



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



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10925.901491/2018-77</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3301-014.497 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 31 de julho de 2025                                  |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS                 |
| <b>INTERESSADO</b> | 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 Pedido de Ressarcimento de Crédito Eletrônico (PER) nº 09962.80277.221217.1.5.18-9241, referente a créditos para o PIS, no regime da não cumulatividade, no montante de R\$ 8.423.451,09, decorrentes das operações da interessada no mercado externo, no mercado interno não tributado, e créditos presumidos -atividades agroindustriais que remanesceram ao final do 3º trimestre de 2015, após as deduções do valor a recolher da contribuição, concernentes as demais operações.

Conforme informações constantes do Despacho Decisório, de fls. 66 a 107, o pleito da contribuinte foi deferido parcialmente até o limite do valor do crédito reconhecido, no importe de R\$ 2.828.871,72.

Do procedimento fiscal Para confirmação dos valores declarados como origem dos créditos a descontar em relação à aquisição de mercadorias, matérias primas, insumos, custos, despesas e aos encargos que geram direitos a crédito, a autoridade fiscal relata que efetuou auditorias das memórias de cálculo e procedeu a conferências físicas de notas fiscais de entrada, onde foram levados em conta o valor das notas fiscais, os fornecedores, a descrição do produto constante na nota, a respectiva classificação CFOP e a sua relação com o processo produtivo. Também foram efetuadas consultas aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, elaboradas planilhas para se verificar o correto enquadramento dos Códigos Fiscais de Operação (CFOP's) nas respectivas linhas do DACON e realizadas conferências por amostragem dos totais declarados nos livros do contribuinte, com o objetivo de detectar possíveis erros e/ou omissões.

Da análise do crédito requerido e as compensações declaradas sob o teor das prescrições legais atinentes a seu objeto, a autoridade competente aduz que diante das inconsistências identificadas, foram efetuados vários ajustes necessários, relativos as despesas a seguir relacionadas, que alteraram o valor a ser restituído e/ou compensado.

1) Aquisições de Bens para revenda (listados nos Anexos I e II):

1.1) aquisições de mercadorias de empresas cooperadas;

1.2) aquisições não sujeitas à tributação, conforme relação de notas fiscais eletrônicas indicadas;

1.3) aquisições de fretes sobre transferências de produtos em elaboração e insumos entre estabelecimentos da mesma empresa;

1.4) 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):

2.1) Material de embalagens e etiquetas que se destinam ao transporte de produtos acabados;

2.2) Material de uso e consumo; 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 imprecisa e classificadas com códigos: CFOP 1556/2556 (compra de material para uso e consumo) e CFOP 1407/2407 (compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária), que não se enquadram como insumos.

2.3) Aquisições de produtos de pessoas jurídicas cooperadas;

2.4) Aquisições de insumos ou mercadorias sujeitas à alíquota zero e/ou suspensão das contribuições;

2.5) 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;

2.6) 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; 2.7) Fretes entre estabelecimentos da empresa (de produtos acabados e insumos);

2.8) Frete no envio de produtos para pessoas físicas e jurídicas com a finalidade de produção de ovos e pintos de um dia, como o 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, assim como, frete de embalagens, de bens não enquadrados como insumos e bens de uso e consumo, remessas para armazenagem;

2.9) 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;

2.10) Aquisição de serviços de industrialização de produto por encomenda sem o pagamento da contribuição. Dentre os serviços glosados destacam-se os de incubação de ovos férteis, leite cru refrigerado, e serviço de lácteos;

2.11) Aquisições de serviços que não se agregam ao produto, na maioria serviços gerais com descrições genéricas e imprecisas; 3) Despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (Anexo IX): trata-se 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 XI):

4.1) encargos de depreciação sobre importações de bens;

4.2) encargos de depreciação sobre bens não ligados diretamente à produção;

4.3) encargos de depreciação sobre edificações com informações genéricas e sem a descrição do bem adquirido e sua utilidade;

4.4) glosa de bens adquiridos da própria Cooperativa Central Aurora de Alimentos;

5) Crédito Presumido – Atividades Agroindustriais: tratam-se de 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. Os cálculos referentes aos estornos e demais realocações estão demonstrados, conforme a planilha: "AUDIT\_Dem. de Cálculo e Base de Crédito Presumido\_2015.xlsx" (arquivo não paginável) 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.

Para efeito de demonstrativo das glosas possíveis, elencou-se as vendas com suspensão, no entanto, se referida glosa não for aceita, o valor do crédito de 60% deve ser zerado, em relação a NCM 23.09.90, em virtude de impedimento legal, conforme, art. 57, da Lei nº 12.350/2010.

5.2) Crédito presumido de 30%: requerente informa que vende uma pequena porcentagem de rações e que mais de 90% de sua produção é utilizada nas parcerias em relação a produção, no entanto, as vendas informadas, como o envio para as parcerias são registradas como saídas com suspensão da contribuição, conforme Termo de Anexação de Arquivo Não Paginável - Item 2 - Relação de NF's de Saídas 2015 (fls. 10.428 a 10.516. Neste sentido, efetuou-se a glosa dos

créditos em relação as receitas de vendas beneficiadas com a suspensão dos pagamentos das contribuições, conforme a literalidade do inciso II, §5º, do art. 55, da Lei nº 12.350/2010.

5.3) Crédito presumido de 40%: estorno do crédito apurado, conforme o §1º do art. 34 da Lei nº 12.058/2009, que veda a apropriação de crédito presumido de que trata o caput a qualquer pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM ou que revende os produtos relacionados nº referido caput.

5.4) 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) Receita de Vendas - 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, conforme a pasta de trabalho; AUDIT\_Memória de Cálculo dos índices de Rateios 2015.xlsx (arquivo não paginável).

Por fim, demonstra os valores deferidos à manifestante.

Da manifestação de inconformidade Cientificada do referido despacho a requerente apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 177 a 359, por meio da qual, após a descrição dos fatos, expõe suas razões de contestação. alegando, em breve síntese, que:

1) Aquisição de Bens para Revenda 1.1) Glosa de mercadorias adquiridas de cooperados: no caso em debate o art. 3º, das Leis nos 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, não estabelece vedação ao crédito do PIS/Pasep e da Cofins sobre aquisições de bens para a revenda e de insumos de produção de cooperativas associadas. Assim, a Instrução Normativa SRF nº 635 de 2006, por ser uma norma interpretativa da lei, não pode transpor inovar ou modificar o texto da norma legal que complementa. O Poder Judiciário é firme no reconhecimento de que elas perfazem atos administrativos secundários, somente auxiliares à lei e, logo, não podem extrapolar o que está disposto na norma.

Logo, não havendo previsão legal expressa vedando a apropriação de créditos nas aquisições de insumos de cooperativas associadas, é de se reconhecer que o

regramento contido na Instrução Normativa, que permite a apropriação de crédito apenas se o fornecedor não for associado, viola o princípio da legalidade.

No demais, convém registrar que as mercadorias para revenda, que foram objeto da glosa de crédito, são todas tributadas integralmente pelas contribuições do PIS/Pasep e da Cofins, de modo que fica assegurado o direito ao crédito sobre tais bens, na forma do art. 3º, inciso I, das Leis nos 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Assim, sob qualquer ângulo que se analise a questão, a glosa é indevida, merecendo reforma o despacho recorrido. É o que se requer.

1.2) Glosa de aquisições de insumos não sujeitos à tributação: a glosa é indevida vez que todas as notas fiscais indicadas como auditadas pela fiscalização não correspondem ao período de apuração a que se refere o presente processo, ou seja, não são do 3º trimestre de 2015. Ou seja, as mercadorias constantes nas referidas notas fiscais não foram incluídas na base de créditos de PIS/Pasep e da Cofins do presente trimestre. Logo, não é possível glosar o crédito sobre notas fiscais que jamais fizeram parte da base de crédito do 3º trimestre de 2015.

1.3) Glosa de Fretes Relativos a Transferência entre Estabelecimentos da Cooperativa de Produtos Acabados e Fretes sobre 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 são transferidos 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. Salieta 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.

1.4) Realocação Indevida dos Créditos Relativos a Aquisições de Bens para Revenda Exclusivamente, para o Mercado Interno Tributado: o critério adotado pela autoridade fiscal contraria frontalmente as disposições legais contidas no § 8º, do art. 3º, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 as quais determinam que, sem exceções, a apropriação dos créditos do PIS/Pasep e da

Cofins deve se dar pelo método da apropriação direta ou pelo rateio proporcional; um dos quais, à escolha do contribuinte, deve ser aplicado uniformemente em relação a todos os créditos declarados na Escrituração Fiscal Digital - EFD Contribuições.

Aduz que nos termos do § 9º, do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, o método eleito pela pessoa jurídica deverá ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal. Portanto, é dentro desses contornos, diga-se, previstos por lei, que deve se dar a apropriação de créditos no caso de a pessoa jurídica auferir receitas submetidas, em parte, à incidência não cumulativa e, em outra, ao regime cumulativo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins. Inclusive, segundo as instruções contidas no Guia Prático EFD Contribuições, não é possível utilizar mais de um método de rateio, tanto é que o sistema não está preparado para aplicar diferentes tipos de rateio. Portanto, é certo que a legislação em vigor, desde a implantação do regime não cumulativo, estabelece critérios fixos, para o rateio dos créditos (apropriação direta ou rateio proporcional), o que confirma, claramente, que a metodologia de cálculo adotada pela fiscalização não tem amparo legal, além de ser inviável a sua aplicação.

Argumenta que, todavia, da análise dos autos, verifica-se que a autoridade fiscal ignorou a metodologia prevista pela lei, e adotou critério próprio, subjetivo, qual seja, vinculou a totalidade das aquisições de bens para revenda a receitas do mercado interno tributado. E, em relação aos créditos aos demais créditos manteve o critério adotado pela empresa, qual seja, o método do rateio proporcional. Em suma, a autoridade fiscal adotou método misto, não previsto na lei, qual seja, para os créditos relativos a aquisições de mercadorias para revenda adotou o método da apropriação direta e, em relação aos demais créditos, aplicou o método do rateio proporcional.

2) Aquisições de Bens e Serviços Não Enquadrados Como Insumos Neste tópico, 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.

2.1) 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.

2.2) Material de Uso e Consumo: informa que, com a finalidade de demonstrar que os itens glosados possuem pertinência com o seu processo produtivo, elaborou os Anexo VII que os bens glosados podem ser assim classificados:

a) Medicamentos veterinários e aditivos: são aditivos para rações e medicamentos veterinários; b) 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; c) Combustíveis: foram enquadrados a lenha de eucalipto e óleo BPF Filoil 1 A, que são utilizados nas caldeiras destinadas à geração de calor e vapor;

d) 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);

f) 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; g) Material de proteção e segurança do trabalhador: encontram-se os equipamentos de proteção individual e uniformes; h) 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; i) 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; j) Materiais utilizados nas caldeiras, torres de resfriamento e tratamento de águas: são 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; k) Produtos intermediários utilizados no processo produtivo: são os condimentos, conservantes e tripas, utilizados na elaboração dos produtos acabados; l) Vasilhames, brincos e Lacs: trata-se de materiais utilizados nos aviários e granjas, e;

m) 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 nº 05, de 17 de dezembro de 2018, como geradores de crédito.

n) 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 confirmam a necessária proteção, atendidas as características específicas do produto e as condições de armazenamento e transporte. Transcreve os artigos 435 a 437 do Decreto nº 9.013, de 29 de março de 2017, que regulamenta a Lei nº 1.283, de 18 de dezembro de 1950, e a Lei nº 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.

o) 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 nº 05/2018, na Seção 7.1, item 89.

p) 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 nº 05/2018, Seção 4, concede o direito ao crédito sobre tais bens.

q) 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 nº 05/2018.

r) 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.

2.3) 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.

a) 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.

b) 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 nºs 20786, 114402, 4760, e 84520, estão compreendidas no período de apuração objeto do presente pedido. As demais notas fiscais não foram incluídas na base de créditos do período de apuração em análise.

c) Relativamente às glosas de "aquisições de produtos vendidos com a suspensão prevista na Lei nº 12.350/2010", 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 nº 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 auferе receitas de vendas em decorrência de comercialização de ração, que é matéria-prima dos suínos e aves.

Afirma que, não obstante isso, a autoridade fiscal glosou o crédito sobre todos os demais insumos utilizados na fabricação da ração, com arrimo no § 5º, inciso II, do art. 55 da Lei nº 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 auferе 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 nº 1.157/2011 é para quem auferе 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 auferе 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 nº 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 nº 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 é pessoa jurídica que produz mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, além do que não exportam as carnes e derivados de suínos e aves, classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM.

d) 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", 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; 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.

e) 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: (...)f) 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, g) 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.

h) 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 nº 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.

i) 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 "fretes sobre parcerias aves" são relativos ao 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.

k) Em relação aos "Fretes sobre Bens Sujeitos à Alíquota Zero, Isenção e Suspensão", acostou aos autos o Anexo XVI, 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.

l) 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 XVII, 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.

m) 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 nodo 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 XVIII, 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.

n) 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 XIX. 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.

o) Em relação aos "Fretes sobre Remessas para Armazenagem", salienta que a fiscalização glosou créditos calculados sobre fretes arrolados no Anexo XX, 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.

p) No tópico "Glosa de serviços na fábrica de ração", 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 nº 12.350/2010.

Afirma que as disposições da Lei nº 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 nº 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 nº 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 pessoas jurídicas de que trata o caput do artigo, quais sejam, as pessoas jurídicas, inclusive, cooperativas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas à exportação. Explica que suas vendas de ração 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.

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 XXI, 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, não se referem ao 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.

q) No que diz respeito às glosas de “serviços de industrialização de produtos por encomenda sem o pagamento da contribuição”, informa que as notas fiscais glosadas sob esse fundamento constam no Anexo XXII. Sustenta que tais glosas são indevidas por dois motivos: i) das notas fiscais correspondentes às chaves citadas pela fiscalização, não se referem ao período de apuração do presente pedido; ii) porque os serviços glosados são tributados, como se pode constatar do citado anexo, nas quais as operações são indicadas no código de CST “01 – Operação Tributável”.

r) Em relação às glosas de aquisições de "serviços que não se agregam ao produto", 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 XXIII, 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).

3) Despesas de armazenagem de mercadorias e fretes na operação de venda No que tange à "glosa de despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda - Anexo X", 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 XXIV, XXV e XXVI, 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 XXVII. 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 nº 635/2006 estabelecem restrições ao direito de crédito não previstas em lei.

4) Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado No que tange à "glosa de encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado - Anexo XI", 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 nº 05, de 2018, lhe concede o direito ao crédito. Apresenta o Anexo XXVIII contendo a discriminação do bem; o código e a descrição da unidade que utiliza o bem; o código e a descrição do centro de atividade no qual o bem está alocado; a descrição sucinta do uso do bem; e o valor mensal da depreciação (base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins).

4.1) 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 XXVIII, que corresponde aos bens cuja glosa do crédito ocorreu por não estarem diretamente ligados à produção e o Anexo XI 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.

4.2) 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 nº 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 nº 10.865/2004, razão pela qual deve ser reformado e reconhecer o crédito sobre os documentos do Anexo XXIX.

4.3) 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 XXX 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.

O “Anexo XXX - Bens do Ativo Imobilizado” (fls. 17.168 e ss.) reproduz, com alguns detalhes adicionais à lista indicada pela fiscalização. Demonstra os mesmos valores de créditos que foram glosados pela fiscalização no Anexo XI. Traz, ainda, laudos técnicos de alguns bens cujos créditos foram glosados, relatório que apenas corrobora o direito ao crédito sobre tais bens do ativo imobilizado.

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 XI), 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”.

5) Crédito presumido – atividades agroindustriais Neste tópico a contribuinte 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 nº 10.925/2004, no art. 34 da Lei nº 12.058/2009 e no art. 56 da Lei nº 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 nº 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 nº 10.925/2004 e no art. 56 da Lei nº 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 nº 12.058/2009 e no art. 55 da Lei nº 12.350/2010, que ele é ressarcível, consoante impõe o § 3º do art. 34 da Lei nº 12.058/2009 e o § 7º do art. 55 da Lei nº 12.350/2010. Salaria que o procedimento adotado pela fiscalização transforma um crédito ressarcível em não ressarcível.

Aduz que segundo o ordenamento jurídico vigente a evidenciação dos custos e despesas vinculados à receita do mercado interno, tributada e não tributada e de exportação, deve se dar pelos métodos da apropriação direta ou pelo rateio proporcional.

Portanto, o critério de rateio dos créditos adotado pela fiscalização não pode ser aceito, porque está em evidente desacordo com o método estabelecido pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

5.1) Crédito Presumido de 60% - estorno de crédito em relação às receitas de vendas de rações efetuadas com suspensão: aduz que no caso em apreço não se aplica as disposições contidas no inciso II, § 4º, art. 8º da Lei nº 10.925/2004, vez que a autoridade fiscal desconsiderou todo o crédito presumido gerado em todas as unidades das fábricas de ração, sob o pressuposto de que toda a ração produzida é vendida com suspensão do pagamento das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins. No entanto, apenas as unidades 02 (Chapecó I) e 43 (Erechim) venderam ração no período, e ainda assim, apenas uma pequena parte

da ração por elas produzida. O restante da produção dessas unidades, bem assim a ração produzida pelas unidades 36 (Sarandi), 38 (São Gabriel do Oeste), 55 (Cunha Porã), 61 (Xanxeré), 75 (Guatambul), 78 (Xaxim) e 104 (Mandaguari), não foi vendida, mas, sim, utilizada na alimentação de suínos e aves, criados no sistema de parceria.

E importante deixar claro que a ração utilizada na alimentação de suínos e aves, criados no sistema de parceria, não gera receita de vendas, mas, sim, representam parcela importante do custo de produção dos suínos e aves, e que constituem a matéria-prima principal das unidades frigoríficas (suínos e aves para abate).

Destarte, por qualquer angulo que se analise a questão, verifica-se que é indevido o estorno do crédito presumido sobre as aquisições de milho, milho extrusado e de lenha. Pelo que, impõe-se a reforma do despacho decisório quanto à glosa do crédito presumido de 60%, para restabelecer integralmente o cálculo da recorrente.

5.2) Crédito Presumido de 30% - estorno de Crédito em Relação a Produção de Ração Vendida com Suspensão: explica que a vedação ao aproveitamento do crédito presumido prevista no § 5º, inciso I, do art. 55, da Lei nº 12.350/2010, se aplica 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.

Aduz que, por outras palavras, considerando-se que a ração utilizada na alimentação de suínos e aves, criados no sistema de parceria, não gera receita de vendas, mas, sim, representam parcela importante do custo de produção dos suínos e aves, e que constituem a matéria-prima principal das unidades frigoríficas (suínos e aves para abate), significa dizer que a glosa é indevida, seja porque a fiscalização desconsiderou o crédito presumido em relação a ração produzida, porém, utilizada na alimentação de suínos e aves, criados no sistema de parceria, seja porque anulou todo o crédito relativo a exportação de cortes de suínos e aves.

5.3) Crédito Presumido 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 nº 12.058/2009, que foram totalmente glosados.

Alega que o § 1º do art. 34 da Lei nº 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.

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.

5.4) 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 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 AGROINDUSTRIAIS”, 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. 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 a todas as aquisições, isto é, de cooperados e de não cooperados.

Alega que o art. 9º da Lei nº 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 nº 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 nº 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 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.

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 nº 13.137/2015 e que o crédito presumido de 30% previsto no art. 55 da Lei nº 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 nº 12.350/2010, bem assim o crédito presumido de 40% de que trata o art. 34 da Lei nº 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 nº 13.137/2015, formulou pedido de ressarcimento; do mesmo modo, em relação aos créditos presumidos de 30% previsto no art. 55 da Lei nº 12.350/2010 e do crédito presumido de 40% de que trata o art. 34 da Lei nº 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 nº 13.137/2015 (60% da atividade de lácteos), art. 34 da Lei nº 12.058/2009, bem como o previsto no art.

55 da Lei nº 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.

6) Créditos a descontar na importação - (anexo X) No que concerne ao aludido tópico a fiscalizada aduz que os documentos em relação aos quais foi glosado o crédito constam no Anexo XII 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 XXXII, 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 nº 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.

6.1) Realocação Indevida dos Créditos Relativos a Importação de Bens para Revenda, Exclusivamente, para o Mercado Interno Tributado, a contribuinte relata que conforme se depreende do relatório da auditoria fiscal (p. 33), a autoridade fiscal adotou o critério de realocar o valor das importações de mercadorias para revenda, integralmente, para "Operações com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno".

Reclama que com esse procedimento, na prática, a autoridade fiscal excluiu do montante de créditos ressarcíveis em função de vendas não tributadas e de exportação, os créditos oriundos de aquisições de mercadorias para revenda.

Argumenta que não obstante, a interpretação da autoridade fiscal é totalmente desprovida de amparo jurídico, de modo que não tem como prosperar.

Alega que no “item no 1.4” da presente manifestação de inconformidade, no qual se tratou de realocação das aquisições no mercado interno de mercadorias para revenda, que também foram integralmente remanejados para o mercado interno tributado, já se apresentou as razões jurídicas, segundo as quais, a pretensa realocação dos créditos relativos a aquisições de mercadorias para revenda é ilegal. Assim sendo, como se trata exatamente da mesma matéria, para evitar a repetição dos mesmos argumentos, pede-se vênias para remetê-las ao mencionado tópico do recurso, para que procedem a leitura das razões ali aduzidas, como se aqui transcritas estivessem.

7) Devolução de Vendas No que tange ao tema a manifestante reclama que conforme cópia das notas fiscais de vendas e respectiva devolução, acostadas, por amostragem no Anexo XXXIV da presente manifestação de inconformidade as vendas em comento foram integralmente tributadas nas saídas, logo, não há dúvida de que as devoluções dessas vendas, também são tributadas e, por consequência, ensejam direito de crédito para a empresa, nos exatos termos do contido no art. 3º, inciso VIII, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003.

8) Receita de Vendas – Rateio Proporcional Quanto ao rateio efetuado pela fiscalização a contribuinte aduz que apresentou a Solução de Consulta nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 9.250/1995, bem como, requer a procedência da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Em sessão de 18/12/2019, a DRJ julgou a manifestação de inconformidade parcialmente procedente (Acórdão nº 07-45.618).

Em 14/07/2020, 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 desprovemento 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 |
|-------------------------------------|-------------------------------------------------|---------------------|------------------------------------------------------------|-----------------------------|----|
| 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          |
| <b>Total</b>                                             | <b>1.400,00</b> |

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                    |
| <b>Total</b>            | <b>3.000,00</b> |      | <b>1.400,00</b> |                |                        |

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 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          |
|--------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|----------------------|
| <b>3. EMBALAGENS</b>                                                     | <b>61.985,30</b>    | <b>45.322,09</b>    | <b>92.457,15</b>    | <b>199.764,54</b>    |
| RECIPIENTES PARA PRODUTOS LACTEOS                                        | -                   | 614,00              | -                   | 614,00               |
| CAIXAS DE PAPELÃO/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            |
| <b>6. MATERIAL DE MANUTENÇÃO PREDIAL</b>                                 | <b>1.461,94</b>     | <b>-</b>            | <b>687,57</b>       | <b>2.149,51</b>      |
| MATERIAIS PARA CONSTRUCAO CIVIL                                          | 1.461,94            | -                   | 687,57              | 2.149,51             |
| <b>7. MATERIAL DE PROTEÇÃO E SEGURANÇA DO TRABALHADOR</b>                | <b>1.381.822,80</b> | <b>1.343.723,94</b> | <b>1.432.254,00</b> | <b>4.157.800,74</b>  |
| EQUIPAMENTO PROTECAO INDIVIDUAL                                          | 1.381.822,80        | 1.343.723,94        | 1.432.254,00        | 4.157.800,74         |
| <b>8. MEDICAMENTOS VETERINÁRIOS E ADITIVOS</b>                           | <b>23.532,86</b>    | <b>18.102,20</b>    | <b>28.810,00</b>    | <b>70.445,06</b>     |
| ADITIVOS NAO NUTRICIONAIS                                                | 23.532,86           | 18.102,20           | 28.810,00           | 70.445,06            |
| <b>9. PEÇAS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS</b>               | <b>5.240.193,26</b> | <b>4.701.898,04</b> | <b>4.945.467,27</b> | <b>14.887.558,57</b> |
| 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             |
| <b>10. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO</b>      | <b>12.640,46</b>    | <b>19.203,27</b>    | <b>27.959,56</b>    | <b>59.803,29</b>     |
| CONDIMENTOS/CONSERVANTES PARA USO INDUSTRIAL                             | 12.640,46           | 19.203,27           | 27.959,56           | 59.803,29            |
| <b>12. VASILHAMES/LACRES/BRINCOS E MATERIAIS PARA AVIÁRIOS E GRANJAS</b> | <b>84.182,65</b>    | <b>79.130,90</b>    | <b>55.160,98</b>    | <b>218.474,53</b>    |
| VASILHAMES/LACRES/BRINCOS E MATERIAIS PARA AVIARIOS E GRANJAS            | 84.182,65           | 79.130,90           | 55.160,98           | 218.474,53           |
| <b>TOTAL GERAL</b>                                                       | <b>6.805.819,27</b> | <b>6.207.380,44</b> | <b>6.582.796,53</b> | <b>19.595.996,24</b> |

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 sêmen”, 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    | DILUENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS | 3004.20.61 | 14.481,76                                |
| 21797        | 01988193/0001-01 | MINITUB DO BRASIL LTDA | 103349    | DILUENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS | 3004.20.61 | 9.051,10                                 |
| 21897        | 01988193/0001-01 | MINITUB DO BRASIL LTDA | 103349    | DILUENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS | 3004.20.61 | 9.051,10                                 |
| 22022        | 01988193/0001-01 | MINITUB DO BRASIL LTDA | 103349    | DILUENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS | 3004.20.61 | 9.051,10                                 |
| 22070        | 01988193/0001-01 | MINITUB DO BRASIL LTDA | 103349    | DILUENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS | 3004.20.61 | 9.051,10                                 |
| 22143        | 01988193/0001-01 | MINITUB DO BRASIL LTDA | 103349    | DILUENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS | 3004.20.61 | 7.527,20                                 |
| 22239        | 01988193/0001-01 | MINITUB DO BRASIL LTDA | 103349    | DILUENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS | 3004.20.61 | 3.763,60                                 |
| 22239        | 01988193/0001-01 | MINITUB DO BRASIL LTDA | 103349    | DILUENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS | 3004.20.61 | 7.527,20                                 |
| 22239        | 01988193/0001-01 | MINITUB DO BRASIL LTDA | 103349    | DILUENTE DOSE DE SEMEN 6 DIAS 100 LITROS | 3004.20.61 | 940,90                                   |
| <b>Total</b> |                  |                        |           |                                          |            | <b>70.445,06</b>                         |

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 Sólido Granjas Aurora  | UN | 1000 | 0,58  | 08,75    | 750,00    |
| 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                 |
| <b>Total Geral</b> |         |                 |                                         |            | <b>49.035,61</b>       |

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”.

### 1.5.3. 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            |
| <b>Total Geral</b>                                                                               | <b>45.287.344,45</b> | <b>41.835.372,96</b> | <b>42.983.357,97</b> | <b>130.106.075,38</b> |

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



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      | 560497  | 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:

|                                                                                      |                                                                                                                                                                                         |                                      |                                                                                                                                                   |                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| <b>NF-e</b><br>N°. 000.159.816<br>Série 001                                          | <b>IDENTIFICAÇÃO DO EMITENTE</b><br><b>COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS</b><br>AVENIDA GOVERNADOR ADOLFO KONDER, 2100 - SALA 01<br>SAO VICENTE - 88308-004<br>ITAJAI - SC Fone/Fax: |                                      | <b>DANFE</b><br>Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica<br>0 - ENTRADA<br>1 - SAÍDA<br><b>1</b><br>N°. 000.159.816<br>Série 001<br>Folha 1/1 | CHAVE DE ACESSO    |
|                                                                                      | NATUREZA DA OPERAÇÃO<br><b>EXPORTAÇÃO DE MERC. RECEBIDA C/ FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO</b>                                                                                             |                                      | PROTOCOLO DE A                                                                                                                                    |                    |
| INSCRIÇÃO ESTADUAL<br><b>254674488</b>                                               |                                                                                                                                                                                         | INSCRIÇÃO ESTADUAL DO SUBST. TRIBUT. |                                                                                                                                                   |                    |
| DESTINATÁRIO / REMETENTE<br>NOME / RAZÃO SOCIAL<br><b>RONALD A. CHISHOLM LIMITED</b> |                                                                                                                                                                                         | CNPJ / CPF                           |                                                                                                                                                   |                    |
| ENDEREÇO<br><b>BLOOR STREET WEST, 2 - SUITE 3300</b>                                 |                                                                                                                                                                                         | BAIRRO / DISTRITO<br><b>TORONTO</b>  |                                                                                                                                                   |                    |
| MUNICÍPIO<br><b>EXTERIOR - CANADA</b>                                                |                                                                                                                                                                                         | UF<br><b>EX</b>                      |                                                                                                                                                   |                    |
| CÁLCULO DO IMPOSTO                                                                   |                                                                                                                                                                                         |                                      |                                                                                                                                                   |                    |
| BASE DE CALC. DO ICMS                                                                | VALOR DO ICMS                                                                                                                                                                           | BASE DE CALC. ICMS S.T.              | VALOR DO ICMS SUBST.                                                                                                                              | V. IMP. IMPORTAÇÃO |
| 0,00                                                                                 | 0,00                                                                                                                                                                                    | 0,00                                 | 0,00                                                                                                                                              | 0,00               |
| VALOR DO FRETE                                                                       | VALOR DO SEGURO                                                                                                                                                                         | DESCONTO                             | OUTRAS DESPESAS                                                                                                                                   | VALOR TOTAL IPI    |
| 0,00                                                                                 | 0,00                                                                                                                                                                                    | 0,00                                 | 0,00                                                                                                                                              | 0,00               |
| TRANSPORTADOR / VOLUMES TRANSPORTADOS                                                |                                                                                                                                                                                         |                                      |                                                                                                                                                   |                    |

|                                                                                                                                                                                                                                                   |  |                                                                                                                                                                                                                                                              |  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| <b>MANO TRANSPORTES LTDA ME</b><br>RUA NICACIO PORTELA DINIZ, 336<br>JARDIM ITALIA<br>CEP: 89802-400<br>CHAPECO / SC<br>CNPJ: 01.111.626/0001-38 - IE: 253241804<br>TELEFONE: 4933230100 - FONE/FAX: 01248881                                     |  | <b>DACTE</b> Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico<br>MODELO 57 SÉRIE 5 NÚMERO 2292 FL 1/1 DATA/HORA EMISSÃO 08/07/2015 14:06:26 INSC. SUFRAMA DEST                                                                                    |  |
| TIPO DO CT-E<br><b>NORMAL</b>                                                                                                                                                                                                                     |  | TIPO DO SERVIÇO<br><b>NORMAL</b>                                                                                                                                                                                                                             |  |
| TOMADOR DO SERVIÇO<br><b>REMETENTE</b>                                                                                                                                                                                                            |  | FORMA DE PAGAMENTO<br><b>PAGO</b>                                                                                                                                                                                                                            |  |
| CFOP - NATUREZA DA OPERAÇÃO<br><b>5352 - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRA</b>                                                                                                                                                                          |  | Chave de acesso para consulta de autenticidade no site <a href="http://www.cte.fazenda.gov.br">www.cte.fazenda.gov.br</a><br><b>4215 0701 1116 2600 0138 5700 5000 0022 9210 0002 2921</b>                                                                   |  |
| ORIGEM DA PRESTAÇÃO<br><b>CHAPECO - SC</b>                                                                                                                                                                                                        |  | DESTINO DA PRESTAÇÃO<br><b>ITAJAI - SC</b>                                                                                                                                                                                                                   |  |
| REMETENTE: COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS<br>ENDEREÇO: RUA AURY LUIZ BODANESE, 401 - JARDIM ITALIA<br>MUNICÍPIO: CHAPECO / SC CEP: 89809-849<br>CNPJ/CPF: 83.310.441/0022-41 INSC. ESTADUAL: 251897630<br>PAÍS: BRASIL TELEFONE: 4933213700 |  | DESTINATÁRIO: COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS<br>ENDEREÇO: AVENIDA GOVERNADOR ADOLFO KONDER, 2100 - SAO VICENTE<br>MUNICÍPIO: ITAJAI / SC CEP: 88308-004<br>CNPJ/CPF: 83.310.441/0032-13 INSC. ESTADUAL: 254674488<br>PAÍS: BRASIL TELEFONE: 4733490361 |  |
| EXPEDIDOR:<br>ENDEREÇO:<br>MUNICÍPIO:<br>CNPJ/CPF:<br>PAÍS:                                                                                                                                                                                       |  | RECEBEDOR:<br>ENDEREÇO:<br>MUNICÍPIO:<br>CNPJ/CPF:<br>PAÍS:                                                                                                                                                                                                  |  |
| TOMADOR DO SERVIÇO: COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS<br>ENDEREÇO: RUA AURY LUIZ BODANESE, 401 - JARDIM ITALIA<br>CNPJ/CPF: 83.310.441/0022-41 INSC. ESTADUAL: 251897630 TELEFONE: 4933213700                                                  |  | MUNICÍPIO: CHAPECO UF: SC CEP: 89809-849                                                                                                                                                                                                                     |  |

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. Sienta 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 3301-014.497 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10925.901491/2018-77

DOCUMENTO VALIDADO