



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.901493/2018-66  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-012.531 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de abril de 2023  
**Recorrente** COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

BENS (MERCADORIAS). AQUISIÇÃO. COOPERADOS. CRÉDITOS. DESCONTOS IMPOSSIBILIDADE.

As operações com cooperados, pessoas físicas e/ ou jurídicas, não constituem operações de mercado, não implicam contrato de compra e venda, não estão sujeitas ao pagamento das contribuições sobre o faturamento mensal e, portanto, não dão direito ao desconto de crédito das contribuições.

FRETES. TRANSPORTE. PRODUTO ACABADO, PRODUÇÃO PRÓPRIA/REVENDA. CRÉDITOS. DESCONTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste amparo legal para o desconto de créditos sobre custos/despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte, seja de produção própria, seja de aquisição para revenda.

FRETES. BENS PARA REVENDA. CONTRIBUIÇÕES. DESONERAÇÃO. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes na aquisição de bens para revenda, não tributados pelo PIS e Cofins, integram o custo da mercadoria vendida; assim, ainda que desonerados das contribuições, dão direito ao desconto de créditos.

REALOCAÇÃO DE CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. MERCADO INTERNO.

A alocação de créditos descontados sobre aquisição de bens para revenda exclusivamente no mercado interno atende à legislação das contribuições sujeitas ao regime não cumulativo.

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

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

MATERIAL DE USO E CONSUMO. CRÉDITOS. DESCONTOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com materiais gerais de uso e consumo, tais como outras embalagens, material de manutenção predial, vasilhames, lacres e brinços para animais e materiais para aviários, não dão direito ao desconto de créditos.

INSUMOS. AQUISIÇÃO. COOPERADOS. CRÉDITOS. ALÍQUOTAS CHEIAS (1,65%/7,60%). DESCONTOS. IMPOSSIBILIDADE.

As operações com cooperados, pessoas jurídicas (cooperativas singulares), constituem atos cooperativos típicos sobre as quais não incidem as contribuições para o PIS e Cofins; assim, não dão direito ao desconto de créditos destas contribuições, às alíquotas cheias.

AQUISIÇÃO. INSUMOS. PRODUÇÃO. RAÇÃO. VENDA. SUSPENSÃO BASE DE CÁLCULO. R\$1.069.627,77. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Mantém-se a glosa dos créditos descontados sobre os custos/despesas no valor de R\$1.069.627,77, vinculados à produção de ração vendida para terceiros por falta de comprovação de que tais custos constituem insumos de sua produção.

FRETES. INSUMOS. TRANSFERÊNCIA. ENTRE ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS. DESCONTO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de matéria julgada favorável ao contribuinte decidida na primeira instância.

FRETES. LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. DESCONTOS. IMPOSSIBILIDADE.

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

SISTEMA DE INTEGRAÇÃO - AVES, SUÍNOS, RAÇÕES - FRETES. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

O custo dos fretes incorridos com o sistema integração para o transporte de aves e suínos fornecidos aos cooperados integrados (pessoas físicas/jurídicas) compõe o custo da matéria-prima dos bens destinados à venda e, portanto, dão direito ao desconto de créditos.

FRETES. INSUMOS. AQUISIÇÃO. DESONERAÇÃO. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

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

FRETES. ENVIO/RECEBIMENTO. BENS. COOPERADOS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

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

FRETES. REMESSA/RETORNO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes para remessa de insumos para industrialização por encomenda e com o retorno dos produtos industrializados constituem insumos, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e também no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR; assim, dão direito ao desconto de créditos.

FRETES. BENS. REMESSA. ARMAZENAGEM. CRÉDITOS. DESCONTOS. IMPOSSIBILIDADE.

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

SERVIÇOS. FÁBRICA DE RAÇÃO. CRÉDITOS. MATÉRIA. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de matéria já decidida em primeira instância a favor do contribuinte.

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

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

SERVIÇOS/DESPESAS (SAÚDE) DIVERSAS QUE NÃO SE AGREGAM AOS BENS PRODUZIDOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas que não se agregam aos bens produzidos, ou seja, dispensáveis à suas produções, tais como serviços de saúde, exames médicos, consultas médicas incorridas com colaboradores (empregados/funcionários) não dão direito ao desconto de créditos.

DEPRECIAÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. AQUISIÇÃO COMPROVADA. CRÉDITOS. GLOSA. REVERSÃO.

Comprovada a informação equivocada sobre a aquisição dos bens representados pelas Notas Fiscais nº 459 e nº 462, ambas emitidas pela empresa SAIBA Cozinhas Profissionais Ltda., CNPJ nº 01.419.904/0001-44, reverte-se a glosa dos créditos descontados.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. FABRICAÇÃO DE RAÇÃO. INSUMOS. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos incorridos com a aquisição de milho extrusado e de lenha utilizados na fabricação de ração destinada à alimentação animal (aves e suínos), vendida para terceiros no mercado interno, ainda que com a suspensão das contribuições, dão direito ao desconto de créditos.

PEDIDO ALTERNATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO 60,0%. FABRICAÇÃO DE RAÇÃO. PREPARAÇÕES (NCM 23.09.90). CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos incorridos com aquisição de preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais, classificadas no código 2309.90 da NCM, utilizadas na produção de ração, destinada aos animais (aves e suínos) cujos produtos são decorrentes dos seus abates, processamento e industrialização que não foram exportados, dão direito ao desconto de créditos.

CRÉDITO PRESUMIDO DE 30%. FÁBRICA DE RAÇÕES. INSUMOS. CRÉDITOS. DESCONTOS POSSIBILIDADE.

As aquisições de milho, farinha e farelo utilizados na fabricação de ração destinada ao sistema integração na criação de aves e suínos empregados na produção dos bens exportados dão direito ao crédito presumido no percentual de 30,0% sobre o custo de aquisição.

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

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

CRÉDITOS. BENS PARA REVENDA. ALOCAÇÃO. MERCADO INTERNO TRIBUTADO.

Os créditos descontados sobre o custos de aquisição de bens para revenda devem ser alocados para o mercado interno.

O método de rateio proporcional da receita aplica-se somente aos custos, despesas e encargos utilizados na produção dos bens destinados a venda, vinculados à receita tributada pelo regime cumulativo e à receita tributada pelo regime não cumulativo e também à receita de exportação e receita desonerada no mercado interno (suspensão, alíquota zero ou não incidência).

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. ALOCAÇÃO.

A alocação dos créditos presumidos da agroindústria decorrentes de encargos comuns (custos/despesas) deve ser feita de acordo com a vinculação das

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

EXCLUSÃO. SALDO CREDOR. CRÉDITO PRESUMIDO. MÊS ANTERIOR. MATÉRIA NÃO SUSCITADA. PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria “exclusão do saldo do crédito presumido do mês anterior sob o rótulo de ‘crédito diferido’” por não ter sido expressamente oposta pelo sujeito passivo à autoridade julgadora de primeira instância, precluindo-se o direito de suscitá-la nesta fase recursal.

RECEITA. RATEIO PROPORCIONAL. RECÁLCULO. ESCRITURAÇÃO (EFD CONTRIBUIÇÕES). RETIFICAÇÃO.

Não compete a essa Turma Julgadora manifestar sobre pedido de retificação da escrituração das contribuições (EFD Contribuições), efetuada pelo contribuinte.

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

Súmula CARF nº 1:

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

Acordam os membros do colegiado: I) por unanimidade votos, não conhecer do recurso voluntário do contribuinte, quanto: 1) à glosa de créditos sobre fretes na transferência de insumos; 2) glosa de créditos sobre serviços na fábrica de ração; 3) glosa de créditos sobre os encargos de depreciação/amortização de bens do ativo imobilizado (contas: 11681 - Edificações; 11797 - Benfeitorias em Imóveis Próprios; conta 11827 - Benfeitorias em Imóveis de Terceiros; e, 11771 – Instalações); 4) exclusão do saldo do crédito presumido do mês anterior sob o rótulo de “crédito diferido – valor excluído mês”; 5) 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; e, 6) à atualização monetária do ressarcimento do crédito deferido pela taxa Selic; II) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte para manter as glosas dos créditos sobre: 1) aquisições de mercadorias para revenda de cooperados; 2) vinculação da realocação indevida dos créditos sobre aquisições de bens para revenda, exclusivamente, para o mercado interno tributado; 3) material de uso e consumo; 4) aquisições de insumos de cooperados pessoas jurídicas (cooperativas singulares); 5) aquisições de produtos vendidos com a suspensão prevista na Lei nº 12.350/2010; 6) fretes sobre aquisição de embalagens, bens não enquadrados como insumo e bens de uso e comum; 7) despesas com serviços de saúde; e, 8) realocação indevida dos créditos relativos a importação de bens para revenda, exclusivamente para o mercado interno tributado (item 2.3.6, do Relatório Fiscal); III) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte para reverter as glosas dos créditos sobre: 1) fretes nas aquisições de produtos (mercadorias) não sujeitos ao pagamento da contribuição; 2) material de embalagem e etiquetas; 3) frete sobre o sistema de

integração – aves, suínos, rações (insumos); 4) fretes sobre bens (insumos) sujeitos à alíquota zero, isenção e suspensão; 5) fretes sobre envio/recebimento de bens (mercadorias) de cooperados; 6) fretes de remessa e retorno de industrialização por encomenda; 7) despesas com royalties-material genético; 8) encargos de depreciação sobre os bens das Notas Fiscais nº 459 e 462 (fls. 18863 e 18864); 9) alocação dos valores dos créditos presumidos integralmente para o mercado interno tributado; 10) milho e lenha (vinculados ao estorno de crédito em relação às receitas de vendas de rações efetuadas com suspensão); 11) aquisições das preparações utilizadas na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, calculados às alíquotas correspondentes a 30,0% das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, comercializados exclusivamente no mercado interno (Pedido alternativo da Fiscalização – estorno do valor apropriado como crédito presumido de 60%, em relação a NCM 2309.90); 12) insumos utilizados na produção de rações vendidas para terceiros no mercado interno (crédito presumido de 30,0%); e, 13) Insumos importados (peças/equipamentos importados não imobilizados, utilizados no processo produtivo); e, pelo voto de qualidade, negar provimento ao voluntário do contribuinte para manter as glosas dos créditos sobre: 1) fretes relativos à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos; 2) fretes para formação de lotes de exportação; e, 3) fretes sobre remessa de mercadoria para armazenagem; vencidos os Conselheiros Laércio Cruz Uliana Junior, Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa e Semíramis de Oliveira Duro, que davam provimento ao recurso voluntário neste tópico. Votou pelas conclusões a Conselheira Lara Moura Franco Eduardo. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-012.526, de 27 de abril de 2023, prolatado no julgamento do processo 10925.901487/2018-17, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

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

## **Relatório**

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

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

A Delegacia da Receita Federal do Brasil, com base na auditoria fiscal realizada na recorrente, deferiu em parte o pedido do contribuinte, conforme Despacho Decisório constante no processo.

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

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

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.**

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

**ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.**

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

**RECEITAS. MERCADO INTERNO E EXTERNO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL.**

O método do rateio proporcional dos créditos entre receitas de exportação, receitas de vendas não tributadas no mercado interno e receitas de vendas tributadas no mercado interno aplica-se aos custos, despesas e encargos que sejam comprovadamente comuns.

**COOPERATIVAS. CRÉDITO. BENS PARA REVENDA.**

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

**CRÉDITOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. NÃO INCIDÊNCIA.**

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

**DEPRECIAÇÃO. CREDITAMENTO**

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

**CRÉDITOS. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS.**

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

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

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

**FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

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

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

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

**FRETE NA AQUISIÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO.**

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

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

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

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

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

**CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA.**

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

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

A apropriação dos créditos presumidos de que trata o art. 55 da Lei nº 12.350/2010 é vedada às pessoas jurídicas que efetuem a operação de venda de rações com suspensão das contribuições.

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

A exclusão da base de cálculo de receitas expressamente indicadas em lei a que as sociedades cooperativas têm direito não se confunde com o instituto da isenção, não gerando créditos ressarcíveis como receitas não tributadas no mercado interno.

**CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.**

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

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs Recurso Voluntário, requerendo a sua reforma, na parte que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, e, consequentemente, o deferimento integral do ressarcimento pleiteado, acrescido da taxa Selic, desde a data do protocolo do pedido, alegando, em síntese, que, nos termos das Leis nºs 10.637/2002; 10.833/2003 e 10.925/2004, bem como no conceito de insumos, dado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), na decisão do REsp nº 1.221.170/PR, faz jus aos créditos não deferidos.

Em síntese, é o relatório.

## Voto

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

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

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

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

-Lei nº 10.637/2002:

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

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

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

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

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

(...)

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

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

(...)

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

(...).

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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

(...).

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

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

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

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

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

(...)

- Lei nº 10.833/2003:

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

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

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

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi.

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

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

(...)

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

(...)

§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

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

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

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(...).

Posteriormente, foram editadas diversas leis disciplinando o desconto de crédito presumido do PIS e da Cofins para a agroindústria, assim dispendo:

-Lei nº 10.925/2004:

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

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

II - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos **in natura** de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

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

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

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

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

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;

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

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

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

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o **caput** deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o **caput** deste artigo.

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

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

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

(...)

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

(...).

**-Lei nº 12.058/2009:**

Art. 33. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens classificados nas posições 01.02 e 01.04 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

§ 7º O disposto no § 6º aplica-se somente à parcela dos créditos presumidos determinada com base no resultado da aplicação sobre o valor da aquisição de

bens classificados nas posições 01.02 (bovinos) e 01.04 (ovinos/caprinos) da NCM da relação percentual existente entre a receita de exportação e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Art. 37. A partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei, não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, às mercadorias ou produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1 da NCM.

- Lei nº 12.350/2010:

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

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

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

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

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

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(...).

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

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

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

No presente caso, o contribuinte é uma sociedade cooperativa central que tem como atividades econômicas, dentre outras: a industrialização de produtos: a) A industrialização de produtos alimentares derivados do abate de suínos e aves, inclusive os subprodutos; b) A industrialização de produtos alimentares derivados de frutas, hortaliças e leguminosas, inclusive os subprodutos; c) A industrialização de produtos derivados de leite, inclusive os subprodutos; d) A industrialização de produtos derivados de bovinos e/ou peixes, inclusive os subprodutos; e) A industrialização de produtos derivados de soja, inclusive os subprodutos; f) A fabricação de massas alimentícias, produtos de panificação, doces e gelatinas. g) A fabricação de rações,

*concentrados e demais insumos para alimentação animal; h) A exploração agropecuária de suínos e pintos de um dia; e, a comercialização no atacado e no varejo dos produtos fabricados por ela.*

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

## II.1 – Aquisições de bens para revenda:

### II.1.1) Mercadorias adquiridas de cooperados

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Súmula CARF nº 2

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

Dessa forma, a glosa de créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre aquisições de mercadorias de cooperados (cooperativas filiadas) para revenda, deve ser mantida.

II.1.2) Frete relativos à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos e frete nas aquisições de produtos (mercadorias) não sujeitos ao pagamento da contribuição

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

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

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

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, de acordo com o Parecer Cosit nº 05 de 2018, esses gastos não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

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

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

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

Dessa forma, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre as despesas com fretes na transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da recorrente e/ ou de terceiros, deve ser mantida.

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

A Fiscalização glosou os créditos descontados sobre os custos com fretes nas aquisições de mercadorias para revenda sob o fundamento de que tais custos não dão direito ao desconto de créditos pelo fato de as mercadorias adquiridas não terem sido oneradas pelas contribuições.

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

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

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

Portanto, a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização, sobre os fretes pagos a pessoas jurídicas, nas aquisições de produtos (mercadorias) para revenda, não sujeitos ao pagamento das contribuições, deve ser revertida.

II.1.3) Realocação indevida dos créditos sobre aquisições de bens para revenda, exclusivamente, para o mercado interno tributado

A recorrente discordou da alocação dos créditos descontados sobre os custos de aquisições de bens para revenda exclusivamente para o mercado interno, defendendo o rateio nos termos dos §§ 7º a 8º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

O disposto nos referidos dispositivos legais se aplica à apuração dos créditos descontados de custos, despesas e encargos comuns, vinculados à receita sujeita à tributação pelo regime cumulativo e à receita sujeita à tributação pelo regime não cumulativo e também se aplica à receita de exportação e à receita sujeita à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, conforme se verifica de suas redações.

A IN RFB nº 1.911/2019, que regulamentou o método de rateio operacional das receitas para a apuração dos créditos das contribuições, descontados de custos, despesas e encargos comuns, vinculados a receitas tributadas e desoneradas, assim dispõe:

#### CAPÍTULO IV

##### DAS PESSOAS JURÍDICAS PARCIALMENTE SUBMETIDAS À NÃO CUMULATIVIDADE

Art. 226. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação a apenas parte de suas receitas, o crédito deve ser calculado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 7º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 7º; e Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 5º).

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

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

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

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

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

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

§ 3º Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese do inciso I do § 2º, devem ser aplicados sobre o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas, referentes ao mês de apuração, critérios de apropriação por

rateio que confirmam adequada distribuição entre os encargos vinculados às receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa e os encargos vinculados às receitas submetidas ao regime de apuração cumulativa.

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

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

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

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

Os arts. 171, 173 e 181 tratam de custos, despesas e encargos utilizados na produção de bens destinados à venda.

Ora, segundo o disposto no art. 226, citado e transcrito, e também nos §§ 7 a 8º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o método de rateio proporcional da receita aplica-se somente aos custos, despesas e encargos de insumos comuns vinculados a produção de bens destinados à venda. Os custos com aquisição de bens para revenda não são comuns aos custos de produção dos bens processados/industrializados e vendidos pela recorrente.

Ressaltamos ainda que, em nosso entendimento, a alocação efetuada pela Fiscalização e mantida pela DRJ não implicou prejuízo para a recorrente.

Dessa forma, mantém-se a alocação dos créditos descontados das aquisições de bens para revenda exclusivamente para o mercado interno.

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

### II.2.1.a) Material de embalagem e etiquetas

Segundo o Despacho nº 313/2019 – Saort/DRF/JOA, os custos/despesas com material de embalagem e etiquetas cujos créditos foram glosados referem-se aos seguintes produtos/mercadorias: aditivo roxo, aditivo solvente, filme stretch, fita cs 512 preta, tinta ink, tinta para carimbo, ad. jet-melt 3738Q, adesivo hot melt granulado para caixa de papelão ondulado, cola adesiva p/caixa de leite, fluido diluente p/tinta ink jet, fita adesiva transp. 50 x 100, fita ades.bca.st-101, fita adesiva transparente s/impressão, fita de arquear, adesivo pvc para paletização, filme contrátil, filme stretch, fita mpm colagem, bobina pol filme stretch, big bag, saco papel kraft leite em pó 25 kg, saco polietileno liso p/cobrir pallets, sacola

plástica, saco rafia liso, saco polietileno azul sanfonado, big bag de rafia, pallet one-way amarelo, papel toalha, chapa de papelão rígido para palete leite uht, fita polipropil, caixa de papelão, cantoneira, caixa de papelão tampa, caixa pap ondu fundo, caixa pap automática, fundo papelão, tampa papelão, cantoneira papelão, grampo, entre outros.

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

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

Dessa forma, a glosa dos créditos descontados sobre material de embalagem e etiquetas, efetuada pela Fiscalização, deve ser revertida.

#### II.2.1.b) Material de uso e consumo

Trata-se de gastos com bens de pequenos valores, outras “embalagens”, material de manutenção predial, vasilhames, lacres e brincos para animais e materiais para aviários e granjas que são utilizados na empresa e que não integram o custo de produção dos bens destinados à venda. São custos/despesas incorridos em etapas anteriores ao processamento/industrialização dos bens destinados à venda.

O inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 definiu como insumos os bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Também a decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR tratou de bens e serviços utilizados na produção/fabricação.

Assim, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre material de uso e consumo do Relatório Fiscal, deve ser mantida.

II.2.2) Outras incorreções em relação aos créditos informados nas naturezas de base de crédito 02 – bens utilizados como insumos e 03 – serviços utilizados como insumos):

##### a) Aquisições de cooperados pessoas jurídicas (cooperativas singulares)

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

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

Ao contrário do seu entendimento, embora as aquisições sejam das mesmas pessoas jurídicas, aquisição (recepção) de cooperativas filiadas, trata-se de operações de naturezas diferentes, cujo direito ao desconto de

créditos das contribuições, embora previsto no mesmo art. 3º, estão em incisos diferentes; O inciso I aplica-se a operações comerciais, ou seja, aquisições de bens para revenda; já o inciso II aplica-se a operações industriais e de prestação de serviços.

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

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

Contudo, posteriormente, a Lei nº 10.925/2005, art. 8, instituiu o crédito presumido da agroindústria, a título de PIS e Cofins, *“para as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física”*.

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

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

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

Assim, mantém-se a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre aquisições de cooperados pessoas jurídicas, deve ser mantida.

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

No Recurso Voluntário, a recorrente alegou expressamente que a DRJ concordou integralmente com os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade, reconhecendo o direito de ela descontar créditos sobre os insumos utilizados na fabricação de ração, adquiridos com a suspensão das contribuições. Contudo, por equívoco deixou de reverter a glosa sobre o custo no valor de R\$1.069.627,77.

Ao contrário do seu entendimento, a DRJ não concordou com a tese esposada por ela. A negativa de reverter a glosa dos créditos descontados sobre as aquisições de insumos, no valor de R\$1.069.627,77, vinculados à produção de ração, teve como o fundamento a suspensão das contribuições na aquisição dos insumos.

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

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

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

No entanto, do exame daquele anexo, verificamos que nenhuma nota fiscal de aquisição foi anexada a ele. De fato, contém apenas informações sobre notas fiscais. Além disto, do exame das informações constantes dele, verificamos que, em parte delas, o produto adquirido não foi identificado; na parte em que foram identificados, os produtos não são insumos da produção de ração, dentre eles, constam a aquisição de elementos de filtros de ar, papelão ondulado, adesivo e junta de motor a diesel, etiquetas adesivas, etc., e, em outra parte, os bens identificados (farinha de carne e osso, farelo de trigo), são comercializados com suspensão das contribuições, conforme art. 54, inciso I, da Lei nº 12.350/2010, o que geraria crédito presumido e não créditos básicos. Também, no Recurso Voluntário, a recorrente não apresentou demonstrativo de apuração do valor dos créditos reclamados e respectivas memórias de cálculo.

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

Dessa forma, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre aquisições de produtos vendidos com a suspensão prevista na Lei nº 12.350/2010 (Item 6, do Relatório Fiscal), no valor de R\$1.069.627,77, deve ser mantida.

c) Fretes entre estabelecimentos da empresa para a transferência de produtos acabados, insumos e para a formação de lote para exportação, entre outros

c.1) Fretes sobre transferência de produtos acabados

Quanto ao direito de descontar créditos sobre fretes na transferência de produtos acabados, esta matéria já foi decidida no Item II.1.2, deste voto.

Assim, com o mesmo fundamento adotado naquele item, entendo que as despesas com fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da própria recorrente e/ ou de terceiros não dão direito ao desconto de créditos da contribuição.

Portanto, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre as despesas com fretes na transferência de produtos acabados, deve ser mantida.

c.2) Fretes sobre transferência de insumos

No recurso voluntário, a recorrente alegou que seu direito ao desconto de créditos sobre fretes na transferência de insumos foi reconhecido pela DRJ, afirmando literalmente; *“De tudo isso, verifica-se que no trimestre, foi glosada da base de créditos a importância de R\$ 3.149.315,13. Quanto a esses fretes a DRJ/CTA reconheceu que há o direito de crédito de PIS/Pasep de Cofins sobre os mesmos.”*. Contudo, aquela autoridade julgadora se equivocou no cálculo do valor revertido, apurando um valor inferior ao do crédito glosado pela Fiscalização.

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

Não cabe Recurso Voluntário contra decisão de Primeira Instância sobre matéria impugnada na manifestação de inconformidade e decidida favoravelmente ao contribuinte. O recurso voluntário somente é cabível sobre matérias cuja decisão a quo foi desfavorável. Se a decisão de primeira instância lhe foi favorável, não há litígio a ser decidido em segunda instância.

O Decreto nº 70.235/72, assim dispõe quanto à equívocos nas decisões:

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

Por sua vez a Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, que disciplinava a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), vigente na data em que o contribuinte foi intimado do acórdão recorrido, assim dispunha:

Art. 27. O requerimento da autoridade incumbida da execução do acórdão ou do sujeito passivo, para correção de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, será rejeitado por

despacho irrekorível do Presidente da Turma, quando não demonstrar, com precisão, a inexatidão ou o erro.

Já a Portaria ME nº 340, de 08/10/2020, vigente e que revogou aquela, assim dispõe:

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

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

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

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

Assim, não conheceu dessa matéria, ou seja, do direito de a recorrente descontar créditos sobre fretes na transferência de insumos entre seus estabelecimentos.

c.3) Fretes para formação de lotes de exportação:

O inciso IX do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003, que também se aplica ao PIS, admite o desconto de créditos sobre as despesas incorridas com frete nas operações de venda de produção própria e de revenda de mercadorias.

O dispositivo legal diz expressamente que o desconto incide sobre o frete na venda dos produtos fabricados/beneficiados e de revenda.

Assim, o frete incorrido com despesas para formação de lotes destinados à exportação não se enquadram naquele inciso.

Também, tais despesas, por não se enquadrarem no disposto no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e por não se subsumirem ao conceito de insumo dado pelo STJ na decisão do REsp nº 1.221.170/PR, tendo em vista que se estão vinculadas a produtos acabados.

Adicionalmente, com relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre as referidas despesas, de acordo com o Parecer Cosit nº 05 de 2018, não podem ser considerados insumos. Nesse sentido, cabe referir os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

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

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

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

Dessa forma, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre os fretes para formação de lote para exportação, deve ser mantida.

#### d) Fretes

##### d.1) Frete sobre o sistema de integração – aves, suínos, rações (insumos):

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

No presente caso, a recorrente, é uma cooperativa central agroindustrial que fornece pintinhos e leitões para a criação e engorda dos frangos e suínos pelos seus cooperados (pessoas jurídicas), arcando com os custos de transporte da entrega dos animais aos produtores, da ração para os animais e de suas coletas para o abate e processamento/industrialização.

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

Assim, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre os fretes do sistema de integração – aves/suínos/rações, deve ser revertida.

##### d.2) Fretes sobre bens (insumos) sujeitos à alíquota zero, isenção e suspensão

A Fiscalização glosou os créditos descontados sobre os serviços de fretes nas aquisições de insumos sob o fundamento de que os custos de tais bens não dão direito ao desconto de créditos pelo fato de os insumos não terem sido onerados pelas contribuições.

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

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

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

Assim, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre os fretes incorridos com a aquisição de insumos desonerados das contribuições, deve ser revertida.

d.3) Fretes sobre envio/recebimento de bens (mercadorias) de cooperados

Neste item defendeu o direito de descontar créditos sobre fretes incorridos com o envio/recebimento de bens de cooperados, sob o mesmo fundamento do item anterior, ou seja, embora os bens remetidos/recebidos (vendidos/adquiridos) dos cooperados (pessoas jurídicas) não tenham sido tributados pela contribuições, o frete para o transporte de tais bens o foi.

Assim, com o mesmo fundamento do item imediatamente anterior (d.2), a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre os fretes no envio/recebimento de bens dos cooperados, deve ser revertida.

d.4) Fretes sobre aquisição de embalagens, bens não enquadrados como insumo e bens de uso e comum

Segundo o inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente, os bens e serviços utilizados como insumos na produção dos bens destinados a venda e na prestação de serviços dão direito ao desconto de créditos das contribuições.

Levando-se em conta que embalagens constitui insumo do processo de produção da recorrente, o frete nas suas aquisições suportado por ela, integra o custo desse insumo e, portanto, daria direito ao desconto de crédito.

No entanto, no presente caso, a própria recorrente informou no Recurso Voluntário que tais fretes, de fato, estão vinculados a operações de transferência de insumos, cujo rol de Conhecimentos de frete consta no Anexo XVII, da manifestação de inconformidade.

Assim, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre os fretes na aquisição de embalagens, de fato, frete na transferência de insumos, deve ser mantida.

d.5) Fretes de remessa e retorno de industrialização por encomenda

A recorrente terceiriza a produção de alguns produtos, dentre eles o fatiamento do queijo prato e queijo muçarela, de farinha de carne e de ossos suínos, este dois últimos, matérias-primas utilizadas na fabricação de ração animal.

Neste caso, os custos/despesas com fretes de remessa das matérias-primas e demais insumos para industrialização por terceiros e com o retorno dos produtos industrializados enquadram-se como insumos nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e também no conceito dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Assim, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre os fretes de remessa e retorno de industrialização por encomenda, deve ser revertida.

d.6) Fretes sobre remessa de mercadoria para armazenagem

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

Segundo aquele dispositivo legal, o desconto de crédito é sobre as despesas com fretes na operação de venda e não sobre fretes para remessa de mercadorias para armazenagem em depósitos próprios e/ ou de terceiros. Também, tais despesas não se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Dessa forma, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre fretes para remessa de mercadoria para armazenagem, deve ser mantida.

e) Serviços na fábrica de ração

A recorrente alegou no Recurso Voluntário que:

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

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

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

Não cabe recurso voluntário contra decisão de Primeira Instância sobre matéria impugnada na manifestação de inconformidade, decidida favoravelmente ao contribuinte. O recurso voluntário somente é cabível sobre matérias cuja decisão a quo foi desfavorável. Se a decisão de primeira instância lhe foi favorável, não há litígio a ser decidido em segunda instância.

O Decreto nº 70.235/72, assim dispõe quanto à equívocos nas decisões:

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

Por sua vez a Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, que disciplinava a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), vigente na data em que o contribuinte foi intimado do acórdão recorrido, assim dispunha:

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

Já a Portaria ME nº 340, de 08/10/2020, vigente e que revogou aquela, assim dispõe:

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

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

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

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

Assim, não conheço dessa matéria, ou seja, do direito de descontar créditos sobre serviços na fábrica de ração.

f) Serviços que não se agregaram ao produto

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

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

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

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

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

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

Assim, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre despesas incorridas com a saúde dos colaboradores (empregados/funcionários), deve ser mantida.

Em resumo, neste item, deve ser revertida apenas glosa sobre os custos/despesas incorridos com royalties referente à genética aplicada na suinocultura e avicultura.

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

Segundo a recorrente, as glosas de créditos relativas a este item, abrangem: os custos/despesas incorridos com: a) frete para a transferência de produtos acabados entre unidades; b) frete do sistema integração; c) frete sobre operações com cooperados (fornecimento/recebimento de bens (aves, suínos e outras mercadorias)).

Todas estas três matérias estão sendo impugnadas em duplicidade e já foram analisadas e julgadas neste voto.

Assim, para o item a) frete para a transferência de produtos acabados entre unidades, a glosa dos créditos deve ser mantida, conforme fundamentos expendidos no Item II.1.2; para Item b) frete do sistema integração, a glosa dos créditos deve ser revertida, conforme fundamentos expendidos no Item d.1; e, para o Item c) frete sobre operações com cooperados (fornecimento/recebimento de bens (aves, suínos e outras mercadorias)), a glosa dos créditos deve ser revertida, conforme fundamentos expendidos no Item d.3.

II.4 Encargos de depreciação/amortização de bens do ativo imobilizado

Nesta fase recursal, a recorrente defende a reversão das glosas dos créditos descontados sobre os bens escriturados nas seguintes contas: 11681 - Edificações; 11797 - Benfeitorias em Imóveis Próprios; conta 11827 - Benfeitorias em Imóveis de Terceiros; e, 11771 – Instalações; e, ainda, sobre as notas fiscais nº 462 e 459.

O inciso VII do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, c/c o inciso III do § 1º, deste mesmo artigo, prevê o desconto de créditos sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

Ao contrário do entendimento da recorrente, em relação às edificações, benfeitorias e instalações em imóveis próprios e de terceiros utilizados nas suas atividades, a DRJ reconheceu o seu direito ao desconto de créditos sobre os encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, conforme consta da ementa da decisão recorrida e do seu voto às fls. 18261, último parágrafo e fls. 18262.

Assim, o julgamento dessa matéria ficou prejudicado e não conheço dele.

Já em relação às Notas Fiscais nº 459 e 462, constantes do Anexo V, às fls. 18863 e 18864, respectivamente, apresentadas juntamente com o Recurso Voluntário, ambas emitidas pela SAIBA Cozinhas Profissionais

Ltda., CNPJ nº 01.419.904/0001-44, ambas comprovam o erro na informação prestada à Fiscalização e que, de fato, os bens foram fornecidos/vendidos essa empresa.

Dessa forma, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre os bens representados por essa duas notas fiscais, deve ser revertida.

#### II.5) Créditos presumidos – atividades agroindustriais:

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

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

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

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

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

Art. 226. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação a apenas parte de suas receitas, o crédito deve ser calculado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 7º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 7º; e Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 5º).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dessa forma acolho o pedido de realocação dos créditos presumidos solicitado pela recorrente, de acordo com a vinculação das receitas: mercado interno; mercado interno não tributadas (alíquota zero, suspensão, isenção e não incidência); mercado externo.

b) Crédito presumido de 60,0%

b.1) Estorno de crédito em relação às receitas de vendas de rações efetuadas com suspensão:

A recorrente discordou da glosa do crédito presumido descontado sobre aquisições de milho extrusado/farinha e lenha, utilizados na fabricação de ração destinada à alimentação animal (aves e suínos), vendida para terceiros.

A DRJ manteve a glosa sob o fundamento de que a ração é vendida com suspensão das contribuições, nos termos do inciso II do § 4º, do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Ao contrário do entendimento da daquela Autoridade Julgadora, o disposto naquele dispositivo legal, não se aplica à recorrente, mas apenas as empresas nele elencadas: I) cerealistas que exerça cumulativamente as

atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos **in natura** de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); II) pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e, III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

O direito ao ressarcimento/compensação de crédito presumido da agroindústria está previsto no art. 56-A da Lei nº 12.350/2010, que assim dispõe:

Art. 56-A. O saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, existentes na data de publicação desta Lei, poderá: (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput somente poderá ser efetuado: (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

(...)

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2009 e no período compreendido entre janeiro de 2010 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2012. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 2011).

Dessa forma, a glosa dos créditos presumidos, efetuada pela Fiscalização, sobre aquisições de milho extrusado e lenha, utilizados na fabricação de ração, efetivamente vendida no mercado interno, deve ser revertida.

b.2) Pedido alternativo da Fiscalização – estorno do valor apropriado como crédito presumido de 60%, em relação a NCM 2309.90 (preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais, outras), em virtude do disposto no art. 57 da Lei nº 12.350/2010.

O art. 57 da Lei nº 12.350/2010, assim dispõe:

Art. 57. A partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei, não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, às mercadorias ou aos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e 23.09.90 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

Os referidos códigos correspondem aos seguintes produtos: 02.03 - carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas; 0206.30.00 – miudezas comestíveis de animais (suínos) frescas,

refrigeradas ou congeladas; 0206.4 - miudezas comestíveis de animais (suínos) congeladas; 02.07 - carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05 (frangos); 0210.1 - carnes suínas, salgadas ou em salmoura, secas ou defumadas; 23.09.90 - preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais - outras.

Por sua vez, o art. 55 desta mesma lei assim dispõe:

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

I – o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física; (Vide Lei nº 12.865, de 2013)(Vigência)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

§ 8º O disposto no § 7º deste artigo aplica-se somente à parcela dos créditos presumidos determinada com base no resultado da aplicação, sobre o valor da aquisição de bens relacionados nos incisos do caput deste artigo, da relação percentual existente entre a receita de exportação e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O disposto neste artigo aplica-se também no caso de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

(...).

Ora, segundo este dispositivo legal, a recorrente tem direito de descontar créditos presumidos da agroindústria sobre a aquisição de preparações (NCM 23.09.90) utilizadas na alimentação de suínos e aves, utilizadas na produção cortes de suínos e aves exportados para o mercado externo, no valor correspondente a 30% (trinta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e não de 60% conforme defendido por ela.

Da análise do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e dos arts. 55 e 57 da Lei nº 12.350/2010, depreendemos que, a partir da vigência desta lei, as pessoas jurídicas que exploram as atividades frigoríficas de abates de animais, processamento e industrialização, passaram a ter direito ao crédito presumido da agroindústria, calculado sobre os insumos, à alíquota de 30,0 % das alíquotas previstas no art. 2º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, vinculados às receitas de exportações dos produtos processados/industrializados, classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinados a exportação, e à alíquota de 60,0 %, das previstas naquele mesmo art. 2º, para esses mesmos produtos, destinados ao mercado interno.

Assim, a glosa dos créditos presumidos, no valor de 60,0 % das alíquotas previstas no art. 2º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, descontados da aquisição de preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais, classificada no código 2309.90 da NCM, utilizada, exclusivamente, na alimentação dos animais (aves e suínos) cujos produtos decorrentes do abate, processamento e industrialização que comprovadamente não foram exportados, deve ser reduzida para 30,0 %.

Em resumo, a recorrente tem direito ao desconto de créditos sobre o custo de aquisições das preparações utilizadas na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, calculados às alíquotas correspondentes a 30,0% das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, comercializados exclusivamente no mercado interno.

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

Além das preparações (NCM 23.09.90) utilizadas na alimentação de suínos e aves, cujo direito ao desconto/ressarcimento de créditos presumidos da agroindústria foi reconhecido à recorrente no item anterior (b.2), a recorrente pleiteia a reversão da glosa dos créditos descontados da aquisição dos demais insumos utilizados na fabricação de rações vendidas para terceiros, calculados no valor de 30,0% das alíquotas previstas no art. 2º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

O art. 55 da Lei nº 12.350/2010, citado e transcrito anteriormente, prevê o desconto de créditos presumidos da agroindústria, calculado no valor de 30,0% das alíquotas no art. 2º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre a aquisição de insumos utilizados na produção de rações vendidas para terceiros, deve ser revertida.

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

A recorrente alega que a Fiscalização, ao aplicar a limitação na utilização do crédito presumido prevista no art. 9º da Lei nº 11.051/2004, não transportou os saldos remanescentes de créditos presumidos dos períodos anteriores no primeiro mês do trimestre de referência.

No entanto, do exame da manifestação de inconformidade, oposta à autoridade julgadora de primeira instância, esta matéria não foi questionada.

A fase litigiosa do procedimento se instaurou com a interposição da impugnação, quando aquelas matérias deveriam ter sido questionadas, conforme estabelece o Decreto nº 70.235/72, literalmente:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

Na lição de Chiovenda, repetida por Luiz Guilherme Marioni e Sérgio Cruz Arenhart, tem-se que:

... a preclusão consiste na perda, ou na extinção ou na consumação de uma faculdade processual. Isso pode ocorrer pelo fato:

- i) de não ter a parte observado a ordem assinalada pela lei ao exercício da faculdade, como os termos peremptórios ou a sucessão legal das atividades e das exceções;
- ii) de ter a parte realizado atividade incompatível com o exercício da faculdade, como a proposição de uma exceção incompatível com outra, ou a prática de ato incompatível com a intenção de impugnar uma decisão;
- iii) de ter a parte já exercitado validamente a faculdade.

A cada uma das situações acima corresponde, respectivamente, os três tipos de preclusão: temporal, lógica e consumativa.

No presente caso, ocorreu a preclusão temporal consistente na perda da oportunidade que a recorrente teve para tratar daquela matéria, quando da interposição da impugnação à autoridade julgadora de primeira instância. Ultrapassada aquela etapa, extingue-se o direito de suscitá-las somente nesta fase recursal.

Assim, no mérito, não conheço dessa matéria por ter ocorrido a preclusão do direito de a recorrente impugná-la nesta fase recursal.

Ressaltamos ainda que, o saldo credor trimestral dos créditos dos créditos do PIS e da Cofins, passível de ressarcimento/compensação, segundo a legislação tributária que trata dessas contribuições, é o apurado no trimestre, sem levar em conta o saldo de mês e/ ou trimestre anteriores.

## II.6) Insumos importados

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

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

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

Os custos/despesas com peças e equipamentos para reposição e manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção dos bens destinados à venda são imprescindíveis ao desenvolvimento das atividades econômicas desenvolvidas pela recorrente. Além disto, estes custos enquadram-se no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR

Assim, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre os custos/despesas com insumos importados, deve ser revertida.

II.6.1) Realocação indevida dos créditos relativos a importação de bens para revenda, exclusivamente para o mercado interno tributado (item 2.3.6, do Relatório Fiscal)

A recorrente alegou as mesmas razões expendidas no item 3, “realocação indevida dos créditos relativos a aquisições de bens para revenda, exclusivamente, para o mercado interno tributado”.

Dessa forma, com base nos fundamentos do item II.1.3, deste voto, mantém-se a alocação dos créditos decorrentes de importação de bens para revenda no mercado interno tributado e, consequentemente, a glosa de créditos decorrentes dessa realocação.

II.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.

Neste item, de fato, a recorrente solicitou o reconhecimento do seu direito de retificar a EFD Contribuições, ou seja, a escrituração das contribuições para o PIS e Cofins, efetuada por ela, com o objetivo de alterar os índices do rateio proporcional da receita total.

Segundo o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o método do rateio proporcional, inclusive a forma de cálculo, para apuração dos créditos vinculados à receita de vendas no mercado interno tributado, à receita de venda no mercado interno não tributado, e receita de venda no mercado externo, será eleito pelo

contribuinte e o método eleito será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário.

Além disto, não é competência desta Turma Julgadora analisar pedido de retificação da escrituração fiscal das contribuições para o PIS e Cofins – EFD Contribuições, efetuada pelo contribuinte.

Assim, rejeito esse pedido, assim, não conheço desse.

### III) Atualização monetária do crédito pela taxa Selic

A recorrente carrou aos autos cópia do Mandado de Segurança Nº 5000781-34.2019.4.04.04.720/SC, apresentado contra o Delegado da Receita Federal do Brasil em Joaçaba/SC no qual requereu, dentre outros pedidos, que a autoridade coatora compelida efetue o ressarcimento dos créditos do PIS e da Cofins atualizado pela taxa Selic depois de transcorrido o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contados do respectivo protocolo administrativo.

Ora, a opção do contribuinte pela via judiciária para a discussão do seu direito ao ressarcimento do saldo credor das contribuições, atualizado monetariamente pela Selic, em discussão neste processo administrativo, implicou renúncia ao poder de recorrer administrativamente, nos termos da Lei nº 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único, e do Decreto-lei nº 1.737, de 1979, art. 1º, § 2º.

Trata-se de matéria sumulada pelo CARF nos termos da Súmula Vinculante nº 01, literalmente:

#### Súmula CARF nº 1

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

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

Em face do exposto, conheço em parte do recurso voluntário do contribuinte e, na parte conhecida, dou-lhe provimento parcial, nos termos deste voto.

## Conclusão

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de I) não conhecer do recurso voluntário do contribuinte, quanto: 1) à glosa de créditos sobre fretes na transferência de insumos; 2) glosa de créditos sobre serviços na fábrica de ração; 3) glosa de créditos sobre os encargos de depreciação/amortização de bens do ativo imobilizado (contas: 11681 - Edificações; 11797 - Benfeitorias em Imóveis Próprios; conta 11827 - Benfeitorias em Imóveis de Terceiros; e, 11771 – Instalações); 4) exclusão do saldo do crédito presumido do mês anterior sob o rótulo de “crédito diferido – valor excluído mês”; 5) 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; e, 6) à atualização monetária do ressarcimento do crédito deferido pela taxa Selic; II) negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte para manter as glosas dos créditos sobre: 1) aquisições de mercadorias para revenda de cooperados; 2) vinculação da realocação indevida dos créditos sobre aquisições de bens para revenda, exclusivamente, para o mercado interno tributado; 3) material de uso e consumo; 4) aquisições de insumos de cooperados pessoas jurídicas (cooperativas singulares); 5) aquisições de produtos vendidos com a suspensão prevista na Lei nº 12.350/2010; 6) fretes sobre aquisição de embalagens, bens não enquadrados como insumo e bens de uso e comum; 7) despesas com serviços de saúde; e, 8) realocação indevida dos créditos relativos a importação de bens para revenda, exclusivamente para o mercado interno tributado (item 2.3.6, do Relatório Fiscal); III) dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte para reverter as glosas dos créditos sobre: 1) fretes nas aquisições de produtos (mercadorias) não sujeitos ao pagamento da contribuição; 2) material de embalagem e etiquetas; 3) frete sobre o sistema de integração – aves, suínos, rações (insumos); 4) fretes sobre bens (insumos) sujeitos à alíquota zero, isenção e suspensão; 5) fretes sobre envio/recebimento de bens (mercadorias) de cooperados; 6) fretes de remessa e retorno de industrialização por encomenda; 7) despesas com royalties-material genético; 8) encargos de depreciação sobre os bens das Notas Fiscais nº 459 e 462 (fls. 18863 e 18864); 9) alocação dos valores dos créditos presumidos integralmente para o mercado interno tributado; 10) milho e lenha (vinculados ao estorno de crédito em relação às receitas de vendas de rações efetuadas com suspensão); 11) aquisições das preparações utilizadas na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, calculados às alíquotas correspondentes a 30,0% das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, comercializados exclusivamente no mercado interno (Pedido alternativo da Fiscalização – estorno do valor apropriado como crédito presumido de 60%, em relação a NCM 2309.90); 12) insumos utilizados na produção de rações vendidas para terceiros no mercado interno (crédito presumido de 30,0%); e, 13) Insumos importados (peças/equipamentos importados não imobilizados, utilizados no processo produtivo); e negar provimento ao voluntário do contribuinte para manter as glosas dos créditos sobre: 1) fretes relativos à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos; 2) fretes para formação de lotes de exportação; e, 3) fretes sobre remessa de mercadoria para armazenagem.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator