveram os créditos glosados em razão da suspensão, mas como tais aquisições se referem a “farelo de quirera de milho” considera-se que, à falta de prova em sentido contrário, tiveram como destino a alimentação de suínos ou aves. Nesse sentido, mantém-se o procedimento fiscal.

(...)

Consultando-se as planilhas que serviram de apoio para a elaboração do despacho decisório, constata-se que, em relação ao trimestre, foi considerado um item com o NCM 8414.80.19 como estando sujeito à tributação monofásica. Compulsando-se a legislação, no entanto, vê-se que aludido item não está elencado dentre os itens sujeitos à dita tributação. Sendo assim, reverte-se a glosa efetuada:

(...)

Analisando-se a planilha que serviu de apoio para o despacho decisório é possível constatar que foram considerados como estando sujeitos à dita tributação os refrescos Fresh e Tang, em sabores (NCM 21.06.90.10). Por outro lado, vê-se que foi considerado como estando sujeito à alíquota zero o refresco “Vilma”, também em sabores (NCM 21.06.90.10). Em relação a essas aquisições, portanto, correto o procedimento adotado pela fiscalização.

Já, quanto às aquisições havidas a partir de 01/05/2015 (refrescos fresh e tang em pó), constata-se que não estão incluídos no NCM 21.06.90.10 Ex.02, mencionado na Lei nº 13.097, de 2015. Contudo, analisando-se as planilhas, constata-se que a glosa não foi realizada em razão de os itens estarem sujeitos à tributação monofásica, mas em razão da aplicação de alíquota zero às aquisições (o que encontra amparo no art. 28, VII, da Lei nº 10.833, de 2003). Em assim sendo, mantém-se o procedimento fiscal.

O recurso deve, então, neste tópico, ser indeferido.

#### **5) Da glosa de encargos de depreciação**

A recorrente trata, neste tópico, de glosas relativas a depreciação de bens que, no entendimento da fiscalização, não foram utilizados na produção e bens ou prestação de serviços. Transcreve-se trechos do recurso:

A previsão para apropriação dos créditos sobre bens do ativo imobilizado encontra-se no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 o qual se aplica tanto para o PIS como para a COFINS. Esse dispositivo segrega os bens em dois grupos, vejamos o texto:

(...)

O agente fiscalizador glosou crédito sobre bens que segundo seu entendimento não são utilizados na fabricação de bens destinados a venda e não se relacionam diretamente com o produto final.

No relatório de fiscalização consta a seguinte informação:

Ativo Imobilizado não utilizado na produção de bens ou na prestação de serviços:  
(Na coluna “Regra” das planilhas – motivo da glosa: 61)

Conforme inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, já transcrito na letra b) deste item, o direito a crédito sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado dar-se-á quando esses ativos forem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Foram glosados os itens “expositor para travesseiro”, computadores, interfonos, armários, impressoras, cadeiras giratórias, ar-condicionado e outros, por não serem utilizados na produção de bens destinados à venda.

(...)

Os bens glosados, tratam-se de bens que viabilizam a atividade e são necessários para a geração da receita que é o fato gerador das contribuições para o PIS e COFINS.

Em nenhum momento os dispositivos legais acima citados estabelecem que os bens têm que ser relacionado diretamente com os produtos fabricados.

Não há como admitir que esses bens não sejam utilizados na produção de bens destinados a venda. De fato eles não se relacionam diretamente com o produto final, porém, são necessários para a atividade.

Não assiste razão à recorrente.

O art. 3º da lei nº 10.833/2003 estabelece que:

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

[...]

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (redação dada pelo artigo 45 da Lei nº 11.196/2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês

Percebe-se que os itens expositor para travesseiro, computadores, interfones, armários, impressoras, cadeiras giratórias, ar-condicionado **não tratam** de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que sejam adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou para utilização na produção de bens destinados à prestação de serviços, que poderiam ter seus créditos descontados. A própria recorrente reconhece que “de fato eles não se relacionam diretamente com o produto final, porém, são necessários para a atividade”. O fato de serem necessários para a atividade não é condição suficiente para que créditos possam ser descontados.

A decisão de piso deve ser mantida.

#### 6) **Aquisições da cooperativa central**

Este tópico trata de glosas de créditos apropriados sobre supostas aquisições de mercadorias da cooperativa central. A recorrente discorda da glosa:

A Recorrente discorda desse entendimento, primeiro pelo fato de que essa vedação não existe nas leis que regem a não cumulatividade das contribuições e segundo, que para garantir verdadeiramente o princípio da não cumulatividade para as contribuições para o PIS e COFINS, todas as entradas que posteriormente irão gerar receita devem garantir o direito creditório.

Não assiste razão à recorrente.

O TVF esclarece os motivos de tais glosas:

A interessada é cooperativa filiada à “Cooperativa Central dos Produtores Rurais de Minas Gerais Ltda.”, CNPJ base 17.249.111, de acordo com o art. 3º do Capítulo II do Estatuto Social (fls. 16 a 40) abaixo transcrito:

(...)

A Lei n.º 5.764, de 16 de dezembro de 1971, define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas. Nos termos do art. 79 dessa Lei, abaixo transcrito, os atos praticados pelas cooperativas entre si denominam-se atos cooperativos e não implicam em operação de mercado nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, razão pela qual não poderia gerar o crédito pretendido:

(...)

Ao dispor sobre “a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, cumulativas e não cumulativas, devidas pelas sociedades cooperativas em geral”, a IN SRF n.º 635, de 24 de março de 2006, vigente à época da transmissão do PER, estabeleceu que:

(...)

Como se constata, o comando da citada instrução normativa é claro ao determinar que apenas os bens para revenda adquiridos de não associados geram o direito a crédito, vedação que encontra respaldo na própria essência do ato cooperativo.

A IN SRF nº 635/06 estabelece que apenas os bens para revenda adquiridos de **não associados** são passíveis de créditos para o PIS e Cofins:

Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

I - bens para revenda, **adquiridos de não associados**, exceto os decorrentes de:

a) mercadorias em relação as quais as contribuições sejam exigidas da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

b) álcool carburante;

c) gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e biodiesel;

d) produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal relacionados no art. 1º da Lei n.º 10.147, de 2000, e alterações posteriores;

e) máquinas e veículos relacionados no art. 1º da Lei n.º 10.485, de 2002;

f) autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei n.º 10.485, de 2002;

g) pneus novos e borracha e câmaras-de-ar das posições 40.11 e 40.13 da Tipi;

h) embalagens destinadas ao envasamento de água, refrigerante e cerveja; e i) água, refrigerante e cerveja relacionados no art. 49 da Lei n.º 10.833, de 2003;

II - aquisições efetuadas no mês, **de não associados**, de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;" (negritos nossos)

O artigo 79 da Lei nº 5.764/71 estabelece que os atos praticados pelas cooperativas entre si são atos cooperados equivalentes aos praticados entre as cooperativas e seus associados:

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

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

Abaixo, recente decisão do CARF que trata do tema:

PROCESSO 10950.726188/2017-91

ACÓRDÃO 3002-003.234 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

SESSÃO DE 13 de setembro de 2024

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE COCAMAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL

INTERESSADO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016

OPERAÇÕES COM ASSOCIADO. TRIBUTAÇÃO DA RECEITA. PARTICIPAÇÃO NO PERCENTUAL DE RATEIO DE CUSTOS.

As vendas de bens e mercadorias a associados, excluídas da base de cálculo da contribuição pelas sociedades cooperativas, conforme autorização legal, não constituem caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero. Trata-se de receitas normalmente tributadas e que tem a possibilidade de serem excluídas da base de cálculo por força da natureza jurídica da cooperativa quando vende bens e mercadorias ao associado, devendo ser consideradas no cálculo do percentual de rateio do crédito como tributadas.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BENS PARA REVENDA E INSUMOS PROVENIENTES DE ASSOCIADOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

No regime não cumulativo da Contribuição para o Pis/Pasep, as sociedades cooperativas de produção agropecuária podem apurar créditos na aquisição de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de não associados, sendo vedado o creditamento em relação a bens e serviços provenientes de associados.

Assim, não há reparo a fazer na decisão de piso.

#### 7) **Glosa do ICMS-ST incluso na base de cálculo dos créditos**

Neste tópico, a recorrente discorre sobre a glosa do valor do ICMS cobrado por substituição tributária e incluído no valor do item adquirido. Seguem trechos do recurso:

O agente fiscalizador glosou o valor do ICMS Substituição Tributária da base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS alegando o seguinte:

(...)

O ICMS ST compõe o custo dos bens adquiridos e conseqüentemente integrará o valor de venda das mercadorias, portanto, em obediência ao princípio da não cumulatividade, esse valor também deve compor a base de cálculo dos créditos.

Por mais essas razões, requer-se a reforma do presente despacho decisório para que o valor do ICMS ST seja reintegrado à base de cálculo dos créditos das contribuições para o PIS e a COFINS.

Não assiste razão à recorrente.

O tema já foi objeto de análise por esta Turma 3102. Adoto como razões de decidir os seguintes trechos do voto da conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães no acórdão 3102-002.786, de 28/11/24, acompanhada, neste tópico, por unanimidade pelos conselheiros desta Turma (com composição um pouco diversa da atual):

O valor do ICMS-ST destacado na nota fiscal e recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituto não pode compor o custo de aquisição da mercadoria adquirida, posto que esse valor, embutido no montante do preço pago pelo adquirente (contribuinte substituído), corresponde exatamente ao valor do imposto que o contribuinte substituído deixará de recolher aos cofres estaduais no instante em que efetuar a operação de venda.

Não se pode olvidar que o ICMS-ST não constitui tributo devido na aquisição da mercadoria para revenda, mas imposto devido pelo adquirente, que deveria recolher o referido imposto quando da saída da mercadoria, mas não o faz, porque o valor já fora recolhido pelo contribuinte substituto na operação anterior.

Assim, o contribuinte não pode se creditar de uma parcela que integra o seu faturamento, já que sobre o faturamento, há pagamento de contribuição e não desconto de crédito, os quais incidem sobre custos, despesas ou encargos, conforme estabelecido no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Logo, o ICMS-ST não dá direito a créditos de PIS e COFINS para o adquirente, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída.

Referido entendimento encontra respaldo na jurisprudência do CARF:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL(COFINS)

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

**O ICMS ST não dá direito a crédito para o adquirente por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída.”**

(CARF, Processo nº 19311.720307/2015-30, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402-008.772 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de julho de 2021) (g.n.)”

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL(COFINS)

Período de apuração: 01/04/2017 a 30/06/2017

REGIME NÃO CUMULATIVO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

**O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de contribuinte substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria.”**

(CARF, Processo nº 19679.721379/2019-69, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-012.935 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 24 de outubro de 2022, Walker Araújo – Relator) (g.n.)

Não se perca de vista, ademais, que a Primeira Seção do STJ, no julgamento conjunto dos REsp 1959571/RS, REsp 2075758/ES e REsp 2072621/SC, sob o rito dos recursos repetitivos (Tema Repetitivo nº 1231), com trânsito em julgado em 16/08/2024, fixou as seguintes teses:

1ª) Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77;

2ª) Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, nº regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído.” Considerando que as decisões proferidas pelo STJ sob o rito dos repetitivos transitadas em julgado são de reprodução obrigatória por este Conselho, nos termos do artigo 99 do RICARF, voto no sentido de manter a glosa dos créditos apropriados sobre o valor do ICMS-ST.

A decisão de piso deve, então, ser mantida.

#### **8) Do direito à constituição do crédito presumido e à manutenção do crédito presumido sobre as aquisições do leite in natura**

Neste tópico, a recorrente alega que possui o direito ao crédito presumido de PIS e Cofins e tem o direito à manutenção desse crédito, mesmo que a venda seja feita com suspensão das contribuições não cumulativas. Abaixo, excertos do recurso:

O direito à constituição do crédito presumido de PIS e COFINS apropriado pela Recorrente encontra-se previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04, que assim determina:

(...)

A Recorrente ao receber o leite in natura dos produtores rurais realiza primeiramente as atividades industriais de análise, filtragem e resfriamento para posteriormente destinar o leite cru refrigerado a granel para venda de acordo com o seguinte fluxograma.

(...)

Portanto, doutos Julgadores, os processos realizados pela Recorrente caracterizam atividades que implicam industrialização do leite, na modalidade de BENEFICIAMENTO, consoante a determinação do Regulamento do IPI.

Desse modo, sendo que a Recorrente empresa produtora de mercadorias de origem animal classificadas no capítulo 4 da NCM destinadas à alimentação humana ou animal, vez que realiza industrialização (beneficiamento), é inexorável o seu direito ao crédito presumido das contribuições para o PIS e COFINS, consoante o que dispõe o art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

(...)

O agente fiscalizador alega ter glosado o crédito presumido vinculado às operações de venda com suspensão das contribuições par ao PIS e COFINS, por força da vedação prevista no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 30.04.2004.

Primeiro, conforme declarado na EFD Contribuições e apresentado nas memórias de cálculo entregues ao agente fiscalizador, o leite a granel não foi vendido com suspensão das contribuições. As saídas se deram com a CST 01, posto que, o destinatário não atendia os requisitos do art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

(...)

Nada obstante, mesmo que as saídas tivessem ocorrido com suspensão, quanto a vedação prevista no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, fato é que esse dispositivo legal para as operações do período em questão está tacitamente revogado pelo disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21.12.2004, o qual assim determina:

(...)

Portanto, Doutos Julgadores, a Recorrente tem direito a constituição do crédito e tem direito a manutenção do crédito presumido das atividades agroindustriais mesmo que a venda ocorra com suspensão das contribuições.

Não assiste razão à recorrente.

Como descrito no acórdão recorrido, “a contribuinte discorre sobre o crédito presumido relacionado ao leite in natura e aduz que os processos realizados caracterizam atividades que implicam a industrialização do leite, na modalidade de beneficiamento, consoante previsto no Regulamento do IPI. Por entender que ocorreu a industrialização, acredita não haver dúvidas quanto ao direito ao crédito presumido. Acrescenta que as saídas não se deram com suspensão das contribuições e alerta que, mesmo que isso tivesse ocorrido, o §4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, foi tacitamente revogado pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004”.

Como bem descrito no acórdão recorrido, “as cooperativas podem deduzir crédito presumido apurado sobre o valor do leite in natura quando o utilizem na produção de mercadorias para a alimentação humana. Nesse contexto, quando utiliza o leite in natura, recebido de

cooperados ou mesmo adquiridos de terceiros não cooperados, na fabricação de laticínios, a cooperativa pode deduzir os correspondentes créditos presumidos sobre o valor do leite recebido. No entanto, quando a cooperativa, como no presente caso, **comercializa o leite in natura a granel para a indústria de transformação a operação se dá com suspensão das contribuições** (art. 9º, II e III da Lei nº 10.925, de 2004). Nessa medida, nos termos do inciso II do § 4º, do art. 8º da citada Lei, fica vedado o aproveitamento do crédito presumido”.

É certo que o parágrafo 4º do art. 8º da Lei 10.925/04 veda o aproveitamento de crédito presumido para esse caso:

§ 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.”

O inciso III do § 1º trata especificamente de cooperativas de produção agropecuária, atividade da recorrente:

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

(...)

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

O art. 9º da Lei nº 10.925/04, nos seus incisos II e III dispõe que:

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência) (Vide Lei nº 14.943, de 2024) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

(...)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Ressalte-se que a venda de leite in natura por cooperativa agropecuária **já foi objeto de análise por esta Turma (com composição um pouco diversa da atual) no âmbito do**

**processo 13982.720072/2016-88, decidido por unanimidade conforme acórdão 3102-002.481,** cuja ementa segue abaixo:

Processo nº 13982.720072/2016-88

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3102-002.481 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 21 de maio de 2024

Recorrente COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO SUDOESTE MINEIRO LIMITADA

Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.

Na cooperativa de produção agropecuária não pode ser aproveitado o crédito presumido calculado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação às receitas de vendas efetuadas com a suspensão da incidência de PIS e de Cofins para as pessoas jurídicas que produzam bens destinados à alimentação humana e animal especificados no caput do dispositivo.

(...)

**O acórdão aborda exatamente as questões trazidas pela recorrente de industrialização (beneficiamento) e da suposta revogação tácita do §4º do art. 8º da Lei nº 10.925/04,** motivo pelo qual adoto, como razões de decidir, os seguintes trechos do voto do Conselheiro Pedro Souza Bispo naquele processo:

A Recorrente aduz que é sociedade cooperativa que produz os bens relacionados no caput do art. 8º supracitado, o que lhe garante o direito ao crédito presumido, visto que, recebe a produção de leite in natura de seus cooperados e também adquire leite de outras cooperativas e produtores não cooperados. O leite in natura é utilizado nos processos produtivos da Recorrente resultando em produtos do capítulo 4 da NCM.

Afirma ainda que o dispositivo legal utilizado pela autoridade fiscalizadora para as operações do período em questão, qual seja, § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, está tacitamente revogado pelo disposto no art. 17 da Lei 11.033, de 21.12.2004, o qual assim determina:

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.

Por fim, neste tópico, conclui afirmando que fica claro que a Recorrente tem direito a manutenção dos créditos presumidos das atividades agroindustriais mesmo que a venda ocorra com suspensão das contribuições.

Sem razão à Recorrente.

Por oportuno, reproduz-se o dispositivo legal, art. 8º da Lei nº 10.925/2004, que trata do tema em discussão:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)

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

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

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

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

(...)

§ 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.

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

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo:(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

Como se observa, nos termos do artigo transcrito, as pessoas jurídicas, inclusive as cooperativas, podem deduzir crédito presumido apurado sobre valor do leite in natura recebido de cooperados quando o utilizem na produção de mercadorias para a alimentação humana.

Por outro lado, há disposição expressa que veda o cálculo do crédito presumido, calculado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, vinculado à revenda de leite in natura a granel para as indústrias de alimentos ou de rações animais, visto que tais operações de venda são realizadas com suspensão das contribuições.

A Recorrente alega que as disposições do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, revogaram tacitamente os dispositivos Lei nº 10.925, de 2004, uma vez que autorizaram a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às vendas

efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS e da Cofins.

Entendo que não procedem os argumentos da recorrente, uma vez que a referida vedação ao creditamento foi incluída pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004, ou seja, posterior as disposições do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004. Como bem afirmado pelo julgador a quo, o legislador mesmo conhecendo o texto do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, ainda assim editou comando que veda o aproveitamento de créditos nas vendas com suspensão no §4º, art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, do que se conclui que não há a possibilidade de aproveitamento dos créditos presumidos nessa situação, quer por desconto, quer por ressarcimento/compensação.

Ademais, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004 deve ser interpretado de forma restritiva haja vista que a referida lei trata das regras instituidoras do REPORTO.

Nesse mesmo sentido, foi a posição vencedora presente no acórdão nº9303-009.858, da CSRF:

AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DE PIS E DE COFINS NÃO CUMULATIVOS. VEDAÇÃO AO CRÉDITO. VENDAS EFETUADAS COM SUSPENSÃO OU NÃO INCIDÊNCIA.

A regra que expressamente veda o creditamento (art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003), no caso de aquisições de insumos não sujeitos (suspensão, isenção, alíquota zero, não incidência) à cobrança PIS e Cofins continua vigendo. O art. 17 da Lei nº 11.033/2004 permite a manutenção dos créditos vinculadas às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero, ou não incidência na sistemática, exclusivamente, do REPORTO(...)Tal dispositivo em exame está inserido na Lei nº 11.033/2004, que instituiu o regime tributário de incentivo à modernização e à ampliação da estrutura portuária, o denominado Reporto. O disposto no art. 17 é um incentivo fiscal limitado aos beneficiários do aludido regime tributário. Não é decorrência necessária da não cumulatividade do PIS e da Cofins, como quer fazer crer a recorrente em uma leitura isolada da norma, totalmente descontextualizada de sua natureza. Portanto, tal norma tem natureza de incentivo fiscal e, por tal, deve ser interpretada de forma restritiva no contexto do REPORTO, na moldura determinada pelo art. 111 do CTN. Nesse sentido já decidiu o STJ.

(Acórdão nº 9303-009.858, CSRF, relatoria do conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire)

Outras turmas colegiadas também já se posicionaram por diversas vezes pela impossibilidade de cálculo de crédito presumido em casos semelhantes, conforme exemplifica o seguinte acórdão:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.

Na cooperativa de produção agropecuária não pode ser aproveitado o crédito presumido calculado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação às receitas de vendas efetuadas com a suspensão da incidência de PIS e de Cofins para as pessoas jurídicas que produzam bens destinados à alimentação humana e animal especificados no caput do dispositivo.

(Acórdão nº3402-010.803 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, relatoria da conselheira Cynthia Elena Campos)

A recorrente ainda afirma que pratica operação de beneficiamento com o leite in natura vendido à indústrias de alimentos ou de rações animais, isso porque, ao receber o leite in natura, realiza as atividades industriais de análise, filtragem e resfriamento para posteriormente destinar a matéria-prima para a industrialização ou então para ser comercializada como leite a granel.

Também não se pode acolher a afirmação de que pratica no leite vendido às indústrias de transformação (indústrias de alimentos ou de rações animais) operação de industrialização na modalidade de beneficiamento, isso porque as operações de análise, filtragem e resfriamento do leite não importam em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto do produto leite in natura e o produto resultante dessas operações, posteriormente, revendido para as indústrias de transformação, continua sendo o leite in natura. Portanto, tais operações não se caracterizam como beneficiamento do leite in natura.

Vale reproduzir sobre esse tema as considerações do acórdão recorrido que analisa essa detalhadamente a questão:

A alegação baseia-se no entendimento de que o leite analisado, filtrado e resfriado não mais se enquadraria como alimento in natura, mas de bem industrializado, classificado no capítulo 4 da NCM, próprio para o consumo humano ou animal e, portanto, a contribuinte produtora teria direito à apuração de crédito presumido sobre o insumo recebido de pessoas físicas nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, afastada a aplicação do disposto no §4º do mesmo dispositivo.

O exame da alegação leva ao exame da expressão in natura.

O leite filtrado, analisado e resfriado não é o leite industrializado como crê a contribuinte, já que esses processos significam simplesmente etapas para a higienização e conservação do insumo, o que ainda o qualificaria dentro da definição dada pelo inciso III do art. 2º do Decreto-Lei nº 986, de 1969, diploma que instituiu normas e definições básicas sobre alimentos:

Decreto-lei nº986, de 1969:

Art. 2º Para os efeitos deste Decreto-Lei considera-se:

(...)

III - Alimento in natura: todo alimento de origem vegetal ou animal, para cujo consumo imediato se exija, apenas, a remoção da parte não comestível e os tratamentos indicados para a sua perfeita higienização e conservação.

Veja-se que segundo esse dispositivo, o leite resfriado e filtrado, ainda deve ser considerado produto in natura.

Reforça esse entendimento o disposto na Instrução Normativa nº 660, de 17 de julho de 2006, que manteve as normas já antes prescritas por ela revogada Instrução Normativa SRF 636, de 24 de março de 2006:

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

I - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º-;

II - que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º ; e III - que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º-.

§10 Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

- cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º ;

- atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e III - cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.

Da leitura desse dispositivo, fica claro que o simples exercício do beneficiamento do leite não leva à caracterização das cooperativas agropecuárias como cooperativas agroindustriais. Desse modo, a suspensão da incidência das contribuições é obrigatória na revenda de leite a granel, ainda que beneficiado por etapas de análise, filtragem e resfriamento, implicando o estorno dos eventuais créditos apurados na proporção das vendas efetuadas com suspensão.

Adoto, por fim, como razões de decidir, o seguinte trecho do acórdão recorrido:

A contribuinte insiste e diz que o leite a granel não foi vendido com suspensão das contribuições. Diz que as saídas se deram com o CST 01, “posto que o destinatário não atendia os requisitos do art. 9º da Lei nº 10.925/2004.” O referido dispositivo da Lei nº 10.925, de 2004, estabelece que:

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Como ressaltado no § 2º do art. 9º transcrito, a suspensão é aplicada nos termos e condições estabelecidas pela RFB, o que se deu com a edição da IN SRF nº 660, de 2006 (vigente ao tempo dos fatos geradores em questão).

Referido ato normativo estabeleceu:

#### DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES DOS PRODUTOS VENDIDOS COM SUSPENSÃO

Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

.....  
.....

#### II - de leite in natura;

.....

§ 1º Para a aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para

o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

#### DAS PESSOAS JURÍDICAS QUE EFETUAM VENDAS COM SUSPENSÃO

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

I - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º;

**II - que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º; e**

III - que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

.....  
 III - cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.

§ 2º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 8º e do § 4º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica cerealista, ou que exerça as **atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou que exerça atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária**, de que tratam os incisos I a III do caput, deverão estornar os créditos referentes à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do art. 2º.

#### DAS CONDIÇÕES DE APLICAÇÃO DA SUSPENSÃO DA APLICAÇÃO DA SUSPENSÃO (REDAÇÃO DADA PELO(A) INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 977, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2009)

Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

§ 3º É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

.....  
DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Art. 9º-A Para fins de aplicação da suspensão de que tratam os arts. 2º a 4º, a Declaração do Anexo II **deve ser exigida pelas pessoas jurídicas vendedoras relacionadas nos incisos I a III do caput do art. 3º, e fornecida pelas pessoas jurídicas adquirentes, nos casos em que o adquirente não apura o imposto sobre a renda com base no lucro real.** (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

Conforme já mencionado, apesar de a IN RFB nº 660, de 2006, ter sido revogada, aludidas disposições ainda se encontram em vigor (IN RFB nº 2.121, de 15/12/2022).

Segundo a contribuinte, o destinatário da mercadoria não atendia os requisitos do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004. Extrai-se dessa afirmação que a adquirente não se tratava de pessoa jurídica tributada com base no lucro real. Ocorre, no entanto, que, tratando-se de adquirente nessas condições, a pessoa jurídica vendedora, no caso a contribuinte, deveria exigir e as pessoas jurídicas adquirentes deveriam fornecer declaração específica informando a não apuração de imposto com base no lucro real. Como, no presente caso, essa informação não foi sequer mencionada na manifestação e não consta dos autos, conclui-se que o procedimento adotado pela fiscalização deve ser mantido.

A decisão de piso deve, então, ser mantida neste tópico.

#### 9) Da necessidade de realização de perícia/diligência

A recorrente traz, neste tópico, a necessidade de realização de perícia:

O despacho decisório funda-se em entendimentos próprios e subjetivos declinados pela autoridade fiscalizadora, contudo, distanciados das disposições legais e das orientações da Administração Tributária, bem como das decisões dos órgãos de jurisdição administrativa.

Assim, em atendimento ao disposto no inciso IV do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, a Recorrente apresenta os seguintes quesitos:

(...)

Desta forma, em face a complexidade dos fatos e, por tratar-se de questão nuclear de defesa, caso não sejam acolhidos os argumentos declinados nesta peça, que demonstram cabalmente a necessidade de reformas no despacho decisório, requer-se, por cautela e para a preservação de direitos, a realização de perícia, consoante o disposto no inciso IV, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72.

Não assiste razão à recorrente.

O pedido de perícia trata de temas tratados individual e detalhadamente em cada um dos tópicos anteriores, não restando dúvidas em nenhum deles.

A realização de diligência/perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso dos presentes autos, pois, como já descrito, os elementos constantes no processo são suficientes para formação de convicção do julgador.

A realização de perícia ou de diligência não é devida e nem necessária nesse contexto.

Assim, o pedido de perícia deve ser indeferido.

#### 10) Do direito à correção monetária

No presente tópico, a recorrente discorre sobre o seu direito à correção dos créditos de PIS e COFINS. Abaixo, trechos do recurso voluntário:

É direito da Recorrente de ter seus créditos de PIS e COFINS, corrigidos monetariamente a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento até a data da sua efetiva utilização.

Essa questão já foi decidida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso representativo da controvérsia, que reconheceu o direito à correção monetária sobre os créditos de IPI, PIS e COFINS objeto de ressarcimento (REsp nº 1.035.847), determinando a incidência da SELIC a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento (Embargos de Divergência em Agravo nº 1.220.942) até a efetiva utilização (ressarcimento ou compensação).

Excedido o prazo máximo de 360 dias, da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, a Fazenda Pública passa a ser considerada em mora. Assim determina o art. 24 da Lei nº 11.457/07. Vejamos:

(...)

A Recorrente ao ser obstaculizada de usufruir os créditos de PIS e COFINS objeto dos pedidos de ressarcimento tem o direito de ver repostos o que os efeitos inflacionários retiraram, para que não haja diminuição do seu direito.

Destarte, se os créditos não forem corrigidos monetariamente, não terão a mesma significação pecuniária que teriam na época do protocolo dos pedidos. Receber os créditos que têm direito a Recorrente apenas pelo seu valor nominal tipifica um enriquecimento sem causa por parte da União, pois, a correção monetária nada acrescenta ao valor a ser utilizado, apenas mantém a equivalência monetária.

(...)

Desta forma, os créditos em testilha que forem objeto de ressarcimento e ou compensação, deverão ser atualizados monetariamente pela SELIC até o mês anterior ao ressarcimento ou compensação e 1%.

(...)

Razão pela qual todos os créditos da Recorrente devem ser atualizados, seja aqueles objetos de compensação efetivada pela própria Recorrente, sejam aqueles compensados de ofício, bem assim aqueles ressarcidos em espécie.

Sobre a matéria, há farta jurisprudência no âmbito da CSRF de que, tendo sido constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito, a correção monetária pela Taxa SELIC deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, dispondo-se ainda como termo inicial o 361º dia a partir do protocolo do pedido. Esta é a determinação, v.g., da Súmula CARF nº 154, relativa ao crédito presumido de IPI:

Súmula CARF nº 154

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito presumido do IPI, a correção monetária, pela taxa Selic, deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457/07.

Acórdãos Precedentes:

9303-007.425, 9303-006.389, 3201-001.765, 9303-005.423, 9303-007.747, 9303-007.011 e 3401-005.709(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Assim, eventual crédito que a empresa vier a possuir no âmbito deste processo administrativo, considerando decorrido o prazo de 360 dias, deverá ser corrigido pela taxa Selic desde a data do pedido administrativo para sua análise até a sua utilização efetiva.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para que, para fins de rateio de crédito, as receitas com prestação de serviços e vendas de produtos a cooperados sejam classificadas como receitas não tributáveis e que eventual crédito que a empresa vier a possuir no âmbito deste processo administrativo, considerando decorrido o prazo de 360 dias, seja corrigido pela taxa Selic desde a data do pedido administrativo para sua análise até a sua utilização efetiva.

*Assinado Digitalmente*

**Fábio Kirzner Ejchel**

