



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10925.901480/2018-97
ACÓRDÃO	3301-014.495 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. COOPERATIVA E ASSOCIADOS. ART. 79 LEI 5.764/71. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS.

Nos termos do artigo 62, §1º, II, 'b', do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento realizado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, entendeu que não são tributados pelo PIS e pela Cofins os chamados atos cooperativos típicos. Recurso Especial nº 1.164.716 (trânsito em julgado em 22/06/2016).

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Na aferição do direito creditório, o ônus da prova quanto à existência de crédito cabe à contribuinte nos termos do artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil.

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. STJ, RESP 1.221.170/PR.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

DEPRECIAÇÃO. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. NECESSIDADE PARA A ATIVIDADE PRODUTIVA. POSSIBILIDADE.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. No caso de ativação desses valores, o crédito será calculado sobre o correspondente encargo de depreciação.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE

Os produtos que estão submetidos ao regime monofásico, mas adquiridos para serem reintroduzidos no processo produtivo, utilizados como insumos na fabricação de produtos a serem colocados à venda ou na prestação de serviços, são passíveis de apuração de créditos na sistemática não cumulativa das contribuições.

FRETES. FORMAÇÃO DE LOTE. EXPORTAÇÃO. DEPÓSITO FECHADO OU ARMAZÉM GERAL. CRÉDITOS.

É permitido o desconto de crédito da contribuição em valores pagos a título de fretes para formação de lotes de exportação e fretes pagos a título de transporte de produtos para depósitos fechados ou armazéns gerais, em função de os mesmos se enquadrarem no conceito de insumos, por comporem o custo da operação de venda, previsto no artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

SÚMULA CARF Nº 188

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

SÚMULA CARF Nº 217

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

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO. TAXA SELIC. TERMO INICIAL. TEMA 1003. STJ.

No ressarcimento do PIS e da Cofins não cumulativos aplica-se a taxa Selic, a partir do 361º dia, a contar da data do protocolo do pedido.

SÚMULA CARF Nº 154

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre fretes de aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento de contribuições, aquisições de material de embalagem e etiquetas, diluente dose de sêmen, embalagens contabilizadas como uso e consumo não vinculadas aos centros de custo “centro de distribuição” e “unidade comercial”, “materiais para reposição geral” contidos no subgrupo de “Peças de manutenção de máquinas e equipamentos”, material de proteção e segurança do trabalhador e uniformes, material de manutenção predial, Vasilhames/Lacres/Brincos e Materiais para Aviários e Granjas, produtos intermediários utilizados no processo produtivo (Anexo VII.j, fls. 13096 a 13108), fretes sobre a transferência de insumos, fretes do sistema de integração e frete com cooperados, reversão sobre as contas “11681-Edificações”, “11797 – Benfeitorias Imóveis Próprios”, “11827 – Benfeitorias em imóveis de terceiros”, setor de “lavanderia/vestiário” e atualização por Selic a partir do 1º dia após escoado o prazo de 360 dias. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre fretes relativos à remessa de bens para formação de lotes de exportação, vencido o Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede que lhe negava provimento, sobre a conta “11771 – Instalações” (vencidos os Conselheiros Paulo Guilherme Deroulede e Márcio José Pinto Ribeiro), reverter a realocação dos Valores dos Créditos Presumidos Integralmente para o Mercado Interno Tributado, sem, contudo, inclui-la no pedido de ressarcimento (vencido o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro).

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Aniello Miranda Aufiero Junior, Bruno Minoru Takii, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever as etapas do presente processo administrativo, transcrevo parcialmente o relatório do acórdão da DRJ:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do deferimento parcial do Pedido de Ressarcimento (PER) de n.º 30943.84059.111117.1.5.19-6005), no valor de R\$ 25.503.045,60, de créditos de Cofins não cumulativa do 1.º trimestre de 2014 decorrentes das operações da interessada no mercado externo, no mercado interno não tributado e créditos presumidos agroindustriais, que remanesceram ao final do trimestre após a dedução da contribuição devida. Foi deferido à interessada o montante de R\$ 8.786.795,34, que foi utilizado para homologar as compensações vinculadas até o limite do crédito reconhecido.

Na Informação Fiscal, o Auditor Fiscal disserta sobre a legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativa, discorre sobre o ônus da prova em pedidos de ressarcimento e do procedimento de auditoria.

Explica que Cooperativa Central Aurora Alimentos desenvolve as atividades como a fabricação de produtos de carne, abate de suínos, comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados, comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados, criação de suínos, fabricação de alimentos para animais, abate de aves, produção de pintos de um dia, produção de ovos, preparação de leite, entre outros.

Relata que detectou diversas inconsistências na apuração do crédito pleiteado, realizando as glosas de créditos abaixo sintetizadas:

1. bens para revenda (listados nos Anexos I e II):

- aquisições de mercadorias de empresas cooperadas;
- aquisições não sujeitas à tributação, conforme relação de notas fiscais eletrônicas indicadas;
- aquisições de fretes sobre transferências de produtos em elaboração e insumos entre estabelecimentos da mesma empresa;
- aquisições de fretes na aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições, uma vez a apropriação do crédito em relação ao frete somente é possível se a aquisição do produto em si gerou o crédito pretendido.

2. bens e serviços utilizados como insumos (Anexos III, IV, V, VI, VII e VIII):

- Material de embalagens e etiquetas que se destinam ao transporte de produtos elaborados; ☐ Material de uso e consumo; ☐ Peças de reposição e serviços gerais; ☐ Aquisições de mercadorias de empresas cooperadas;
- Aquisições de insumos sujeitas à alíquota zero e/ou suspensão das contribuições;
- Aquisições de produtos classificados no código 2309.90 da NCM, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins, conforme inc. II do art. 54 da Lei n.º 12.350/2010 e inc. II do art. 2º e art. 16 da IN/RFB n.º 1.157/2011;
- Créditos relacionados às aquisições das fabricas de rações, nos termos do §5º do art. 55 da Lei n.º 12.350/2010 e arts. 54 a 57 da Instrução Normativa RFB n.º 1.157/2011;
- Aquisições de combustíveis, óleo combustível, lubrificantes, graxa, gás GLP a granel, em virtude de tais produtos serem monofásicos e de não se enquadrarem no conceito de insumo;
- Fretes entre estabelecimentos da empresa (de produtos acabados, insumos e para formação de lote de exportação, entre outros);
- Frete no envio de produtos para pessoas físicas e jurídicas com a finalidade de produção de ovos e pintos de um dia, fretes no sistema de integração; fretes de remessa/retorno de industrialização por encomenda; fretes nas aquisições de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição; frete para envio e recebimento de produtos de cooperados, frete de embalagens, de bens não enquadrados como insumos e bens de uso e consumo, remessas para armazenagem;
- Aquisição de serviços de industrialização de produto por encomenda (fabricação de ração animal), uma vez que a ração é vendida com suspensão, sendo vedado o creditamento em relação às receitas com suspensão;
- Aquisições de serviços gerais alocados nas unidades de fabricação de ração; ☐ Aquisição de serviços de industrialização de produtos por encomenda sem o pagamento da contribuição;
- Aquisições de serviços que não se agregam ao produto, na maioria serviços gerais com descrições genéricas e imprecisas; ☐ Glosa da diferença de créditos calculada entre o batimento dos valores declarados na EFD-Contribuições e os arquivos digitais apresentados.

3. armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (Anexo IX):

- glosa de créditos que foram calculados sobre transferências internas entre as unidades da Cooperativa (transferência de insumos, de produto acabado, frete de sistema de integração entre os cooperados, aquisição de insumos entre cooperados, transferência de ração para cooperados, fretes de remessa/retorno para conserto de máquinas e equipamentos, remessa/retorno de ovos incubáveis, remessa/retorno de máquinas e equipamentos), que não podem ser enquadrados como frete de vendas;

- glosa da diferença de créditos calculada entre o batimento dos valores declarados na EFD-Contribuições e os arquivos digitais apresentados.

4. encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado (Anexo X):

- encargos de depreciação sobre importações de bens;

- encargos de depreciação sobre bens não ligados diretamente à produção; ☐ encargos de depreciação sobre edificações com informações genéricas e sem a descrição do bem adquirido e sua utilidade.

5. crédito presumido – atividades agroindustriais:

- créditos alocados indevidamente nos campos “Não tributada no Mercado Interno” e de “Receita de Exportação”, situação que gera indevidamente o direito ao ressarcimento de tais créditos; ☐ Crédito presumido de 60%:

o Estorno de créditos relativos a insumos que não se enquadram no percentual de 60% - 1102.20.00; 4401.10.00; 4401.11.00; 4401.21.00 e 4402.90.00, e recalculados como crédito de 35%, em virtude do NCM do insumo adquirido;

o Estorno do valor apropriado como crédito presumido de 30% - Mercado Interno, por não caber a reutilização do saldo de mercado interno (30%), como se fosse pertencente ao crédito presumido de 60%, em virtude do art. 57 da Lei n.º 12.350/2010;

o Estorno de créditos calculados sobre as aquisições de insumos em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão (rações), conforme inc. II, §4º, art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, uma vez que a requerente vende rações para as cooperativas associadas com suspensão das contribuições, situação que não gera direito ao crédito; ☐ crédito presumido de 30%: glosa dos créditos em relação às receitas de vendas beneficiadas com a suspensão das contribuições, conforme dispõe o inc. II do §5º do art. 55 da Lei n.º 12.350/2010 e recálculo do estorno do crédito presumido de 30%, referente aos produtos vendidos no mercado interno.

- crédito presumido de 40%: estorno do crédito apurado, conforme o §1º do art. 34 da Lei n.º 12.058/2009, que veda a apropriação de crédito presumido estabelecido pelo art. 34 da Lei n.º 12.058/2009 a qualquer pessoa jurídica que utiliza como matériaprima qualquer dos produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM.

- crédito Presumido 12%: conforme §2º do art. 12 da IN RFB n.º 1.157/2011, o crédito presumido não poderá ser objeto de compensação com outros tributos, nem de pedido de ressarcimento, sendo utilizado somente para abater do valor da própria contribuição, razão pela qual o saldo do Mercado Interno Não Tributado e Mercado Externo foram alocados no Mercado Interno Tributado.

6. Créditos a descontar na importação (anexo X): glosa de créditos relativos à aquisição de produtos importados que não se enquadram na categoria de insumos;

7. Rateio proporcional: em atenção às conclusões expostas na Solução de Consulta nº 46/2013, foi desconsiderada a informação das exclusões de base de cálculo como integrantes das receitas não tributadas no mercado interno, sendo realocadas como receitas tributadas no mercado interno, alterando, como consequência, os percentuais do rateio proporcional adotado pela manifestante, fato que diminuiu seus créditos ressarcíveis.

Por fim, demonstra os valores deferidos à manifestante.

Cientificada, a contribuinte apresentou em 20/03/2019 a manifestação de inconformidade, a seguir sintetizada.

Primeiramente, faz um resumo dos fatos e das glosas realizadas.

Após, no tópico "Aquisições de bens para revenda", diz que as glosas são indevidas e que foram efetuadas sob diversos fundamentos, a seguir analisados.

Relativamente às aquisições de cooperados, alega que os respectivos créditos foram glosados com base nos incisos I e II do art. 23 da IN/SRF n.º 635/2006. Informa que as notas fiscais glosadas estão relacionadas no Anexo II. Aduz que os arts. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não trazem tal vedação, razão pela qual o citado ato normativo ofende o princípio da legalidade. Argumenta que as cooperativas estão sujeitas ao pagamento do PIS/Pasep e da Cofins. Ressalta que é inviável a aplicação das disposições do art. 79 da Lei n.º 5.764/71, como entende a fiscalização. Registra que as mercadorias para revenda cujos créditos foram glosados são tributadas, de modo que possui o direito ao crédito sobre tais bens.

No que se refere à glosa de aquisições não sujeitas à tributação, aduz que são indevidas as glosas em relação às seguintes notas fiscais: n.ºs 5244, 6726, 12965, 56172, 148415, 537199, 564214 e 541779, pois não correspondem ao período de apuração a que se refere o presente processo e porque não foram incluídas na base de cálculo dos créditos de PIS/Pasep e de Cofins no presente trimestre.

No que se refere à glosa de fretes relativos a transferências de produtos acabados entre os estabelecimentos da empresa e fretes sobre a aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições, esclarece que possui diversas unidades produtoras localizadas em vários Estados do país. Explica que parte dos produtos é transferida das unidades produtoras para as filiais comerciais, localizados nos grandes centros consumidores.

Informa que os pedidos dos clientes geralmente contemplam produtos variados, derivados de aves e de suínos e laticínios, de modo que é inviável efetuar a entrega de cada estabelecimento produtor diretamente ao varejo. Assevera que o valor do frete integra o custo das mercadorias em estoque na filial de destino, conforme se constata nos documentos fiscais acostados no Anexo III. Com base em julgamentos do CARF, sustenta que os fretes são essenciais ao seu processo produtivo, gerando, em consequência, o direito aos créditos pretendidos. Alega que se trata de operação autônoma, devidamente tributada e que compõe o

custo de aquisição da mercadoria para revenda, conforme amostragem acostada no Anexo IV. Salaria que a legislação não estabelece que para haver direito a crédito sobre o frete, a mercadoria transportada deva ser tributada e que não há qualquer dispositivo que vede o crédito sobre o frete relativo ao transporte de mercadoria isenta, não tributada, alíquota zero ou sujeita à incidência monofásica. Conclui que a glosa de crédito sobre o serviço de transporte (tributado) de mercadoria tributada à alíquota zero, monofásica, sem incidência, etc., é ilegal.

No tópico "Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos - Anexos III, IV, V, VI, VII e VIII", diz que a fiscalização glosou, indevidamente, créditos das rubricas "Bens utilizados como insumos" e "Serviços utilizados como insumos" sob diversos fundamentos. Discorre sobre o conceito de insumos dado pelo STJ no REsp nº 1.221.170. Argumenta que o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelos sujeitos passivos. Informa que RFB editou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, com a finalidade de aplicar a definição de insumos estabelecida pelo STJ.

No que se refere ao "Material de Embalagem e Etiquetas", sustenta que a legislação não faz qualquer distinção entre embalagem de apresentação e transporte. Entende que qualquer embalagem utilizada no processo produtivo gera direito ao crédito. Ressalta que a tese da fiscalização já foi rechaçada pelo CARF. Informa que elaborou relatório analítico (Anexo V) com a descrição dos materiais de embalagem glosados, de modo a ser possível visualizar que se tratam de embalagens com acabamento sofisticado, que tem o objetivo de valorizar o produto, além de serem embalagens de capacidade inferior a 20 quilos e corresponderem à forma como entrega os produtos aos clientes, considerando que não efetua vendas ao consumidor final. Ressalta, também, que os laudos acostados no "Anexo I - Laudos Técnicos" demonstram que as embalagens não se destinam precipuamente ao transporte das mercadorias. Entende que não é devida a glosa do crédito sobre as embalagens de apresentação dos produtos destinados à venda. Salaria que, dada a natureza das mercadorias que vende, é irrecusável reconhecer que as embalagens, mesmo constituindo invólucro externo para acondicionamento de embalagens menores, cumprem a função relevante de conservação do produto, de modo que a preservação das propriedades do alimento constitui utilidade adicional à mera função de transporte do conteúdo, razão pela qual o dispêndio permite o creditamento.

Relativamente às glosas de "Material de Uso e Consumo/Peças de Reposição e Serviços Gerais", informa que, com a finalidade de demonstrar que os itens glosados possuem pertinência com o seu processo produtivo, elaborou os Anexos VI e VII que os bens glosados podem ser assim classificados:

- Medicamentos veterinários e aditivos: são aditivos para rações e medicamentos veterinários;
- Bens de pequeno valor: são ferramentas e utensílios utilizados na manutenção mecânica e predial, materiais e aparelhos utilizados para medição e nos laboratórios industriais, recipientes utilizados para o acondicionamento e movimentação interna de produtos semi-elaborados, que, por sua natureza, valor e durabilidade, não são incorporados ao ativo imobilizado;
- combustíveis: foram enquadrados os bens lenha de eucalipto e óleo BPF Filoil 1 A, que são utilizados nas caldeiras destinadas à geração de calor e vapor;
- materiais de embalagem e etiquetas: estão relacionados os produtos bacias, baldes, frascos, caixas de papelão, filmes, folhas, bobinas, sacos, bandejas, etiquetas adesivas, barbantes, fios, fitas, grampos, colas, tintas e solventes para datadores, utilizados no processo produtivo para embalar e acondicionar os produtos fabricados (carnes e derivados de suínos e aves e produtos lácteos);
- peças para manutenção de máquinas e equipamentos: classificou as peças utilizadas na manutenção das máquinas e equipamentos industriais, tais como conexões, mangueiras, colas, válvulas, engates, material elétrico e eletrônico, rolamentos, retentores, porcas, arruelas, correias e mancais;
- material de proteção e segurança do trabalhador: encontram-se os equipamentos de proteção individual e uniformes;
- material de manutenção predial: estão relacionados os materiais de primeira necessidade empregado na manutenção predial das plantas industriais, como mangueiras, canos PVC, ralos, cortina PVC, fio de cobre, fita isolante, lixa, arame, cantoneira, disjuntor, fusíveis, tomadas, lâmpadas, etc;
- produtos utilizados para higienização e limpeza industrial: estão indicados os produtos empregados no processo de higienização, limpeza e desinfecção das instalações industriais, como detergentes, ácido clorídrico, ácido nítrico, soda, água sanitária, hipoclorito de sódio, sanitizante, sabonete, sabão em pó, papel higiênico, sacos para lixo, rodos, vassouras, papel toalha e pano de chão alvejado;
- ☐ materiais de manutenção elétrica: estão relacionados os materiais empregados na manutenção de máquinas e equipamentos e instalações elétricas, em geral, das plantas industriais;
- materiais utilizados nas caldeiras, torres de resfriamento e tratamento de águas: estão classificados os produtos utilizados na manutenção e conservação das caldeiras e torres de resfriamento, que são empregados no processo produtivo e no tratamento de afluentes e efluentes industriais;
- produtos intermediários utilizados no processo produtivo: são os condimentos, conservantes e tripas, utilizados na elaboração dos produtos acabados;
- serviços de fornecimento de água potável consumida no processo produtivo, a água utilizada no seu processo produtivo.

Aduz que todos esses bens, são, indiscutivelmente, bens e serviços que foram empregados diretamente nos processos produtivos e integram o custo de fabricação dos produtos destinados à venda.

Explica que o Anexo I contém os laudos técnicos relativo aos processos produtivos e o Anexo VII a relação analítica dos itens glosados; amostragem de notas fiscais relativas às aquisições dos bens; razão contábil que consigna o registro da aquisição desses bens, em contas de estoque.

Salienta que a maioria dos itens supramencionados se encontram mencionados no Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018, como geradores de crédito.

No tocante aos materiais de embalagem e etiquetas aduz que, por se tratar de indústria de alimentos, está sujeita à normas legais específicas, as quais determinam que os seus produtos devem ser acondicionados em recipientes que confirmem a necessária proteção, atendidas as características específicas do produto e as condições de armazenamento e transporte. Transcreve os artigos 435 a 437 do Decreto n.º 9.013, de 29 de março de 2017, que regulamenta a Lei n.º 1.283, de 18 de dezembro de 1950, e a Lei n.º 7.889, de 23 de novembro de 1989, que dispõem sobre a inspeção industrial e sanitária de produtos de origem animal.

Afirma que os materiais de embalagem e rotulagem utilizados são essenciais para o desenvolvimento de sua atividade econômica, sendo indispensáveis para o acondicionamento dos produtos, para a sua conservação, identificação, armazenamento e transporte.

Assevera que, de igual modo, não há como não reconhecer a condição de insumo gerador de créditos as “peças para manutenção de máquinas e equipamentos” que são empregados na manutenção das máquinas, equipamentos e instalações industriais, na linha do que determina o Parecer Normativo Cosit n.º 05/2018, na Seção 7.1, item 89.

Quanto ao “material de proteção e segurança do trabalhador”, sustenta que tais materiais são obrigatórios e diretamente ligados ao processo produtivo, sem os quais a produção sequer pode se realizar. Diz que a utilização dos EPI é obrigatória e que o Parecer Normativo Cosit n.º 05/2018, Seção 4, concede o direito ao crédito sobre tais bens.

Ressalta que, pelos mesmos motivos – essencialidade e imposição legal – são insumos geradores de créditos de PIS/Pasep e Cofins, os “produtos utilizados para higienização e limpeza industrial”, os “materiais utilizados nas caldeiras, torres de resfriamento e tratamento de águas” e os “serviços de fornecimento de água potável consumida no processo produtivo”, conforme expressamente reconhecido no Item 53 e na Seção 7.4 do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05/2018.

No tocante aos “produtos intermediários utilizados no processo produtivo” – aditivos, condimentos, conservantes e tripas – aduz que é indiscutível o direito de crédito, pois tais insumos integram fisicamente os produtos produzidos ou fabricados.

Requer a reforma do despacho decisório quanto aos materiais que a fiscalização convencionou chamar de “Material de Uso e Consumo”, para reverter a glosa dos créditos relativos aos documentos fiscais constantes no Anexo VII.

No tópico “Outras Incorreções em Relação a Créditos Informados como Bens Utilizados como Insumos e Serviços Utilizados como Insumos”, relata que a fiscalização fez diversas glosas indevidas.

Relativamente às aquisições de “produtos de cooperados pessoas jurídicas”, explica que a fiscalização glosou créditos sobre compra de insumos adquiridos de cooperados e que já apresentou os argumentos jurídicos que lhe dão a convicção de que tais glosas são ilegais e indevidas.

Requer, acaso seja considerada legal tal glosa, a concessão dos créditos relativo às aquisições da empresa INTEGRADA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL, CNPJ n.º 00.993.264/0039-66, uma vez que ela não é sua associada, consoante se verifica na “Relação de Associadas”, acostada no Anexo VIII.

Em relação às glosas de “aquisições de insumos ou mercadorias sujeitos à alíquota zero”, diz que a fiscalização relacionou as “chaves” das notas fiscais eletrônicas em relação às quais teria sido efetuado crédito indevidamente, mas que, dentre estas, apenas as notas fiscais n.ºs 64643 e 1635 estão compreendidas no período de apuração objeto do presente pedido e que elas não foram incluídas na base de créditos do período de apuração em análise.

Explica, ainda, que o Anexo III do relatório fiscal demonstra que parte das notas fiscais glosadas sob o fundamento de que as mercadorias adquiridas “sujeitas à alíquota zero” estão relacionadas no Anexo IX que elaborou, o qual indica que elas são tributadas. Diz que este é o caso dos produtos: “Proteína de Soja Natural” – NCM 2106.90.90, “Sal especial” – NCM 2501.0090 e “Palito para Espetinho 230X4,0 MM” – NCM 4421.90.00. Ressalta que tais produtos são insumos de seu processo produtivo.

Registra que, a despeito do fornecedor Beltecnologia Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda ter consignado nas notas fiscais de venda o código CST 08, a proteína de soja, NCM 2106.9090, não está contemplada pela legislação entre as hipóteses de não incidência. Afirma que o fornecedor se equivocou na indicação do código de CST ao registrar o código 08 (sem incidência), quando deveria ser o código CST 01 (tributado integralmente). Relata que a amostragem de notas fiscais do mesmo fornecedor acostadas no Anexo IX.1 prova que o produto é tributado.

No que se refere às glosas de “aquisições de produtos classificados no código 2309.90, da NCM, com suspensão do pagamento de PIS/COFINS (Item 5)”, ressalta

que a fiscalização glosou aquisições de bens para utilização como insumos na fabricação de ração, com suspensão do pagamento do PIS/Pasep e Cofins, com base no art. 54, inciso II, da Lei n.º 12.350/2010 e art. 2º, inciso II e 16 da IN/RFB n.º 1.157/2011. Diz que a autoridade fiscal relacionou as “chaves” das notas fiscais eletrônicas em relação às quais teria sido efetuado crédito indevidamente. Informa que, de fato, os produtos adquiridos sujeitam-se à suspensão das contribuições, de modo que não geram direito de crédito. Afirmar que, todavia, a nota fiscal nº 17286 é de 15/01/2015 não está compreendida no período de apuração objeto do presente pedido e que não a incluiu na base dos créditos do período de apuração em análise (documento fiscal acostado no Anexo X).

Relativamente às glosas de “aquisições de produtos vendidos com a suspensão prevista na Lei n.º 12.350/2010 (Item 6)”, explica 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 art. 54, inciso II, da Lei n.º 12.350/2010, de modo que incidiria a vedação ao crédito sobre a aquisição de insumos contida no § 5º do art. 55 da mesma lei. Frisa que a glosa de créditos não se deu em relação aos grãos (milho, soja, sorgo, etc.) ou farinhas, farelos e tortas de soja, ou seja, produtos com suspensão do pagamento do PIS/Pasep e da Cofins, mas em relação a todos os demais insumos utilizados na fabricação de ração, isto é, produtos tributados integralmente, tais como, “aditivo antiaglutinante”, “adsorb afla”, “Antioxidante Blend Etoxiquim”, “ap 920 plasma”, entre diversos outros bens.

Esclarece que atua no ramo de abate e industrialização de suínos e aves, cuja produção final é vendida nos mercados interno e externo e que para obter a matéria-prima utilizada nos frigoríficos, adota o sistema de criação integrada (parceria) com as suas cooperativas filiadas e estas com os produtores rurais associados. Relata que, para obter a ração utilizada na alimentação dos suínos e aves criados no sistema de parceria, possui fábricas de ração, cujo objetivo primordial não é vendê-la, mas suprir a demanda dos parceiros, ou seja, cabe-lhe fornecer aos criadores a ração para a alimentação dos suínos e aves em engorda.

Assevera que, assim, seu intuito é produzir a ração para alimentar os suínos e aves alojadas nas propriedades dos parceiros e que a ração produzida é remetida para as granjas dos parceiros, mas permanece sendo de sua propriedade, se constituindo num dos itens mais relevantes do custo de produção dos suínos e aves. Alega que não auferir receitas de vendas em decorrência de comercialização de ração, que é matéria-prima dos suínos e aves.

Afirmar 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 tal disposição veda o crédito para quem auferiu as receitas de vendas dos insumos mencionados nos incisos I, II e III do caput do art. 55.

Entende que a vedação do crédito ou a exigência do estorno não é para quem auferir a receita decorrente da 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. Alega que a vedação ao crédito do § 1º do art. 3º da IN/RFB n.º 1.157/2011 é para quem auferir receitas com a venda de grãos classificados nas posições 10.01 a 10.08, soja - 12.01 e tortas e soja - 23.04 e tortas de outros produtos vegetais - 23.06 (inc. I, art. 55); para quem auferir receitas com a venda de rações classificadas na posição 2309.90 da NCM (inc. II, art. 55) e com vendas de aves e suínos vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM (inc. III, art. 55). Aduz que não se enquadra em nenhuma das hipóteses referidas, que é cooperativa que produz mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas à exportação, isto é, não se lhe aplica a vedação ao direito de crédito.

Argumenta, ainda, que o § 5º, inc. II 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 aplicar a vedação ao direito do crédito, uma vez que é destinatária das mercadorias que foram vendidas com suspensão.

Assinala que, mesmo em relação à ração eventualmente vendida, não se aplica a vedação do crédito prevista no § 5º, inc. II da Lei n.º 12.350/2010, que é claro no sentido de que é vedado o crédito em relação às vendas 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. Esclarece que as poucas vendas de ração efetuadas não têm como destinatárias as pessoas jurídicas que produzem mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM e, além disso, não são destinadas à exportação.

Informa que a relação de vendas de ração efetuadas e a listagem das referidas pessoas jurídicas adquirentes, acostadas no Anexo XI, demonstram que nenhum dos destinatários são pessoas jurídicas que produzem 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.

Aduz que, no tocante às notas fiscais nºs 22033 e 22633, a glosa do crédito também é indevida, pois conforme se verifica nos respectivos espelhos acostados no Anexo XII, as mesmas foram emitidas em meses diversos do período de apuração analisado, não estando compreendidas no PER em análise.

Em relação às glosas de aquisições de "combustíveis e derivados, com incidência monofásica e por não se enquadrarem no conceito de insumo", informa que o Anexo XIII demonstra as notas fiscais glosadas sob esse fundamento, cujos dados foram extraídos dos Anexos III, IV, V, VI, VII e VIII do relatório fiscal.

Alega que, no caso presente, tais bens são utilizados como insumos de produção, conforme fazem prova os laudos técnicos das atividades produtivas acostados no Anexo I, bem assim a amostragem das notas fiscais de aquisição dos bens e respectiva contabilização, acostados no Anexo XIII.

Relata que o “carvão vegetal”, o “farelo de pinus”, a “lenha de eucalipto” e a “serragem grossa de eucalipto” são utilizados como combustível nas caldeiras, destinadas à geração de vapor e para esquentar a água utilizada nos frigoríficos; que o “Gás GLP a granel” é empregado como combustível nas empilhadeiras, utilizadas para movimentação de insumos no interior das fábricas e também no “chamuscador” dos suínos; que “Óleo BPF Filoil 1A”, o “Gás Freon R-22 Com 13 Kg” e o “Gás P-13”, são empregados como combustível das caldeiras a óleo e manutenção de máquinas e equipamentos; e que o “óleo diesel” é usado na manutenção de máquinas e equipamentos.

Argumenta que a Cosit já se manifestou expressamente pela possibilidade de crédito do PIS/Pasep e de Cofins sobre combustíveis e lubrificantes empregados no processo de produção de bens e serviços, como se infere da Solução de Consulta Cosit nº 126 e Solução de Divergência Cosit nº 12.

No que se refere às glosas de “fretes entre estabelecimentos da empresa, relativos à transferência de produto acabado, sobre transferência de insumos, frete para formação de lote para exportação, entre outros”, aduz que a fiscalização glosou os respectivos créditos sob a justificativa de “falta de previsão legal”. Informa que os conhecimentos de frete em relação aos quais foi glosado o crédito, constam nos Anexos IV e VI do relatório da auditoria fiscal, os quais, segregados de acordo com a sua natureza, são os seguintes: (...)

No que tange aos “Fretes sobre Transferência de Produtos Acabados”, diz se tratar de operações imprescindíveis para a venda dos produtos fabricados. Acosta aos autos o Anexo XIV, para demonstrar as operações realizadas. Conclui que o valor do frete faz parte do custo da mercadoria e constitui um serviço essencial à atividade final de venda das mercadorias produzidas e, como tal, gera direito ao crédito do PIS/Pasep e da Cofins. No que tange aos “Fretes sobre Transferência de Insumos de Produção”, explica que tais gastos referem-se a serviços de transporte de suínos vivos, lenha, ração, ingredientes para ração, condimentos, embalagens, produtos semi-elaborados, que compõem o custo de produção dos bens da unidade de destino, conforme se constata pelo tratamento contábil adotado pela empresa para o registro de tais gastos, os quais são registrados em conta de estoque na unidade de destino (estabelecimento industrial). Apresenta no Anexo XV a relação dos conhecimentos de fretes, em relação aos quais houve a glosa dos créditos, cópia do conhecimento de frete, da nota fiscal relativa à mercadoria transportada e o razão contábil que consigna o registro desses documentos.

Relativamente aos “Fretes para Formação de Lotes de Exportação”, esclarece que a glosa dos créditos é indevida, uma vez que tais fretes constituem despesas na operação de venda e, portanto, ensejam direito a crédito consoante previsão legal

contida no art. 3º, inciso IX, da Lei n.º 10.833/2003. Traz decisões do CARF e da CSRF que embasam suas alegações. Apresenta no Anexo XVI a relação dos conhecimentos de fretes, em relação aos quais houve a glosa dos créditos, bem assim cópia do conhecimento de frete, da nota fiscal relativa à mercadoria transportada, a nota fiscal de exportação vinculada à remessa e o razão contábil que consigna o registro desses documentos.

No que se refere às glosas de "fretes do sistema de integração, remessa e retorno de industrialização por encomenda, sobre aquisições de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições, como alíquota zero, isenção, suspensão, envio e recebimento de produtos de cooperados e sobre bens que não se enquadram como insumo", aduz que os conhecimentos de frete em relação aos quais foi glosado o crédito constam nos Anexos III, IV, V, VI, VII e VIII do relatório da auditoria fiscal. Narra que aplicando filtros nos mencionados anexos, é possível segregar os fretes glosados, de acordo com a sua natureza, da seguinte forma: (...)

Explica que o "frete sobre sistema de Integração - aves/suínos/rações (insumos)" é relativo a transporte de suínos, aves e rações em operações vinculados ao sistema de integração. Informa que os respectivos conhecimentos de fretes estão relacionados no Anexo XVII. 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 os 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.

Discorre sobre os "fretes sobre 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 o frete é parte integrante do custo de produção dos suínos e que, assim, são insumos de seu processo produtivo.

Relata que a fiscalização também glosou gastos com fretes relativos a transporte das rações utilizadas na alimentação das aves e suínos, alojados nas granjas dos cooperados integrados, os quais são posteriormente remetidos para abate nas unidades industriais, constituindo-se na principal matéria-prima dos frigoríficos. Explica o processo de contabilização de tais gastos, demonstrando que eles são identificados como custos de produção, atendendo ao conceito de insumo.

Narra que a autoridade fiscal também glosou fretes relativos a transporte de aves e suínos vivos para abate, os quais constituem insumo indispensável que integra o custo do bem transportado.

Em relação aos "Fretes sobre Bens Sujeitos à Alíquota Zero, Isenção e Suspensão", acostou aos autos o Anexo XVIII, que traz uma amostragem dos conhecimentos de frete, em relação aos quais o crédito foi glosado e a respectiva contabilização, que

consigna o registro no custo, bem como a respectiva NF transportada. Entende que tem direito ao crédito sobre tais fretes, pois eles são serviços tributados.

No que se refere aos "Fretes sobre Envio/Recebimento de Cooperados", aduz que, segundo o entendimento da fiscalização, os bens remetidos/adquiridos de cooperados não geram crédito e, por consequência, os fretes vinculados a tais aquisições também não ensejam direito a crédito. Entende que a apuração de crédito sobre o frete não possui relação de subsidiariedade com a tributação do produto transportado e que a vedação ao crédito sobre aquisições de mercadorias para revenda ou bens utilizados como insumo provenientes de cooperados é ilegal. Acosta, no Anexo XIX, amostragem de conhecimentos de frete, em relação aos quais o crédito foi glosado.

Alega que, no caso da glosa do crédito sobre os fretes vinculados ao fornecimento de bens aos associados, a ilegalidade é ainda mais gritante, pois trata-se de fretes em operação de venda, para os quais há expressa previsão legal.

No que tange aos "Fretes sobre Aquisição de Embalagens, Bens não Enquadrados Como Insumo e Bens de Uso e Consumo", observa que, conforme já demonstrado, a apuração de crédito sobre o frete não possui relação de subsidiariedade com a tributação do produto transportado.

Contesta, ainda, a glosa do crédito de fretes sobre embalagens e etiquetas, sobre bens não enquadrados como insumo, bem como sobre o material de uso e consumo, consoante a fundamentação jurídica aduzida em item anterior, de modo que se for considerada indevida a glosa do crédito sobre os mencionados bens, deve ser declarada insubsistente a glosa do crédito sobre os fretes vinculados a tais aquisições.

Acosta aos autos o Anexo XX, que traz amostragem de conhecimentos de frete, em relação aos quais o crédito foi glosado, e respectiva contabilização, que consigna o registro no custo, bem como a respectiva NF transportada e contabilização.

Relativamente aos "Fretes sobre Remessa e Retorno para Industrialização por Encomenda", aponta que a fiscalização glosou o crédito sobre fretes relativos à remessa e retorno de matérias-primas (leite, material de embalagem, ingredientes para industrialização por terceiros), bem assim sobre o retorno do produto fabricado (queijo fatiado). Indica que os fretes glosados estão arrolados no Anexo XXI. Sustenta que as glosas são indevidas, nos termos do REsp. nº 1.221.170/PR, além do que é inegável que o valor de tais fretes integra do custo de produção dos bens destinados à venda.

Em relação aos "Fretes sobre Remessas para Armazenagem", salienta que a fiscalização glosou créditos calculados sobre fretes arrolados no Anexo XXII, relativos à remessa e retorno de mercadorias para armazenagem em depósito de terceiros. Argumenta que o custo do frete constitui despesa de armazenagem da produção, gerando o crédito pretendido.

No tópico "Glosa de serviços na fábrica de ração (Item 10)", relata que a fiscalização glosou créditos de PIS/Pasep e Cofins sobre os serviços utilizados na fábrica de rações. Aponta que a primeira glosa diz respeito aos serviços de industrialização por encomenda de fabricação de ração animal. Reclama que a autoridade fiscal entende que a ração é vendida com suspensão e que há "vedação para o aproveitamento de crédito em relação as receitas com suspensão".

Assevera que, 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".

Alega que estes serviços foram contratados de pessoas jurídicas nacionais, cujo ônus é por si suportado e que estes bens são utilizados nos seus processos produtivos, especificamente nas fábricas de rações. Entende que tais serviços se amoldam ao conceito de insumo, o que, aliás, é incontroverso nos autos, uma vez que a glosa se deu sob o argumento de que é vedado o crédito sobre serviços empregados na fabricação de produtos suspensos.

Argumenta que a questão a ser resolvida no presente tópico diz respeito a saber se, no caso há, de fato, impedimento legal para o desconto de créditos sobre serviços utilizados como insumos que resultem na fabricação de bens beneficiados com a suspensão do PIS/Pasep e da Cofins, prevista no art. 54 da Lei n.º 12.350/2010.

Afirma que as disposições da Lei n.º 12.350/2010, como já expôs, não se lhe aplica. Aduz que, ainda que estivesse inserida na obrigatoriedade do estorno do crédito, não seria o caso dos serviços utilizados, uma vez que o § 1º do art. 3º da IN/RFB n.º 1.157/2011 exige o estorno do crédito apenas em relação aos bens utilizados na elaboração de produtos vendidos com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins, ou seja, não exige o estorno do crédito sobre serviços utilizados na elaboração de produtos vendidos com suspensão das contribuições.

Assevera que nem mesmo em relação à ração eventualmente vendida se aplica a vedação do crédito prevista no § 5º, inc. II da Lei n.º 12.350/2010, pois esse dispositivo veda o crédito em relação às vendas suspensas das mercadorias mencionadas nos incisos I, II e III do art. 55, que tenham como destinatário as

peças jurídicas de que trata o caput do artigo, quais sejam, as peças 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. Explica que suas vendas de ração não têm como destinatárias as peças jurídicas que produzem mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, e, além disso, não são destinadas à exportação.

Conclui que a glosa do crédito sobre os serviços de industrialização por encomenda, bem assim sobre os demais serviços utilizados na fábrica de rações, arrolados no Anexo XXIII, não têm amparo legal.

Sustenta, ainda, que é descabida a glosa do crédito sobre a aquisição de serviços por dois motivos: i) das notas fiscais correspondentes às “chaves” citadas pela fiscalização, apenas as notas fiscais nº 10480, 4420 e 10865 estão compreendidas no período de apuração do presente pedido; ii) porque os serviços glosados são regularmente tributados pelas contribuições, uma vez que não há no ordenamento jurídico vigente previsão para suspensão do PIS/Pasep e Cofins sobre serviços de industrialização por encomenda de farinha de pena, vísceras ou, enfim, de qualquer subproduto resultante do abate de aves e de suínos.

No que diz respeito às glosas de “serviços de industrialização de produtos por encomenda sem o pagamento da contribuição (Item 11)”, informa que as notas fiscais glosadas sob esse fundamento constam no Anexo XXIV. Sustenta que tais glosas são indevidas por dois motivos: i) das notas fiscais correspondentes às chaves citadas pela fiscalização, apenas as de nº 3323 e 24398 estão compreendidas no período de apuração do presente pedido; ii) porque os serviços glosados (serviços de incubação de ovos e de industrialização de leite)

são tributados, como se pode constatar do citado anexo, nas quais as operações são indicadas no código de CST “01 – Operação Tributável”.

Em relação às glosas de aquisições de “serviços que não se agregam ao produto (Item 12)”, aduz que o despacho decisório recorrido precisa ser revisto para aferir o direito aos créditos segundo os critérios da essencialidade ou relevância dos serviços para a produção dos bens destinados à venda, ou seja, em consonância com o conceito de insumos delineado no Parecer Normativo Cosit nº 05, de 17 de dezembro de 2018. Informa que elaborou o Anexo XXV, o qual demonstra as operações com direito ao crédito. Ressalta que as informações demonstram a pertinência dos serviços com o seu processo produtivo, ainda mais, porque corroborado pelos laudos técnicos (Anexo I).

No que tange à “glosa de despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda - Anexo IX”, salienta que os fretes sobre transferências de insumos de produção, os fretes relativos a transferências de produtos acabados e fretes sobre sistema de integração estão arrolados nos Anexos XXVI, XXVII e XXVIII, respectivamente.

Alega que as glosas são indevidas, conforme considerações já aduzidas no recurso.

Aduz, ainda, que a fiscalização glosou o crédito sobre os fretes sobre fornecimento de mercadorias (frete vendas) e de recebimento de bens de cooperados (frete compras – aves, leitões e suínos para abate), que estão indicados no Anexo XXIX. Alega que, conforme já expôs, tais glosas sobre operações com cooperados (aquisições ou vendas) é ilegal, uma vez que o art. 23 da IN/SRF n.º 635/2006 estabelecem restrições ao direito de crédito não previstas em lei.

No que tange à "glosa de encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado - Anexo X", a manifestante reclama que foram feitas glosas sob as seguintes justificativas: glosa de créditos de bens que não são utilizados na produção de mercadorias destinados à venda; aquisições da própria Cooperativa Central Aurora; glosa de créditos de bens importados; edificações com informações genéricas com informações imprecisas. Aduz que a fiscalização aplica o superado conceito restritivo de insumos, quando, na verdade, em se tratando de máquinas, equipamentos e outros bens utilizados na produção de bens destinados à venda, há de se considerar todos os bens utilizados de forma direta e indireta no processo produtivo. Reforça que as disposições da Seção 7 do Parecer Normativo Cosit n.º 05, de 2018, lhe concede o direito ao crédito. Apresenta o Anexo XXX e diz que selecionou, por amostragem, notas fiscais de aquisição, o razão contábil que demonstra o registro do bem em conta do ativo imobilizado e laudo técnico detalhando a finalidade do bem e a sua utilização no processo produtivo.

Em relação às glosas do crédito sobre as "edificações e benfeitorias" sob o fundamento de "... bens incorporados ao ativo imobilizado não ligados diretamente a produção...", entende que a ilegalidade é flagrante. Relata que cotejando o arquivo constante no Anexo XXX, que corresponde aos bens cuja glosa do crédito ocorreu por não estarem diretamente ligados à produção e o Anexo IX do relatório fiscal, verifica-se que dentre eles, existem "edificações", "benfeitorias em imóveis próprios" e "instalações". Assevera que a legislação é clara, ao assegurar direito ao crédito sobre as edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa. Conclui que, quando se trata de edificações, basta que as mesmas sejam utilizadas nas atividades da empresa, ou seja, a lei não exige que os bens sejam utilizados nos processos produtivos.

Ressalta que é indevida a glosa do crédito sobre os encargos de depreciação relativos a bens importados, uma vez que o direito ao crédito não se aplica exclusivamente aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, pois a Lei n.º 10.865/2004 autoriza o crédito sobre os bens importados. Argumenta que a decisão da RFB nega vigência às disposições do inc. V do art. 15

da Lei n.º 10.865/2004, razão pela qual deve ser reformado e reconhecer o crédito sobre os documentos do Anexo XXXI.

Requer que o despacho decisório também seja revisto no tocante à glosa de créditos sobre “edificações com informações genéricas (fornecedores relacionados abaixo), sem descrição do bem adquirido e de sua utilidade, assim como o número da nota fiscal”.

Explica que, analisando-se o relatório de glosas da fiscalização (Anexo X), percebe-se que elas recaíram sobre itens pertencentes aos grupos “Edificações”, “Benfeitorias em Imóveis Próprios”, “Instalações”, “Equipamentos de Informática”, “Máquinas/Aparelhos e Equipamentos” e “Móveis e Utensílios”.

Esclarece, quanto ao ativo imobilizado, que é comum que determinados bens, principalmente os de maior porte como, por exemplo, construções, máquinas, equipamentos de informática, etc., são formados (construídos, montados, etc.,) por diversos itens e, não raramente, por um grande número de documentos fiscais, às vezes de fornecedores diferentes. Reclama que a autoridade fiscal se limitou à análise de apenas parte da informação apresentada, sob o pretexto de, por falta de informações, glosar o crédito. Apresenta no Anexo XXXII a relação dos bens adquiridos e que têm origem em mais de um documento fiscal, o qual permite identificar as informações relevantes para legitimar o crédito pleiteado.

No tópico "Glosa de Crédito Presumido - Atividades Agroindustriais", lista as irregularidades apresentadas pela fiscalização e se defende especificamente em relação a cada uma delas.

Explica, no item "Alocação dos Valores dos Créditos Presumidos Integralmente para o Mercado Interno Tributado", que aloca tais créditos na proporção das receitas tributadas, não tributadas no mercado interno e de exportação.

Relata que, no tocante ao crédito presumido agroindustrial previstos no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, no art. 34 da Lei n.º 12.058/2009 e no art. 56 da Lei n.º 12.350/2010, que adotou o critério de alocar os créditos na proporção das receitas Tributadas, Não Tributadas no Mercado Interno e de Exportação. Quanto ao crédito presumido previsto no art. 55 da Lei n.º 12.350/2010, diz que alocou os créditos na proporção das receitas de exportação.

Aduz que, diante da inexistência de previsão legal para o ressarcimento dos créditos presumidos previstos no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 e no art. 56 da Lei n.º 12.350/2010, os mesmos não foram incluídos no pedido de ressarcimento.

Reclama que a autoridade fiscal alocou o valor integral na coluna correspondente à receita tributada no mercado interno, pois, embora o procedimento adotado pela fiscalização não interfira no valor do presente processo, tal realocação tem relevância na medida em que altera suas informações no banco de dados da RFB. Assevera que, mesmo que hoje não exista previsão para o ressarcimento desse crédito, nada impede que no futuro esse empecilho seja removido.

Alega, no tocante ao crédito presumido previsto no art. 34 da Lei n.º 12.058/2009 e no art. 55 da Lei n.º 12.350/2010, que ele é ressarcível, consoante impõe o § 3º do art. 34 da Lei n.º 12.058/2009 e o § 7º do art. 55 da Lei n.º 12.350/2010. Sienta que o procedimento adotado pela fiscalização transforma um crédito ressarcível em não ressarcível.

Quanto ao "Crédito Presumido de 60%", explica que calculou o crédito presumido em relação às aquisições de suínos (NCM 0103.10.00), leitões para terminação (NCM 0103.91.00 e 0103.92.00), aves para abate (NCM 0105.94.00), milho (NCM 1005.90.10), milho extrusado (NCM 1102.20.00), lenha (NCM 4401.10.00, 4401.11.00 e 4401.21.00) e carvão (NCM 4402.90.00), com base no percentual de 60% sobre as alíquotas básicas do PIS/Pasep e da Cofins.

Diz que a fiscalização entendeu que teria direito ao crédito presumido de 35%, em relação às aquisições de milho extrusado (NCM 1102.20.00), lenha (NCM 4401.10.00, 4401.11.00 e 4401.21.00) e carvão (NCM 4402.90.00).

Afirma que, além disso, em relação às aquisições de suínos, leitões para terminação, aves para abate, milho, a autoridade fiscal entendeu que teria direito ao crédito presumido apenas de 30%, previsto no art. 55 da Lei n.º 12.350/2010, tendo glosado a diferença entre 60% e 30%.

Reclama que a fiscalização glosou o valor integral do crédito presumido calculado, relativo às aquisições de milho (NCM 1005.90.10) e milho extrusado (NCM 1102.20.00) e, em relação a lenha (NCM 4401.10.00, 4401.11.00), glosou o crédito sobre as aquisições pelas fábricas de ração, sob a justificativa de que as vendas de ração são suspensas.

No que diz respeito à redução do Crédito Presumido de 60% para 35% sobre Milho Extrusado, Lenha e Carvão, explica que os insumos adquiridos são de origem vegetal, os quais são empregados na produção de mercadorias de origem animal classificados nos capítulos 2 (cortes resultantes do abate de suínos e aves) e 16 (embutidos). Esclarece que, para os produtos classificados nos capítulos 2 e 16, o crédito presumido é de 60% das alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins. Afirmo que o § 10 do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 determina que, para efeitos de interpretação do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% abrange a todos os insumos aplicados nos produtos ali referidos. Entende que tal norma esclareceu que o percentual do crédito presumido, previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, é determinado em função do produto fabricado com a matéria-prima e não em função da matéria-prima aplicada no produto fabricado. Conclui que não há dúvida de que as aquisições de milho extrusado, lenha e carvão foram empregados como insumos na fabricação dos produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 e 16 da TIPI e, por consequência, ensejam direito ao crédito de 60%, como o CARF já reconheceu em diversos processos de que é parte. Requer a reforma da decisão recorrida que limitou o crédito presumido no percentual de 35% sobre as aquisições de milho extrusado, que é utilizado na fabricação de ração destinada à alimentação de aves e suínos, empregados como

matéria-prima na fabricação dos produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 e 16 da TIPI. Entende que os mesmos argumentos valem em relação às aquisições de lenha e carvão, que são utilizados como combustível no processo industrial de fabricação dos produtos derivados de suínos e aves.

Quanto ao estorno do valor apropriado como crédito presumido de 60%, em virtude do disposto no art. 57 da Lei n.º 12.350/2010, aduz que, nos termos do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, possui o direito ao crédito presumido, porque é cooperativa que produz mercadorias de origem animal e vegetal classificadas nos capítulos 2 (cortes de aves e suínos), 4 (derivados lácteos), 15 (gordura de origem animal) e 16 (embutidos de carne), cujo benefício é calculado sobre as aquisições de suínos e aves para abate, insumos de origem vegetal utilizados na fabricação de rações e sobre a lenha utilizada como energia nos frigoríficos.

Diz que o referido crédito é determinado pela aplicação das alíquotas de 0,99% para o PIS/Pasep e 4,56% para a Cofins (60% das alíquotas dessas contribuições), sobre os insumos adquiridos de pessoa física, cerealistas, pessoas jurídicas que exerçam cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda de leite in natura e de pessoas jurídicas que exerçam atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, utilizados na fabricação de cortes de aves e suínos, derivados lácteos, gordura de origem animal e embutidos de carne.

Relata que o crédito presumido aplicável para a indústria frigorífica de aves e suínos, previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 sofreu alteração com o advento da Lei n.º 12.350/2010, que no art. 54 instituiu a suspensão do pagamento do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: a) insumos de origem vegetal utilizados na fabricação de ração destinada à alimentação de suínos e aves; b) preparações utilizadas na alimentação de suínos e aves; c) suínos e aves vivas; e d) cortes derivados do abate de suínos e aves.

Explica que, de outro lado, o art. 55 da Lei n.º 12.350/2010 instituiu crédito presumido que é determinado mediante a aplicação das alíquotas de 0,495% para o PIS/Pasep e 2,25% para a Cofins (30% das alíquotas dessas contribuições), sobre as aquisições de milho, soja, trigo e farelos (utilizados para fabricação de rações), as preparações utilizadas na alimentação de suínos e aves e de suínos e aves destinadas para o abate, utilizados na produção de cortes de suínos e aves, destinados à exportação e que, por força do art. 57 da Lei n.º 12.350/2010, as disposições dos art. 8º e 9º da Lei n.º 10.925/2004 deixaram de ser aplicadas para os produtos classificados nos códigos da NCM 02.03 (cortes de suínos), 0206.30.00 (miúdos de suínos resfriados), 0206.4 (miúdos de suínos congelados), 02.07 (cortes e miúdos de aves resfriados ou congelados), 0210.1 (demais miúdos de suínos) e 2309.90 (preparações para alimentação de suínos e aves).

Entende que, assim, por força do art. 57 da Lei n.º 12.350/2010, em relação aos produtos acima mencionados, a indústria frigorífica deixou de pagar o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda no mercado interno

(Suspensão, art. 54 da Lei n.º 12.350/2010) e, também, deixou de ter direito ao crédito presumido de 60% previsto no art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004.

Salienta que o crédito presumido previsto no art. 55 da Lei n.º 12.350/2010 se aplica, especificamente, em relação aos produtos nele mencionados, ou seja, é mais restrito que a Lei n.º 10.925/2004, de modo que o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 subsiste para a indústria frigorífica de suínos e aves, no tocante aos produtos nela contemplados, que não foram albergados pelo crédito presumido instituído pelo art. 55 da Lei n.º 12.350/2010.

Destaca, neste sentido, que o art. 57 da Lei n.º 12.350/2010 determina que “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 aos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e 23.09.90 da NCM”. Afirma que, assim, contrariu sensu, em relação aos produtos que não são classificados nos citados códigos continua sendo aplicado o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004.

Observa que, em relação aos produtos resultantes do abate de suínos e aves, aplica-se em parte o crédito presumido instituído pela Lei n.º 12.350/2010, especificamente em relação à receita de exportação e, em outra parte, continua sendo aplicado o crédito presumido da Lei n.º 10.925/2004. Explica que, para um percentual dos produtos derivados de aves e suínos (miúdos e embutidos), aplica-se o crédito presumido à alíquota de 60%, de que trata a Lei n.º 10.925/2004, e noutra parte (exclusivamente para os cortes derivados de aves e suínos, classificados no capítulo 2 da NCM), aplica-se crédito presumido calculado à alíquota de 30%, de que trata a Lei n.º 12.350/2010, porém, exclusivamente, na proporção das exportações. Argumenta que apenas para os cortes resultantes do abate de suínos e aves, classificados no capítulo 2 da NCM, aplica-se o disposto no art. 57 da Lei n.º 12.350/2010, que trata da vedação do direito de apropriação de crédito presumido instituído pela Lei n.º 10.925/2004, ou seja, um mesmo suíno pode gerar créditos presumidos de 60% e 30%, raciocínio que se aplica também ao caso das aves e dos insumos utilizados para a fabricação de ração e da ração utilizada na alimentação dos suínos e aves.

Conclui que, em relação aos produtos que continuam a ser beneficiados com o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, não há que se falar em estorno do crédito.

Salienta que, em obediência ao art. 55 da Lei n.º 12.350/2010, efetuou o estorno do crédito vinculado às receitas de vendas no mercado interno, uma vez que a essa lei somente assegura a manutenção do crédito em relação às receitas de exportação.

Entende que não é correta a afirmação da autoridade fiscal, no sentido de que “não cabe a reutilização do saldo de mercado interno (30%), como se fosse pertencente ao crédito presumido de 60%, em virtude do art. 57 da Lei n.º 12.350/2010 (não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei n.º

10.925/2004, às mercadorias ou aos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e 23.09.90 da NCM)”.
Aduz que também não é correto o procedimento de cálculo do estorno, anulação ou desconsideração do saldo do crédito presumido adotado pela autoridade fiscal.

Requer a reforma do despacho decisório quanto à glosa do crédito presumido de 60%.

No que se refere ao "estorno de crédito em relação às receitas de vendas de rações efetuadas com suspensão", relata que a autoridade fiscal estornou o crédito sobre as aquisições de insumos (milho, milho extrusado e lenha), utilizados na fabricação de ração e que este estorno é devido porque a ração é vendida com suspensão. Aduz que o equívoco da fiscalização é evidente, uma vez que o inciso II do § 4º do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, exige o estorno do crédito ordinário por parte das pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 8º da mesma lei. Argumenta que, no caso em apreço, se trata do crédito presumido, ao qual não se aplica as disposições do inc. II do § 4º do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. Alega que, ainda que fosse o caso, o estorno somente seria cabível em relação à parcela da ração vendida.

Esclarece que produz ração nas unidades 02 (Chapecó I), 36 (Sarandi), 38 (São Gabriel do Oeste), 43 (Erechim), 55 (Cunha Porã), 61 (Xanxerê) e 75 (Guatambu), mas que somente as unidades 02 (Chapecó I) e 43 (Erechim) vendem uma pequena parcela da ração por elas produzida, conforme prova o demonstrativo abaixo: (...)

Diz que tais números podem ser confirmados no relatório de produção de ração e de vendas de ração, acostados no Anexo XXXIII, mas que a autoridade fiscal desconsiderou o crédito presumido gerado em todas as unidades de fábrica de ração, no pressuposto de que toda a ração produzida é vendida com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins.

Sustenta que a ração utilizada na alimentação de suínos e aves, criados no sistema de parceria, não gera receita de vendas, mas representam parcela importante do custo de produção dos suínos e aves, pois constituem a matéria-prima principal dos frigoríficos.

Relativamente ao "crédito presumido de 30% - estorno de crédito em relação à produção de ração vendida com suspensão", narra que a fiscalização glosou o crédito presumido de 30%, calculado nos termos do art. 55 da Lei n.º 12.350/2010 apurado nas fábricas de ração. Explica que foi glosado a integralidade do crédito gerado nas fábricas que produziram ração, sob a justificativa de que é devido o estorno do crédito em relação à produção de ração vendida com suspensão.

Aduz que o cálculo do estorno do crédito desenvolvido é equivocado porque apenas algumas unidades vendem uma pequena parcela da ração produzida,

razão pela qual efetuou o estorno de crédito nessas unidades na proporção das vendas de ração.

Explica que os números acima podem ser confirmados pelo relatório de produção de ração e de vendas de ração, acostados no Anexo XXXIII. Diz que a autoridade fiscal desconsiderou todo o crédito presumido gerado nas unidades de fábrica de ração, no pressuposto de que toda a ração produzida é vendida.

Reforça que a vedação ao aproveitamento do crédito presumido prevista no § 5º do inciso I do art. 55 da Lei n.º 12.350/2010, é exigível apenas em relação à parcela da ração vendida, pois somente essa parte é que gera receita de vendas com suspensão das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins.

Conclui que a glosa é indevida, seja porque a fiscalização desconsiderou o crédito presumido em relação à ração produzida e que foi utilizada na alimentação de suínos e aves, criados no sistema de parceria (ração não vendida), seja porque anulou todo o crédito relativo à exportação de cortes de suínos e aves.

No que tange ao "crédito presumido de 40%", explica que adquire de fornecedores nacionais cortes de bovinos, classificados nos códigos NCM 02.01 e 02.02, os quais são utilizados como matéria-prima na fabricação de embutidos (mortadela, linguiça e hambúrguer). Relata que sobre esses cortes calculou crédito presumido de 40%, consoante previsão contida no art. 34 da Lei n.º 12.058/2009, que foram totalmente glosados.

Alega que o § 1º do art. 34 da Lei n.º 12.058/2009 veda a apuração do crédito presumido à pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.02 (bovinos vivos), 01.04 (ovinos e caprinos vivos), 02.01 (cortes bovinos), 02.02 (cortes bovinos) e 02.04 (cortes de ovinos e caprinos), da NCM ou que revenda esses produtos, ou seja, a vedação ao crédito presumido para os frigoríficos de bovinos, ovinos e caprinos é para quem revende os produtos resultantes do abate desses animais.

Argumenta que não se enquadra em nenhuma dessas condições, pois atua no ramo de abate e industrialização de suínos e aves e que apenas adquire cortes de bovinos para utilização como matéria-prima na fabricação de embutidos.

Aduz que a vedação do § 1º do art. 34 da Lei n.º 12.058/2009 não se aplica ao caso, pois é frigorífico de suínos e aves e não frigorífico de bovinos, ovinos e caprinos.

Conclui que é indevida a glosa do crédito de 40% sobre as aquisições de cortes de bovinos, impondo-se a reforma do despacho decisório também nessa parte.

Em relação à "exclusão do saldo do crédito presumido do mês anterior, sob o rótulo de "Crédito Diferido – Valor Excluído Mês", pede a retificação do cálculo feito pela autoridade fiscal para a determinação do limite de crédito passível de utilização. Salienta que, pelo que se pode compreender do "Demonstrativo de Apuração de Créditos", a fiscalização, a pretexto de aplicar a limitação na

utilização do crédito presumido do art. 9º da Lei n.º 11.051/2004, excluiu no mês subsequente, sob o rótulo “Crédito Diferido – Valor Excluído no Mês”, o saldo remanescente dos créditos presumidos, que excedeu o valor do débito da contribuição do mês (vide “CRÉDITO PRESUMIDO - ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS”, Linha 07).

Aduz que a fiscalização não interpretou corretamente o art. 9º da Lei n.º 11.051/2004, uma vez que a limitação no cálculo do crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 se aplica exclusivamente em relação aos bens recebidos de cooperados.

Argumenta que, em relação aos bens referidos no inc. II do caput do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, adquiridos de não cooperados (terceiros), não há limitação no cálculo do crédito presumido.

Informa que adquiriu insumos de cooperados e de não cooperados, conforme arquivo digital disponibilizado à fiscalização, mas que esta, equivocadamente, aplicou a limitação a todas as aquisições, isto é, de cooperados e de não cooperados.

Alega que o art. 9º da Lei n.º 11.051/2004 determina que o crédito presumido limita-se às operações do mercado interno, em cada período de apuração, ao valor do PIS/Pasep e da Cofins devidos em relação à receita bruta decorrente da venda de produtos deles derivados, após efetuadas as exclusões previstas no art. 15 da MP n.º 2.158-35, de 2001.

Afirma que, para determinação do valor do crédito presumido sobre aquisições de insumos de cooperados, toma-se a receita bruta decorrente das vendas e subtraíse as parcelas enumeradas pelo art. 15 da MP n.º 2.158-35, de 2001.

Relata que, confirma tal assertiva, o valor do débito registrado pela fiscalização no demonstrativo “Controle de Utilização dos Créditos”. Registra que o valor do débito da contribuição corresponde ao valor líquido apurado no mês, isto é, ao valor do débito depois de efetuadas todas as exclusões e deduções prescritas pela legislação e não apenas as exclusões previstas no art. 15 da MP n.º 2.158-35/2001.

Requer que a limitação do crédito presumido efetuado seja revista por dois motivos: pelo fato de ter incluído no cálculo do limite as aquisições de não cooperados e de ter considerado outras exclusões que não as previstas no art. 15 da MP n.º 2.158-35/2001.

Ressalta que outro equívoco da fiscalização foi o de considerar no cálculo da limitação do crédito presumido, não apenas o previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, mas também os previstos no art. 34 da Lei n.º 12.058/2009 e nos arts. 55 e 56 da Lei n.º 12.350/2010. Entende que a limitação do direito ao crédito prevista no art. 9º da Lei n.º 11.051/2004 se aplica unicamente em relação ao crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 e, ainda assim, apenas em relação aos bens recebidos de cooperados.

Quanto à utilização dos saldos dos créditos ordinários e presumidos para abater os débitos do mês, diz que a autoridade fiscal adotou o critério de consolidar num único saldo todos os créditos presumidos reconhecidos, cujo montante foi integralmente alocado para o mercado interno tributado e, deste modo, foi abatido do débito gerado no próprio mês.

Ressalta que o crédito presumido de 60% sobre o leite cru é ressarcível, por força do disposto na Lei n.º 13.137/2015 e que o crédito presumido de 30% previsto no art. 55 da Lei n.º 12.350/2010 também é ressarcível.

Informa que adota o critério de utilizar primeiro os créditos presumidos não ressarcíveis e, na sequência, o saldo credor do mercado interno tributado para abater os débitos do mês.

Salienta que remanesceu em conta gráfica o crédito presumido de 60% do leite cru, o crédito presumido de 30% do art. 55 da Lei n.º 12.350/2010, bem assim o crédito presumido de 40% de que trata o art. 34 da Lei n.º 12.058/2009.

Em relação ao crédito presumido de 60% do leite cru que, explica que remanesceu em conta gráfica, a recorrente, com amparo na Lei n.º 13.137/2015, formulou pedido de ressarcimento; do mesmo modo, em relação aos créditos presumidos de 30% previsto no art. 55 da Lei n.º 12.350/2010 e do crédito presumido de 40% de que trata o art. 34 da Lei n.º 12.058/2009, também formulou pedido de ressarcimento específico.

Aduz que a decisão exarada subverteu a ordem de utilização dos créditos, ou seja, para abater os débitos do mês consolidou os créditos presumidos ressarcíveis e não ressarcíveis em um único saldo e depois abateu os débitos gerados no próprio mês e que depois de deduzidos os débitos do mês, zerou o saldo remanescente dos créditos presumidos.

Afirma que este procedimento irá tornar insubsistente, por falta de saldo, os pedidos de ressarcimento de crédito relativos à Lei n.º 13.137/2015 (60% da atividade de lácteos), art. 34 da Lei n.º 12.058/2009, bem como o previsto no art. 55 da Lei n.º 12.350/2010, mesmo existindo expressivo valor de crédito relativo ao mercado interno tributado.

Requer a revisão do despacho decisório quanto ao critério de utilização dos créditos para abater os débitos apurados em cada mês.

No que concerne à "glosa de créditos de PIS/Cofins incidente sobre insumos importados", aduz que os documentos em relação aos quais foi glosado o crédito constam no Anexo X do relatório da auditoria fiscal. Diz tratar-se de importações de peças para manutenção de máquinas e equipamentos, containers em polietileno branco, eritorbato de sódio (conservante para fabricação de embutidos) e equipamentos e proteção individual (EPI).

Requer a reforma do despacho, posto que a autoridade fiscal aplica o conceito restritivo de insumo contido nas IN SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004.

Demonstra a finalidade desses bens no relatório analítico dos insumos, o Anexo XXXIV, que demonstra que se trata de peças utilizadas na manutenção de máquinas dos setores produtivos e de contêineres em polietileno, de modo que possui direito ao crédito de PIS/Pasep e Cofins, consoante previsão legal do art. 15, II, da Lei n.º 10.865/2004.

Esclarece que as peças para a manutenção de máquinas, se destinam à manutenção rotineira de máquinas importadas, utilizadas no processo produtivo que, todavia, não implicam em aumento da vida útil dos bens submetidos à manutenção.

No tocante à aquisição de contêineres em polietileno, explica que são recipientes que se destinam à acomodação de produtos em elaboração no interior das fábricas para o transporte interno, mas que possuem baixa durabilidade, de modo que não preenchem os requisitos legais e contábeis para serem considerados bens do ativo imobilizado.

Conclui que tais bens são aplicados na fabricação dos produtos destinados à venda e não podem ser registrados em contas do ativo imobilizado, sendo indevidas as glosas dos créditos.

Quanto ao "Rateio Proporcional", aduz que apresentou a Solução de Consulta n.º 46/2012, Anexo XXXV, visando confirmar o entendimento de que as exclusões da base de cálculo aludidas no art. 11, incisos II e V da IN SRF n.º 635/2006 subsumem-se às isenções previstas no dispositivo acima descrito, de modo a ter o direito a ressarcir os respectivos créditos com base no art. 16 da Lei n.º 11.116/2015.

Afirma que, pelo posicionamento da RFB, verifica-se ser inquestionável o entendimento de que as exclusões referidas no art. 11, incisos II e V da IN/SRF n.º 635/2006 são isenções, sendo que tem o direito de manter os créditos a que faz jus, com base na previsão do art. 17 da Lei n.º 11.033/2004.

Explica que retificou as EFD-Contribuições, conforme Anexo XXXVI, com o fim de alterar os índices do rateio proporcional para alocar as exclusões na correta classificação, qual seja, a de "Receitas Não Tributadas no Mercado Interno", mas que a fiscalização entendeu que a Solução de Consulta n.º 46/2012 não lhe concedeu tal direito.

No tópico "Dos Laudos Técnicos", informa que trouxe aos autos diversos laudos que descreve seus processos industriais, a fim de fornecer subsídios sobre a forma como são empregados os diversos materiais que foram objeto de glosa.

Por fim, pede a atualização do crédito pela Selic, com base no § 4º do art. 39 da Lei n.º 9.250/1995.

Requer a procedência da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Em sessão de 04/09/2019, a DRJ julgou a manifestação de inconformidade parcialmente procedente (Acórdão nº 06-67.345):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

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.

DEPRECIAÇÃO. 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 relativas às compras de produtos sem incidência das contribuições (PIS e 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. CRÉDITOS.**IMPOSSIBILIDADE.**

As despesas de fretes relativos às transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito ao crédito no regime não cumulativo das contribuições (PIS e Cofins).

FRETE NA AQUISIÇÃO. PERCENTUAL.

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 N.º 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.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI N.º 12.058/2009.

É vedada a apropriação de crédito presumido estabelecido pelo art. 34 da Lei n.º 12.058/2009 apenas às pessoas jurídicas que atuam na produção de alimentos derivados de carne bovina, ovina ou caprina e utilizam como matéria-prima

produtos cuja comercialização seja fomentada com as alíquotas zero do PIS/Pasep e da Cofins previstas nas alíneas a e c do inciso XIX do art. 1º da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004.

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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Em 26/10/2019, a Recorrente apresentou o seu recurso voluntário, tendo trazido razões semelhantes às apresentadas em sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este efeito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- RICARF.

I – Mérito

I.1. - Glosa de mercadorias adquiridas de cooperados

Com fundamento no art. 23, incs. I e II, da IN SRF nº 635/2006, a Fiscalização procedeu à glosa de créditos apurados sobre as mercadorias adquiridas de associados cooperados.

Em sua defesa, a Recorrente sustentou a tese de que a IN em questão seria ilegal, uma vez que as leis instituidoras do PIS/COFINS não-cumulativo não contêm restrições sobre a aquisição de mercadorias de associados.

Para que a sua tese possa prosperar, é necessário que as operações realizadas entre as partes cooperadas sejam consideradas como tributadas pelo PIS/COFINS, pois essa é a condição prevista no art. 3º, §2º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Essa condicionante legal, contudo, não é preenchida, isto porque, quanto à questão da incidência de PIS/COFINS sobre atos cooperados (cf. definição dada pelo art. 79 da Lei nº 5.764/1971), há decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ (REsp nº 1.164.716 – Tema nº 363), proferida sob a sistemática dos recursos repetitivos, onde se fixou a tese da não incidência das contribuições nos atos cooperativos típicos, conforme é possível observar na ementa a seguir transcrita:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parág. único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovimento do Recurso Especial.

5. Recurso Especial desprovido.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

Tendo-se em vista que as decisões do STJ proferidas na sistemática dos recursos repetitivos são de adoção obrigatória aos julgadores do CARF (cf. art. 99, RICARF), não é possível fazer aqui interpretação aqui em sentido diverso, sendo premissa inicial, portanto, a não incidência do PIS/COFINS em atos cooperados.

E sendo esse o caso, atrai-se aqui a aplicação do art. 3º, §2º, inc. II, da Lei nº 10.637/2002, que impede a possibilidade de dedução de créditos na “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”, devendo-se, portanto, manter a decisão da DRJ.

I.2. Glosa de crédito sobre fretes relativos à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da cooperativa

Em resumo, explica a Recorrente que, por necessidade de seu negócio, transfere mercadorias acabadas, produzidas em suas unidades fabris localizadas nos Estados de SC, RS, PR e MS, para os seus centros de distribuição, presentes em diversas localidades de todo o território nacional.

Essa situação fática apresentada pela Recorrente se adequa à Súmula CARF nº 217, onde foi fixada a tese de que *“os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas”*.

Desta feita, mantém-se a glosa.

I.3. Glosa de crédito sobre fretes de aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento de contribuições

Com base no entendimento de que só é possível apurar créditos sobre fretes quando a mercadoria adquirida é tributada, a DRJ manteve a glosa procedida pela Fiscalização:

Como visto, o direito ao crédito sobre os serviços de frete, contratados de pessoa jurídica nacional e que tenham o ônus suportado pela contribuinte, somente é possível em duas situações: em relação às operações de venda (art. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833, de 2003) e em relação às operações de aquisições de produtos para revenda ou insumo, desde que os bens adquiridos sejam passíveis de gerar o crédito no âmbito das contribuições não cumulativas, respaldado no art. 289, § 1º do Regulamento do Imposto de Renda.

Por sua vez, a Recorrente esclarece que as operações em questão são referentes ao pagamento de fretes para o transporte de insumos e de mercadorias adquiridas para revenda, informação essa que pode ser confirmada no demonstrativo de glosa elaborado pela Fiscalização (Anexo II):

	AW	AX	AY	AZ	BA
Origem	Descrição Mercadoria Transportada	Vínculo da operação "REMESSA POR CONTA E ORDEM"	Operação Triangular	Obsevação Danfe - Operações Trinagulares (NF Transportada)	GLOSA
▼		▼	▼	▼	
	ESPETINHO BOVINO A GRANEL TEMPERADO				Sem Tributação na Aquisição
	ESPETINHO BOVINO A GRANEL TEMPERADO				Sem Tributação na Aquisição
	ESPETINHO BOVINO A GRANEL TEMPERADO				Sem Tributação na Aquisição
	ESPETINHO BOVINO A GRANEL TEMPERADO				Sem Tributação na Aquisição
	ESPETINHO BOVINO A GRANEL TEMPERADO				Sem Tributação na Aquisição
	ESPETINHO BOVINO A GRANEL TEMPERADO				Sem Tributação na Aquisição
	ESPETINHO BOVINO A GRANEL TEMPERADO				Sem Tributação na Aquisição
	ESPETINHO BOVINO A GRANEL TEMPERADO				Sem Tributação na Aquisição
	ESPETINHO BOVINO A GRANEL TEMPERADO				Sem Tributação na Aquisição
	ESPETINHO BOVINO A GRANEL TEMPERADO				Sem Tributação na Aquisição
	ESPETINHO BOVINO A GRANEL TEMPERADO				Sem Tributação na Aquisição
	ESPETINHO BOVINO A GRANEL TEMPERADO				Sem Tributação na Aquisição
	ESPETINHO BOVINO A GRANEL TEMPERADO				Sem Tributação na Aquisição
	ESPETINHO BOVINO A GRANEL TEMPERADO				Sem Tributação na Aquisição

Sendo essa a fundamentação jurídica e confirmado o contexto fático, impende aqui adotar, por analogia, a razão de decidir da Súmula CARF nº 188, onde se fixou o entendimento de que *“é permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições”*.

Portanto, decido pela reversão da glosa.

I.4. Realocação indevida de créditos relativos a aquisições de bens para revenda, exclusivamente, para o mercado interno tributado

Dentro do contexto de recálculo de créditos, a Fiscalização procedeu à realocação dos custos, despesas e encargos atribuídos às receitas tributadas no mercado interno, às receitas não tributadas no mercado interno, e às receitas de exportação.

Nesse recálculo, o Auditor Fiscal procedeu à realocação dos custos de aquisição de bens adquiridos para revenda, antes rateados de forma proporcional pela contribuinte e, após isso, alocados de forma direta às receitas tributadas, pois *“a grande maioria dos bens adquiridos para revenda se referem a bens que são revendidos tributados no mercado interno”*.

Em sua defesa, a Recorrente sustenta a tese de que a escolha do método a ser adotado é uma faculdade detida exclusivamente pelo contribuinte, o qual poderá optar pela apropriação direta ou pelo rateio proporcional (cf. art. 3º, §8º, incs. I e II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), opção essa que deverá ser aplicada de forma consistente por todo o ano-calendário.

De fato, os dispositivos legais mencionados atribuem ao contribuinte a faculdade exclusiva de escolha do método de imputação de custos, despesas e encargos, às receitas por si auferidas.

Todavia, conforme é possível verificar no texto do inciso II, §8º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o método de rateio proporcional só pode ser aplicado aos custos, despesas e encargos que sejam comuns à totalidade da receita bruta auferida pela empresa, conforme é possível verificar abaixo:

Art. 3º (...)

§ 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.

Assim, por exemplo, se determinada empresa contrata fretes para a aquisição de mercadorias com um determinado fornecedor, sendo que parte dessa mercadoria será direcionada ao mercado interno e será normalmente tributada, e outra, será destinada à integração em seu processo industrial e posterior exportação do produto final, deve a empresa que optou pelo método do rateio proporcional fracionar/imputar o custo do frete de forma proporcional às receitas de revenda (tributadas) e às receitas de exportação (não tributadas), pois o custo do frete é comum a ambas receitas. Já se tiver feito a opção pela apropriação direta, a empresa deverá adotar critério técnico consistente para a realização da imputação, valendo-se, para isso, de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração.

Situação bastante diferente dessa é aquela em que a despesa, custo ou encargo é exclusiva de determinado tipo de receita, o que, a propósito, tem como maior expoente os custos de aquisição de mercadorias para revenda, onde, ao menos o preço pago pela mercadoria, é perfeitamente individualizado, sendo exclusivo, portanto, da receita que lhe é diretamente vinculada.

Faz-se aqui a ressalva de que o custo diretamente imputável à receita de revenda é o preço pago pela mercadoria porque, a esse valor, também são acrescidos outros custos, tal como o transporte incorrido para a retirada da mercadoria do fornecedor até a sua chegada ao estabelecimento adquirente, o que, de certa forma e em determinadas situações (tal como a trazida acima), pode ser um custo comum.

Na Câmara Superior, essa questão já foi enfrentada, tendo como caso paradigmático decisão relatada pelo Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, onde se decidiu que o método de rateio proporcional só se aplica aos custos, despesas e encargos comuns às receitas às quais deverão ser vinculadas (Acórdão nº 9303-007.631):

O acórdão a quo afirma que se deveria adotar exclusivamente o método de rateio proporcional, independentemente de haverem custos identificáveis como vinculados tanto às receitas de exportação (por não incidir a Cofins sobre elas) como às do mercado interno. Entendeu que haveria uma distinção pela fiscalização que a lei não autorizaria.

A situação discutida no recorrido se vincula às receitas do mercado interno não tributadas (alíquota zero, isenção ou não incidência), que geravam direito a crédito, tendo estas o rateio pelo mesmo tratamento das receitas de exportação.

Por outro lado, o acórdão paradigma é expresso em restringir o rateio aos custos comuns, não havendo falar em rateio de custos específicos.

Esse tema foi recentemente enfrentado pela Solução de Consulta Cosit nº 293, de 2017, que é expressa em seu item 2.1, restringindo o rateio aos custos comuns, nos seguintes termos:

21. Como já mencionado, a interessada opta pelo método de rateio proporcional para calcular seus créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados à exportação.

21.1. O método de rateio proporcional, na literalidade do inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser aplicado naquelas hipóteses em que existam custos, despesas e encargos que sejam vinculados de forma comum a receitas brutas sujeitas a incidência cumulativa e não cumulativa dessas contribuições.

21.2. E sobre o valor daqueles custos, despesas e encargos comuns, a pessoa jurídica sujeita à incidência parcial da não cumulatividade das contribuições em epígrafe, deve aplicar o seguinte percentual para obter os montantes dos créditos de tais contribuições relativos àqueles dispêndios:

(...)

Para exemplificar numericamente a linha de raciocínio aqui traçada, peço vênha para apresentar didaticamente uma situação muito simples, de:

- receitas de exportação, no mercado internas tributadas e no mercado interno não tributadas, cada uma delas no valor de R\$ 1.000,00 e - custos totais de R\$ 1.400,00, distribuídos conforme tabela abaixo:

Custos	Valor
Vinculados à Exportação	200,00
Vinculados a operações no mercado interno tributadas	800,00
Vinculados a operações no mercado interno não tributadas	200,00
Comuns	200,00
Total	1.400,00

A memória de Cálculo a seguir ilustra a diferença entre o rateio dos custos comuns e do total de custos.

	Receitas		Custos		
	Valor	%	Valor	Rateio - Total	Rateio - Custos Comuns
Exportação	1.000,00	0,33	200,00	466,67	266,67
Internas tributadas	1.000,00	0,33	800,00	466,67	866,67
Internas não tributadas	1.000,00	0,33	200,00	466,67	266,67
Custos comuns	n/a	n/a	200,00	n/a	n/a
Total	3.000,00		1.400,00		

Repare que, em se considerando o rateio do total de custos, os custos atribuídos à exportação passariam a ser de R\$ 466,00, ou seja, superiores ao somatório dos custos próprios e dos custos comuns (R\$ 200,00 + R\$ 200,00), que somente alcançariam o valor de R\$ 400,00. Em outras palavras, créditos inequivocamente relativos a operações internas tributadas seriam tratados como vinculados à exportação.

Penso que esse seja o ponto que remanesce sob questão no aresto ora contestado e entendo que a lógica da apuração da decisão de primeira instância esteja escoreita.

Dessarte, deve ser provido o recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

(CARF. CSRF. PAF nº 11070.002343/2009-48. Acórdão nº 9303-007.631. Rel.: Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Pub.: 07/01/2019)

Como a Recorrente não comprovou que parcela do custo da mercadoria revendida tinha natureza comum, não é aqui possível, dentro da tese adotada por este Julgador, proceder a qualquer ajuste no recálculo procedido pela Fiscalização.

I.5. Conceito de insumo

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade

previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da restritividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº 247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, e a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Para o Tribunal Superior, a essencialidade se refere ao item do qual o produto ou serviço dependa de forma fundamental, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já o critério de relevância diz respeito à necessidade de integração do item ao processo produtivo como um todo, e não exatamente na produção ou na execução do serviço, seja por peculiaridades na cadeia produtiva ou em razão de imposição legal. Quanto a esse critério, destaca-se no voto que o seu alcance é mais abrangente que o da pertinência, esse sim, demandante de uma ligação direta do insumo à produção ou à execução de serviços:

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

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

Consoante se verifica no voto do Ministro Cambell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica, adotando-se, para isso, o chamado “teste de subtração” onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa “candidato” ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

(...) 4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, vinculando a Administração Tributária à comentada decisão do STJ.

Especificamente em relação às despesas decorrentes de imposição legal, a Nota da PGFN esclarece que se trata de "itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos":

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade.

Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

E procedidas a considerações sobre o entendimento deste Julgador sobre o alcance do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS, vamos à análise casuística das rubricas que foram objeto de questionamento, valendo-se aqui contextualizar que a contribuinte é empresa que exerce as atividades agropecuárias e agroindustrial de processamento de carnes de aves e suínos, além da fabricação de produtos lácteos, tendo juntado Laudo Técnico com a descrição de seu processo produtivo (Anexo I da manifestação de inconformidade).

I.5.1. Material de embalagem e etiquetas

Conforme observação feita pela própria DRJ em seu Acórdão, a Fiscalização glosou créditos relativos à aquisição de embalagens utilizadas no transporte das mercadorias da contribuinte sob o argumento de que se apenas embalagens para a apresentação do produto são capazes de gerar créditos de PIS/COFINS, tendo o Auditor Fiscal, contudo, admitido que as embalagens analisadas eram essenciais à garantia de integridade da mercadoria:

2.1) Material de embalagem e etiquetas: A fiscalização glosou créditos relativos aos gastos com diversos bens, sob o argumento de que se tratam de embalagens para o transporte de mercadorias e não de apresentação do produto, que gera direito ao crédito.

Argumenta que essas embalagens, **embora essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo**, não têm o objetivo de motivar a compra do produto nelas acondicionado ou valorizá-los em razão dos materiais e acabamentos empregados, que é o que caracteriza uma embalagem de apresentação.

Esse entendimento Fiscal parece estranho e contraditório, e de fato, o é, pois, para esse específico item, o entendimento vinculante da Receita Federal é o de que apenas embalagens de apresentação geram direito a crédito de PIS/COFINS, independentemente de sua essencialidade ou relevância para a atividade econômica da empresa. Atualmente, esse entendimento ainda é de adoção obrigatória pela Fiscalização e por Julgadores da DRJ, pois consta da IN RFB nº 2.121/2022.

Ao se analisar a relação de notas fiscais constantes do Anexo V da manifestação de inconformidade, é possível identificar caixas de papelão, fitas, filmes, e etiquetas de identificação, materiais esses que se apresentam coerentes com o descritivo e fotos contidas no Laudo Técnico do Anexo I da manifestação, trazido a seguir:



Na saída do túnel são colocadas as tampas das caixas e estas recebem uma etiqueta de identificação. As caixas são envolvidas em filme contrátil e são paletizadas. Com o palete completo é adicionado o cartão palete e então stretchado e direcionado para as câmaras de armazenagem para posterior expedição.



Caixas de papelão, filme contrátil, etiquetas (Anexo 1) / Paletes (Anexo 24)

Os miúdos externos não direcionados para venda são enviados ao setor de salga em monoblocos, gerando posteriormente produtos salgados para venda.

Conforme o próprio Fiscal constatou, as embalagens utilizadas, apesar de não se prestarem à apresentação, são essenciais para a preservação da integridade sanitária do produto, pois é inadmissível a manipulação e transporte de carnes cruas e congeladas soltas, sendo a mesma lógica, também, aplicável ao transporte de leite ou qualquer outro alimento destinado ao consumo humano.

No caso do leite UHT, a embalagem primária que conforma o produto tem por base o papelão que, apesar de revestido, certamente não é resistente o suficiente para suportar as pressões existentes desde a linha de produção e, por esse motivo, essas caixas são unitizadas em uma embalagem de papelão mais resistente, a qual, ainda, é recoberta pelo filme shrink, que confere mais resistência e proteção à umidade.

Depois, conforme a Portaria SVS/MS nº 326/1997, todo e qualquer produto alimentício terminado deve ser colocado sobre estrado, isto é, deve ser paletizado (o que envolve a colocação dos filmes de cobertura e stretch), pois tal medida tem por objetivo impedir a contaminação e/ou proliferação de microorganismos no produto e, ainda, evitar que danos sejam feitos ao recipiente ou à embalagem:

5.3.10 - Os insumos, matérias-primas e produtos terminados devem estar localizados sobre estrados e separados das paredes para permitir a correta higienização do local.

8.8.1 – As matéria-primas e produtos acabados devem ser armazenados e transportados segundo as boas práticas respectivas de forma a impedir a contaminação e/ou a proliferação de microorganismos e que protejam contra a alteração ou danos ao recipiente ou embalagem. Durante o armazenamento deve ser exercida uma inspeção periódica dos produtos acabados, a fim de que somente sejam expedidos alimentos aptos para o consumo humano e sejam cumpridas as especificações de rótulo quanto as condições e transporte, quando existam.

Ainda, também é inadmissível, sob a perspectiva da legislação sanitária, o transporte de alimentos não identificados com etiquetas onde, no mínimo, conste instruções para a preservação de sua integridade, a sua data de fabricação e a data de validade.

Dentro dessa mesma lógica de obediência às normas fitossanitárias, também é inadmissível que se imagine que rações para uso animal possam ser transportadas sem qualquer embalagem, como sacos de ráfia.

E constatada a essencialidade e a relevância desses itens, tem-se que as glosas abrangidas pelas categorias “materiais de embalagem e etiquetas”, o que engloba, por exemplo, fitas, grampos, papelão, filmes, sacos, sacolas, tampas, etiquetas, carimbos e tintas, conforme lista trazida no Anexo V da manifestação de inconformidade, devem ser revertidas.

I.5.2. Material de uso e consumo

A Fiscalização procedeu à glosa de uma massa heterogênea de itens compreendidos dentro da rubrica “uso e consumo”, com demonstrativo trazido em seu Anexo III, justificando que as aquisições de materiais secundários, materiais para reposição geral, serviços diversos, ferramentas e utensílios mecânicos, materiais para ajardinamento, materiais para construção civil, materiais para higiene e limpeza, materiais elétricos e eletrônicos, peças diversas, entre outros itens com descrições genéricas e imprecisas, classificados nos CFOP 1556/2556 (compra de material para uso e consumo) e CFOP 1407/2407 (compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeito ao regime de substituição tributária), não poderiam ser classificados como insumos.

Para organizar a sua defesa, a Recorrente elaborou o Anexo VII de sua manifestação de inconformidade, onde tratou de fazer a seguinte classificação, com divisão em 12 categorias, conforme constou de seu recurso voluntário:

1. Bens de pequeno valor: trata-se de ferramentas e utensílios utilizados na manutenção mecânica e predial, materiais e aparelhos utilizados para medição e nos laboratórios industriais, recipientes utilizados para o acondicionamento e movimentação interna de produtos semielaborados, todos eles que, por sua

natureza, valor e durabilidade, não são incorporados ao ativo imobilizado. (Notas fiscais arroladas no Anexo VII.a, fls. 12083 a 12121);

2. Combustíveis: trata-se de lenha de eucalipto e óleo BPF Filoil 1 A, utilizado nas caldeiras destinadas a geração de calor e vapor. (Notas fiscais arroladas no Anexo VII.b, fls. 12123 a 12135);

3. Embalagens: trata-se de bacias, baldes, frascos, caixas de papelão, filmes, folhas, bobinas, sacos, bandejas, etiquetas adesivas, barbantes, fios, fitas, grampos, colas, tintas e solventes para datadores, utilizados no processo produtivo para embalar e acondicionar os produtos fabricados (carnes e derivados de suínos e aves e produtos lácteos). (Notas fiscais arroladas no Anexo VII.c, fls. 12137 a 12216);

4. Materiais utilizados nas caldeiras, torres de resfriamento e tratamento de águas: trata-se de produtos utilizados na manutenção e conservação das caldeiras e torres de resfriamento, utilizadas para o processo produtivo e no tratamento de afluentes e efluentes industriais. São exemplos: amônia anidra, anti-espumante, cal hidratada, carvão ativo, desinfetante de água tricloro 90%, diluente químico, enxofre em pó, produtos para tratamento de efluentes, sodas barrilha leve, sulfato de alumínio líquido, etc. (Notas fiscais arroladas no Anexo VII.f, fls. 12396 a 12422);

5. Produtos utilizados para higienização e limpeza industrial: trata-se de produtos empregados no processo de higienização, limpeza e desinfecção das instalações industriais; São exemplos: detergente, ácido clorídrico, ácido nítrico, soda, água sanitária, hipoclorito de sódio, sanitizante, sabonete, sabão em pó, papel higiênico, sacos para lixo, rodos, vassouras, papel toalha e pano de chão alvejado. (Notas fiscais arroladas no Anexo VII.g, fls. 12424 a 12468); 6. Material de manutenção predial: trata-se de material de primeira necessidade empregado na manutenção predial das plantas industriais.

São exemplos de materiais classificados nesse grupo: mangueiras, canos PVC, ralos, cortina PVC, fio de cobre, fita isolante, lixa, arame, cantoneira, disjuntor, fusíveis, tomadas, lâmpadas, etc. (Notas fiscais arroladas no Anexo VII.d, fls. 12218 a 12303); 7. Material de proteção e segurança do trabalhador: trata-se de equipamentos de proteção individual e uniformes, que visam a segurança e a proteção da saúde dos trabalhadores, bem assim proporcionar condições de higiene e limpeza para evitar a contaminação dos produtos alimentícios fabricados. São exemplos de bens classificados nesse grupo: Abafadores de ruído, aventais, botas de borracha e couro térmicas, botinas, palmilhas, calça anti-chama, calça plástica, camisas, capas, jaquetas, jalecos, macacão, capacetes, capuz térmico, toucas, meia térmica, máscaras, óculos, luvas látex e de aço, creme protetor, filtros contra gás, etc. (Notas fiscais arroladas no Anexo VII.e, fls. 12305 a 12394);

8. Medicamentos veterinários e aditivos: trata-se de aditivos para rações e medicamentos veterinários. (Notas fiscais arroladas no Anexo VII.h, fls. 12470 a 12498);

9. Peças para manutenção de máquinas e equipamentos: trata-se de peças utilizadas na manutenção das máquinas e equipamentos industriais, tais como conexões, mangueiras, colas, válvulas, engates, material elétrico e eletrônico, rolamentos, retentores, porcas, arruelas, correias e mancais. (Notas fiscais arroladas no Anexo VII.i, fls. 12500 a 13094);

10. Produtos intermediários utilizados no processo produtivo: trata-se de condimentos, conservantes e tripas, utilizados na elaboração dos produtos acabados. (Notas fiscais arroladas no Anexo VII.j, fls. 13096 a 13108); 11. Serviços de fornecimento de água potável consumida no processo produtivo. (Notas fiscais arroladas no Anexo VII.k, fls. 13110 a 13119); 12. Vasilhames, brincos e Lacs: trata-se de materiais utilizados nos aviários e granjas. (Notas fiscais arroladas no Anexo VII.l, fls. 13121 a 13134).

Por sua vez, a DRJ acolheu a maior parte dos argumentos trazidos pela Recorrente, tendo resultado na seguinte reversão de glosas:

USO E CONSUMO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	TOTAL GERAL
3. EMBALAGENS	61.985,30	45.322,09	92.457,15	199.764,54
RECIPIENTES PARA PRODUTOS LACTEOS	-	614,00	-	614,00
CAIXAS DE PAPELAO/TERMICAS	49.911,80	37.192,05	81.738,50	168.842,35
ETIQUETAS ADESIVAS	12.073,50	7.516,04	10.718,65	30.308,19
6. MATERIAL DE MANUTENÇÃO PREDIAL	1.461,94	-	687,57	2.149,51
MATERIAIS PARA CONSTRUCAO CIVIL	1.461,94	-	687,57	2.149,51
7. MATERIAL DE PROTEÇÃO E SEGURANÇA DO TRABALHADOR	1.381.822,80	1.343.723,94	1.432.254,00	4.157.800,74
EQUIPAMENTO PROTECAO INDIVIDUAL	1.381.822,80	1.343.723,94	1.432.254,00	4.157.800,74
8. MEDICAMENTOS VETERINÁRIOS E ADITIVOS	23.532,86	18.102,20	28.810,00	70.445,06
ADITIVOS NAO NUTRICIONAIS	23.532,86	18.102,20	28.810,00	70.445,06
9. PEÇAS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS	5.240.193,26	4.701.898,04	4.945.467,27	14.887.558,57
MATERIAL ELETRICO E ELETRONICO	1.232.292,41	734.806,53	938.907,12	2.906.006,06
FERRAMENTAS E UTENSILIOS MECANICOS	213.833,05	201.305,86	246.507,69	661.646,60
PECAS PARA MAQUINAS NACIONAIS	2.203.655,22	2.089.441,30	2.135.522,54	6.428.619,06
MATERIAL MECANICO USO GERAL/FILTROS	941.275,62	925.473,78	1.013.171,19	2.879.920,59
PECAS PARA BALANCAS	87.875,76	115.527,09	78.498,30	281.901,15
PECAS PARA MAQUINAS IMPORTADAS	295.984,39	303.162,64	182.567,74	781.714,77
ROLAMENTOS RETENTORES CORREIAS E MANCAIS	228.652,80	227.180,26	317.238,80	773.071,86
PECAS PARA GRAMPEADEIRAS	36.249,01	105.000,58	32.243,89	173.493,48
MOTORES/REDUTORES/BOMBAS HIDRAULICAS	375,00	-	810,00	1.185,00
10. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO	12.640,46	19.203,27	27.959,56	59.803,29
CONDIMENTOS/CONSERVANTES PARA USO INDUSTRIAL	12.640,46	19.203,27	27.959,56	59.803,29
12. VASILHAMES/LACRES/BRINCOS E MATERIAIS PARA AVIÁRIOS E GRANJAS	84.182,65	79.130,90	55.160,98	218.474,53
VASILHAMES/LACRES/BRINCOS E MATERIAIS PARA AVIARIOS E GRANJAS	84.182,65	79.130,90	55.160,98	218.474,53
TOTAL GERAL	6.805.819,27	6.207.380,44	6.582.796,53	19.595.996,24

Em recurso voluntário, a Recorrente busca a extensão desse entendimento aos itens remanescentes, o que se passa a enfrentar nos pontos abaixo.

(a) Medicamentos veterinários e aditivos (Anexo VII.h, fls 12470 a 12498)

Dentro da categoria “Medicamentos veterinários e aditivos”, a DRJ deixou de reverter as glosas sobre o produto “diluyente dose de semen”, justificando que esse item teria sido adquirido “de cooperados, sem tributação na aquisição de insumos com tributação suspensa”:

Nº Doc.	CNPJ Emitente	Nome Emitente	Cód. Item	Descrição do Item	Cód. TIPI	Valor Base de Cálculo PIS/Pasep e COFINS
21698	01988193/0001-01	MINITUB DO BRASIL LTDA	103349	DILUYENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS	3004.20.61	14.481,76
21797	01988193/0001-01	MINITUB DO BRASIL LTDA	103349	DILUYENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS	3004.20.61	9.051,10
21897	01988193/0001-01	MINITUB DO BRASIL LTDA	103349	DILUYENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS	3004.20.61	9.051,10
22022	01988193/0001-01	MINITUB DO BRASIL LTDA	103349	DILUYENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS	3004.20.61	9.051,10
22070	01988193/0001-01	MINITUB DO BRASIL LTDA	103349	DILUYENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS	3004.20.61	9.051,10
22143	01988193/0001-01	MINITUB DO BRASIL LTDA	103349	DILUYENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS	3004.20.61	7.527,20
22239	01988193/0001-01	MINITUB DO BRASIL LTDA	103349	DILUYENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS	3004.20.61	3.763,60
22239	01988193/0001-01	MINITUB DO BRASIL LTDA	103349	DILUYENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS	3004.20.61	7.527,20
22239	01988193/0001-01	MINITUB DO BRASIL LTDA	103349	DILUYENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS	3004.20.61	940,90
Total						70.445,06

Contudo, o diluyente em questão não foi adquirido de associado da cooperativa, mas da empresa “Minitub do Brasil Ltda.”, e nem estava sujeito à não tributação de insumos ou com a tributação suspensa, porque a NCM 3004.20.61 descreve item sujeito à tributação monofásica, conforme previsto no art. 1º, caput, da Lei nº 10.147/2000:

Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; **30.04**, exceto no código 3004.90.46; e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

Observe-se, ainda, que o item em questão não é adquirido para revenda (art. art. 3º, inc. I, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), mas para ser utilizado como insumo em sua atividade produtiva agropecuária (reprodução de suínos), razão pela qual não se aplica aqui o entendimento do STJ no REsp 1894741/RS (Tema 1.093), segundo o qual “é vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, “b” da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003)”.

Da jurisprudência do CARF, cito aqui o Acórdão nº 3301-010.620, de relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO. CRÉDITO. POSSIBILIDADE

Os produtos que estão submetidos ao regime monofásico, mas adquiridos para serem reintroduzidos no processo produtivo, utilizados como insumos na fabricação de produtos a serem colocados à venda ou na prestação de serviços, são passíveis de apuração de créditos na sistemática não cumulativa das contribuições.

(CARF. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção. PAF nº 10380.906590/2012-54. Acórdão nº 3301-010.620. Pub.: 14/09/2021)

Portanto, revento a glosa em relação a esse item.

(b) Despesas com aquisição de embalagens (Anexo VII.c, fls. 12137 a 12216):

Relativamente à aquisição de embalagens, a DRJ deixou de reverter as glosas vinculadas ao “centro de distribuição e unidade comercial”, uma vez que, pela própria descrição, não foram utilizadas dentro do processo produtivo.

Em sua defesa, a Recorrente trouxe o Anexo I de seu recurso voluntário, onde demonstrou que o fundamento apontado pela DRJ não se aplicava à totalidade de itens mantidos, mas apenas a uma pequena fração.

Verificando-se o Anexo mencionado, parece-me condizente a informação prestada, uma vez que apresentada de forma analítica, nota a nota, impondo-se, portanto, a reversão aos gastos não vinculados ao “centro de distribuição e unidade comercial”, cabendo-se aqui apontar que a questão das embalagens de apresentação já foi apreciada no presente voto.

(c) Peças de manutenção de Máquinas e Equipamentos (Anexo VII.i, fls. 12500 a 13094):

Para a categoria em questão, a DRJ decidiu pela reversão total das glosas, conforme é possível verificar no trecho abaixo:

Assim sendo, em consonância com o Parecer Cosit, especificamente nos termos do item "7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS", entende-se que os produtos utilizados nos frigoríficos (abate de suínos e aves); nas unidades de criação de suínos; na disseminação de genes; na

fábrica de ração; na indústria de carnes e lácteos; na produção de pintos de um dia, por se tratarem de bens utilizados diretamente nas unidades de produção da empresa, as glosas devem ser revertidas.

Contudo, alega a Recorrente que, ao proceder à quantificação, a DRJ errou na filtragem, pois considerou apenas o subgrupo “conexões/mangueiras/válvulas e engates”, quando também deveria ter incluído o subgrupo “materiais para reposição geral”.

Ao se proceder a verificação dos cálculos, pode-se identificar que os “materiais para reposição geral” são um subgrupo de “Peças de manutenção de máquinas e equipamentos” e que, portanto, assiste razão à Recorrente.

(d) Material de proteção e segurança do trabalhador (Anexo VII.e, fls. 12305 a 12394):

Os itens constantes no Anexo VII.e se referem às vestimentas/uniformes utilizados pelos funcionários das unidades agroindustriais da Recorrente e, também, daqueles que atuam na atividade agropecuária de criação de suínos, granjas, incubatórios e outras atividades correlatas.

Para manter a glosa procedida pela Fiscalização, a DRJ evocou o item 54.i do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018, onde se diz que vestimentas não geram créditos de PIS/COFINS.

Contudo, neste ponto, discordo circunstancialmente da DRJ, primeiro, porque as glosas abrangem itens que são notoriamente “Equipamentos de Proteção Individual” – EPI, tal como botas, máscaras, luvas e protetores e, depois, porque as vestimentas, em certos tipos de atividades, também são essenciais e relevantes à atividade executada.

Relativamente às vestimentas/uniformes, a conclusão mais imediatista seria no sentido oposto, isto porque, quase sempre, esses itens são utilizados com a finalidade primordial de criar um sentimento de pertencimento, identificando o funcionário perante seus colegas, seus superiores e eventuais terceiros como membro daquela organização. Isso ocorre porque, de forma natural, associamos a palavra “uniforme” a certas imagens que costumamos ver em nosso dia a dia, semelhantes às exibidas abaixo:



Não por outro motivo, o legislador também partiu do pressuposto de que uniformes seriam itens necessários - porém, não indispensáveis – para a atividade das empresas, com exceção de algumas poucas, onde, no seu entender, esse limite seria ultrapassado, tal como seria o caso de empresas que atuam nos setores de limpeza, conservação e manutenção, conforme previsto no art. 3º, inc. X, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Mas mesmo nesses casos, isto é, das empresas que atuam nos setores de limpeza, conservação e manutenção, seria possível imaginar uma faxina sem que o funcionário estivesse “com o uniforme”, razão pela qual, se não houvesse previsão legal nesse sentido, a conclusão seria no sentido de que tais itens não atendem aos requisitos de essencialidade ou relevância trazidos pelo STJ e, por esse motivo, não haveria a possibilidade de creditamento. Entretanto, existem uniformes de outra ordem, utilizados em atividades muito específicas, onde, a meu ver, a sua eliminação dificulta ou mesmo impede o exercício da atividade econômica exercida pela empresa.

Por exemplo, no setor dos hospitais, é imaginável que uma cirurgia ocorra sem que a equipe médica esteja vestindo o “pijama cirúrgico”, ou seja, um procedimento cirúrgico poderia ocorrer com os profissionais vestidos com roupas casuais? Será que algum paciente aceitaria? Agora, dentro do setor frigorífico, é possível se cogitar que funcionários que trabalham na limpeza de carnes não usem jalecos, calças brancas e aventais? Seria admissível que um funcionário trabalhasse em setor que demanda higiene extrema com as “roupas de casa”?



Em outros setores, tal como o de metalurgia, o uso de uniformes pode cumprir com outra função essencial, que é o de evitar ou reduzir o risco de acidentes na manipulação de máquinas e equipamentos.

No específico caso da Recorrente, o que se verifica é uma indústria que atua no setor alimentício e de reprodução animal, sendo fiscalizada pelo MAPA e pela Vigilância Sanitária, onde o uso de roupas inadequadas por funcionários que estão na atividade produtiva seria passível de questionamento ou mesmo de impedimento da atividade.

Diante disso, voto por reverter a glosa imposta sobre os itens compreendidos na categoria “Material de proteção e segurança do trabalhador equipamentos de segurança e uniformes”, abrangendo os EPIs e os uniformes/vestimentas.

(e) Material de manutenção predial (Anexo VII.d, fls. 12.218 a 12.303):

Para os itens compreendidos na categoria “Material de manutenção predial”, a DRJ manteve as glosas por entender que os itens deveriam ter sido ativados, gerando créditos por depreciação:

Relativamente aos bens listados no relatório "Material de Manutenção Predial", eles podem gerar o crédito pleiteado na condição de encargos de amortização. Isso porque, os bens e serviços empregados em edificações ou benfeitorias em imóveis utilizados na atividade da empresa somente podem gerar créditos calculados sobre a sua amortização. Para isso, no entanto, é necessário que os dispêndios com manutenção e conservação das chamadas edificações resultem no aumento de sua vida útil em mais de um ano.

Contudo, não me parece ser esse o caso, isto porque a ativação deve ocorrer se o bem ou serviço empregado na reforma da edificação resultar em aumento de sua vida útil em, no mínimo, 1 ano, o que ocorreria, por exemplo, se fosse feita reforma de tamanho vultuoso, o que não se verifica com a simples troca de ralos, tubulações, lâmpadas, tomadas e outros itens de baixo valor, sendo esse o entendimento, inclusive, apresentado nos itens 82 e seguintes do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018:

7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS

[...] 82. Consoante dispõe o art. 48 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

“Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.” 83. Portanto, a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas estabelece que os dispêndios com reparos, conservação ou substituição de partes de bens e instalações do ativo imobilizado da pessoa jurídica: a)

podem ser deduzidos diretamente como custo do período de apuração caso da operação não resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano; b) devem ser capitalizadas no valor do bem mantido (incorporação ao ativo imobilizado) caso da operação resulte aumento de vida útil do bem mantido superior a um ano.

84. Como visto acima, a incorporação ou não ao ativo imobilizado determina as regras a serem aplicadas para definição da modalidade de creditamento da não cumulatividade das contribuições aplicável (inciso II ou VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Neste Parecer Normativo são discutidos apenas os dispêndios que permitem a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). (...)

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

Desta forma, entendo pela reversão integral da glosa procedida na categoria “Material de manutenção predial”.

(f) Vasilhames/Lacres/Brincos e Materiais para Aviários e Granjas (Anexo VII.I, fls. 13121 a 13134):

Relativamente à categoria “Vasilhames/Lacres/Brincos e Materiais para Aviários e Granjas”, a DRJ decidiu pela manutenção das glosas, tendo entendido que os itens integrantes não se enquadrariam no conceito de insumos.

Contudo, ao se visitar os itens glosados, é possível identificar que eles fazem parte do processo produtivo de reprodução animal, podendo-se aqui destacar os diluentes, bastões destacadores e brincos de suínos:

Mês/Ano	Nº Doc.	Descrição do Item	Und. Med.	Qtde	Valor Unitário	Valor IPI	Base de Cálculo PIS/Pasep e Cofins
jul/15	109	Cooler Mmx	UN	1	20,00	-	20,00
jul/15	270	Capa Napa/Nylon Div.Tamanhos P/Prot.Maquinas	UN	1	310,00	-	310,00
jul/15	1823	Chapa Isopor 20Mm	UN	25	13,00	-	325,00
jul/15	2850	Agua P/Bateria Densidade 1280	LT	300	1,30	-	390,00
jul/15	3093	Selo Policarbonato C/Haste Metalica 30Cm	UN	2000	1,33	-	2.660,00
jul/15	3998	Canudo Plastico Descart.Flexivel 4Mm	PT	10	3,00	-	30,00
jul/15	4305	Solucao Diluente Bq 497 P/ Ink Jet Cij - Domino	ML	5000	0,05	-	250,00
jul/15	9172	Balde Polipropileno Grad.12Lts	UN	2	29,00	-	58,00
jul/15	9207	Balde Graduado Reforcado 500/500MI 20Lt	UN	2	55,00	-	110,00
jul/15	9214	Balde Graduado Reforcado 500/500MI 20Lt	UN	8	55,00	-	440,00
jul/15	9246	Balde Graduado Reforcado 500/500MI 20Lt	UN	10	55,00	-	550,00
jul/15	9250	Balde Graduado Plasutil 13,5Lt	UN	2	29,00	-	58,00
jul/15	10503	Caixa Isopor 80Lts	UN	2	81,26	-	162,52
jul/15	17972	Bastao Destacador Suino Vermelho	UN	50	7,80	-	390,00
jul/15	17973	Bastao Destacador Suino Vermelho	UN	24	7,80	-	187,20
jul/15	18099	Bastao Destacador Amarelo Raidex	UN	10	7,80	-	78,00
jul/15	18099	Bastao Destacador De Suino Preto Raidex	UN	20	7,80	-	156,00
jul/15	18099	Bastao Destacador Laranja Raidex	UN	10	7,80	-	78,00
jul/15	18099	Bastao Destacador Vinho Raidex	UN	10	7,80	-	78,00
jul/15	18209	Bastao Destacador Suino Verde	UN	3	7,80	-	23,40
jul/15	18209	Bastao Destacador Suino Vermelho	UN	3	7,80	-	23,40
jul/15	20430	Jarra Acrilica /Grad.1Lt	UN	2	4,99	-	9,98
jul/15	20430	Jarra Plast.Transp.Grad.3,5Lts (Usar 45745)	UN	12	4,50	-	54,00
jul/15	21775	Brinco Plastico P/Identificacao Udg C/Transponder Hdx	UN	30	15,00	-	450,00
jul/15	23488	Balde Plastico 10 Lts	UN	20	5,40	-	108,00
jul/15	34403	Lacre Metalico Tipo Cadeado Amarelo 30Cm	UN	500	1,57	-	785,00
jul/15	78243	Brinco Suino Granjas Aurora	UN	700	0,38	26,73	294,00
jul/15	78280	Brinco Suino - Frigorificos Aurora - Amarelo	UN	400	0,38	15,27	168,00
jul/15	78282	Brinco Suino Granjas Aurora	UN	500	0,38	19,09	210,00
jul/15	78283	Brinco Suino - Frigorificos Aurora - Vermelho	UN	300	0,38	11,46	126,01
jul/15	78619	Brinco Suino Granjas Aurora	UN	500	0,38	19,09	210,00
jul/15	78620	Brinco Suino - Frigorificos Aurora - Vermelho	UN	300	0,38	11,46	126,01
jul/15	78664	Brinco Suino - Frigorificos Aurora - Amarelo	UN	400	0,38	15,27	168,00

Relativamente, às gaiolas, a DRJ manteve a glosa porque entendeu que o item deveria ser ativado, uma vez que ultrapassava o valor de R\$ 1.200,00 previsto no art. 313, §1º, inc. I do RIR/2018, gerando créditos via depreciação.

Contudo, ao se verificar a planilha em que constam as gaiolas, vê-se que o valor da unidade da gaiola é de R\$ 63,82, sendo que o valor de R\$ 1.531,68 do exemplo abaixo corresponde a 160 gaiolas:

set/15	81004	Brinco Suino Granjas Aurora	UN	1000	0,38	00,73	1.530,00
set/15	82020	Gaiola 100 Aurora Cor Laranja	UN	160	63,82	1.531,68	11.742,88
set/15	82095	Gaiola 100 Aurora Cor Laranja	UN	414	63,82	3.963,22	30.384,70
set/15	82696	Gaiola 100 Aurora Cor Laranja	UN	18	63,82	172,31	1.321,07

Desta forma, entendo pela reversão integral da glosa procedida na categoria “Vasilhames/Lacres/Brincos e Materiais para Aviários e Granjas”.

(g) Produtos intermediários utilizados no processo produtivo (Anexo VII.j, fls. 13096 a 13108)

Relativamente aos itens da categoria “Produtos intermediários utilizados no processo produtivo”, a DRJ afastou a glosa procedida pela Fiscalização, mantendo apenas os itens que entendeu não estarem sujeitos ao pagamento das contribuições, não procedendo, contudo, ao apontamento dos fundamentos legais que levaram à essa conclusão.

Ao se verificar os itens que não tiveram a glosa revertida, não é possível identificar que não foram tributados, conforme planilha elaborada pela Recorrente, trazida abaixo:

Competência	Nº Doc.	Data de Entrada	Descrição do Item	NCM	B.C PIS/Pasep e COFINS
Julho	133829	13/07/2015	SAL MOAGEM FINA	2501.00.90	291,70
Julho	135245	31/07/2015	SAL MOAGEM FINA	2501.00.90	583,32
Agosto	136612	25/08/2015	SAL MOAGEM FINA	2501.00.90	291,66
Setembro	139105	30/09/2015	SAL MOAGEM FINA	2501.00.90	318,20
Agosto	135467	05/08/2015	SAL REFINADO	2501.00.90	535,95
Setembro	137184	01/09/2015	SAL REFINADO	2501.00.90	686,00
Setembro	137455	10/09/2015	SAL REFINADO MQ	2501.00.90	3.573,00
Agosto	523	26/08/2015	PO INERT	2512.00.00	2.280,00
Julho	399369	01/07/2015	CLORITO DE SODIO	2828.90.20	10.860,34
Agosto	403869	07/08/2015	CLORITO DE SODIO	2828.90.20	4.183,52
Agosto	403869	07/08/2015	CLORITO DE SODIO	2828.90.20	7.844,22
Setembro	407415	14/09/2015	CLORITO DE SODIO	2828.90.20	14.365,70
Agosto	14858	11/08/2015	NITRITO DE SODIO	2834.10.10	1.376,00
Julho	21698	13/07/2015	DILUENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 10 LITROS	3004.20.61	905,10
Setembro	22143	15/09/2015	DILUENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 10 LITROS	3004.20.61	940,90
Total Geral					49.035,61

Diante desse cenário, onde a alegação trazida pela DRJ não foi provada, também revento as glosas existentes sobre os itens remanescentes da categoria “Produtos intermediários utilizados no processo produtivo”.

I.5.3. Outras Incorreções em Relação a Créditos Informados nas Naturezas de Base de Cálculo do Crédito - Bens Utilizados Como Insumos e Serviços utilizados como Insumos

Ainda sobre insumos, a Fiscalização procedeu à glosa sobre os seguintes itens, trazidos na tabela abaixo:

Quadro II – Outras Incorreções - NBCC 02 – Bens Utilizados Como Insumos e NBCC 03 – Serviços utilizados como Insumos:

Motivo da Glosa	Julho	Agosto	Setembro	Total Geral
3. Aquisições de Cooperados PJ	3.493.131,50	3.314.818,32	4.037.369,82	10.845.319,64
4. Aquisições de Insumos Sujeitos à Aliq. Zero ou Suspensão	1.129.464,16	868.009,99	917.986,95	2.915.461,10
5. Produtos Classificados no cód. 2309.90	8.394,60	21.371,10	15.235,20	45.000,90
6. Produtos Adquiridos na Fábrica de Ração - Venda com Suspensão	4.549.344,03	4.920.573,65	4.264.117,24	13.734.034,92
7. Aquisições de Combustíveis e Derivados	239.851,13	210.142,64	227.035,52	677.029,29
8. Fretes entre Estabelecimentos da Cooperativa	14.878.314,27	14.013.133,20	14.563.703,99	43.455.151,46
9. Fretes Sistema de Integração e Sobre a Aquisição de Bens Não Sujeitos ao Ppto da Contribuição	13.111.671,43	10.925.465,88	11.474.769,60	35.511.906,91
10.1 Aquisição de Serv. De Industrialização por Encomenda	2.232.313,25	2.091.780,94	2.598.596,83	6.922.691,02
10.2 Aquisição de Serviços Gerais - Fábricas de Ração	289.227,54	273.374,00	263.088,81	825.690,35
10.3 Aquisição de Serviços de Transporte - Fábrica de Rações	0,00	0,00	1.761,65	1.761,65
11. Serviço de Industrialização por Encomenda s/ppto da Contribuição	790.331,55	770.965,52	733.696,44	2.294.993,51
12. Aquisições de Serviços Não se Agregam ao Produto - Serviços Gerais	4.496.557,17	4.399.551,23	3.864.013,52	12.760.121,92
13. Base Não Comprovada	68.743,82	26.186,49	21.982,40	116.912,71
Total Geral	45.287.344,45	41.835.372,96	42.983.357,97	130.106.075,38

Nos subtópicos seguintes, trato de analisar os pontos recorridos.

(a) Aquisições de Cooperados Pessoas Jurídicas (Item 3 do Relatório Fiscal)

Trata-se de aquisição de mercadorias de associados da cooperativa para utilização como insumo na produção agroindustrial, item para o qual a DRJ reconheceu a natureza de insumo, mas entendeu que não haveria previsão legal para o ressarcimento de créditos presumidos apurados com base nos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004:

A respeito do direito ao crédito na condição de insumos, como já se analisou, no caso das cooperativas de produção agropecuária que exerçam atividade agroindustrial existe a possibilidade, nos termos do art. 26 da IN SRF n.º 635, de 2006, de aproveitamento de créditos presumidos relativos aos insumos adquiridos ou recebidos, inclusive de cooperados, desde que observadas as disposições de regência. Porém, este crédito presumido é calculado na forma dos arts. 8º e 15 da Lei n.º 10.925, de 2004, que só direito à dedução das contribuições e não ao ressarcimento em dinheiro ou à compensação com débitos de outros tributos federais”

Neste ponto, está correta a DRJ, isto porque o direito ao ressarcimento de créditos apurados com base na Lei nº 10.925/2004 só veio a ocorrer com a publicação da Lei nº 14.421/2022.

Desta forma, mantém-se a glosa.

(b) Glosa de aquisições de produtos vendidos com a suspensão prevista na Lei nº 12.350/2010 (Item 6 do Relatório Fiscal)

Para esse item, a Fiscalização fundamentou a glosa no § 5º, do art. 55 da Lei nº 12.350/2010 e no § 1º, do art. 3º da IN/RFB nº 1.157/2011, dizendo que *“não há apuração de crédito na aquisição quando o produto resultante é vendido com suspensão”*.

De acordo com esclarecimento prestado pela Recorrente, os itens glosados se referem a insumos utilizados na fabricação de rações, mercadoria que, por força do dispositivo mencionado pela Fiscalização, tem a incidência do PIS/COFINS suspensa.

Por sua vez, a DRJ disse ter verificado que, no Anexo X juntado pela empresa, nenhuma das notas fiscais relacionadas foram objeto de glosa pela Fiscalização:

Todavia, em que pese as alegações da defesa da análise da relação de notas fiscais trazidas aos autos pela fiscalizada (Anexo X), em sede de manifestação de inconformidade, percebe-se que nenhuma das notas fiscais relacionadas pela defesa foram objeto de glosa pela fiscalização.

No que diz respeito à questão de direito, tem razão a Recorrente, isto porque, de acordo com o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, *“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”*, valendo-se aqui pontuar que o dispositivo mencionado, conforme decisão proferida em sede de recurso repetitivo pelo STJ no REsp nº 1894741/RS (Tema nº 1.093), aplica-se de forma geral.

No que diz respeito às provas, ao se verificar o Anexo X, identifica-se que a DRJ cometeu erro de análise, pois as notas ali relacionadas não se referem aos insumos, mas às saídas de rações.

Sobre os insumos que foram objeto de glosa, a contribuinte juntou o Anexo II ao recurso voluntário, onde se constata que, de fato, são itens diversos utilizados para a fabricação de rações:

Cooperativa Central Aurora Alimentos
83.310.441/0001-17
Chapelô, SC



Relatório de Glosas de Aquisições de Insumos da Fábrica de Ração

Cód. Unidade	Atividade Unidade	Mês	Data de Emissão	Data de Entrada	Nº Doc.	CNPJ Emitente	Nome Emitente	Coop./Terc.	Tipo Emitente	Cód. Item	Descrição do Item
83310441/0001-17	FABRICA DE RACAO	Agosto	14/08/2015	18/08/2015	130	68102011/0005-40	ICC INDUSTRIAL COMERCIO EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA	TERC	PJ	23581	HYLYSES-LEVEDURA HIDROUSADA
83310441/0001-17	FABRICA DE RACAO	Agosto	21/08/2015	24/08/2015	142	68102011/0005-40	ICC INDUSTRIAL COMERCIO EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA	TERC	PJ	23581	HYLYSES-LEVEDURA HIDROUSADA
83310441/0001-17	FABRICA DE RACAO	Setembro	14/09/2015	16/09/2015	207	68102011/0005-40	ICC INDUSTRIAL COMERCIO EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA	TERC	PJ	23581	HYLYSES-LEVEDURA HIDROUSADA
83310441/0001-17	FABRICA DE RACAO	Setembro	28/09/2015	29/09/2015	240	68102011/0005-40	ICC INDUSTRIAL COMERCIO EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA	TERC	PJ	23581	HYLYSES-LEVEDURA HIDROUSADA
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Julho	30/06/2015	03/07/2015	167219	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Julho	03/07/2015	07/07/2015	167564	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Julho	09/07/2015	10/07/2015	168116	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Julho	10/07/2015	14/07/2015	168308	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Julho	18/06/2015	16/07/2015	274268	95597647/0001-59	ANTONIAZZI E CIA LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Julho	16/07/2015	20/07/2015	168646	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Julho	16/07/2015	20/07/2015	168718	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Julho	17/07/2015	22/07/2015	168828	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Julho	24/07/2015	28/07/2015	169520	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Julho	24/07/2015	28/07/2015	169521	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Julho	31/07/2015	31/07/2015	170054	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Julho	29/07/2015	31/07/2015	357825	87274817/0001-36	MOINHO DO NORDESTE S/A	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Agosto	03/08/2015	05/08/2015	547509	88618285/0004-12	TONDO S/A.	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Agosto	06/08/2015	07/08/2015	359542	87274817/0001-36	MOINHO DO NORDESTE S/A	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Agosto	31/07/2015	11/08/2015	170168	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Agosto	08/08/2015	11/08/2015	549222	88618285/0004-12	TONDO S/A.	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Agosto	10/08/2015	12/08/2015	170993	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Agosto	12/08/2015	14/08/2015	360662	87274817/0001-36	MOINHO DO NORDESTE S/A	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Agosto	14/08/2015	18/08/2015	550678	88618285/0004-12	TONDO S/A.	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Agosto	17/08/2015	19/08/2015	171741	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Agosto	17/08/2015	19/08/2015	361378	87274817/0001-36	MOINHO DO NORDESTE S/A	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Agosto	22/08/2015	25/08/2015	552763	88618285/0004-12	TONDO S/A.	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Agosto	25/08/2015	27/08/2015	173436	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Agosto	27/08/2015	27/08/2015	172556	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Agosto	27/08/2015	31/08/2015	363704	87274817/0001-36	MOINHO DO NORDESTE S/A	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Agosto	29/08/2015	31/08/2015	554772	88618285/0004-12	TONDO S/A.	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Setembro	31/08/2015	02/09/2015	172934	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Setembro	03/09/2015	08/09/2015	365215	87274817/0001-36	MOINHO DO NORDESTE S/A	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Setembro	04/09/2015	09/09/2015	173493	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Setembro	04/09/2015	09/09/2015	555911	88618285/0004-12	TONDO S/A.	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Setembro	10/09/2015	14/09/2015	366251	87274817/0001-36	MOINHO DO NORDESTE S/A	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Setembro	12/09/2015	15/09/2015	557972	88618285/0004-12	TONDO S/A.	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Setembro	18/09/2015	22/09/2015	174773	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Setembro	17/09/2015	22/09/2015	367666	87274817/0001-36	MOINHO DO NORDESTE S/A	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Setembro	21/09/2015	23/09/2015	560487	88618285/0004-12	TONDO S/A.	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Setembro	23/09/2015	29/09/2015	368787	87274817/0001-36	MOINHO DO NORDESTE S/A	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Setembro	30/09/2015	30/09/2015	175564	84584515/0001-76	SPECHT PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Setembro	28/09/2015	30/09/2015	562412	88618285/0004-12	TONDO S/A.	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%
83310441/0001-10	FABRICA DE RACAO	Setembro	28/09/2015	30/09/2015	562412	88618285/0004-12	TONDO S/A.	TERC	PJ	18003	FARELO DE TRIGO 16%

Portanto, revento a glosa.

(c.1) Fretes sobre a transferência de produto acabado

De acordo com a Recorrente, os gastos glosados têm a mesma natureza do frete de produtos acabados já tratado no voto. Portanto, aplica-se aqui a Súmula CARF nº 217, mantendo-se a glosa.

(c.2.) Fretes sobre a transferência de insumos

Relativamente à transferência de insumos, a Fiscalização procedeu à glosa o argumento de que não haveria fundamento legal para a adoção do procedimento, ou seja, considerou que esse tipo de operação não poderia ser tido como insumo.

Sobre esse ponto de direito, é assente o entendimento neste E. CARF que o frete incorrido no transporte de insumos também deve ser considerado como insumo, pois, caso eliminado, inviabiliza-se a atividade produtiva da empresa:

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado,

não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004.

(CARF. Terceira Turma Extraordinária da Terceira Seção. PAF nº 10665.720354/2008-70. Acórdão nº 3003-002.513. Rel.: Marcos Antonio Borges. Pub.: 19/04/2024)

Do ponto de vista probatório, entendo que a Recorrente comprovou o quanto alegado, pois, no Anexo XIII de sua manifestação de inconformidade, houve a juntada por amostragem de CTCRs, bem como de notas fiscais de mercadorias, além do razão contábil.

Portanto, decido pela reversão da glosa.

(c.3) Fretes relativos à remessa de bens para formação de lotes de exportação

Para manter a glosa procedida pela Fiscalização sobre fretes incorridos para a formação de lote de exportação, a DRJ considerou que tal gasto se refere a fase anterior à realização da venda, razão pela qual não seria possível aqui a aplicação do art. 3º, inc. IX, e art. 15, inc. II, da Lei nº 10.833/2003:

(...) embora possam ser decorrentes de uma necessidade logística da empresa, que não estão vinculadas a uma operação de venda propriamente dita”. Assevera que “não há vinculação dessas remessas a alguma operação de venda específica ou a um adquirente determinado. Trata-se, sim, de despesa vinculada à fase anterior à de venda e, por isso, não é geradora de créditos. Portanto, não se pode considerar que a situação enquadra-se na hipótese de creditamento prevista no art. 3º, IX, e 15, II, ambos da Lei n.º 10.833/2003, que se refere exclusivamente ao frete na operação de venda

Em sua defesa, a Recorrente alega que os fretes contratados estavam vinculados a Notas Fiscais de CFOP 5.501, ou seja, “remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação”, e se referiam ao transporte de mercadorias dos estabelecimentos da Recorrente para armazenagem nas proximidades do porto de Itajaí/SC e, para a comprovação do quanto alegado, juntou o Anexo XIV em sua manifestação de conformidade.

Entre os documentos acostados, estão CTes e NFes, onde há a operação descrita pela Recorrente pode ser verificada:

NOTA FISCAL ELETRÔNICA INDICADA AO LADO DA EMISSÃO: SUÍTI 3300 TORONTO EXTERIOR-EX	NF-e Nº. 000.159.816 Série 001		IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS AVENIDA GOVERNADOR ADOLFO KONDER, 2100 - SALA 01 SAO VICENTE - 88308-004 ITAJAI - SC Fone/Fax:		DANFE Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica 0 - ENTRADA 1 - SAÍDA 1 Nº. 000.159.816 Série 001 Folha 1/1		CHAVE DE ACESSO
	NATUREZA DA OPERAÇÃO EXPORTAÇÃO DE MERC. RECEBIDA C/ FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO						
	INSCRIÇÃO ESTADUAL 254674488				INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT.		
	DESTINATÁRIO / REMETENTE NOME / RAZÃO SOCIAL RONALD A. CHISHOLM LIMITED						
	ENDEREÇO BLOOR STREET WEST, 2 - SUITE 3300				BAIRRO / DISTRITO TORONTO		
	MUNICÍPIO EXTERIOR - CANADA				UF EX		
	CÁLCULO DO IMPOSTO						
	BASE DE CALC. DO ICMS 0,00		VALOR DO ICMS 0,00		BASE DE CALC. ICMS S.T. 0,00		VALOR DO ICMS SUBST. 0,00
	VALOR DO FRETE 0,00		VALOR DO SEGURO 0,00		DESCONTO 0,00		OUTRAS DESPESAS 0,00
	V. IMP. IMPORTAÇÃO 0,00		V. ICMS UF REMET. 0,00		V. ICMS UF DEST. 0,00		V. TOTAL IPI 0,00

MANO TRANSPORTES LTDA ME RUA NICACIO PORTELA DINIZ, 336 JARDIM ITALIA CEP: 89802-400 CHAPECO / SC CNPJ: 01.111.626/0001-38 - IE: 253241804 TELEFONE: 4933230100 - RNTIC: 01248881		DACTE Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico				MODAL Rodoviário
TIPO DO CT-E NORMAL	TIPO DO SERVIÇO NORMAL	MODELO 57	SÉRIE 5	NÚMERO 2292	FL. 1/1	DATA/HORA EMISSÃO 08/07/2015 14:06:26
TOMADOR DO SERVIÇO REMETENTE		FORMA DE PAGAMENTO PAGO		INSC. SUFRAMA DEST 4215 0701 1116 2600 0138 5700 5000 0022 9210 0002 2921		
CFOP - NATUREZA DA OPERAÇÃO 5352 - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRA		Protocolo de Autorização de Uso 342150013647838 08/07/2015 14:06:48				
ORIGEM DA PRESTAÇÃO CHAPECO - SC		DESTINO DA PRESTAÇÃO ITAJAI - SC				
REMETENTE: COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS		DESTINATÁRIO: COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS				
ENDEREÇO: RUA AURY LUIZ BODANESE, 401 - JARDIM ITALIA		ENDEREÇO: AVENIDA GOVERNADOR ADOLFO KONDER, 210				
MUNICÍPIO: CHAPECO / SC		MUNICÍPIO: ITAJAI / SC				
CEP: 89809-849		CEP: 88308-004				
CNPJ/CPF: 83.310.441/0022-41		CNPJ/CPF: 83.310.441/0032-13				
INSC. ESTADUAL: 251897630		INSC. ESTADUAL: 254674488				
PAÍS: BRASIL		PAÍS: BRASIL				
TELEFONE: 4933213700		TELEFONE: 4733490361				
EXPEDIDOR:		RECEBEDOR:				
ENDEREÇO:		ENDEREÇO:				
MUNICÍPIO:		MUNICÍPIO:				
CEP:		CEP:				
CNPJ/CPF:		CNPJ/CPF:				
INSC. ESTADUAL:		INSC. ESTADUAL:				
PAÍS:		PAÍS:				
TELEFONE:		TELEFONE:				
TOMADOR DO SERVIÇO: COOPERATIVA CENTRAL AURORA AL		MUNICÍPIO: CHAPECO				
ENDEREÇO: RUA AURY LUIZ BODANESE, 401 - JARDIM ITALIA		UF: SC				
CNPJ/CPF: 83.310.441/0022-41		CEP: 89809-849				
INSC. ESTADUAL: 251897630		TELEFONE: 4933213700				

Relativamente à questão de direito, filio-me aqui à tese de que os gastos incorridos com o frete para a formação de lote para exportação integram a fase de venda da mercadoria, sendo aplicável, portanto, do art. 3º, inc. IX, e art. 15, inc. II, da Lei nº 10.833/2003.

Nesse sentido, transcrevo decisão deste E. CARF:

FRETES. FORMAÇÃO DE LOTE. EXPORTAÇÃO. DEPÓSITO FECHADO OU ARMAZÉM GERAL. CRÉDITOS.

É permitido o desconto de crédito da contribuição em valores pagos a título de fretes para formação de lotes de exportação e fretes pagos a título de transporte de produtos para depósitos fechados ou armazéns gerais, em função de os mesmos se enquadrarem no conceito de insumos, por comporem o custo da operação de venda, previsto no artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção. PAF nº 10935.902451/2014-08. Acórdão nº 3301-012.749. Rel.: Jose Adão Vitorino de Moraes. Pub.: 14/08/2023)

Desta feita, voto pela reversão da glosa.

(c.4.1) Glosa de fretes do sistema de integração e frete com cooperados

Esclarece a Recorrente que, dentre os fretes contratados pela Recorrente, há o transporte de remessa de aves, suínos e rações vinculados ao sistema de criação em parceria com os cooperados, com apresentação dos Anexos XXVI e XXVII para a comprovação da alegação.

Relativamente a esse ponto, deve-se aqui destacar que a empresa em questão é uma cooperativa agropecuária e que, portanto, é absolutamente comum e essencial a circulação de insumos entre as partes, conforme quadro abaixo:

Frete de Transferência de Insumos



E sendo esse o caso, aplica-se aqui o mesmo entendimento já apresentado, no sentido de que o frete incorrido no transporte de insumos também deve ser considerado como insumo, pois, caso eliminado, inviabiliza-se a atividade produtiva da empresa. Reverte-se a glosa.

I.5.4. Glosa de encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado

De acordo com o relatório fiscal, a Fiscalização glosou créditos sobre (a) valores relativos a encargos de depreciação/amortização sobre bens de extensão lista de bens, que, segundo a autoridade fiscal, não são utilizados na produção de bens destinados à venda, b) aquisições da própria Cooperativa Central Aurora Alimentos, c) encargos de depreciação de bens importados, e d) edificações com informações genéricas, sem descrição do bem adquirido e de sua utilidade, assim como o número da nota fiscal.

Por sua vez, a DRJ reverteu parcela das glosas, exceto aquelas em que considerou que os créditos foram calculados sobre operações era a própria empresa, bem como os créditos vinculados a setores que considerou como não produtivos, conforme nome do centro de custo, a saber: “Departamento de administração”, “Gerência Geral”, “Setor de Administração de Pessoal”, “Setor de Recepção”, “Setor de Restaurante Industrial”, “Setor de Faturamento”, “Setor de Lavanderia/Vestiário”, “Setor de Segurança e Saúde”, e “Setor de Secretaria da Administração” e “Setor de Segurança Patrimonial”.

Em sua defesa, a Recorrente alega que os gastos sobre os quais remanesceu a glosa se referem a edificações e benfeitorias, hipótese para a qual a lei não exige que sejam empregadas na atividade produtiva da empresa, conforme previsto no art. 3º, inc. VII, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

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

Diante da literalidade da lei, vê-se que o fundamento apontado pela DRJ não procede e, portanto, há razão em se reverter as glosas vinculadas às contas “11681- Edificações”, “11797 – Benfeitorias Imóveis Próprios”, “11827 – Benfeitorias em imóveis de terceiros” e “11771 – Instalações”.

Ainda, esclarece a Recorrente que os demais bens ativados, referentes ao “Setor de Restaurante Industrial”, “Setor de Lavanderia/Vestiário”, “Setor de Segurança e Saúde” e “Setor de Segurança Patrimonial”, não se referem a edifícios ou benfeitorias, porém, seriam essenciais ou relevantes à sua atividade produtiva.

Para o restaurante industrial, diz que esse local se presta a atender os funcionários da indústria e que tal obrigação decorreria de exigência de Convenção Coletiva de Trabalho. Esse instrumento legal, contudo, não é juntado aos autos, razão pela qual considero não provada.

Para o setor de “lavanderia/vestiário”, diz que o setor atende exclusivamente os funcionários do setor produtivo, e é uma exigência regulatória das autoridades fitossanitárias, o que parece ser razoável e condizente com a atividade exercida pela empresa, que é a de processamento de carnes de aves e suínos, razão pela qual, nesse ponto, entendo pela reversão da glosa.

Para o setor de “segurança e saúde”, a Recorrente diz que se trata de um “posto que as atividades por ele desempenhadas existem para dar suporte à indústria”, de que isso seria obrigatório, mas não dá maiores detalhes. Em razão disso, entendo como não provada a sua essencialidade.

Para o setor de “segurança patrimonial”, embora o controle de acesso de pessoas, bens e veículos na indústria seja algo necessário ao desenvolvimento da atividade, vê-se que a supressão do dispêndio não inviabiliza a atividade da empresa, razão pela qual não enseja direito ao creditamento.

I.5.5. Glosa de créditos presumidos de atividades agroindustriais

Relativamente à glosa de créditos presumidos de atividades agroindustriais, são trazidos os seguintes pontos:

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

Relativamente aos créditos presumidos decorrentes do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, art. 34 da Lei nº 12.058/2009 e art. 56 da Lei nº 12.350/2009, a Fiscalização procedeu à alocação da totalidade desses valores ao mercado tributado, sob o argumento de que a alocação desses valores nas receitas não tributadas e de exportação resultaria em reconhecimento do direito ao ressarcimento sem, contudo, previsão legal nesse sentido.

Em sua defesa, a Recorrente reconhece que não haveria previsão legal para o pedido de ressarcimento para esse tipo de crédito presumido, razão pela qual não os incluiu no PER/DCOMP:

Reitera-se que, diante da inexistência de previsão legal para o ressarcimento dos créditos presumidos previstos no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 e no art. 56, da Lei nº 12.350/2010, os mesmos não foram incluídos no pedido de ressarcimento do crédito.

Relativamente ao assunto, entendo que, primeiro, a realocação em questão não tem fundamentação legal, pois o fato de o contribuinte imputar créditos presumidos às receitas não tributadas e às receitas de exportação não tem como consequência lógica imediata o direito a pleitear o ressarcimento; depois, diferentemente do que se concluiu aqui nas operações de aquisição de mercadorias para revenda, onde a alocação deve ser feita de forma direta, quando se trata de insumo, a vinculação entre o custo, despesa e encargo não é imediata, cabendo aqui, nesse específico cenário, a aplicação do critério de rateio escolhido pelo contribuinte.

Desta forma, entendo que a realocação procedida pela Fiscalização foi indevida.

(b) Créditos presumidos de 60% e 30%

Esclarece a Recorrente que adquire milho (NCM 1005.90.10), milho extrusado (NCM 1102.20.00) e lenha (NCM 4401.10.00, 4401.11.00) para utilização como insumo de sua fábrica de rações, apurando créditos presumidos com base no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

A Fiscalização, por sua vez, adotou a tese de que não há a possibilidade de manutenção de créditos presumidos vinculados a saídas efetuadas com suspensão, conforme é possível verificar em trecho da decisão da DRJ:

5.1) Crédito presumido de 60%: estorno de créditos calculados sobre as aquisições de insumos em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão (rações e milho), conforme inc. II, §4º, art. 8º da Lei nº 10.925/2004, uma vez que a requerente vende rações para as cooperativas associadas com suspensão das contribuições, situação que não gera direito ao crédito.

O entendimento adotado pelo Fisco está correto, uma vez que tanto o art. 8º, §4º, da Lei nº 10.925/2004 quanto o art. 55, §5º, inc. I, da Lei nº 12.350/2010, vedam a possibilidade de manutenção de créditos presumidos quando a saída for efetuada com suspensão. Desta forma, mantém-se a glosa.

(c) Exclusão do Saldo do Crédito Presumido do Trimestre Anterior

Relativamente a esse ponto, por concordar com a fundamentação trazida pela DRJ, adoto as suas razões de decidir, transcritas a seguir:

Em relação à "exclusão do saldo do crédito presumido do mês anterior, sob o rótulo de "Crédito Diferido – Valor Excluído Mês", a manifestante pede a retificação do cálculo feito pela autoridade fiscal para a determinação do limite de crédito passível de utilização. Salienta que, pelo que se pode compreender do "Demonstrativo de Apuração de Créditos", a fiscalização, a pretexto de aplicar a limitação na utilização do crédito presumido do art. 9º da Lei nº 11.051/2004, excluiu no mês subsequente, sob o rótulo "Crédito Diferido – Valor Excluído no Mês", o saldo remanescente dos créditos presumidos, que excedeu o valor do débito da contribuição do mês (vide "CRÉDITO PRESUMIDO - ATIVIDADES AGROINDUSTRIAS", Linha 07).

Aduz que a fiscalização não interpretou corretamente o art. 9º da Lei nº 11.051/2004, uma vez que a limitação no cálculo do crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 se aplica exclusivamente em relação aos bens recebidos de cooperados.

Argumenta que, em relação aos bens referidos no inc. II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, adquiridos de não cooperados (terceiros),

não há limitação no cálculo do crédito presumido. Informa que adquiriu insumos de cooperados e de não cooperados, conforme arquivo digital disponibilizado à fiscalização, mas que esta, equivocadamente, aplicou a limitação às aquisições de cooperados e não cooperados.

Esclarece que, para determinação do valor do crédito presumido sobre aquisições de insumos de cooperados, toma-se a receita bruta decorrente das vendas e subtrai-se as parcelas enumeradas pelo art. 15 da MP n.º 2.158-35, de 2001. Relata que, confirma tal assertiva, o valor do débito registrado pela fiscalização no demonstrativo “Controle de Utilização dos Créditos”. Registra que o valor do débito da contribuição corresponde ao valor líquido apurado no mês, isto é, ao valor do débito após efetuadas todas as exclusões e deduções prescritas pela legislação e não apenas as aquelas previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001.

Requer que a limitação do crédito presumido agroindustrial efetuado seja revista, quer pelo fato de a fiscalização ter incluído no cálculo do limite as aquisições de não cooperados, quer pelo fato de ter considerado outras exclusões além das previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001. Explica que a autoridade a quo considerou no cálculo da limitação do crédito presumido, não apenas o previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, mas também os previstos no art. 34 da Lei nº 12.058/2009 e nos arts. 55 e 56 da Lei nº 12.350/2010. Entende que a limitação do direito ao crédito prevista no art. 9º da Lei nº 11.051/2004 se aplica unicamente em relação ao crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e, ainda assim, apenas em relação aos bens recebidos de cooperados.

Pois bem, por primeiro é se observar que a fiscalização sabe que a limitação do crédito presumido do art. 9º da Lei nº 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 nº 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 nºs 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 nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.(Vigência)(Vide Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)

§ 1º .O disposto neste artigo aplica-se também ao crédito presumido de que trata o art. 15 da Lei nº 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 nº 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. Outrossim, não comprovou, 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.

Por fim registre-se que, pelas informações presentes nas planilhas de apuração do crédito presumido, não há cálculo de nenhuma limitação ao valor deferido de crédito presumido, a não ser o valor devido da própria contribuição, fato que se coaduna com a norma que rege a matéria.

I.5.6. Realocação indevida dos créditos relativos à importação de bens para revenda, exclusivamente, para o mercado interno tributado

Quanto à realocação de créditos apurados sobre mercadorias importadas destinadas à revenda, aplica-se aqui a tese já apresentada no voto, no sentido de que, nesse caso, não se trata de custo comum, mas específico, razão pela qual não é possível proceder ao rateio proporcional.

I.5.7. Recálculo do índice de rateio entre receitas tributadas e não tributadas do mercado interno – desconsideração das exclusões da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS, no cálculo do percentual correspondente às receitas não tributadas

Buscando reduzir o montante passível de ressarcimento (vinculado às receitas não tributadas), a Fiscalização tratou de analisar (a) a natureza jurídica das exclusões de base previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001, no art. 1º da Lei nº 10.676/2003 e art. 17 da Lei nº 10.684/2003 e (b) as saídas não tributadas da Recorrente à luz da legislação aplicável, procedendo à reclassificação como “receita tributada no mercado interno” quando não identificados os requisitos para a aplicação de benefício fiscal.

Para as exclusões, a Fiscalização aplicou a SC Cosit nº 383/2017, cujo entendimento é no sentido de não se poder considerar as exclusões da base de cálculo como sendo espécie de isenção ou não tributação, isto porque não há previsão legal nesse sentido, ou seja, o valor de receita excluído deve ser considerado como tributado.

De fato, de acordo com o art. 111 do CTN, deve-se interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre isenção (inc. II) e, desta forma, se não constar expressamente que se trata de isenção, não se pode, por meio de analogia, chegar-se a essa conclusão.

I.6. Da atualização pela taxa Selic.

Em pedido final, a Recorrente pede que se reconheça o seu direito à correção monetária pela SELIC do crédito a ser ressarcido, pedido que plenamente se defere, uma vez que o assunto é objeto do Tema nº 1.003 do STJ, para o qual se fixou a tese de que “o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)” e, também, da Súmula CARF nº 154.

II – Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter a glosas sobre fretes de aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento de contribuições, aquisições de material de embalagem e etiquetas, diluente dose de sêmen, embalagens contabilizadas como uso e consumo não vinculadas aos centros de custo “centro de distribuição” e “unidade comercial”, “materiais para reposição geral” contidos no subgrupo de “Peças de manutenção de máquinas e equipamentos”, material de proteção e segurança do trabalhador e uniformes, material de manutenção predial, Vasilhames/Lacres/Brincos e Materiais para Aviários e Granjas, produtos intermediários utilizados no processo produtivo (Anexo VII.j, fls. 13096 a 13108), fretes sobre a transferência de insumos, fretes do sistema de integração e frete com cooperados, reversão sobre as contas “11681- Edificações”, “11797 – Benfeitorias Imóveis Próprios”, “11827 – Benfeitorias em imóveis de terceiros”, setor de “lavanderia/vestiário”, fretes relativos à remessa de bens para formação de lotes de exportação, sobre a conta “11771 – Instalações”, reversão da realocação dos Valores dos Créditos Presumidos Integralmente para o Mercado Interno Tributado, sem, contudo, inclui-la no pedido de ressarcimento, e atualização por Selic a partir do 1º dia após escoado o prazo de 360 dias.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii

ACÓRDÃO 3301-014.495 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10925.901480/2018-97

DOCUMENTO VALIDADO