



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.900867/2017-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-012.363 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2023
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

MERCADORIAS. AQUISIÇÃO/RECEPÇÃO. COOPERADOS. REVENDA. CRÉDITOS. DESCONTOS. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição/recepção de mercadorias de cooperados para revenda, inclusive de cooperativa singular, não implica operação de compra e venda e sim ato cooperativo, que é isento das contribuições para o PIS e Cofins; assim, tal aquisição não gera créditos destas contribuições.

FRETES. TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. PRODUÇÃO PRÓPRIA. CRÉDITOS. DESCONTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra, somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições para o PIS e Cofins, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

FRETES. AQUISIÇÕES. MERCADORIAS/INSUMOS. DESONERAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes na aquisição de mercadorias para revenda, bem como na aquisição de insumos empregados na produção dos bens destinados à venda, suportados pelo adquirente, integram, respectivamente, o custo da mercadoria vendida e da matéria-prima; assim, ainda que as aquisições tenham sido desoneradas das contribuições (alíquota zero, isenção ou suspensão), dão direito ao desconto de créditos da contribuição.

MATERIAL DE EMBALAGEM E ETIQUETAS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridas com material de embalagem e etiquetas enquadram-se como insumos da produção dos bens destinados à venda, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, bem no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e, portanto, dão direito ao desconto de créditos.

INSUMOS. AQUISIÇÃO/RECEPÇÃO DE COOPERADO. CRÉDITOS. ALÍQUOTA CHEIA. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição/recepção de mercadorias de insumos cooperados, inclusive de cooperativa singular, não implica operação de compra e sim ato cooperativo, que é isento das contribuições para o PIS e Cofins; assim, tal aquisição não gera créditos destas contribuições.

FRETE. SISTEMA DE PARCERIA (INTEGRAÇÃO) - AVES, SUÍNOS, RAÇÕES. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

O custo dos fretes incorridos com o sistema de parceria (integração) para a produção de aves e suínos utilizados como insumos na produção dos bens destinados à venda dá direito ao desconto de créditos.

FRETES. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS. DECISÃO RECORRIDA FAVORÁVEL. AUSÊNCIA DE LITÍGIO. NÃO CONHECIMENTO.

Não cabe recurso voluntário contra decisão de primeira instância favorável ao contribuinte, em relação à reversão da glosa de créditos descontados sobre fretes na transferência de insumos entre os seus estabelecimentos.

FRETE. INSUMOS. AQUISIÇÃO. DESONERAÇÃO. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes tributados pelo PIS e Cofins, vinculados à operação de compra de bens (insumos) tributados à alíquota 0 (zero), isentos ou com suspensão, utilizados na produção dos bens destinados à venda, ainda que desonerados da contribuição, dão direito ao desconto de créditos.

FRETES. BENS. AQUISIÇÃO. COOPERADOS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes para o envio/recebimento de bens (mercadorias) de cooperados integram seus custos de venda e/ ou dos insumos; assim, dão direito ao desconto de créditos, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

FRETE. AQUISIÇÃO. EMBALAGEM. NÃO ENQUADRADA COMO INSUMO. BENS DE CONSUMO E DE USO COMUM. CRÉDITOS. DESCONTOS IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com fretes na aquisição de embalagens não enquadradas como insumos, assim como a aquisição de bens de uso e de uso comum não dão direito ao desconto de créditos das contribuições.

FRETE. VENDA COM SUSPENSÃO. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com frete na venda dos produtos processados/industrializados dão direito ao desconto de créditos das contribuições, ainda que tenha sido efetuada com suspensão da contribuição.

FRETE. AQUISIÇÃO. LEITE IN NATURA. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

O frete na aquisição de leite in natura (insumo), utilizado como matéria-prima na produção dos bens destinados à venda, ainda que desonerada da contribuição, dá direito ao desconto de créditos.

SERVIÇOS. FÁBRICA DE RAÇÃO. DECISÃO RECORRIDA FAVORÁVEL. AUSÊNCIA DE LITÍGIO. NÃO CONHECIMENTO.

Não cabe recurso voluntário contra decisão de primeira instância favorável ao contribuinte, em relação à reversão da glosa de créditos descontados sobre fretes na transferência de insumos entre os seus estabelecimentos.

ROYALTIES. GENÉTICA ANIMAL. PAGAMENTO. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pagamento de royalties, para utilização na produção de animais (aves e suínos) de alto padrão genético, efetuado às pessoas jurídicas detentoras das tecnologias, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, dão direito ao desconto de créditos.

SERVIÇOS/DESPESAS. SAÚDE. DIVERSOS. CRÉDITOS. DESCONTO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com planos de saúde, para os empregados, envolvendo, pagamento a hospitais, clínicas médicas, laboratórios, referentes a exames, consultas médicas, raios-X, ressonância, etc., não dão direito ao desconto de créditos da contribuição.

FRETES. MERCADORIA. REMESSA. ARMAZENAGEM. CRÉDITOS. DESCONTOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com fretes para remessa de mercadorias para armazenagem em depósitos de terceiros não dão direito ao desconto de créditos das contribuições.

ALOCAÇÃO. VALORES. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. MERCADO INTERNO. GLOSA DE CRÉDITO. REVERSÃO.

A alocação dos créditos presumidos da agroindústria decorrentes de encargos comuns (custos/despesas) deve ser feita de acordo com a vinculação das receitas: mercado interno tributadas; mercado interno não tributadas (alíquota zero, suspensão, isenção e não incidência); e, mercado externo; assim, a glosa de crédito decorrente da alocação somente no mercado interno deve ser revertida.

REDUÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE 60% PARA 35%. SUÍNOS. AVES. MILHO. TRIGO. LENHA. CRÉDITOS. GLOSA. REVERSÃO. POSSIBILIDADE.

Súmula CARF n.º 157:

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou

comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

ESTORNO. CRÉDITO PRESUMIDO. 60% LEI Nº 12.350/2010. GLOSA. REVERSÃO. POSSIBILIDADE.

Com a vigência da Lei nº 12.350/2010, subsiste o direito ao crédito presumido da agroindústria, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, sobre os insumos utilizados na produção dos produtos/mercadorias previstos no referido artigo 8º, **excepcionados os produtos/mercadorias elencados no art. 55 da Lei nº 12.350/2010**; assim, a glosa dos créditos sobre os insumos utilizados nos produtos/mercadorias não elencados no referido artigo 55 deve ser revertida.

CRÉDITO PRESUMIDO DE 30%. ESTORNO. PRODUÇÃO DE RAÇÃO. VENDA COM SUSPENSÃO. CRÉDITOS. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexistem provas nos autos de que a Fiscalização glosou créditos descontados de insumos utilizados na produção de ração destinada aos produtores integrados, ou seja, ao sistema de parceria; assim, não há que se falar em reversão de glosa.

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 55, LEI Nº 12.350/2010. OBJETO DE OUTRO PROCESSO ADMINISTRATIVO. GLOSA. POSSIBILIDADE.

Mantém-se a glosa do crédito presumido da agroindústria, instituído pelo art. 55 da Lei nº 12.350/2010, objeto de pedido de ressarcimento específico, pendente de decisão administrativa; o direito ao desconto será julgado no outro processo, ou seja, no processo em que foi pleiteado.

EXCLUSÃO. SALDO. CRÉDITO PRESUMIDO. MÊS ANTERIOR. CRÉDITO DIFERIDO. VALOR EXCLUÍDO NO MÊS. LIMITAÇÃO. GLOSA DECORRENTE, REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não procede a alegação de que a Fiscalização não aplicou corretamente a legislação que trata da limitação do crédito presumido da agroindústria para as sociedades cooperativa de produção agroindustrial.

INSUMOS IMPORTADOS. PEÇAS. REPOSIÇÃO/MANUTENÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. PROCESSO PRODUTIVO. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com a aquisição de peças e equipamentos utilizados na reposição e manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção dos bens destinados à venda enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte descontar créditos sobre tais custos/despesas.

APLICAÇÃO DO ÍNDICE DE RATEIO INFORMADO NO DACON RETIFICADOR. NÃO CONHECIMENTO.

Não compete às Turmas Julgadoras do CARF apreciar retificação de Dacon visando a inclusão e/ ou exclusão de custos específicos das bases de cálculo

das contribuições, por parte das sociedades cooperativas de produção agroindustrial, bem como para inclusão de receitas decorrentes de operações com cooperados e muito menos do índice de rateio.

RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. CONHECIMENTO. VEDAÇÃO.

Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário do contribuinte quanto: 1) aos fretes na transferência de insumos de produção; 2) aos serviços na fábrica de ração; 3) da necessária observância da aplicação do índice de rateio do Dacon retificador; e, 4) à atualização do ressarcimento pleiteado/deferido pela Taxa Selic; e, na parte conhecida: A) por unanimidade de voto, negar provimento, para manter a glosa dos créditos descontados sobre e/ou decorrentes de: 1) mercadorias adquiridas de cooperados para revenda; 2) aquisições de cooperados pessoas jurídicas (cooperativas singulares); 3) aquisições de produtos com a suspensão prevista na Lei nº 12.350/2010; 4) fretes sobre aquisição de embalagens, bens não enquadrados como insumo e bens de uso e comum; 5) serviços de saúde; 6) crédito presumido de 30,0% - estorno de crédito em relação à produção da ração vendida com suspensão; 7) glosa do crédito presumido previsto no art. 55 da Lei nº 12.350/2010; 8) exclusão do saldo do crédito presumido do mês anterior sob o rótulo de “crédito diferido – valor excluído mês”; B) por unanimidade de votos, dar parcial provimento para reverter a glosa dos créditos descontados sobre e/ou decorrentes de: 1) fretes nas aquisições de bens (insumos/mercadorias) não sujeitos ao pagamento das contribuições (alíquota zero, isenção, suspensão); 2) bens não compreendidos no período de apuração do pedido de ressarcimento; 3) material de embalagem e etiquetas; 4) fretes do sistema de parceria (integração) – aves, suínos e rações (insumos); 5) fretes nas aquisições de cooperados; 6) fretes nas vendas de bens (mercadorias) com suspensão da contribuição; 7) fretes na aquisição de leite in natura (insumo); 8) custos/despesas incorridos com royalties referente à genética aplicada na suinocultura e avicultura; 9) bens e serviços utilizados como insumos não compreendidos no período de apuração do pedido de ressarcimento; 10) fretes nas operações com cooperados (fornecimento/recebimento de bens – mercadorias e insumos); 11) fretes não compreendidos no período de apuração do pedido de ressarcimento; 12) alocação dos valores dos créditos presumidos integralmente para o mercado interno tributado; 13) redução do crédito presumido de 60,0% para 35,0% sobre suínos, aves, milho, trigo e lenha (insumos); 14) estorno do valor apropriado como crédito presumido de 60,0% em virtude do disposto no art. 57 da Lei nº 12.350/2010, excepcionados os insumos utilizados na produção dos bens elencados do art. 55 desta mesma lei; e, 15) insumos importados (peças de reposição e manutenção das máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção dos bens destinados à venda; e, C) por voto de qualidade, negar provimento, para manter a glosa dos créditos descontados sobre os fretes incorridos: 1) nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos; 2) nas transferências de mercadorias entre unidades; 3) nas remessas de mercadorias para armazenagem (entre armazéns e depósitos de terceiros).

Vencidos os Conselheiros Laércio Cruz Uliana Junior, Lara Moura Franco Eduardo, Juciléia de Souza Lima e Semíramis de Oliveira Duro, que davam provimento ao recurso voluntário neste tópico. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão n.º 3301-012.361, de 21 de março de 2023, prolatado no julgamento do processo 10925.900863/2017-67, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Jose Adão Vitorino de Moraes, Laércio Cruz Uliana Júnior, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente). Ausente o conselheiro Ari Vendramini, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da DRJ em Curitiba/PR que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório que deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento (PER) transmitido pelo contribuinte.

Intimado do despacho decisório, inconformada com o deferimento parcial de seu pedido, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, requerendo a sua reforma para que seja revertida a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização e deferido, na íntegra, o ressarcimento pleiteado, atualizado pela taxa Selic, desde a data do protocolo do pedido, alegando razões, assim resumidas por aquela DRJ:

Primeiramente, faz um resumo dos fatos e das glosas realizadas. Após, contesta, em longo e detalhado recurso, as glosas realizadas pela autoridade a quo, com base em fundamentos que serão analisados ao longo deste voto. Anexa aos autos diversos relatórios e documentos fiscais com vistas a demonstrar os créditos da não cumulatividade que entende possuir. Requer, ao fim, o recálculo dos índices utilizados no rateio proporcional e pede a atualização dos créditos deferidos pela taxa Selic.

Analisada a manifestação de inconformidade, aquela DRJ julgou-a procedente em parte, nos termos do Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

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.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5/2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo.

COOPERATIVAS. CRÉDITO. BENS PARA REVENDA.

As cooperativas somente podem descontar créditos calculados em relação a bens para revenda adquiridos de não associados.

CRÉDITOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não gera direito ao crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

DEPRECIÇÃO. CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos a título de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens, se esses forem adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, se forem incorporadas ao ativo imobilizado e se estiverem associadas ao processo produtivo de bens destinados à venda.

CRÉDITOS. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS.

Os créditos decorrentes de custos de edificações e benfeitorias em imóveis nas atividades da empresa devem ser calculados sobre os encargos de depreciação e amortização incorridos no mês.

FRETES SOBRE COMPRAS. PRODUTOS SEM INCIDÊNCIA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de fretes nas aquisições de produtos sem incidência do PIS/Pasep e da Cofins não geram direito ao crédito no regime não cumulativo, uma vez que não havendo a possibilidade de aproveitamento do crédito com a aquisição dos produtos transportados, também não o haverá para o gasto com o transporte.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de fretes relativos às transferências de produtos acabados entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito ao crédito no regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas de fretes relativos às transferências de produtos em elaboração da mesma pessoa jurídica, por serem enquadrados como insumos, geram direito ao crédito no regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

FRETE NA AQUISIÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO.

Cabe direito ao crédito sobre os valores dos fretes nas aquisições sujeitas ao crédito presumido, no mesmo percentual previsto para o crédito na respectiva aquisição.

MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE.

A regra geral esculpida no art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 autoriza que os créditos devidamente apurados sejam mantidos, mesmo após a venda com suspensão, isenção ou alíquota 0 (zero).

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925, DE 2004. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido apurado na forma do art. 8º da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, somente pode ser utilizado para dedução do valor do PIS/Pasep e da Cofins apurados no regime de apuração não cumulativa.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA.

A alíquota aplicável sobre os créditos de PIS/Pasep e de Cofins das agroindústrias, prevista no § 3º do art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, é determinado em função dos insumos adquiridos e não dos produtos fabricados.

CRÉDITO PRESUMIDO. INSUMOS. FÁBRICA DE RAÇÃO. LEI Nº 12.350/2010.

A apropriação dos créditos presumidos de que trata o art. 55 da Lei n.º 12.350/2010 é vedada às pessoas jurídicas que efetuem a operação de venda de rações com suspensão das contribuições.

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. CÁLCULO DO PERCENTUAL DE RATEIO.

Não se confundindo com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero, as receitas cuja exclusão da base de cálculo as cooperativas têm direito devem ser consideradas como receitas tributadas no cálculo do percentual de rateio para fins de segregação entre os créditos aproveitáveis por ressarcimento/compensação e os que somente podem ser descontados da contribuição apurada.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, requerendo a sua reforma, na parte que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, e, conseqüentemente, o deferimento integral do ressarcimento pleiteado, acrescido da taxa Selic, desde a data do protocolo do pedido até o efetivo ressarcimento.

Em síntese, é o relatório.

Voto

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

O Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte atende aos requisitos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

Nesta fase recursal, recorrente impugnou várias matérias, desde a glosa de créditos básicos e presumidos ao rateio e alocação de créditos.

As Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 que instituíram o regime não cumulativo para o PIS e a Cofins, respectivamente, vigentes à época dos fatos geradores dos PER em discussão, assim dispunham, quanto ao desconto de créditos dessas contribuições e seus aproveitamentos:

-Lei n.º 10.637/2002:

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

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

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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;

(...)

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.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...)

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

- Lei n.º 10.833/2003:

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

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

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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 n.º 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.

(...)

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;

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

(...)

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

(...)

§ 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:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;

(...).

Posteriormente, foram editadas as leis que instituíram o crédito presumido do PIS e da Cofins para a agroindústria, assim dispendo:

-Lei nº 10.925/2004:

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.

§ 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);

I - 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.

§ 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.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 15.16.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

IV - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo na forma do art. 9º -A;

V - 20% (vinte por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência :1/10/2015)

§ 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.

§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos.

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

(...)

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.

(...).

-Lei nº 12.058/2009:

Art. 33. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00,

0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens classificados nas posições 01.02 e 01.04 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

(...)

§ 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 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de percentual correspondente a 50% (cinquenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(...)

§ 5º O crédito apurado na forma do caput deste artigo deverá ser utilizado para desconto do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno.

§ 6º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar o crédito na forma prevista no § 5º deste artigo poderá:

I - efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II - solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

(...)

§ 7º O disposto no § 6º aplica-se somente à parcela dos créditos presumidos determinada com base no resultado da aplicação sobre o valor da aquisição de bens classificados nas posições 01.02 (bovinos) e 01.04 (ovinos/caprinos) da NCM da relação percentual existente entre a receita de exportação e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se também no caso de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Art. 36. O saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, relativo aos bens classificados nos códigos 01.02, 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 da NCM, existentes na data de publicação desta Lei, poderá:

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput deste artigo somente poderá ser efetuado:

I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei;

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre janeiro de 2009 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2010.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Art. 37. A partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei, não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, às mercadorias ou produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1 da NCM.

- Lei n.º 12.350/2010:

Art. 55. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre:

I – o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;

II – o valor das preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;

III – o valor dos bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto nos incisos I a III do caput deste artigo aplica-se também às aquisições de pessoa jurídica.

§ 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 da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem os incisos I e II do caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de percentual correspondente a 30% (trinta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 4º O montante do crédito a que se referem o inciso III do caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação sobre o valor das mencionadas aquisições de percentual correspondente a 30% (trinta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(...)

§ 6º O crédito apurado na forma do caput deste artigo deverá ser utilizado para desconto do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno.

§ 7º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar o crédito na forma prevista no § 6º deste artigo poderá:

I – efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II – solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

(...)

Os dispositivos legais citados e transcritos elencam os custos/despesas que dão direito a descontar créditos das contribuições, estabelecem o sistema de cálculo, sua utilização e o aproveitamento do saldo credor trimestral.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recurso repetitivo, quais os custos/despesas que devem ser considerados insumos, nos termos do inc. II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, citado e transcrito anteriormente.

Consoante à decisão do STJ "**o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**".

No presente caso, o contribuinte é uma sociedade cooperativa central que tem como atividades econômicas, dentre outras: *a) A industrialização de produtos alimentares derivados do abate de suínos e aves, inclusive os subprodutos; b) A industrialização de produtos alimentares derivados de frutas, hortaliças e leguminosas, inclusive os subprodutos; c) A industrialização de produtos derivados de leite, inclusive os subprodutos; d) A industrialização de produtos derivados de bovinos e/ou peixes, inclusive os subprodutos; e) A industrialização de produtos derivados de soja, inclusive os subprodutos; f) A fabricação de massas alimentícias, produtos de panificação, doces e gelatinas. g) A fabricação de rações, concentrados e demais insumos para alimentação animal; h) A exploração agropecuária de suínos e pintos de um dia; e, a comercialização no atacado e no varejo dos produtos fabricados por ela.*

Assim, com fundamento nos dispositivos legais citados e transcritos, no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e nas atividades econômicas desenvolvidas pela recorrente, passemos à análise das matérias impugnadas nesta fase recursal.

II.1 – Bens para revenda:

II.1.1) Mercadorias adquiridas de cooperados

Os atos cooperativos, ou seja, aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados/cooperados, pessoas físicas e/ ou jurídicas, não constituem operação de mercado e, conseqüentemente, não implicam contrato de compra e venda de produtos, conforme art. 79 da Lei nº 5.764/71.

No julgamento do REsp nº 1.141.667, sob a sistemática dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105/2015, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que não incide PIS e Cofins sobre os denominados “atos cooperativos típicos”, nos termos do art. 79 da Lei 5.764/71.

Especificamente, em relação às sociedades cooperativas de produção agropecuária e industrial, a IN RFB nº 635/2006, art. 23, incisos I e II, reconheceu o direito de estas sociedades excluírem da base de cálculo do PIS e da Cofins, inclusive sob o regime não cumulativo, os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização dos produtos entregues à cooperativa. Essa exclusão foi mantida nas demais IN, conforme consta do art. 292 da IN RFB Nº 1.911/2019, literalmente:

Art. 292. Sem prejuízo das exclusões aplicáveis a qualquer pessoa jurídica, de que tratam os arts. 27 e 28, bem como da especificada para as sociedades cooperativas no art. 291, as sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 5.764, de 1971, art. 79, parágrafo único; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15; Lei nº 10.676, de 2003, art. 1º, caput e § 1º; e Lei nº 10.684, de 2003, art. 17):

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

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

(...).

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

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

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

(...)

VII - os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da comercialização pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária.

§ 9º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário de que trata o inciso VII do caput os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

Por sua vez, o § 2º, inciso II, do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente, veda expressamente o desconto de créditos sobre aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade do art. 23 da IN RFB nº 635/2006, atual art. 292 da IN RFB nº 1.911/2019, as Turmas de Julgamento do CARF não têm competência para se manifestar sobre tal alegação. Aliás, trata-se de matéria sumulada nos termos da Súmula CARF nº 2 que assim dispõe:

Súmula CARF nº 2

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

Dessa forma, a glosa de créditos descontados sobre aquisições de cooperados, inclusive de cooperativas filiadas, deve ser mantida.

II.1.2) Fretes relativos à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos e fretes nas aquisições de produtos (mercadorias) não sujeitos ao pagamento das contribuições

Quanto aos fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, a Lei n.º 10.833/2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da Cofins não cumulativa, calculados sobre despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Este direito foi estendido para PIS, conforme disposto no art. 15, inciso IX, dessa mesma lei.

Segundo o inciso IX do art. 3º daquela lei, as despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, quando o ônus for suportado pelo produtor/vendedor. Trata-se de hipótese restrita.

Por isso, entendo que o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a descontar créditos, pelos seguintes motivos: por não se enquadrar no disposto no inciso II do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003; por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que se trata de produtos acabados; e, ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo artigo, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit n.º 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens** e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para o para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras (Grifei).

Esse também é o entendimento do STJ no julgamento do AgRg n.º REsp 1.386.141/AL e no AgInt no AgInt bi REsp n.º 1.763.878/RS, Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 1º/03/2019.

Dessa forma, como tais despesas não foram incorridas com fretes nas operações de venda, a glosa dos créditos deve ser mantida.

Já em relação aos fretes nas aquisições de produtos (mercadorias) para revenda não sujeitos ao pagamento das contribuições, assiste razão à recorrente.

A Fiscalização glosou os créditos descontados sobre os custos com fretes nas aquisições de mercadorias para revenda sob o fundamento de que tais custos

não dão direito ao desconto de créditos pelo fato de as mercadorias adquiridas não terem sido oneradas pelas contribuições.

O desconto de créditos das contribuições sobre os custos de mercadorias adquiridas para revenda está previsto no inciso I do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

O frete na compra de mercadorias para revenda, suportado pelo comprador, integra o custo da mercadoria vendida (CMV). O fato de a mercadoria adquirida não ter sofrido a tributação das contribuições para o PIS e Cofins, não impede o creditamento, uma vez o custo com o frete foi tributado.

No presente caso, os fretes foram contratados com pessoas jurídicas e tributados pela contribuição para o PIS e para a Cofins; assim, a recorrente faz jus ao desconto dos créditos calculados sobre tais custos.

Portanto, a glosa dos créditos descontados sobre os custos com fretes incorridos na compra de mercadorias para revenda, ainda que desoneradas da contribuição, deve ser revertida.

II.1.3) Bens não compreendidos no período, objeto do PER em discussão

A Fiscalização glosou crédito descontado sobre a aquisição do bem representado pela Nota Fiscal n.º 51256.

A recorrente defende a reversão da glosa do crédito descontado sobre a Nota Fiscal n.º 51256, no valor de R\$7.874,40 (BC), emitida em 28/09/2012, sob o argumento de que, a entrada ocorreu em 17/10/2012, quando, de fato, o crédito foi aproveitado.

Do exame dos dados lançados na planilha “Relação de Glosas de Bens Não Compreendidos no Período de Apuração do Presente Pedido de Ressarcimento – Linha 1 –Aquisição de Bens para Revenda”, consta que a referida nota fiscal foi emitida em 28/09/2012 e a entrada da mercadoria ocorreu em 17/10/2012.

Assim, levando em conta que o crédito descontado naquela nota fiscal não consta do valor do PER em discussão, a glosa deve ser revertida.

II.2. Aquisição de bens e serviços utilizados como insumos

II.2.1.a) Material de embalagem e etiquetas

Segundo o Despacho n.º 1404/2017 – Saort/DRF/JOA, os custos/despesas com material de embalagem e etiquetas cujos créditos foram glosados se referem aos seguintes produtos/mercadorias: filme stretch, fita cs 512 preta, película massa, tinta ink, tinta para carimbo, ad. jet-melt 3738Q, adesivo hot melt granulado para caixa de papelão ondulado, cola adesiva p/caixa de leite, fluido diluente p/tinta ink jet, fita adesiva transp. 50 x 100, fita ades.bca.st-101, fita adesiva transparente s/impressão, fita de arquear, big bag de rafia, pallet one-way, folha miolo bolha ondulado p/forração de caixas, cx. pap. tampa, cx. pap., cx. pap. fundo, cx. pap. ondulado, fundo pap., canton. pap., chapa papelão, bobina de polietileno p/cobertura de paletes, bobina pead lisa, sc pol. transp., saco papel kraft, leite em pó 25kg, entre outros.

Levando-se em conta a documentação carreada aos autos, notas fiscais e laudo técnico, concluímos que os custos/despesas incorridos com esses materiais de embalagens são essenciais ao desenvolvimento da atividade econômica da recorrente.

Assim, enquadram-se no conceito de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como no conceito dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Dessa forma, a glosa dos créditos descontados sobre esse item deve ser revertida.

II.2.2) Outras aquisições

a) Aquisições de cooperados pessoas jurídicas (cooperativas singular)

A recorrente alega que a glosa dos créditos sobre aquisições de cooperativas filiadas é ilegal, conforme demonstrado no tópico II.1.1, do Recurso Voluntário e por se tratar da mesma matéria, para evitar repetição, apresenta os mesmos argumentos em defesa do direito de descontar créditos sobre tais operações.

Naquele tópico, defendeu o direito de descontar créditos sobre as aquisições das cooperativas filiadas nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nºs 10.637/2003 e 10.833/2003.

Ao contrário do seu entendimento, embora as aquisições sejam das mesmas pessoas jurídicas, aquisição (recepção) de cooperativas filiadas, trata-se de operações de naturezas diferentes, cujo direito ao desconto de créditos das contribuições, embora previsto no mesmo art. 3º, estão em incisos diferentes; O inciso I aplica-se a operações comerciais, ou seja, aquisições de bens para revenda; já o inciso II aplica-se a operações industriais e de prestação de serviços.

O tópico II.1.1, tratou exclusivamente de aquisição para revenda, sendo que a glosa foi mantida porque, ao contrário do entendimento da recorrente, nas operações de revenda, apenas as aquisições tributadas dão direito ao desconto de créditos.

Nas aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, se tributadas, o direito ao crédito está previsto no inciso II do art. 3º, caso contrário, não há direito ao desconto.

Contudo, posteriormente, a Lei nº 10.925/2005, art. 8, instituiu o crédito presumido da agroindústria, a título de PIS e Cofins, ***“para 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”***.

A recorrente defende o desconto dos créditos determinados às alíquotas cheias (1,65% e 7,60%), sobre as aquisições (recebimentos) das cooperativas filiadas, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Segundo o inciso II do art. 3º dessas leis, a recorrente não tem direito ao desconto de créditos sobre as aquisições das cooperativas filiadas por se tratar de operações desoneradas das contribuições. Mas, segundo o art. 8º, §§ e incisos, da Lei nº 10.925/2004, citados e transcritos anteriormente, se atendidos os requisitos estabelecidos neste artigo, faz jus ao desconto de créditos presumidos da agroindústria sobre tais operações.

No presente caso, além de a recorrente ter pleiteado o desconto de créditos às alíquotas cheias, não apresentou demonstrativo do valor dos créditos presumidos determinados sobre as aquisições de cooperativas filiadas, acompanhado das respectivas memórias de cálculo, notas fiscais, livros fiscais, Razão e outros que achava necessário para provar o valor do ressarcimento de tais créditos.

Assim, mantém-se a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização.

b) Aquisições de produtos vendidos com a suspensão prevista na Lei nº 12.350/2010.

A recorrente reclama créditos descontados sobre aquisições de insumos utilizados na fabricação de ração destinada à alimentação animal (suínos e aves), vendida com suspensão das contribuições.

De fato, trata-se de custos/despesas, no valor de R\$13.253.679,67, cujos créditos descontados sobre esse valor, teve sua glosa mantida pela DRJ.

No Recurso Voluntário, a recorrente alegou expressamente que a DRJ concordou integralmente com os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade, reconhecendo o direito de ela descontar créditos sobre os insumos utilizados na fabricação de ração, adquiridos com a suspensão das contribuições. Contudo, por equívoco deixou de reverter a glosa sobre o custo no valor de R\$13.253.679,67.

Ao contrário do seu entendimento, a DRJ não concordou com a tese esposada por ela. A negativa de reverter a glosa dos créditos descontados sobre as aquisições de insumos, no valor de R\$13.253.679,67, vinculados à produção de ração, teve como o fundamento a suspensão das contribuições na aquisição dos insumos.

Segundo o § 2º, inciso II, do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente, a aquisição de insumos desonerados das contribuições (desonerada do pagamento das contribuições) não dá direito ao desconto de créditos.

Conforme consta da decisão recorrida, se atendidos os requisitos para o benefício do crédito presumido da agroindústria, a recorrente poderia ter apurado tal crédito e o descontado do valor das contribuições devidas, nos termos da legislação vigente.

A recorrente alega que a amostragem de notas fiscais constante do Anexo I, comprovaria que os insumos teriam sido tributados pelas contribuições às alíquotas cheias.

No entanto, do exame daquele anexo, verificamos que nenhuma nota fiscal de aquisição foi anexada a ele. De fato, contém apenas informações sobre notas fiscais. Além disto, do exame das informações constantes dele, verificamos que, em parte delas, o produto adquirido não foi identificado; na parte em que foram identificados, os produtos não são insumos da produção de ração, dentre eles,

constam a aquisição de elementos de filtros de ar, papelão ondulado, adesivo e junta de motor a diesel, etiquetas adesivas, etc., e, em outra parte, os bens identificados (farinha de carne e osso, farelo de trigo, farelo de soja, óleo degomado de soja, etc.) são comercializados com suspensão das contribuições, conforme art. 54, inciso I, da Lei nº 12.350/2010, o que geraria crédito presumido e não créditos básicos. Também, no Recurso Voluntário, a recorrente não apresentou demonstrativo de apuração dos créditos reclamados naquele valor e respectivas memórias de cálculo.

A apresentação das notas fiscais e o demonstrativo de apuração dos créditos reclamados são imprescindíveis para a análise do direito da recorrente e da comprovação da certeza e liquidez do valor reclamado.

Dessa forma, a glosa dos créditos descontados sobre os custos/despesas, no valor de R\$13.253.679,67 (base de cálculo), deve ser mantida.

c) Fretes entre estabelecimentos

c.1) Fretes do sistema de parceria (integração) – aves, suínos e rações (insumos)

No sistema integrado de produção de animais para abate e processamento/industrialização, a indústria frigorífica fornece os animais para os produtores rurais fazerem a criação/terminação. Todos os custos de produção dos animais, tais como dos animais para terminação, da ração e dos medicamentos veterinários, do transporte de entrega dos animais e das coletas para o abate são bancados pela indústria frigorífica. Os produtores rurais são responsáveis apenas pelos serviços de criação pelos quais são remunerados.

No presente caso, a recorrente, fornece os pintinhos e leitões para a criação e engorda dos frangos e suínos pelos seus cooperados (pessoas físicas/jurídicas), arcando com os custos de transporte para entrega dos animais aos produtores, da ração para os animais e demais insumos, bem como de suas coletas para o abate.

As aves e suínos constituem a matéria-prima básica da produção dos bens destinados à venda, produzidos pela recorrente. Os custos com fretes incorridos com o sistema integrado compõem o custo da matéria-prima.

Assim, a glosa dos créditos descontados sobre os fretes do sistema de parceria (integração) deve ser revertida.

c.2) Fretes na transferência de insumos de produção

A recorrente alegou no Recurso Voluntário que:

Quanto a esses fretes a DRJ/CTA reconheceu que há o direito de crédito de PIS/Pasep de Cofins sobre os mesmos.

No entanto, a despeito de ter reconhecido o crédito sobre a totalidade dos fretes vinculados a transferência de insumos de produção, ao fazer o cálculo do valor da glosa revertido, evidenciou uma base de créditos de apenas R\$ 1.630.095,77, conforme se verifica no demonstrativo transcrito às fls. 10.891 dos autos.

Ora, se a decisão a quo já reconheceu o direito de a recorrente descontar créditos das contribuições sobre fretes na transferência de insumos entre seus estabelecimentos, não há litígio, quanto a essa matéria, a ser decidido nesta fase recursal.

Não cabe Recurso Voluntário contra decisão de Primeira Instância sobre matéria impugnada na manifestação de inconformidade e decidida favoravelmente ao contribuinte. O recurso voluntário somente é cabível sobre

matérias cuja decisão a quo foi desfavorável. Se a decisão de primeira instância lhe foi favorável, não há litígio a ser decidido em segunda instância.

O Decreto n.º 70.235/72, assim dispõe quanto à equívocos nas decisões:

Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício **ou a requerimento do sujeito passivo**. (destaque não original)

Por sua vez a Portaria MF n.º 341, de 12 de julho de 2011, que disciplinava a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), vigente na data em que o contribuinte foi intimado do acórdão recorrido, assim dispunha:

Art. 27. O requerimento da autoridade incumbida da execução do acórdão ou do sujeito passivo, para correção de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, será rejeitado por despacho irrecorrível do Presidente da Turma, quando não demonstrar, com precisão, a inexatidão ou o erro.

Já a Portaria ME n.º 340, de 08/10/2020, vigente e que revogou aquela, assim dispõe:

Art. 39. Será proferido novo acórdão para a correção de inexatidões materiais devido a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes no acórdão, mediante requerimento da autoridade incumbida da execução do acórdão ou **do sujeito passivo**.

§ 1º O requerimento de que trata o caput será rejeitado, por despacho irrecorrível do Presidente da Turma, caso não seja demonstrado, com precisão, a inexatidão ou o erro.

§ 2º Caso o Presidente da Turma entenda necessário, preliminarmente, será ouvido o julgador relator ou, na impossibilidade deste, outro julgador designado.

Assim, caberia ao contribuinte ter apresentado requerimento ao Presidente da 3ª Turma de Julgamento da DRJ/CTA, solicitando a correção do valor da glosa revertida por ela.

Assim, não conheceu dessa matéria.

c.3) Fretes entre estabelecimentos para a transferência de produtos acabados

A Lei n.º 10.833/2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da Cofins não cumulativa, calculados sobre despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Este direito foi estendido para PIS, conforme disposto no art. 15, inciso IX, dessa mesma lei.

Segundo o inciso IX do art. 3º daquela lei, as despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, quando o ônus for suportado pelo produtor/vendedor. Trata-se de hipótese restrita.

Por isso, entendo que o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a descontar créditos, pelos seguintes motivos: por não se enquadrar no disposto no inciso II do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003; por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que se trata de produtos acabados; e, ainda por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo artigo, por ter ocorrido antes da operação de venda.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit n.º 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens** e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para o para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras (Grifei).

Esse também é o entendimento do STJ no julgamento do AgRg n.º REsp 1.386.141/AL e no AgInt no AgInt bi REsp n.º 1.763.878/RS, Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 1º/03/2019.

Dessa forma, como tais despesas não foram incorridas com fretes nas operações de venda, a glosa dos créditos deve ser mantida.

d) Fretes na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições, como à alíquota zero, isenção e suspensão; na aquisição de cooperado; e, sobre bens que não se enquadram como insumo:

d.1) Fretes na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições, como à alíquota zero, isenção e suspensão

O desconto de créditos das contribuições sobre os custos de insumos utilizados na produção dos bens destinados à venda está previsto no inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

Os fretes incorridos na operação de compra de insumos, suportados pelo adquirente, integram o custo da matéria-prima adquirida. Assim, a parte da matéria-prima onerada pelas contribuições dá direito ao desconto de créditos.

No presente caso, os fretes foram contratados com pessoas jurídicas e tributados pela contribuição para o PIS e para a Cofins.

Dessa forma, a glosa dos créditos sobre custos dos fretes incorridos com a aquisição de insumos, ainda que desonerados das contribuições, deve ser revertida.

d.2) Fretes sobre aquisições de cooperados

Neste item, defendeu o direito de descontar créditos sobre fretes incorridos com na aquisição de bens de cooperados, sob o mesmo fundamento do item anterior (d.1).

Assim, com o mesmo fundamento do item imediatamente anterior (6.6), a glosa dos créditos sobre tais fretes deve ser revertida.

d.3) Fretes sobre aquisição de embalagens, bens não enquadrados como insumo e bens de uso comum

Segundo o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente, apenas os bens e serviços utilizados como insumos na produção dos bens destinados a venda e na prestação de serviços dão direito ao desconto de créditos das contribuições.

A recorrente reconheceu que o fundamento da DRJ para manter a glosa sobre as despesas dos fretes, em discussão neste item, foi a falta de identificação dos bens transportados. Nos autos não há elementos que permitam identificá-los como insumos do processo de produção dos bens destinados à venda.

No Recurso Voluntário, informou que a relação dos documentos que compõem a base de cálculo dos créditos glosados consta no Anexo V do presente recurso, que corresponde ao Anexo XVI da manifestação de inconformidade.

No entanto, do exame do Anexo V, não há como identificar a natureza dos produtos transportados. Naquele anexo “Relação dos Conhecimentos de Transporte Relativos a Fretes sobre Aquisição de Materiais de Embalagem” constam: mês; CNPJ Unidade; Nº Doc.; CNPJ Transportador; Nome do Transportador, Nº NF Transportada; Cód. Mercadoria Transportada; CNPJ Cliente/Fornecedor; e Valor da Base de Cálculo PIS/Pasep e Confins. Já no Anexo XVI, do exame das notas fiscais, verificamos que em algumas não há identificação dos produtos em outras a descrição é genérica, em que constam: conforme NFs e/ ou diversos volumes; nas nota fiscais em que foram identificados, contam aquisição de peças, calçados e bolsas de couro, fitas e produtos químicos. Não há como saber onde foram utilizados, se processamento/industrialização, se na fábrica de ração ou outro departamento.

Assim, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, deve ser mantida.

e) Fretes sobre vendas com suspensão

Trata-se de fretes sobre vendas de produtos (mercadorias) com suspensão das contribuições, tais como, ração, aves-matriz, bisteca, costela e lombo suínos resfriados/congelados, frangos resfriados/congelados, entre outros.

O desconto de créditos das contribuições sobre fretes na operação de vendas está previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, em relação à Cofins, e no art. 15, inciso II, dessa mesma lei, quanto ao PIS.

O fato de as despesas de fretes terem sido incorridos com o transporte de mercadorias vendidas com suspensão das contribuições não veda o direito do contribuinte descontar créditos. A condição para o desconto o suporte do frete pelo vendedor, a incidência das contribuições nos fretes pagos e comprovação da despesas mediante documento fiscal emitido pela pessoa jurídica prestadora do serviços.

Assim, a glosa dos créditos sobre as despesas com fretes na operação de venda com suspensão das contribuições deve ser revertida.

f) Fretes sobre aquisição de leite in natura, sem direito a crédito

O frete na aquisição de leite in natura integra o custo da matéria-prima utilizada nos produtos processados/industrializados na unidade de produtos lácteos da recorrente. A aquisição do leite gera crédito presumido da agroindústria pelo fato de ter sido adquirido sem o pagamento das contribuições.

No entanto, o custo do frete na sua aquisição integra o custo da matéria-prima utilizado no processamento do leite pasteurizado e na industrialização para produção de derivados, queijos, manteiga, iogurtes e outros produto,

enquadrando-se como insumo nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Dessa forma, a glosa dos créditos sobre os custos/despesas com frete na aquisição de leite in natura deve ser revertida.

g) Serviços na fábrica de ração

A recorrente alegou no Recurso Voluntário que:

“A DRJ/CTA deu integral provimento à Manifestação de Inconformidade, ou seja, reverteu as glosas perpetradas pela fiscalização.

No entanto, ao efetuar o cálculo do valor do crédito revertido, incorreu em grave equívoco”.

Ora, se a decisão a quo já reconheceu o direito de a recorrente descontar créditos das contribuições sobre os serviços na fábrica de ração, não há litígio, quanto a essa matéria, a ser decidido nesta fase recursal.

Assim, com o mesmo fundamento do c.2, não conheço dessa matéria. Caberia ao contribuinte ter apresentado requerimento ao Presidente da 3ª Turma de Julgamento da DRJ/CTA, solicitando a correção do valor da glosa revertida por ela.

h) Serviços que não se agregam ao produto

A recorrente defende o direito de descontar créditos sobre os seguintes gastos: 1) royalties - utilização genética na suinocultura e avicultura: e, 2) serviços de saúde

As glosas, segundo consta do Recurso Voluntário, foram sobre os gastos incorridos com: “royalties-material genético”; e serviços de saúde;

A recorrente tem como atividades econômicas, dentre a suinocultura e a avicultura, produzindo e fornecendo para seus cooperados, pessoas físicas e jurídicas (cooperativas singulares) pintinhos de um dia e leitões para terminação no sistema integrado. Para estas atividades utiliza matrizes de alto padrão genético. Pela utilização da genética avançada, paga royalties aos detentores das tecnologias de produção dos referidos animais para as empresas Agrocere PIC, Geneticporc, Embrapa e outras.

As despesas incorridas com o pagamento de royalties para a produção das aves suínos, destinados ao abate e processamento/industrialização dos bens vendidos, são imprescindíveis ao desenvolvimento da atividade econômica da recorrente; assim, enquadram-se no conceito de insumos, dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Dessa forma, por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adota-se, para os custos/despesas com serviços “Royalties - Material Genético Suíno”, o mesmo entendimento do STJ, naquele REsp, para reverter a glosa dos créditos apenas sobre esta rubrica.

Já as despesas incorridas com saúde dos colaboradores (empregados) referentes a consultas médicas, gastos hospitalares, com clínicas e laboratórios não constituem insumos dos bens produzidos nem se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.211.170/PR, devendo ser mantida a glosa dos créditos.

Assim, deve ser revertida a glosa apenas sobre os custos/despesas incorridos com royalties referente à genética aplicada na suinocultura e avicultura.

i) Bens e serviços utilizados como insumos não compreendidos no período de apuração do pedido de ressarcimento

A recorrente discordou da glosa de créditos sobre bens e serviços, no valor R\$3.498.214,85 (base de cálculo), sob o argumento de que, no pedido de ressarcimento não foram incluídos créditos descontados sobre esse valor; embora os documentos fiscais tenham sido emitidos em julho, agosto e setembro de 2012, objeto do PER em discussão, o recebimento das mercadorias ocorreu no 4º trimestre de 2012; assim, os créditos foram descontados/aproveitados no 4º trimestre de 2012, quando foram escriturados.

Do exame da manifestação de inconformidade, verificamos que a planilha elaborada pela Fiscalização e reproduzida no item II.2.2. “Outras incorreções em relação a créditos informados na Linha 02 – Bens utilizados como insumos e Linha 03 – Serviços utilizados como insumos (Item 2.3.2, p. 17-27), foram glosados créditos de período diverso do PER em discussão, calculados sobre o referido valor.

Assim, levando em conta que os crédito descontados sobre aquele valor não constaram do valor do PER em discussão, a glosa deve ser revertida.

II.3) Despesas de armazenagem de mercadorias e fretes na operação de venda:

a) Fretes sobre transferência entre unidades

Conforme consta do Recurso Voluntário, de fato, trata-se de fretes na transferência de produtos acabados entre as unidades da recorrente.

O direito ao créditos sobre tais despesas já foi decidido nos itens II.1.2 e II.2.2.c.3, Fretes entre estabelecimentos para a transferência de produtos acabados, deste voto.

Assim, com o mesmo fundamento daqueles itens, a glosa dos créditos descontados sobre tais despesas deve ser mantida.

b) Fretes sobre sistema de parceria (integração)

O direito ao créditos sobre os custos/despesas com o sistema de parceria também já foi objeto deste voto, mais especificamente no item II.2.2.c.1, Fretes do sistema de parceria (integração) – aves, suínos e rações (insumos).

Assim, com o mesmo fundamento daquele item, a glosa dos créditos descontados sobre tais despesas deve ser revertida.

c) Fretes sobre operações de cooperados

Neste item, defendeu o direito de descontar créditos sobre fretes incorridos com fornecimento e recebimento de bens a cooperados.

Também, trata de matéria já decidida neste voto. Os fretes no fornecimento de bens para os cooperados constituem despesas na operação de venda e os fretes no recebimento (aquisição) de bens constituem custos dos bens utilizados como insumos e/ ou destinados à venda. O desconto de créditos sobre tais fretes está previsto nos incisos IX e II, respectivamente, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Dessa forma, a glosa dos créditos descontados sobre fretes no fornecimento de bens para cooperados deve ser revertida.

d) Fretes sobre remessa de mercadoria para armazenagem

A Lei nº 10.833/2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos das contribuições sobre despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Este direito foi estendido para PIS, conforme disposto no art. 15, inciso IX, dessa mesma lei.

Segundo aquele dispositivo legal, o desconto de crédito é sobre as despesas com fretes na operação de venda e não sobre fretes para movimentação de mercadorias entre armazéns e depósitos de terceiros.

Assim, tais despesas não se enquadram no referido inciso nem conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, devendo ser mantida a glosa dos créditos.

e) Fretes não compreendidos no período de apuração do pedido de ressarcimento

Neste item, discordou da glosa dos créditos descontados sobre uma base de cálculo no valor de R\$37.478,44, sob o argumento de que, embora os documentos fiscais refiram-se ao 3º trimestre de 2012, objeto do PER em discussão, as operações, de fato, ocorreram em no 4º trimestre desse mesmo ano, quando os créditos foram descontados/aproveitados.

Do exame da manifestação de inconformidade, verificamos que a planilha elaborada pela Fiscalização e reproduzida no item II.3, “Glosa de Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda – Linha 07, Fichas 06-A e 16-A do Dacon – Documentos Relacionados no Anexo VII e VIII, do Relatório Fiscal”, foram glosados créditos de período diverso do PER em discussão, calculados sobre o referido valor.

Assim, levando em conta que os crédito descontados sobre aquele valor não constaram do valor do PER em discussão, a glosa deve ser revertida.

II.4. Créditos presumidos – atividades agroindustriais:

a) Alocação dos valores dos créditos presumidos integralmente para o mercado interno tributado

A recorrente defende o direito de alocar os créditos presumidos na proporção das receitas tributadas, não tributadas no mercado interno e de exportação.

Os §§ 7º a 9º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente, dispõe sobre o rateio das receitas, no caso de o sujeito passivo, ter parte de suas receitas submetidas à tributação das contribuições pelo regime cumulativo e parte pelo regime não cumulativo, visando à a apuração dos créditos descontados.

O disposto nesses dispositivos legais aplica-se também ao rateio proporcional das receitas nos casos em que parte das receitas são tributadas e parte desoneradas.

A IN RFB nº 1.911/2019 que trata das contribuições para o PIS e Cofins, assim dispõe quanto à apuração de créditos, nos casos em que o sujeito tem parte das suas receitas tributadas e parte desoneradas:

Art. 226. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação a apenas parte de suas receitas, o crédito deve ser calculado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas (Lei nº 10.637, de

2002, art. 3º, § 7º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 7º; e Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 5º).

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve registrar, a cada mês, destacadamente para a modalidade de incidência referida no caput e para aquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, as parcelas:

I - dos custos, das despesas e dos encargos de que tratam os arts. 171, 173 e 181, observado o disposto no art. 164; e

II - do custo de aquisição dos bens e serviços de que trata o art. 171 adquiridos de pessoas físicas, observado o disposto nos arts. 504 a 530.

§ 2º Para efeito do disposto neste artigo, o valor a ser registrado deve ser determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 8º, incisos I e II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 8º, incisos I e II):

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns à relação percentual existente entre a receita bruta sujeita ao regime de apuração não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 3º Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese do inciso I do § 2º, devem ser aplicados sobre o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas, referentes ao mês de apuração, critérios de apropriação por rateio que confirmem adequada distribuição entre os encargos vinculados às receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa e os encargos vinculados às receitas submetidas ao regime de apuração cumulativa.

§ 4º Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese do inciso II do § 1º, a receita bruta total objeto do rateio proporcional corresponderá à soma das receitas de venda de bens e serviços auferidas pela pessoa jurídica nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 1º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 1º).

§ 5º O método eleito pela pessoa jurídica, referido no § 2º, deve ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, tendo de ser o mesmo para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 9º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 9º).

§ 6º As disposições deste artigo aplicam-se independentemente de os créditos serem decorrentes de operações relativas ao mercado interno ou do pagamento das contribuições incidentes na importação (Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 5º).

§ 7º O disposto neste artigo aplica-se também para apuração dos créditos vinculados às receitas de exportação e às receitas sujeitas a suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 8º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 8º, e art. 6º, § 3º; e Lei nº 11.033, de 2004, art. 17).

Ora, segundo o disposto nos §§ 4º e 7º, tendo o contribuinte optado pelo rateio proporcional das receitas para o cálculo dos créditos presumidos, como no presente caso, os créditos descontados sobre os custos vinculados às receitas devem ser alocados para os respectivos mercados aos quais estão vinculadas.

Dessa forma, acolho o pedido da recorrente, reconhecendo seu direito de alocar os créditos presumidos de acordo com a vinculação das receitas: mercado

interno; mercado interno não tributadas (alíquota zero, suspensão, isenção e não incidência); e, mercado externo.

b) Redução do crédito presumido de 60,0% para 35,0% sobre suínos, aves, milho trigo e lenha

Neste item, defendeu o cálculo do crédito presumido da agroindústria sobre aquisição de suínos, leitões para terminação, aves para abate, milho, milho extrusado, lenha e carvão vegetal, insumos utilizados na produção dos bens destinados à venda, no percentual de 60,0 % das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e não no percentual de 35,0 % utilizado pela Fiscalização.

O percentual da alíquota do cálculo do crédito presumido do PIS/Cofins agroindústria constitui matéria sumulada pelo CARF, nos termos da Súmula nº 157 que assim dispõe:

Súmula CARF nº 157:

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

No presente caso, conforme já demonstrado anteriormente, o contribuinte tem como atividade econômica, dentre outras, a agroindústria, com frigoríficos de abate de animais (aves e suínos), processamento de carne, produção de alimentos destinados à alimentação humana e animal e rações destinada à alimentação animal.

Assim, por força do disposto no art. 72, caput, do RICARF, aplica-se ao presente caso essa súmula, reconhecendo o direito de a recorrente apurar o crédito presumido no percentual de 60,0 % das alíquotas previstas no art. 2º, caput, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, de acordo com a mercadoria produzida.

c) Estorno do valor apropriado como crédito presumido de 60%, em virtude do disposto no art. 57 da Lei nº 12.350/2010

A Fiscalização glosou os créditos sob o fundamento de que, com a entrada em vigor do art. 57 da Lei nº 12.350/2010, a recorrente não podia mais se beneficiar do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

O art. 8º da Lei nº 10.925/2004 prevê o desconto de créditos presumidos da agroindústria sobre os bens referidos no inciso II do art. 3º, caput, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, adquirido de pessoa física ou recebido de cooperado pessoa física, calculados no percentual de 60,0% das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por sua vez, o art. 55 da Lei nº 12.350/2010 prevê que as pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03 (carne suína fresca/congelada), 0206.30.00 (miudezas de suínos frescas) 0206.4 (miudezas de suínos congeladas), 02.07 (carnes de miudezas de aves frescas, resfriadas e congeladas) e 0210.1 (carnes suínas) da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar créditos presumidos sobre o valor dos bens (insumos) classificados nas posições 10.01 a 10.08 (cereais), exceto dos códigos 1006.20 (arroz descascado) e 1006.30 (arroz semi/branqueado), 12.01 (soja), 23.04 e 23.06 (ambos tortas e outros resíduos sólidos da extração de gordura/óleo vegetal),

01.03 (suínos vivos), 01.05 (aves vivas) da NCM, e o valor das preparações classificadas no código 2309.90 da NCM, utilizadas na alimentação de suínos e aves, adquirido de pessoa física ou recebido de cooperado pessoa física, bem como de pessoa jurídica.

O art. 57 da Lei n.º 12.350/2010 determinou que a partir de 1º/01/2011 não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei n.º 10.925/2004 às mercadorias ou produtos classificados nos códigos 02.03 (carne suína frescas/congelada), 0206.30.00 (miudezas de suínos frescas), 0206.4 ((miudezas de suínos congeladas), 02.07 (carnes e miudezas de aves), 0210.1 (carne suína) e 2309.90 (outra preparações para animais) da NCM.

Do exposto, concluímos que, para os insumos (custos/despesas) utilizados na produção dos bens exportados classificados/discriminados no parágrafo imediatamente anterior, não mais se aplica o disposto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, ou seja, a pessoa jurídica não tem mais direito ao crédito presumido sobre os custos/despesas utilizados como insumos na produção daqueles bens (mercadorias).

No entanto, smj, na produção dos demais bens previstos no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, excepcionados os expressamente elencados no art. 55 da Lei n.º 12.350/2010, persiste o direito ao crédito presumido da agroindústria nos termos do art. 8º daquela lei.

Assim, a glosa dos créditos descontados dos insumos utilizados na produção dos bens previstos no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, excepcionados os bens (mercadorias/produtos) elencados no art. 57 da Lei n.º 12.350/2010, deve ser revertida.

d) Crédito presumido de 30% - estorno de crédito em relação à produção de ração vendida com suspensão

A recorrente alegou que a Fiscalização efetuou a glosa não só da ração vendida para terceiros com a suspensão das contribuições, mas de toda a produção, inclusive, da utilizada para o sistema integração/parceria.

A DRJ considerou correto o procedimento adotado pela Fiscalização, sob o argumento de que o estorno (glosa) de créditos restringiu-se aos custos/despesas vinculados à ração vendida, inexistindo glosa quanto à ração fornecida para os parceiros do sistema integração da produção de aves e suínos.

A recorrente alegou em seu recurso que apenas as unidades 02 (Chapecó I) e 43 (Erechim) vendem uma pequena parcela da ração produzida por ela. Segundo o demonstrativo do cálculo presumido da agroindústria elaborado por ela, o total de ração produzida no mês de julho/2012 foi de 41.118,0 toneladas, sendo que 6,13 % foi vendida e 94,87 utilizado nas parcerias. Já no Anexo VII, contendo: **“a) Relatório de Controle de Produção de Ração Destinada à Alimentação de Animais Vivos; e b) Relatório de Notas Fiscais de Vendas de Produtos Destinados à Alimentação de Animais Vivos Classificadas na NCM 2309.90”**, juntado ao Recurso Voluntário, consta produção/movimentação de ração pelas duas unidades referidas, no total de 41.117,8 toneladas e vendas no valor total de R\$35.705.147,76.

No despacho/relatório de auditoria n.º 1404/2017-Saort/DRF/JOA, parte integrante do Despacho Decisório, está demonstrado os valores dos custos/despesas cujos créditos foram estornados. Para o mês de julho/2012, foi

estornado o valor de custos/despesas, vinculados à ração vendida para terceiros pelas duas Unidades, no total R\$1.788.124,63.

Ora, levando-se em conta a informação da própria recorrente de que a ração vendida representa 6,13 % do total da produção física, e, ainda, considerando que o valor total das vendas para terceiros, no mês de julho/2012 (R\$1.788.124,63), representou 5,01% da venda total, concluímos com segurança que o estorno efetuado pela Fiscalização foi somente dos créditos vinculados à venda para terceiros, inexistindo prova de que houve estorno dos créditos vinculados a toda produção.

Assim, não há que se falar em reversão da glosa de créditos descontados sobre custos/despesas vinculados à produção da ração utilizada nas parceiras.

e) Glosa do crédito presumido previsto no art. 55 da Lei n.º 12.350/2010, incorretamente solicitado através de pedido eletrônico

A Fiscalização glosou o valor de R\$2.440.636,19 relativo ao crédito presumido de que trata esse dispositivo legal, sob o argumento de que não haveria amparo legal para incluir esse valor no pedido eletrônico em discussão.

A recorrente alegou que tal justificativa é descabida e não tem amparo legal, devendo ser revertida a glosa daquele valor.

Do exame dos autos, verificamos que aquele valor foi objeto de outro processo administrativo de n.º 13982.720070/2018-51.

Em consulta realizada no e-Processo, verificamos que aquele processo, no qual a recorrente pleiteou o mesmo valor de R\$2.440.636,19, encontra-se ainda pendente de decisão definitiva. Na data em que efetuamos a consulta, estava na equipe EQAUD4-PISCOFINS-EQAUD-DEVAT09-VR, na atividade Emitir Parecer/Despacho.

Ora, esse mesmo pedido de ressarcimento não pode ser objeto de mais de um processo administrativo, sob risco de decisão favorável e/ ou parcialmente favorável ao contribuinte implicar na duplicidade do valor ressarcido.

O direito ao ressarcimento ou não do valor de R\$2.440.636,19 será decidido no PER, objeto do outro processo administrativo de n.º 13982.720070/2018-51.

Assim, a glosa no valor R\$2.440.636,19 deve ser mantida.

f) Exclusão do saldo do crédito presumido do mês anterior sob o rótulo de “crédito diferido – valor excluído mês”

Neste item, a recorrente alegou que a Fiscalização não aplicou corretamente a legislação que trata da limitação do valor do crédito presumido da agroindústria para as cooperativas de produção agroindustrial.

Na decisão recorrida, esta matéria foi bem analisada e fundamentada.

Assim, como comungo dos mesmos fundamentos da decisão recorrida, de relatoria do julgador Marcelo Miranda Ribeiro da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba, adoto, em relação essa matéria, a sua decisão, como fundamento do meu voto, literalmente:

Pois bem, por primeiro é se observar que a fiscalização sabe que a limitação do crédito presumido do art. 9º da Lei n.º 11.051/2004 limita-se ao saldo a pagar de PIS e de Cofins, pois assim explicou no Despacho Decisório:

Ainda em relação a utilização do crédito, o art. 9º da Lei n.º 11.051, de 29 de dezembro de 2004, esclarece que o valor do crédito presumido relativo aos bens

recebidos de cooperados limitam-se ao saldo a pagar do PIS e da COFINS decorrentes das vendas de produtos dele derivados.

Ademais, deve-se observar que o direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, calculado sobre insumos de bens recebidos de cooperados, limita-se ao valor devido de PIS/Pasep e de Cofins. Não há na norma nada que determine que, caso o valor do referido crédito calculado em determinado período de apuração supere o montante das contribuições a pagar, o valor excedente possa ser transposto para o período seguinte. Veja a norma:

Art. 9º O direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, recebidos de cooperado, fica limitado para as operações de mercado interno, em cada período de apuração, ao valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados, após efetuadas as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (Vigência) (Vide Lei n.º 13.137, de 2015) (Vigência)

§ 1º . O disposto neste artigo aplica-se também ao crédito presumido de que trata o art. 15 da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica no caso de recebimento, por cooperativa, de leite in natura de cooperado.

Além disso, é de se registrar que a contribuinte não demonstrou que outras exclusões, além das previstas no art. 15 da MP n.º 2.158-35/2001, foram feitas pela autoridade *a quo*. Igualmente, não demonstrou que a fiscalização incluiu no cálculo da limitação porventura existente créditos relativos às aquisições de não cooperados.

Não comprovou, outrossim, qual valor teria remanescido de períodos de apuração anteriores que deveriam ser transpostos, se fosse possível, para os meses analisados neste processo.

Deve-se registrar, também, que houve reapuração do crédito presumido em tela (art. 8º da Lei n.º 10.925/2004) com a aplicação do percentual de 35% (e não 60% como feito pela fiscalizada), tema que já foi acima discutido acima e que resultou num valor menor do crédito deferido à interessada.

Portanto, correto o critério adotado pela Fiscalização quanto à utilização dos créditos para abater os débitos apurados mensalmente.

Assim, mantenho a decisão *a quo* neste item, negando-lhe provimento.

II.5) Insumos importados

A Fiscalização glosou os créditos sobre insumos importados sob o argumento de que não se enquadram no inciso II do art. 3º Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

A recorrente alega que se trata de aquisição de peças importadas necessárias ao seu processo produtivo e, portanto, devem ser considerados insumos. Como prova, citou e apresentou o Anexo XXXII onde os bens estão discriminados.

Do exame daquele anexo e das notas fiscais de importações (amostragem), verificamos que se trata da aquisição de peças e equipamentos para reposição e manutenção de máquinas e equipamentos utilizados em suas plantas industriais, abrangendo as unidades frigoríficas, de lácteos e de fábrica de ração.

Os custos/despesas com peças e equipamentos para reposição e manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção dos bens destinados à venda

são imprescindíveis ao desenvolvimento das atividades econômicas desenvolvidas pela recorrente.

Assim, tais custos/despesas enquadram-se no conceito de insumos, para efeito de desconto de créditos das contribuições, dado pelo STJ na decisão do julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, devendo ser revertida a glosa dos créditos.

II.6) Da necessária observância da aplicação do índice de rateio informado no Dacon retificador

A recorrente alegou que as exclusões da base de cálculo, próprias das sociedades cooperativas, previstas no art. 11 da IN SRF n.º 635/2006, têm natureza de isenções; assim poderiam ser enquadradas no art. 17 da Lei n.º 11.033/2004, o que implicaria no direito de compensar os respectivos créditos, nos termos dos incisos I e II do art. 16 da Lei n.º 11.116/2015. Alegou também que este foi o entendimento da RFB esposado na Consulta de n.º 46/2012, feita por ela própria.

Assim, retificou os Dacon para alterar os índices do rateio proporcional para alocar as exclusões das bases de cálculo realizadas nos termos do art. 11, incisos II e V, da IN SRF N.º 635/2006, visando garantir seu direito à compensação dos créditos vinculados aos custos previstos nesses incisos.

A IN SRF n.º 635/2006, então vigente, assim dispunha:

Art. 11. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:

I - exclusão do valor repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por ele entregues à cooperativa;

II - exclusão das receitas de venda de bens e mercadorias ao associado;

(...)

IV - exclusão das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado;

V - dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização;

(...)

Por sua vez, a Lei n.º 11.033/2004, assim dispõe:

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.

Já a Lei n.º 11.116/2005, estabelece:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Na Consulta n.º 46/2012 apresentada pela recorrente, a SRRF09/Disit da RFB assim concluiu:

(...)

Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à interessada que os ajustes de base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins previstos no art. 11, II e V, da IN SRF n.º 635, de 2006, não impedem a manutenção dos créditos porventura apurados na forma do art. 3.º, II da Lei n.º 10.637, de 2002 e no art. 3.º da Lei n.º 10.833, de 2003, consoante previsto no artigo 17 da Lei n.º 11.033, de 2004. (grifos nossos)

Da análise desses dispositivos legais, verificamos que o art. 11 da IN SRF n.º 635/2006 trata de exclusões das bases de cálculo do PIS e da Cofins, por parte das cooperativas de produção agroindustrial, para a apuração do valor devido sobre o faturamento mensal; o art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 trata de vendas desoneradas das contribuições cujos custos de aquisição para revenda e/ ou dos insumos utilizados na produção dos bens vendidos foram onerados, ou seja, sofreram a incidências das contribuições; e, finalmente, o art. 16 da Lei n.º 11.116/2005 trata de créditos básicos previstos no inciso II do art. 3.º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e no art. 15 da Lei n.º 10.865/2004.

Quanto à solução na Consulta n.º 46/2012, ao contrário do entendimento da recorrente, a SRRF09/Disit da RFB apenas reconheceu que os ajustes de base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins previstos no art. 11, II e V, da IN SRF n.º 635, de 2006, não impedem a manutenção dos créditos porventura apurados na forma do art. 3.º, II da Lei n.º 10.637, de 2002 e no art. 3.º da Lei n.º 10.833, de 2003, consoante previsto no artigo 17 da Lei n.º 11.033, de 2004.

Portanto, não há que se falar em retificação de Dacon para incluir receitas decorrentes de operações com cooperados, seja na aquisição de bens para comercialização e/ ou de bens utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda.

Assim, não conheço dessa matéria.

III) Atualização monetária do crédito pela taxa Selic

A recorrente carrou aos autos cópia do Mandado de Segurança N.º 5002894-04.2018.4.04.7203/SC, apresentado contra o Delegado da Receita Federal do Brasil em Joaçaba/SC no qual requereu, dentre outros pedidos, que a autoridade coatora compelida efetue o ressarcimento dos créditos do PIS e da Cofins atualizado pela taxa Selic depois de transcorrido o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contados do respectivo protocolo administrativo.

Ora, a opção do contribuinte pela via judiciária para a discussão do seu direito ao ressarcimento do saldo credor das contribuições, atualizado monetariamente pela Selic, em discussão neste processo administrativo, implicou renúncia ao poder de recorrer administrativamente, nos termos da Lei n.º 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único, e do Decreto-lei n.º 1.737, de 1979, art. 1.º, § 2.º.

Trata-se de matéria sumulada pelo CARF nos termos da Súmula Vinculante n.º 01, literalmente:

Súmula CARF n.º 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, por força no disposto no art. 72, do RICARF, obrigatoriamente, aplica-se esta súmula ao presente caso, para não conhecer do Recurso Voluntário, quanto à atualização monetária do ressarcimento deferido.

Em face do exposto, não conheço do recurso voluntário do contribuinte quanto: 1) fretes na transferência de insumos de produção; 2) serviços na fábrica de ração; 3) da necessária observância da aplicação do índice de rateio do Dacon retificador; e, 4) à atualização do ressarcimento pleiteado/deferido pela Taxa Selic; e, **na parte conhecida**, dou-lhe provimento parcial para reverter as glosas dos créditos descontados sobre e/ ou decorrentes de: 1) fretes nas aquisições de bens (insumos/mercadorias) não sujeitos ao pagamento das contribuições (alíquota zero, isenção, suspensão); 2) bens não compreendidos no período de apuração do pedido de ressarcimento; 3) material de embalagem e etiquetas; 4) fretes do sistema de parceria (integração) – aves, suínos e rações (insumos); 5) fretes nas aquisições de cooperados; 6) fretes nas vendas de bens (mercadorias) com suspensão da contribuição; 7) fretes na aquisição de leite in natura (insumo); 8) custos/despesas incorridos com royalties referentes à genética aplicada na suinocultura e avicultura; 9) bens e serviços utilizados como insumos não compreendidos no período de apuração do pedido de ressarcimento; 10) fretes nas operações com cooperados (fornecimento/recebimento de bens – mercadorias e insumos); 11) fretes não compreendidos no período de apuração do pedido de ressarcimento; 12) alocação dos valores dos créditos presumidos integralmente para o mercado interno tributado; 13) redução do crédito presumido de 60,0% para 35,0% sobre suínos, aves, milho, trigo e lenha (insumos); 14) estorno do valor apropriado como crédito presumido de 60,0% em virtude do disposto no art. 57 da Lei n.º 12.350/2010, excepcionados os insumos utilizados na produção dos bens elencados do art. 55 desta lei; e, 15) insumos importados (peças de reposição e manutenção das máquinas e equipamentos) utilizados no processo de produção dos bens destinados à venda.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial para reverter as glosas dos créditos descontados sobre e/ ou decorrentes de: 1) fretes nas aquisições de bens (insumos/mercadorias) não sujeitos ao pagamento das contribuições (alíquota zero, isenção, suspensão); 2) bens não compreendidos no período de apuração do pedido de ressarcimento; 3) material de embalagem e etiquetas; 4) fretes do sistema de parceria (integração) – aves, suínos e rações (insumos); 5) fretes nas aquisições de cooperados; 6) fretes nas vendas de bens (mercadorias) com suspensão da contribuição; 7) fretes

na aquisição de leite in natura (insumo); 8) custos/despesas incorridos com royalties referentes à genética aplicada na suinocultura e avicultura; 9) bens e serviços utilizados como insumos não compreendidos no período de apuração do pedido de ressarcimento; 10) fretes nas operações com cooperados (fornecimento/recebimento de bens – mercadorias e insumos); 11) fretes não compreendidos no período de apuração do pedido de ressarcimento; 12) alocação dos valores dos créditos presumidos integralmente para o mercado interno tributado; 13) redução do crédito presumido de 60,0% para 35,0% sobre suínos, aves, milho, trigo e lenha (insumos); 14) estorno do valor apropriado como crédito presumido de 60,0% em virtude do disposto no art. 57 da Lei n.º 12.350/2010, excepcionados os insumos utilizados na produção dos bens elencados do art. 55 desta lei; e, 15) insumos importados (peças de reposição e manutenção das máquinas e equipamentos) utilizados no processo de produção dos bens destinados à venda.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator