



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.900876/2017-36
Recurso Voluntário
Resolução nº 3302-002.021 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2021
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Jorge Lima Abud, Vinícius Guimarães, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, para reconhecer como passível de ressarcimento a título de crédito de Pis/Pasep vinculado a receita de exportação do 2º trimestre de 2013, adicionalmente ao valor já reconhecido pela DRF de origem, o valor de R\$ 154.689,17, mantendo as demais glosas objeto do pedido de ressarcimento.

Em sede recursal, a Recorrente pleiteia a reversão das glosas em relação:

(i) AQUISIÇÕES DE BENS PARA REVENDA

(i.a) mercadorias adquiridas de cooperados;

(i.b) crédito sobre fretes relativos a transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da cooperativa e fretes sobre aquisições de Produtos Não Sujeitos aos Pagamentos das Contribuições;

(i.c) créditos sobre bens não compreendidos no período de Apuração do Pedido de Ressarcimento;

(ii) AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

(ii.a) Material de Embalagem e Etiquetas

(ii.b) Outras Incorreções em Relação a Créditos Informados na Linha 02 – Bens Utilizados Como Insumos e Linha 03 – Serviços Utilizados como Insumos:

(ii.b.1) Aquisições de Cooperados Pessoas Jurídicas;

(ii.b.2) Aquisições de Insumos ou Mercadorias Sujeitos à Alíquota Zero;

(ii.b.3) Aquisições de Produtos Vendidos com a Suspensão Prevista na Lei nº 12.350/2010;

(ii.b.4) Fretes Entre Estabelecimentos da Empresa, Relativos à Transferência de Produto Acabado, sobre Transferência de Insumos, sobre Transferência de Peças, sobre Parcerias Aves, sobre Sistema de Integração; Fretes sobre Aquisições de Bens não Sujeitos ao Pagamento das Contribuições, como Alíquota Zero, Isenção, Suspensão, Aquisição de Cooperados e Sobre Bens que não se Enquadram como Insumo; Fretes sobre Aquisição de Embalagens, bens não enquadrados como insumo e bens de uso e consumo; Fretes na aquisição de lei in natura;

(ii.b.5) Serviços na Fábrica de Ração;

(ii.b.6) Aquisições de Serviços que não se agregam ao Produto;

(ii.b.7) Royalties _ Utilização de Genética;

(ii.b.8) Serviços de Saúde – Exames e Consultas Médicas dos Colaboradores e que Atuam nos Processos Produtivos;

(ii.b.9) Créditos sobre bens e serviços utilizados com Insumo, não compreendido no período de apuração do pedido de ressarcimento;

(iii) DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA

(iii.a) Frete sobre transferência entre unidades;

(iii.b) Frete sobre sistema de parceria;

(iii.c) Frete sobre operações com Cooperados;

(iii.d) Frete sobre remessa de mercadorias para Armazenagem;

(iii.e) Fretes não compreendido no período de apuração do pedido de ressarcimento;

(iv) CRÉDITO PRESUMIDO – ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS

(iv.a) Alocação dos Valores dos Créditos Presumidos Integralmente para o Mercado Interno Tributado;

(iv.b) Redução do Crédito Presumido de 60% para 35% sobre Suínos, Aves, Milho, Trigo e Lenha;

(iv.c) Estorno do Valor Apropriado como Crédito Presumido de 60%, em Virtude do art. 57, da Lei nº 12.350/2010;

(iv.d) Crédito Presumido de 30% - Estorno de Crédito em Relação a Produção de Ração Vendida com Suspensão;

(iv.e) Glosa do Crédito Presumido Previsto no art. 55, da Lei nº 12.350/2010, Incorretamente Solicitado Através de Pedido Eletrônico;

(iv.f) Exclusão do Saldo do Crédito Presumido do Mês Anterior, sob o Rótulo de “Crédito Diferido – Valor Excluído Mês”;

(v) GLOSA DE CRÉDITOS DE PIS/PASEP INCIDENTES SOBRE INSUMOS IMPORTADOS – DOCUMENTOS RELACIONADOS NO ANEXO X:

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, posto que apresentado dentro do prazo de 30 (trinta) dias, previsto no Decreto nº 70.235/72.

O cerne do litígio envolve, além de questões quanto ao erro na formação da base de cálculo, o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Contudo, há questionamentos arguidos em sede recursal pela Recorrente que necessitam de esclarecimentos por parte da fiscalização, a saber:

1. Créditos sobre bens não compreendidos no período de Apuração do Pedido de Ressarcimento

Segundo a Recorrente, a fiscalização glosou da base de créditos a importância de R\$ 5.135,38, relativa a bens adquiridos para revenda, não compreendidos no período de apuração do 2º Trimestre de 2013, em resumo, a fiscalização glosou nesse período de apuração, créditos sobre bens que não foram incluídos no presente pedido de ressarcimento, o que não é permitido em nosso ordenamento jurídico pátrio.

A Recorrente explica que adotou na sua contabilidade o critério de registro e apuração do crédito quando da entrada da mercadoria no estabelecimento e não a data de emissão da nota fiscal, motivo pelo qual incluiu o crédito glosado na apuração do 3º trimestre de 2013, sendo realocado de ofício pela fiscalização para o trimestre sob análise, por supostamente considerar para efeitos de cálculo dos créditos a data da aquisição e não a data de entrada no estabelecimento. Não há essa motivação no despacho decisório, sendo que explicitada quando do julgamento da DRJ, a saber:

Reclama, neste tópico, que a fiscalização glosou da base de crédito a relativos a bens adquiridos para revenda não compreendidos no período de apuração do 2º trimestre de 2013, ou seja, créditos que não foram incluídos no presente pedido de ressarcimento. Assevera que as mercadorias em questão estão as arroladas no **Anexo A**. Esclarece que são documentos emitidos pelos fornecedores em junho de 2013, mas cujo efetivo recebimento das referidas mercadorias no destino ocorreu em julho de 2013.

Registre-se, quanto à questão, que a data correta a ser considerada para efeitos de cálculo dos créditos é a data de aquisição e não a data de entrada no estabelecimento da empresa. Neste sentido, a Instrução Normativa n.º 1.911/2009 dispõe que:

Art. 169. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições, efetuadas no mês, de bens para revenda (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso I, “a” e “b”, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º; e Lei nº 10.833,

Fl. 4 da Resolução n.º 3302-002.021 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.900876/2017-36

de 2003, art. 3º, caput, inciso I, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 5º) (G.N.)

Aliás, as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, no mesmo sentido, determinam nos seus parágrafos do art. 3º:

§ 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, VII e XI do **caput**, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Como se constata, a data do fato gerador do crédito é o momento de aquisição dos insumos e bens para revenda e não sua entrada no estabelecimento da empresa. Correta, portanto, a glosa realizada.

Ademais, ainda que a contribuinte pudesse ter razão quanto ao momento de cálculo do crédito, deve-se observar que não lhe foi imputado prejuízo algum, pois neste caso teria ocorrido apenas um deslocamento de trimestre dos créditos glosados.

Não vejo, caso seja confirmado, como subsistir os fundamentos da decisão recorrida para manutenção da glosa. Isto porque, o direito ao crédito pleiteado pelo contribuinte se limita ao pedido realizado, não podendo incluir outros créditos que não foram objeto do pedido inicial. Da mesma forma, a glosa deve limitar-se ao que foi pedido pelo contribuinte, dentro do período indicado para o cálculo do crédito.

No presente caso, o crédito apurado em julho de 2013 – *o qual deveria ter sido apurado no mês da aquisição* - e, que foi incluído no pedido de ressarcimento do 3º Trimestre de 2013 deve ser discutido em outro processo.

Entretanto, ainda que razão assista à Recorrente, há necessidade de confirmar as informações trazidas aos autos, posto que a fiscalização não se pronunciou a respeito dos argumentos explicitados pelo contribuinte, qual seja, glosa de créditos que não fazem parte do pedido de ressarcimento realizado para o 2º trimestre de 2013.

Desta feita, voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem confirme se houve glosa de créditos na importância de R\$ 5.135,38, relativa a bens adquiridos para revenda, não compreendidos no período de apuração do 2º Trimestre de 2013, cujas mercadorias estão arroladas no Anexo A, da manifestação de Inconformidade, fls. 7.312-7.313.

2. Aquisições de Insumos ou Mercadorias Sujeitos à Alíquota Zero

A discussão tratada neste tópico, diz respeito ao suposto erro de cálculo considerado pela DRJ na apuração da base de cálculo das contribuições do mês de abr/2013. Segundo a Recorrente, a divergência se deu pelo fato de que a DRJ considerou uma BC menor do que a realmente deveria ter sido, na medida em que em que o montante do único item que foi mantida a glosa perfaz a quantia de R\$ 48.792,00 e, subtraindo do total glosado R\$ 646.122,00 restaria o montante de R\$ 597.330,00 e não R\$ 507.330,00 como constou no v. acórdão recorrido.

Como se vê, a questão, embora meramente numérica, pode acarretar prejuízos à Recorrente, haja vista que reduzirá o direito ao crédito reconhecido neste tópico. Não obstante a

Recorrente não tenha demonstrado analiticamente em seu recurso voluntário o erro cometido pela DRJ, comprovando que as aquisições do item glosado pela fiscalização e mantido pela DRJ perfaz o montante por ela indicado, mister se faz que a unidade de origem confirme as alegações de erro suscitadas pela Recorrente.

A respeito do tema, transcrevo parte do acórdão recorrido:

No que tange aos produtos especificamente indicados acima, que, segundo alega, foram integralmente tributados, diga-se que eles estão listados no **Anexo VII**. Constata-se que as provas acostadas aos autos (espelhos das notas fiscais eletrônicas) indicam que houve, de fato, saída do fornecedor com tributação. Ademais, não há provas cabais produzidas pela autoridade a quo, nem, tampouco, indicação do fundamento legal que indicaria que tais produtos não são tributados. Não bastasse isso, constata-se que a Lei n.º 10.925/2004 não atribuiu alíquota zero aos produtos acima indicados. Enfim, não se conseguiu detectar o motivo pelo qual a autoridade a quo considerou que os produtos relacionados pela contribuinte são tributados à alíquota zero pelo PIS/Cofins. Todavia, saliente-se apenas que no citado **Anexo VII** encontra-se o produto milho extrusado adquirido de empresas cooperativas integradas. Tal produto gera direito ao crédito presumido, tema que será abordado em tópico específico. Sendo assim, revertem-se as glosas do citado anexo, com exclusão do milho extrusado, nos seguintes valores:

Anexo VII - Aquisição de insumos tributados			
	Base de Cálculo	PIS/Pasep	Cofins
abr/13	507.330,00	8.370,95	38.557,08
mai/13	897.450,00	14.807,93	68.206,20
jun/13	980.040,00	16.170,66	74.483,04
Total	2.384.820,00	39.349,53	181.246,32

Desta forma, voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem confirme as seguintes informações:

- no mês de abr/2013, a glosa atinente as aquisições de insumos constante no ANEXO VII foi de R\$ 646.122,00?; e
- no mês de abr/2013 qual o valor total das aquisições do *produto milho extrusado*?

3. **Aquisições de Produtos Vendidos com a Suspensão Prevista na Lei nº 12.350/2010**

Nos termos da decisão recorrida, constasse que a DRJ reverteu parcialmente a glosa realizada pela fiscalização nos seguintes termos:

Relativamente às glosas de “aquisições de produtos vendidos com a suspensão prevista na Lei n.º 12.350/2010 (Item 4)”, reclama que a fiscalização considerou que ela vende rações, em relação às quais é suspenso o pagamento do PIS/Pasep e da Cofins, consoante determina o inc. II do art. 54 da Lei n.º 12.350/2010, de modo que incidiria a vedação ao direito de crédito sobre a aquisição de insumos contida no § 5º do art. 55 da mesma lei. Frisa que a glosa de créditos se deu, não em relação aos grãos (milho, soja, sorgo, etc.) ou a farinhas, farelos e tortas de soja, ou seja, produtos que são vendidos com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins, mas em relação aos demais insumos utilizados na fabricação de ração, que são tributados, tais como, “aditivo antiaglutinante”, “adsorb aflu”, “Antioxidante Blend Etoxiquim”, “ap 920 plasma”, entre diversos outros bens.

Esclarece que, para obter a ração utilizada na alimentação dos suínos e aves criados no sistema de parceria, possui fábricas de ração, cujo objetivo não é vendê-la, mas suprir a demanda dos parceiros. Assevera que a ração produzida é remetida aos parceiros, mas permanece sendo de sua propriedade, se constituindo num dos itens mais relevantes do custo de produção dos suínos e aves.

Afirma que, não obstante isso, a autoridade fiscal glosou o crédito sobre todos os demais insumos utilizados na fabricação da ração, com arrimo no § 5º, inciso II do art. 55 da Lei n.º 12.350/2010. Argumenta que, segundo tal disposição, a vedação ao crédito é para quem auferiu as receitas decorrentes das vendas dos insumos textualmente mencionados nos incisos I, II e III do caput do art. 55. Entende que a exigência do estorno não é para quem auferiu a receita de venda das “mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM”, que é o seu caso.

Argumenta que o inc. II do § 5º do art. 55 da Lei n.º 12.350/2010 estabelece que é vedado o “crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão ÀS PESSOAS JURÍDICAS de que trata o caput deste artigo...”, quais sejam, as pessoas jurídicas, inclusive, cooperativas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas à exportação, de modo que não é possível lhe negar o crédito, uma vez que é destinatária das mercadorias que foram vendidas com suspensão.

Assinala que, mesmo em relação à ração vendida, não se aplica a vedação ao crédito, uma vez que a citada norma é clara ao vedar o crédito em relação às vendas suspensas das mercadorias mencionadas nos incisos I, II e III do art. 55, que tenham como destinatário as pessoas jurídicas de que trata o caput do artigo, quais sejam, as pessoas jurídicas, inclusive, cooperativas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas à exportação.

Informa que a relação de vendas de ração efetuadas no trimestre e a listagem das referidas pessoas jurídicas adquirentes, acostadas no **Anexo VIII**, demonstram que nenhum dos destinatários é pessoa jurídica que produz mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, além do que não exportam as carnes e derivados de suínos e aves, classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM.

Pois bem, por primeiro é importante consignar que, nos termos do relatório fiscal, tanto as vendas de rações a terceiros como o envio aos seus parceiros cooperados saem da Cooperativa Aurora com suspensão das contribuições. Ressalte-se, ainda, que a autoridade fiscal glosou todo o crédito apurado sobre as aquisições dos insumos de rações, com base no II do § 5º do art. 55 da Lei n.º 12.350/2010, in verbis:

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 na posição 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 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 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 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.

§ 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 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 É vedado às pessoas jurídicas de que trata o § 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, exceto em relação às receitas auferidas com vendas dos produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 da NCM.

O art. 55 da Lei n.º 12.350/2010, norma invocada pela fiscalização para vedar o crédito dos insumos utilizados na produção da ração, diz respeito à apuração do crédito presumido por empresas do ramo de suinocultura e avicultura e não de apuração do crédito básico.

Ademais, as pessoas jurídicas de que trata o §1º do art. 55 da Lei n.º 12.350/2010 são os fornecedores das vendas efetuadas com suspensão, pessoas jurídicas que não possuem o direito ao crédito estabelecido no caput do artigo.

Não bastasse isso, os produtos indicados no inciso II do §5º são a soja (23.04) e tortas de outros produtos vegetais (23.06), mercadorias que não se aplicam à contribuinte.

As pessoas jurídicas de que trata o caput do citado art. 55 são aquelas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa do 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, que é o caso da interessada.

Portanto, é vedado aos sujeitos passivos (fornecedores) o aproveitamento de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput (Cooperativa Aurora).

Em conclusão, concorda-se com a contribuinte, no sentido de que não é possível lhe aplicar a vedação ao direito do crédito, uma vez que é destinatária das mercadorias que foram vendidas com suspensão.

O “**Anexo VIII - Produtos vendidos com suspensão nas fábricas de ração**” relaciona as pessoas jurídicas adquirentes (unidades 02 e 43), ou seja, não demonstra as glosas dos insumos utilizados na produção da ração. Tal anexo demonstra, na linha do que afirmou a manifestante, que nenhum dos destinatários são pessoas jurídicas que produzem mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e

Fl. 8 da Resolução n.º 3302-002.021 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.900876/2017-36

0210.1 da NCM, além do que não exportam as carnes e derivados de suínos e aves, classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM.

Deve-se salientar, outrossim, que a maior parte da ração produzida é enviada aos parceiros para engorda de aves e suínos e apenas uma pequena parte é vendida.

A parcela remetida aos parceiros, como explicou a recorrente, integra seus custos de produção e, portanto, são insumos do processo produtivo de suas fábricas de ração. A parcela remanescente da ração é vendida a terceiros com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins. Todavia, os insumos tributados geram o direito ao crédito, consoante determina o art. 17 da Lei n.º 11.033/2005.

Nestes termos, a disposição invocada (§ 5º do art. 55 da Lei n.º 12.350/2010) para a glosa dos créditos não veda a apropriação do crédito básico pela Cooperativa Aurora.

Entende-se que, deste modo, a Manifestante possui o direito ao crédito básico de PIS/Pasep e de Cofins sobre as aquisições dos insumos tributados e utilizados na fabricação da ração que saíram com a suspensão das contribuições.

Neste sentido, os valores das glosas a serem revertidas foram assim calculados: no arquivo não paginável Anexo III - Insumos, selecionou-se o motivo de glosa “Fábrica de ração”, na coluna “Descrição do grupo” selecionou-se o item “materiais secundários”, que são aqueles que são tributados pelo PIS/Cofins, e na coluna “Atividade” selecionou-se o campo “Fábrica de ração”. Ressalte-se que os demais produtos glosados sob esta justificativa não geram o crédito pretendido, pois sobre eles não há a tributação das contribuições e/ou geram apenas o direito ao crédito presumido, tema que será analisado mais adiante neste voto. Chega-se, assim, aos seguintes valores:

Aquisição de insumos tributados - fábrica de ração			
	Base de Cálculo	PIS/Pasep	Cofins
abr/13	2.899.094,43	47.835,06	220.331,18
mai/13	2.012.610,52	33.208,07	152.958,40
jun/13	2.418.827,14	39.910,65	183.830,86
Total	7.330.532,09	120.953,78	557.120,44

Em suas razões recursais, a Recorrente se insurge contra a decisão recorrida, em síntese, por entender que houve mudança do critério jurídico para manutenção da glosa, posto que segundo a ela, a DRJ manteve a glosa por entender que o direito ao crédito apurado não seria pela via ordinária, mas sim pela via do crédito presumido.

Alega, ainda, que os produtos em relação aos quais não foi revertida a glosa do crédito, são integralmente tributados, conforme se comprova pela amostragem das notas fiscais de aquisição acostadas no Anexo I, do presente recurso e, que as pessoas jurídicas aos quais realizou a operação não se enquadram nos requisitos legais para fruírem da suspensão do pagamento das contribuintes. Assim, concluiu que a DRJ deixou de reconhecer o crédito sobre uma base de cálculo de R\$ 1.720.850,70, resultado do seguinte cálculo: R\$ 8.704. – R\$ 7.330.532,09 [neutralizado o efeito das glosas de período diverso R\$ 347.018,28]).

De início, afasto as alegações de mudança de critério jurídico suscitada pela Recorrente. Isto porque, a decisão recorrida, manteve o fundamento da fiscalização de que os produtos glosados não geram o crédito pretendido, pois sobre eles não há a tributação das contribuições. Adicionalmente, a DRJ incluiu a terminologia “e/ou geram apenas o direito ao crédito presumido” apenas como argumento complementar, no sentido de que “não bastasse que o crédito não pode ser apurado em relação as operação que não sofreram tributação –

fundamento principal -, ainda que se admitisse a tomada de crédito, ela deveria ter sido calculado através do crédito presumido e não através da alíquota básica.

Em relação ao segundo argumento, no sentido de que os produtos em relação aos quais não foi revertida a glosa do crédito, são integralmente tributados, conforme se comprova pela amostragem das notas fiscais de aquisição acostadas no **Anexo I**, constasse que há destaque das contribuições sob análise, corroborando, assim, o argumento suscitado pela Recorrente.

Nestes termos, voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem, dentro do contexto alegado pela Recorrente, verifique se as operações atinentes as aquisições dos produtos do montante de R\$ 1.720.850,70 foram integralmente tributados e, se os vendedores/fornecedores preenchem os requisitos para fruírem da suspensão do pagamento das contribuições. Adicionalmente, analisar se houve tributação nas operações de aquisição de insumos utilizados na produção de ração que em tese é vendida com suspensão das contribuições em tela, posto que a Recorrente alegou haver tributação na entrada e na saída dos produtos.

4. Fretes Entre Estabelecimentos da Empresa, Relativos à Transferência de Produto Acabado, sobre Transferência de Insumos, sobre Transferência de Peças, sobre Parcerias Aves, sobre Sistema de Integração; Fretes sobre Aquisições de Bens não Sujeitos ao Pagamento das Contribuições, como Alíquota Zero, Isenção, Suspensão, Aquisição de Cooperados e Sobre Bens que não se Enquadram como Insumo; Fretes sobre Aquisição de Embalagens, bens não enquadrados como insumo e bens de uso e consumo; Fretes na aquisição de lei in natura;

Nos termos do despacho decisório, verifica-se que a fiscalização glosou os créditos apurados pela Recorrente, por falta de previsão legal, como: frete s/transferência produto acabado, frete s/transferência de insumos, frete s/transferência de peças, frete s/parcerias aves, frete de sistema de integração (aquisições de pessoa física), entre outros; Fretes nas aquisições de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição, como alíquota zero, isenção, suspensão, aquisições de cooperados, assim como frete de embalagens, bens não enquadrados como insumos e bens de uso e consumo não geram apropriação de crédito; Fretes nas vendas com suspensão; Fretes na aquisição do leite/leite "in natura".

A Recorrente pleiteia a reversão da glosa, sob a justificativa de que os fretes glosados integram o custo de aquisição dos bens e, nesta condição, compõe a base de cálculo dos créditos do PIS/COFINS, bem como há divergência de valores entre aquilo que foi glosado e o que foi revertido pela DRJ. Para tanto, discorre sobre a finalidade de cada frete para sua operação e apresenta argumentos a respeito da divergência de valores revertidos pela DRJ.

Frete sobre Sistema de Parceria – Aves/Rações (Insumos)

Explica que o "**Frete sobre Sistema de Parceria (Insumos)**" é relativo a transporte de suínos, aves e rações em operações vinculados ao sistema de parceria. Informa que os respectivos conhecimentos de fretes estão relacionados no Anexo X. Explica o sistema de parceria e que a criação de suínos e aves nesse sistema demanda grande volume de serviços de transporte nas suas diversas etapas.

Esclarece que os "**frete sobre parcerias aves**" são transporte de pintinhos que se dá entre seus incubatórios e as propriedades rurais dos produtores cooperados, para criação em sistema de parceria. Explica como contabiliza tais gastos e conclui que tais fretes são custos do frigorífico, caracterizando insumo de produção.

Fl. 10 da Resolução n.º 3302-002.021 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.900876/2017-36

Discorre sobre os "**fretes s/ parcerias suínos**", que se referem a transporte de "leitões creche", "leitões para terminação" e "suínos para abate". Informa que concluído o processo de engorda dos suínos, estes são enviados às unidades industriais para o abate. Entende que tal frete é parte integrante do custo de produção dos suínos e que, assim, são insumos de seu processo produtivo.

Fretes sobre Transferência de Insumos de Produção

No que toca aos "**Fretes sobre Transferência de Insumos de Produção**", explica que se referem a serviços de transporte de suínos vivos, lenha, ração, condimentos, embalagens, produtos semi-elaborados, como por exemplo, peito, coxa e sobre-coxa desossados de frango, pele de frango, pernil, paleta, sobre-paleta, retalhos e toucinho de suínos, carne mecanicamente separada de frango, barriga suína, entre outros, que são transferidos entre unidades produtoras com o de compor um novo produto acabado. Aduz que tais gastos compõem o custo de produção dos bens da unidade de destino. Apresenta no Anexo XIV a relação dos conhecimentos de fretes, cópia da nota fiscal relativa à mercadoria transportada e o razão contábil que consigna o registro desses documentos.

Neste ponto, a Recorrente se insurge quanto ao montante admitido pela DRJ passível de reversão, posto que do valor total glosado de R\$ 2.284.202,05 a título de **Fretes sobre Transferência de Insumos de Produção, a DRJ, mesmo admitindo o direito ao crédito, reverteu a glosa apenas de R\$ 2.168.539,11.**

Fretes sobre Transferência de Produtos Acabados:

No que toca aos "**Fretes sobre Transferência de Produtos Acabados**", repete as mesmas argumentações já aduzidas acima. Diz se tratar de operações que são imprescindíveis para a efetivação da venda dos produtos fabricados. Acosta aos autos o Anexo XII que possui a relação dos conhecimentos de frete em relação aos quais o crédito foi glosado.

Fretes sobre Bens Sujeitos à Alíquota Zero, Isenção e Suspensão

A Recorrente argumenta que ao contrário do que sustentam tanto a autoridade fiscal quanto a julgadora, a apuração de crédito sobre o frete não possui relação de subsidiariedade com a tributação do produto transportado, conforme vem sendo decidido, reiteradamente, pelo CARF. Assim, as despesas com frete na aquisição de insumos que não sofreram tributação devem gerar crédito.

Neste tópico a Recorrente, se insurge contra parte da decisão que reverteu a glosa de frete na aquisição de "lanche faroeste", "steak" e "proteína de soja" e manteve sobre o produto pizza que, como os demais sofre tributação.

Fretes sobre Aquisições de Cooperados

A Recorrente traz dois pontos para reverter : O primeiro é que a operação entre ela é o cooperado, gera direito ao crédito nas aquisições de insumos, logo as despesas com frete geram direito ao crédito. O segundo é que, ainda que a aquisição de insumos de cooperado não dê direito ao crédito, a apuração de crédito sobre o frete não possui relação de subsidiariedade com a tributação do produto transportado, logo deve ser concedido o direito ao crédito sobre o frete.

Fretes sobre Aquisição de Embalagens, Bens não Enquadrados Como Insumo e Bens de Uso e Consumo

Fl. 11 da Resolução n.º 3302-002.021 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.900876/2017-36

A Recorrente se insurge contra a decisão da DRJ que ventilou existir o direito ao crédito sobre os Fretes na Aquisição de Embalagens, mas manteve a glosa por entender que não havia como identificar quais seriam os respectivos fretes. Diz que os documentos foram juntados aos autos na Manifestação de Inconformidade, Anexo XV, fls. 6.992 a 7.010 e 7.316 a 7.346 e, demonstram que a base de cálculo é de R\$ 303.616,72.

Fretes Relativos a Aquisições de Leite in Natura

A Recorrente se insurge contra a glosa realizada pela fiscalização que, admitiu a tomada de crédito presumido, quando o correto seria a apuração de crédito básico, a apuração de crédito sobre o frete não possui relação de subsidiariedade com a tributação do produto transportado.

Como já explicitado anteriormente, Pois bem. Em relação ao frete de produto acabado entre estabelecimentos da Recorrente, insta tecer que as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Há também direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Ou seja, a sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência -Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003-, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Esse raciocínio já foi devidamente manifestado no acórdão 3302.006.350 (PA 13811.002248/2005-25), de minha relatoria, a saber:

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO. A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência -Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003-, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Especificamente em relação ao “Fretes sobre Aquisições de Produtos não Sujeitos aos Pagamentos das Contribuições, este relator entende que os custos com aquisição de frete e armazenagem por estar dissociado do principal, ou seja, não possui a mesma natureza do produto transportado, deve ser passível de creditamento.

Fl. 12 da Resolução n.º 3302-002.021 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.900876/2017-36

Com efeito, a apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado e, tratando de custo de aquisição da Recorrente, ele deve ser tratado com tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. Soma-se à isso, que não há qualquer previsão legal neste diapasão, até que porque não haveria qualquer sentido nisso, já que o frete sofreu a incidência integral da contribuição e, por isso, não pode ser comparado ao procedimento aplicável ao bem transportado.

Feitos estes esclarecimentos passa-se a análise de cada item.

De início mantenho a glosa, pelas razões já expostos dos **“Fretes sobre Transferência de Produtos Acabados”**.

Já em relação aos **“Fretes sobre Sistema de Parceria (Insumos)”**, relativa a remessa de Animal ou de insumo para o estabelecimento produtor, como, por exemplo, ração e matrizes de aves para manejo e a engorda, os fretes relacionados não compõem o custo de aquisição dos parceiros, não dando direito ao creditamento para a Recorrente. Veja, nesta hipótese não há compra, venda ou transferências de insumos entre filiais da empresa, mas a prestação de um serviço de engorda - prestado pelos parceiros - em etapa anterior e totalmente desvinculada do processo produtivo. Assim, mantém-se a glosa em relação aos Fretes sobre Sistema de Parceria (Insumos).

Mantém-se também a glosa em relação ao **Frete na aquisição de lei in natura**, posto que, não obstante o entendimento deste relator seja de que os custos com aquisição de frete e armazenagem estejam dissociado do principal, o crédito em si, não pode se desvincular da natureza da operação. Assim, operações oriundas de aquisição de pessoa física ou cooperativa, somente geram créditos presumidos.

A manutenção da glosa também se faz necessária em relação a despesas com **Fretes sobre Aquisição de Embalagens, Bens não Enquadrados Como Insumo e Bens de Uso e Consumo**. Embora a decisão tenha ventilado - não admitido o direito da recorrente - existir o direito ao crédito, o afastando por falta de prova da origem do crédito; e, embora a Recorrente tenha em sede recursal comprovado algum indicio de prova para comprovar o quanto alegado pela DRJ, entendo correto os motivos que levaram a fiscalização, falta de previsão legal, glosar os créditos referente aos Fretes na Aquisição de Embalagens. Isto porque, o material de embalagem não é insumo utilizado no processo produtivo, ou seja, não é insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda; e o frete passível de creditamento deve estar vinculado ao insumo utilizado para tais fins.

Especificamente em relação aos fretes adquirido com Alíquota Zero (exceção ao *lei in natura*, tratado anteriormente), Isenção e Suspensão, Aquisições de Cooperados, este relator entende que os custos com aquisição de frete por estar dissociado do principal, ou seja, não possui a mesma natureza do produto transportado, deve ser passível de creditamento.

Em relação aos **“Fretes sobre Transferência de Insumos de Produção”**, a divergência apontada pela Recorrente é quanto aos valores admitidos pela DRJ e aqueles efetivamente glosados. Do que se extrai dos argumentos explicitados pela Recorrente, do valor total glosado de R\$ 2.284.202,05 a título de **Fretes sobre Transferência de Insumos de Produção, a DRJ, mesmo admitindo o direito ao crédito, reverteu a glosa apenas de R\$ 2.168.539,11, a saber:**

Em consequência, relativamente aos fretes sobre transferência de insumos, deve-se analisar as provas acostadas aos autos, ou seja, o relatório de glosas da fiscalização e o **Anexo XI** produzido pela manifestante.

Fl. 13 da Resolução n.º 3302-002.021 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.900876/2017-36

O **Anexo XI**, de fato, demonstra que diversos produtos transportados são insumos do processo produtivo da Cooperativa Aurora. No entanto, além de insumos, há na relação do citado anexo o cálculo de créditos sobre o transporte de produtos que estão relacionados aos fretes sobre parcerias, tema que será a seguir analisado e transporte de produtos acabados.

Por tais razões, as glosas devem ser revertidas com base nas planilhas da fiscalização. As glosas de fretes estão indicadas em quatro sub-planilhas: “Revenda-Transporte”, “Insumos-Transp”, “Serviços-Transportes” e “Linha 07 – Frete”. A primeira planilha diz respeito à aquisição de créditos sobre fretes na aquisição de bens para revenda, os quais que já foram analisados em tópico anterior. A última será analisada em tópico específico mais adiante neste voto.

Sendo assim, nas duas sub-planilhas (“Insumos-Transp” e “Serviços-Transportes”), selecionou-se o fundamento de glosa “filiais Aurora” (coluna Glosa), combinando-o com a operação “transferência de insumo entre unidades para produção” da coluna “Descrição Origem da Operação”. Chegou-se aos seguintes valores a serem concedidos:

Fretes sobre transferência de insumos - Pl. Insumos/Transp.			
	Base de Cálculo	PIS/Pasep	Cofins
abr/13	209.473,78	11.839,43	54.533,13
mai/13	181.598,74	10.860,61	50.024,64
jun/13	178.421,23	4.008,97	18.465,56
Total	569.493,75	26.709,01	123.023,33

Fretes sobre transferência de insumos - Pl. Serviços-Transp			
	Base de Cálculo	PIS/Pasep	Cofins
abr/13	628.825,11	10.375,61	47.790,71
mai/13	593.054,51	9.785,40	45.072,14
jun/13	377.165,74	6.223,23	28.664,60
Total	1.599.045,36	26.384,25	121.527,45

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem analise os documentos indicados pela Recorrente neste tópico e, informe se os valores das glosas revertidos a título de **Fretes sobre Transferência de Insumos de Produção** pela DRJ estão corretos ou equivalem de fato aos valores indicados pela Recorrente.

5. Serviços na Fábrica de Ração

Peço vênha para transcrever as alegações da Recorrente que, de forma simples e efetiva elucidam o cerne da questão:

Nesse item, a fiscalização glosou o crédito de PIS/Pasep e Cofins sobre diversos serviços utilizados na fábrica de rações.

A primeira glosa diz respeito aos serviços de industrialização por encomenda de *“farinha de aves utilizado na fabricação de ração animal, farinha de pena de aves hidrolisado e ou emprego na fabricação de ração, farinha de penas utilizadas na fabricação de ração animal, farinha de vísceras de frango empregado na fabricação de ração, óleo de aves utilizado na fabricação de ração e óleo de resíduos de vísceras de frango empregado na fabricação de ração, utilizados como insumo na fabricação de ração animal”*.

Fl. 14 da Resolução n.º 3302-002.021 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.900876/2017-36

Nesse ponto, a autoridade fiscal argumenta que a ração é vendida com suspensão e que há “vedação expressa para o aproveitamento de crédito em relação as receitas com suspensão”.

Pelo mesmo motivo foram glosados os créditos sobre serviços gerais alocados na fábrica de rações, assim descritos pela autoridade fiscal:

“licenciamento ou cessão de direito de uso de software (contrato de upgrade), serviços de conserto em máquinas e equipamentos, serviço de movimentação de insumos no processo produtivo, serviço de assistência técnica realizada nas máquinas e equipamentos do processo produtivo, serviços de chaveiro, confecção de carimbos e adesivos, serviços de saúde – exames e consultas médicas dos colaboradores que atuam nos processos produtivos, serviços relativos a coleta de resíduos industriais com container e/ou caçambas estacionárias, serviços relativos a construção civil realizados no estabelecimento fabril, serviços relativos a dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização e desratização, serviços relativos a lavanderia e uniformes, e serviços relativos a limpeza e conservação do estabelecimento”.

Por fim, a fiscalização glosou o crédito sobre aquisições de serviços com suspensão das contribuições, relativas às seguintes notas fiscais:

10. Aquisições de Serviços com a Suspensão da Contribuição				
Nº da NFE	Chave NFE	Data de Entrada	Data de Emissão	Origem Correta das Informações
6150	42130303498116000271550010000061501005685360	26/03/2013	26/03/2013	Base de Atend. Intim. 2013
6655	42130403498116000271550010000066551005783181	29/04/2013	29/04/2013	Base de Atend. Intim. 2013
3478	42131105256460000360550010000034781570565515	12/11/2013	12/11/2013	Base de Atend. Intim. 2013
10125	42131203498116000271550010000101251006539182	13/12/2013	13/12/2013	Base de Atend. Intim. 2013

O quadro a seguir, demonstra as glosas efetuadas nesse item:

Motivo da Glosa	Abril	Maio	Junho	Total Geral
10.1) Aquisição de Serviço de Industrialização por Encomenda	1.231.775,72	1.210.319,14	1.057.469,17	3.499.564,03
10.2) Aquisição de Serviços Gerais - Fábricas de Ração	61.235,56	64.046,29	57.414,14	182.695,99
10.3) Aquisição de Serviços de Transporte - Fábrica de Rações	668.992,85	507.859,92	869.301,22	2.046.153,99
Total Geral	1.962.004,13	1.782.225,35	1.984.184,53	5.728.414,01

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, mais uma vez incorreu em grave equívoco. A turma julgadora explicou o cálculo por ela desenvolvido da seguinte forma (fls. 42 e 43 do Acórdão):

[...] os créditos a serem revertidos foram calculados com base na Planilha "Serviços" aplicando os filtros "Ração" na coluna GLOSA e "**Industrialização por encomenda**" na coluna DESCRIÇÃO DO ITEM, chegando-se aos seguintes valores:

Serviços - fábrica de rações - Ind. encomenda			
	Base de Cálculo	PIS/Pasep	Cofins
abr/13	1.231.775,72	20.324,30	93.614,95
mai/13	1.240.492,30	20.468,12	94.277,41
jun/13	1.040.685,05	17.171,30	79.092,06
Total	3.512.953,07	57.963,73	266.984,43

Ocorre que, com tal critério a turma julgadora reverteu apenas parte do crédito glosado no Item 10 do relatório da Auditoria Fiscal. Na realidade, pelo critério de cálculo evidenciou-se apenas o crédito relativo as “aquisições de serviços por encomenda”.

Então, para a correta determinação do valor do crédito a ser reconhecido, os filtros a serem aplicados nos arquivos de glosas da autoridade fiscal, devem se limitar a informação "Ração" na coluna "GLOSA".

Portanto, para evidenciar o valor correto da glosa a ser revertida, o cálculo da DRJ deve ser complementado, para abranger também os demais valores glosados no Item 10 do relatório da auditoria fiscal, da seguinte forma:

Tendo como base o arquivo não paginável da fiscalização, denominado "Glosas_Coop Central Aurora_2º trim 2013", que consta às fls. 8.813 dos autos.

a) Na pasta (aba): ANEXO V "SERVIÇOS", aplicar-se filtros, exclusivamente, na coluna "Glosa" selecionando a informação "Ração", a partir disso, obtêm-se o valor de R\$ 182.695,99;

b) Nas pastas (abas): ANEXO IV "INSUMOS-TRANSP" e ANEXO VI "SERVIÇOS-TRANSP", aplicar-se filtros, exclusivamente, na coluna "Glosa" selecionando a informação "Ração", a partir disso, obtêm-se o valor de R\$ 2.046.153,99.

Assim sendo, o Acórdão deve ser reformado quanto ao valor do crédito a ser revertido, para reconhecer também o crédito glosado sobre a "Aquisição de Serviços Gerais – Fábrica de Ração", no valor de R\$ 182.695,99 e sobre a "Aquisição de Serviços de Transporte – Fábrica de Ração", no valor de R\$ 2.046.153,99, conforme demonstrado acima.

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem analise os documentos indicados pela Recorrente neste tópico e, informe se os valores das glosas revertidos a título de **Serviços na Fábrica de Ração** pela DRJ estão corretos ou equivalem de fato aos valores indicados pela Recorrente.

6. Créditos obre bens e serviços utilizados com Insumo, não compreendido no período de apuração do pedido de ressarcimento

Segundo a Recorrente, a fiscalização glosou da base de créditos a importância de R\$ 3.428.806,45, relativa a bens e serviços utilizados como insumo, não compreendidos no período de apuração do 2º Trimestre de 2013, em resumo, a fiscalização glosou nesse período de apuração, créditos sobre bens que não foram incluídos no presente pedido de ressarcimento, o que não é permitido em nosso ordenamento jurídico pátrio.

A Recorrente explica que adotou na sua contabilidade o critério de registro e apuração do crédito quando da entrada da mercadoria no estabelecimento e não a data de emissão da nota fiscal, motivo pelo qual incluiu o crédito glosado na apuração de outro trimestre de 2013, sendo realocado de ofício pela fiscalização para o trimestre sob análise, por supostamente considerar para efeitos de cálculo dos créditos a data da aquisição e não a data de entrada no estabelecimento. Não há essa motivação no despacho decisório, sendo que explicitada quando do julgamento da DRJ, a saber:

No tópico "Glosa de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumo, não compreendidos no período de apuração do pedido de ressarcimento", aduz que, compulsando os relatórios das glosas constantes nos Anexos IV e VI, relativos aos serviços de transporte e Anexos III e V, relativo aos demais serviços e bens, constatou-se que a fiscalização glosou da base de créditos do período, a importância de R\$ 3.428.806,45, relativo a bens e serviços utilizados como insumo na produção de bens destinados à venda, não compreendidos no período de apuração em análise. Informa que as mercadorias e serviços em questão são as arroladas no Anexo XXVI. Diz se tratar de documentos emitidos pelos fornecedores no trimestre ora em estudo, mas que o recebimento das referidas mercadorias em suas unidades ocorreu em momento posterior, conforme registro fiscal efetuado. Argumenta que, em consequência, tais

Fl. 16 da Resolução n.º 3302-002.021 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.900876/2017-36

operações foram computadas na apuração do PIS/Pasep e da Cofins nos respectivos meses de entrada, mas que a fiscalização glosou o crédito, como se tais documentos tivessem sido escriturados no 2º trimestre de 2013.

Registre-se, quanto à questão, que a data correta a ser considerada para efeitos de cálculo dos créditos é a data de aquisição e não a data de entrada no estabelecimento da empresa. Neste sentido, a Instrução Normativa n.º 1.911/2009 dispõe que:

Art. 169. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições, efetuadas no mês, de bens para revenda (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso I, “a” e “b”, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso I, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 5º) (G.N.)

Aliás, as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, no mesmo sentido, determinam nos seus parágrafos do art. 3º:

§ 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, VII e XI do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

Como se constata, a data do fato gerador do crédito é o momento de aquisição dos insumos e bens para revenda e não sua entrada no estabelecimento da empresa. Correta, portanto, a glosa realizada.

Ademais, ainda que a contribuinte pudesse ter razão quanto ao momento de cálculo do crédito, deve-se observar que não lhe foi imputado prejuízo algum, pois neste caso teria ocorrido um deslocamento de trimestre dos créditos a serem glosados.

Não vejo, caso seja confirmado, como subsistir os fundamentos da decisão recorrida para manutenção da glosa. Isto porque, o direito ao crédito pleiteado pelo contribuinte se limite ao pedido realizado, não podendo incluir outros créditos que não foram objeto do pedido inicial. Da mesma forma, a glosa deve limitar-se ao que foi pedido pelo contribuinte, dentro do período indicado para o cálculo do crédito.

No presente caso, o crédito incluído em outro pedido de ressarcimento deve ser discutido em outro processo. Entretanto, ainda que razão assista à Recorrente, há necessidade de confirmar as informações trazidas aos autos, posto que a fiscalização não se pronunciou a respeito dos argumentos explicitados pelo contribuinte, qual seja, glosa de créditos que não fazem parte do pedido de ressarcimento realizado para o 2º trimestre de 2013.

Desta feita, voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem confirme se houve glosa da base de créditos na importância de R\$ 3.428.806,45, relativa a bens adquiridos para revenda, não compreendidos no período de apuração do 2º Trimestre de 2013, cujas mercadorias estão arroladas no Anexo XXVI, da manifestação de Inconformidade, fls. 8.271 a 8329.

7. DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA

Neste tópico, a Recorrente pretende a reversão da glosa em relação: (i) Frete sobre transferência entre unidades, da indústria para centro comercial; (ii) Frete sobre sistema de parceria; (iii) Frete sobre operações com Cooperados; (iv) Frete sobre remessa de mercadorias

Fl. 17 da Resolução n.º 3302-002.021 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.900876/2017-36

para Armazenagem; e (v) Fretes não compreendido no período de apuração do pedido de ressarcimento.

Em relação ao Frete sobre transferência entre unidades, da indústria para centro comercial e Frete sobre sistema de parceria, este relator, linhas atrás já justificou sua posição quanto a manutenção da glosa, cujas razões devem ser aplicadas neste tópico. O mesmo se diga em relação ao Frete sobre operações com Cooperados que, em linhas anteriores houve a reversão da glosa, pelo fato do frete estar dissociado do produto.

No que tange ao Frete sobre remessa de mercadorias para Armazenagem, aquele compreendido como remessa de mercadorias para estoque em depósito de terceiros e o seu posterior retorno, entendo que referido dispêndio integra o custo de armazenagem, já ligado à logística interna da Recorrente.

Neste sentido, cito o acórdão 3302-007.723, de relatoria do i. Conselheiro José Renato de Deus que, com a clarividência que lhe é peculiar, nos ensina:

A remessa e retorno de produtos acabados enviados para armazenagem, é inteiramente ligada à logística interna da empresa embargante, e indissociáveis das operações de vendas. Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 também aplicável à Contribuição para o PIS, conforme art. 15, II, da mesma lei, é permitido o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, estando aí contempladas todas as operações com produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, ou até de terceiros, e não somente a última etapa, da entrega ao consumidor final.

Assim, reverte-se a glosa em relação aos Fretes e sobre operações com Cooperados e sobre remessa de mercadorias para Armazenagem.

Por fim, em relação ao Frete não compreendido no período de apuração do pedido de ressarcimento, proponho a conversão do julgamento em diligência para que a unidade de origem confirme se houve glosa da base de créditos na importância de R\$ 9.841,78, relativa a fretes, não compreendidos no período de apuração do 2º Trimestre de 2013, cujas despesas estão arroladas no ANEXO XXVI, da manifestação de Inconformidade, fls. 8.271.8.329.

8. Glosa de crédito presumido – atividades agroindustriais

O “Anexo XXX - Bens utilizados como insumos, oriundos de importações” indica que todo o crédito pleiteado diz respeito à aquisição de peças importadas, consideradas insumos pela interessada.

Na esteira do entendimento já acima preconizado, nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, entende-se que os bens listados no citado anexo podem gerar o crédito pretendido na forma de insumos ou na forma de depreciação.

Porém, como os bens são importados, a forma de apuração e cálculo do crédito do PIS/Pasep e da Cofins é diferente. Nos termos da legislação citada pela fiscalização, o crédito deve ser feito a partir da Cofins e do PIS/Pasep efetivamente recolhidas aos cofres públicos (artigo 15 da Lei n.º 10.865/2004), o que não foi feito pela interessada. Por conseguinte, por falta de demonstração do que foi recolhido de PIS/Pasep-importação e de Cofins-importação, mantém-se o indeferimento do crédito.

A Recorrente, por sua vez, alega que houve pagamento e apresentou os comprovantes – ANEXO VIII DO PRESENTE RECURSO –, necessitando, assim, converter o julgamento em diligência para que a fiscalização confirme tais alegações.

Fl. 18 da Resolução n.º 3302-002.021 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.900876/2017-36

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem, a teor dos fatos narrados acima, preste as informações suscitadas em cada tópico, a saber:

1. Para que a unidade de origem confirme se houve glosa de créditos na importância de R\$ 5.135,38, relativa a bens adquiridos para revenda, não compreendidos no período de apuração do 2º Trimestre de 2013, cujas mercadorias estão arroladas no Anexo A, da manifestação de Inconformidade, fls. 7.312-7.313.
2. Para que a unidade de origem confirme as seguintes informações:
 - no mês de abr/2013, a glosa atinente as aquisições de insumos constante no ANEXO VII foi de R\$ 646.122,00?; e
 - no mês de abr/2013 qual o valor total das aquisições do *produto milho extrusado*?
3. Para que a unidade de origem, dentro do contexto alegado pela Recorrente, verifique se as operações atinentes as aquisições dos produtos do montante de R\$ 1.720.850,70 foram integralmente tributados e, se os vendedores/fornecedores preenchem os requisitos para fruírem da suspensão do pagamento das contribuições. Adicionalmente, analisar se houve tributação nas operações de aquisição de insumos utilizados na produção de ração que em tese é vendida com suspensão das contribuições em tela, posto que a Recorrente alegou haver tributação na entrada e na saída dos produtos.
4. Para que a unidade de origem analise os documentos indicados pela Recorrente neste tópico e, informe se os valores das glosas revertidos a título de **Fretes sobre Transferência de Insumos de Produção** pela DRJ estão corretos ou equivalem de fato aos valores indicados pela Recorrente.
5. Para que a unidade de origem analise os documentos indicados pela Recorrente neste tópico e, informe se os valores das glosas revertidos a título de **Serviços na Fábrica de Ração** pela DRJ estão corretos ou equivalem de fato aos valores indicados pela Recorrente.
6. Para que a unidade de origem confirme se houve glosa da base de créditos na importância de R\$ 3.428.806,45, relativa a bens adquiridos para revenda, não compreendidos no período de apuração do 2º Trimestre de 2013, cujas mercadorias estão arroladas no Anexo XXVI, da manifestação de Inconformidade, fls. 8.271 a 8.329.
7. Para que a unidade de origem confirme se houve glosa da base de créditos na importância de R\$ 9.841,78, relativa a fretes, não compreendidos no período de apuração do 2º Trimestre de 2013, cujas despesas estão arroladas no ANEXO XXVI, da manifestação de Inconformidade, fls. 8.271.8.329.
8. Para que a fiscalização confirme as alegações da Recorrente acerca da ocorrência de pagamento das contribuições, incidentes nas aquisições de peças importadas.

Após, deve a unidade de origem emitir parecer conclusivo e intimar a Recorrente, para que no prazo de 30 (trinta) dias, apresente sua manifestação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo