



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.901574/2014-32
Recurso Voluntário
Resolução nº 3402-003.433 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2022
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA FISCAL
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Cynthia Elena de Campos, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente convocada) e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes os conselheiros Jorge Luis Cabral e Renata da Silveira Bilhim.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante no acórdão recorrido, com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento de nº 22117.09152.200112.1.1.10 7407), no valor de R\$ 482.137,35, de créditos de PIS/Pasep não cumulativo vinculado a receitas de vendas no mercado interno não tributadas realizadas no 1º trimestre de 2011. Foi deferido à interessada o montante de R\$ 168.633,36, que foi utilizado para compensar débitos declarados em Dcomp vinculada ao PER, tendo-lhe restado o montante de R\$ 48.099,02, que lhe foi ressarcido.

Na Informação Fiscal (fls. 2.987/3.019), o Auditor Fiscal disserta sobre a legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativa, discorre sobre o ônus da prova em pedidos de ressarcimento e do procedimento de auditoria.

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

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

Relata que detectou diversas inconsistências na apuração do crédito pleiteado. Informa que, a partir das informações repassadas pela fiscalizada, realizou glosas nas seguintes rubricas do Dacon:

1. bens para revenda (listados no Anexo I):
 - aquisições de mercadorias adquiridas de empresas cooperadas;
 - aquisições de produtos agropecuários (NCM 01.03 e 02.03) com suspensão de pagamento das contribuições;
 - dispêndios com frete sobre transferência de produtos acabados e fretes dobre transferência;
2. bens e serviços utilizados como insumos (listados nos Anexos II e III):
 - Material de embalagens e etiquetas;
 - Material de uso e consumo;
 - Peças de reposição e serviços gerais;
 - Material de segurança;
 - Conservação e limpeza;
 - Fretes entre estabelecimentos da Cooperativa Central Aurora para envio/retorno de industrialização/armazenagem/venda, como frete sobre transferência produto acabado, frete sobre transferência de insumos, frete sobre parcerias aves, frete sobre parcerias ração, entre outros;
 - Aquisições de produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e carne de frango classificada no código 0210.99.00, da NCM, de pessoa física ou com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;
 - Aquisições de produtos classificado no código 0504, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;
 - Aquisições de insumos ou mercadorias sujeitas à alíquota zero, como sêmen suíno, hortícolas e frutas, classificadas nos capítulos 7 e 8, calcáreo calcítico, entre outros;
 - Aquisições de insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, com suspensão de pagamento de PIS/Cofins;
 - Aquisições de produtos de cooperados pessoas jurídicas;
 - Aquisições de produtos classificados nos códigos 8 a 12, 15, 1701 e 23, da NCM, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;
 - Aquisições de produtos classificados no código 2309.90 da NCM, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;
 - Aquisições de combustíveis e derivados: Óleo Combustível, lubrificantes, graxa, gás GLP a granel, lincomicina (NCM correta: 3004.20.410), que não geram créditos de PIS/Cofins, em virtude de compra de produto com incidência monofásica e de não se enquadrarem no conceito de insumo;
 - Aquisições de serviços que não se agregam ao produto;
 - Diferença de créditos entre o batimento dos valores declarados no Dacon e os arquivos digitais apresentados.
3. armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (Anexo IV):
 - remessa de vasilhame ou sacaria;

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

- transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro;
- remessa em doação, bonificação ou brinde;
- outras saídas de mercadorias ou prestação de serviços não especificados;
- remessa por conta e ordem de terceiros em venda ordem ou armazém geral;
- remessa para industrialização por encomenda;
- glosa de valores que foram informados a maior no Dacon, em relação aos arquivos digitais apresentados.

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

- encargos de depreciações sobre importações de bens;
- itens sem a informação nos campos "número de nota fiscal", "nome do fornecedor" e "CNPJ do fornecedor"; e
- encargos de depreciação de suínos reprodutores, em desacordo com a IN/SRF nº 162/1998, ou amparado por laudo técnico idôneo, conforme art. 310, do Decreto nº 3.300/99.

5. encargos de amortização de edificações e benfeitorias (Anexo VI):

- itens sem o preenchimento dos campos "Nº Nota Fiscal", "Fornecedor" e "CNPJ Fornecedor" ou o campo "Fornecedor" com a seguinte informação: "dvs notas fiscais e dvs fornecedores".

6. crédito presumido – atividades agroindustriais:

- créditos alocadas indevidamente nos campos “Não tributada no Mercado Interno” e de “Receita de Exportação”;
- aplicação incorreta do percentual de 60% do inciso I do §3º do art. 8º sobre os insumos adquiridos como: 0103.10.00 (animais vivos da espécie suína - reprodutores de raça pura), 0103.91.00 (animais vivos da espécie suína - de peso inferior a 50 KG); 0103.92.00 (animais vivos da espécie suína - de peso igual ou superior a 50 KG); 0105.94.00 (animais vivos - galos e galinhas); 1005.90.10 (milho - em grãos); 4401.10.00 (lenha em qualquer estado); 4401.30.00 (serragem); 4402.90.00 (carvão vegetal - outros).

7. Créditos a descontar na importação: aquisição de produtos importados que não se enquadram na categoria de insumos.

Por fim, faz um resumo das glosas realizadas e demonstra o crédito deferido.

Cientificada em 16/09/2016, a contribuinte apresentou em 17/10/2016 a manifestação de inconformidade fls. 3/101, a seguir sintetizada.

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

No tópico "**Aquisições de bens para revenda**", diz que as glosas foram efetuadas sob três fundamentos: mercadorias adquiridas de cooperados, mercadorias adquiridas com suspensão e frete sobre transferência de produtos acabados.

Relativamente à glosa de aquisições de cooperados, diz que as notas fiscais glosadas são as constantes do "Anexo I - Aquisição Para Revenda de Suínos Reprodutores de Cooperados", realizadas com base nos incisos I e II do art. 23 da IN RFB nº 635/2006. Aduz que os arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não trazem tal vedação, razão pela qual o citado ato normativo ofende o princípio da legalidade. Argumenta, ainda, que as saídas desses suínos para revenda são normalmente tributados nos fornecedores.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

Salienta, ademais, que adquiriu suínos para revenda de pessoas jurídicas não associadas no valor de R\$ 2.450,00, conforme Anexo II, cuja importância também foi glosada sob o argumento de que se trata de venda com suspensão da incidência do PIS/Pasep e de Cofins. Aduz, todavia, que os suínos destinados à revenda são integralmente tributados pelas citadas contribuições.

No que tange à glosa de aquisições de produtos agropecuários (NCM 01.03 e 02.03), esclarece que elas foram efetivadas porque aplica-se a suspensão de pagamento das contribuições aos produtos adquiridos, nos termos da Lei nº 12.350/2010 e arts. 2º e 16, da IN/RFB nº 1.157/2011. Diz que os documentos glosados estão indicado no "Anexo II - Aquisição Para Revenda de Suínos Reprodutores" e que, em relação às mercadorias destinadas à revenda, não se aplica a suspensão do pagamento das contribuições, prevista no art. 54, III, da Lei nº 12.350/2010. Informa que, no caso, trata-se de animais de alto valor genético que não se destinam à produção das mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, e sim, à revenda, de modo a gerar o crédito pretendido.

No que se refere à glosa de fretes relativos a transferências de produtos acabados entre os estabelecimentos da cooperativa, diz que os documentos glosados estão relacionados no "Anexo III - Transferências de Produtos Acabados Entre os Estabelecimentos da Cooperativa". Relata possuir unidades produtoras localizadas em diversos Estados da Federação e que os produtos são transferidos das unidades produtoras para as filiais comerciais. Entende que o valor do frete integra o custo das mercadorias, nos termos do art. 289, § 1º, do RIR/1999.

No tópico "**material de embalagem e etiquetas**", aduz que a legislação não faz qualquer distinção entre embalagem de apresentação e transporte. Entende que qualquer embalagem utilizada no processo produtivo gera direito ao crédito, pois não há normas que vedam tal crédito. Diz que a tese da fiscalização já foi rechaçada pelo CARF. Reclama que o conceito de insumos do IPI é de aplicação inadequada ao PIS/Pasep e à Cofins. Alega que não é devida a glosa do crédito sobre as embalagens, que são de apresentação dos produtos destinados à venda. Relata, ainda, que dada a natureza das mercadorias - alimentos congelados para consumo humano - é irrecusável reconhecer que as embalagens, mesmo constituindo invólucro externo para acondicionamento de embalagens menores, cumprem a função relevante de conservação do produto, de modo que a preservação das propriedades do alimento constitui utilidade adicional e complementar à mera função de transporte do conteúdo, razão pela qual tem direito ao crédito sobre tais embalagens.

Relativamente ao "**Material de Uso e Consumo, Peças de Reposição e Serviços Gerais, Material de segurança e material de conservação e limpeza**", alega que a fiscalização glosou créditos relativos a valores de despesas classificadas como insumos, em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda. Diz que a glosa foi perpetrada em decorrência da aplicação do conceito restritivo de insumos trazido pelas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004. Entende que o conceito de insumos deve ser feito com base no conceito de custos dado pela legislação do IRPJ. Sustenta que a legislação do IPI é inapropriada a fornecer o conceito de insumos utilizado pela fiscalização. Esclarece, com base em doutrina, que "*o termo insumo utilizado deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI)*". Conclui que todas os bens glosados são utilizados diretamente no seu processo produtivo, razão pela qual requer a reversão das glosas efetivadas.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

Alega que os materiais de uso e consumo, as peças de reposição e serviços gerais, o material de segurança, material de limpeza e conservação, assim nomeados pela autoridade fiscal, tratam-se na verdade de bens e serviços utilizados e necessários para a atividade industrial de fabricação de carnes e derivados, estando albergadas na definição de insumo, como reconhecido pela Solução de Consulta nº 8.002, de 07 de março de 2016.

Relativamente ao "**material de segurança**", explica como as aquisições de EPI, materiais de segurança e uniformes são contabilizadas, com o fim de demonstrar que tais gastos integram os custos dos produtos que fabrica. Entende que, por estarem relacionados ao processo produtivo, geram o direito a crédito na condição de insumos.

No que refere às glosas de "**produtos de conservação e limpeza de máquinas e equipamentos**", repete as alegações acima aduzidas, esclarece como são utilizados no seu processo produtivo, tece considerações sobre como são contabilizados e, por fim, requer o crédito na condição de insumos.

Relativamente a gastos com bens utilizados na "**manutenção predial**", explica que as glosas ocorreram em relação a bens e serviços utilizados na manutenção predial, serviços de pintura e construção civil realizados nos estabelecimentos fabris (unidades industriais), bem como no caso das aquisições dos itens utilizados nas referidas manutenções. Repete as considerações acima já aduzidas e requer o crédito dos bens glosados sob essa justificativa, alegando que eles são insumos de seu processo produtivo.

No que tange às "**aquisições de calcário**", afirma que a autoridade glosou as aquisições desses bens, alegando se tratar de gastos com manutenção predial. Esclarece, entretanto, que são bens destinados à fabricação de ração, ou seja, são insumos de seu processo produtivo. Informa que sua utilização como insumo pode ser verificada pelas contas contábeis em que tais dispêndios são controlados.

Por fim, relata que os bens glosados sob os argumentos de que são bens de uso e consumo, peças de reposição, serviços gerais, material de segurança e materiais de conservação e limpeza estão relacionados no Anexo IV, que trouxe aos autos.

No que tange à "**glosa de encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado**", relata que a fiscalização realizou diversas glosas sob as seguintes justificativas:

- ☐ glosa de créditos de bens que não são utilizados na produção de mercadorias destinados à venda;
- ☐ glosa de créditos de bens importados;
- ☐ itens sem informações necessárias à verificação do crédito; e
- ☐ encargos de depreciação de suínos reprodutores "em desacordo com a IN/SRF 162/1998, ou amparado por laudo técnico inidôneo".

Entende que as glosas estão equivocadas, uma vez que a fiscalização aplica o conceito restritivo de insumos. Apresenta, a fim de demonstrar a pertinência dos bens com o processo produtivo, o Anexo V. Diz que selecionou alguns dos bens glosados, em relação aos quais carrega aos autos a nota fiscal, o razão contábil que demonstra o registro do bem em conta do ativo imobilizado e laudo técnico detalhando a finalidade do bem e sua utilização no processo produtivo.

Aduz que, igualmente, é indevida a glosa do crédito sobre os encargos de depreciação relativos a bens importados. Alega ser incorreto afirmar que o direito ao crédito se aplica exclusivamente aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, pois a Lei nº 10.865/2004 é clara em autorizar o crédito também

sobre os bens importados. Argumenta que o despacho decisório recorrido nega vigência às disposições contidas no inciso V do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, razão pela qual deve ser reconhecido o crédito sobre os documentos constantes no Anexo VI.

Em relação aos itens sem a informação nos campos "número de nota fiscal", "nome do fornecedor" e "CNPJ do fornecedor", afirma que os bens em questão são por mais de um documento fiscal, tendo apresentado à autoridade fiscal a composição detalhada dos respectivos bens. Reclama que a fiscalização se limitou à análise de apenas parte da informação apresentada, sob o pretexto de, por falta de informações, glosar o crédito. Apresenta no Anexo VII a relação detalhada dos bens adquiridos e que têm origem em mais de um documento fiscal. Aduz que tal relatório permite identificar todas as informações relevantes para legitimar o crédito pleiteado.

Requer, por fim, a reversão das glosas relativas aos encargos de depreciação dos suínos reprodutores, conforme valores indicados no Anexo VIII. Diz que se creditou de PIS/Pasep e de Cofins sobre a depreciação de "Suínos Reprodutores", cujo encargo foi calculado a uma taxa anual de 40%, que tem amparo em laudo técnico, segundo o qual, a vida útil dos "suínos reprodutores" é de 30 meses. Assevera que a taxa de depreciação diferente daquelas estabelecidas pela RFB tem amparo legal no §1º do art. 310 do RIR/99, razão pela qual não pode se falar em contrariedade com a Instrução Normativa SRF nº 162/1998. Argumenta, outrossim, que ainda que o laudo técnico não atendesse aos requisitos estabelecidos, no mínimo, deveria ter sido aplicada a taxa de 20% ao ano, nos termos do contido no art. 1º da IN nº 162/1998, fato que não ocorreu, visto que a fiscalização simplesmente excluiu os bens da base de créditos do período.

No tópico "**glosa de encargos de amortização de edificações e benfeitorias**", informa que a fiscalização glosou créditos informados nesta rubrica sob a justificativa de que as planilhas demonstrativas dos créditos eram incompletas. Esclarece que as edificações e benfeitorias realizadas, regra geral, são operações que envolvem diversos documentos fiscais. Diz que uma edificação ou benfeitoria leva tempo para ser construída e nelas são empregados vários materiais que são adquiridos de diversos fornecedores e que enquanto a edificação ou a benfeitoria estiver na fase de construção, todos os gastos com materiais, mão de obra, serviços em geral, encargos tributários, etc., são registrados em conta específica pertencente ao grupo "obras em andamento" do ativo imobilizado. Expõe que ao fim da obra apura-se o custo da mesma, valor que é transferido para o ativo imobilizado e constitui o valor do bem a ser incorporado ao imobilizado da empresa. Aduz que, desse modo, é natural que o custo de uma edificação ou benfeitoria é composto por "diversas notas fiscais" relativas a todos os materiais empregados, assim como os materiais podem ter sido adquiridos de "diversos fornecedores". Entende que tal circunstância não inviabiliza a verificação dos documentos que deram origem a determinado item do imobilizado. Traz aos autos o Anexo IX, a fim de legitimar o crédito pleiteado.

No tópico "**crédito presumido – atividades agroindustriais**", afirma que o crédito presumido foi, inicialmente, previsto no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, mas que, posteriormente, passou a ser disciplinado pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Diz que a RFB negou o direito ao ressarcimento, sob a alegação de que o art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e o art. 6º da Lei nº 10.833/2003, ao tratarem da compensação ou ressarcimento, referem-se exclusivamente aos créditos apurados na forma de seu artigo 3º das citadas leis, de modo que o crédito presumido definido pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004 só poderia ser utilizado para dedução do PIS/Cofins devidos nas operações do mercado interno.

Aduz que tal entendimento inviabiliza a possibilidade de recuperação do tributo, pois, se suas receitas provierem exclusivamente de operações de exportação,

os créditos presumidos ficarão sem qualquer serventia dada a impossibilidade de compensação com outros tributos ou devolução em dinheiro.

Alega que a interpretação literal dos arts. 5º e 6º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 podem dar sustentação ao entendimento fazendário, mas essa não é a única maneira de se interpretar tal norma. Saliencia que os créditos presumidos deixaram de figurar nas disposições do artigo 3º das citadas leis pela simples necessidade de adequá-los à realidade da não cumulatividade das contribuições. Afirma que não se justifica no modelo não cumulativo apuração de créditos presumidos na ordem de 70% (PIS) e de 80% (Cofins) que eram os créditos que existiam nos tempos da incidência cumulativa. Entende que essa é a razão da revogação dos §§ do artigo 3º daquelas leis. Argumenta que tal mudança jamais teria objetivado impedir a compensação ou ressarcimento de créditos presumidos.

Assevera que, mesmo na vigência da Lei nº 10.925/2004, os créditos presumidos são passíveis de compensação ou de ressarcimento, como previsto nos arts. 5º e 6º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, em razão de que o §1º desses artigos regula a utilização dos créditos apurados na forma do respectivo art. 3º e não dizem que são exclusivamente aos créditos relacionados no artigo 3º de ambas as leis. Entende que tanto os créditos ordinários como os presumidos vinculam-se à forma dos créditos estabelecida pelo artigo 3º das referidas leis, sendo, por isso, passíveis de ressarcimento.

Reclama que apenas reconhecer a manutenção dos créditos sem possibilitar sua utilização implica exportar produtos onerados pelo PIS/Cofins, em razão da incidência presumida dessas contribuições nas etapas de circulação dos bens utilizados como insumos na produção do produto exportado, fato que afronta os objetivos estabelecidos pelo legislador, que é o de não se exportar tributos.

Alega, outrossim, que o crédito presumido do PIS e da Cofins constitui uma forma de subvenção, que é definida pelo art. 12, § 3º, da Lei 4.320, de 1964. Com base em doutrina, afirma que o crédito presumido em debate funciona como estímulo financeiro para reduzir o impacto tributário existente sobre a produção.

Conclui que deve ser autorizado o ressarcimento do crédito presumido na proporção da receita de vendas no mercado interno não tributadas.

Relativamente ao "percentual da alíquota do crédito presumido sobre a aquisição de suínos, leitões, aves para abate, milho, milho quebrado e lenha", aduz que calculou o referido crédito com base no percentual de 60% sobre as alíquotas do PIS/Cofins, mas que fiscalização entendeu que o percentual é de 35%, glosando a diferença de valores. Explica que esses bens são insumos, os quais são empregados na produção de mercadorias de origem animal classificados nos capítulos 2 (cortes resultantes do abate de suínos e aves) e 16 (embutidos) e que, para tais produtos, o crédito presumido é de 60%. Assevera que se o §10 do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 determina que, para efeitos de interpretação do §3º, o direito ao crédito no percentual de 60% abrange os insumos aplicados nos produtos ali referidos, de modo que a glosa realizada representa insubordinação à lei. Aduz que, mesmo se entendesse que o § 10 da lei não tem caráter interpretativo, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, pelo menos em relação às aquisições de suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate o percentual estabelecido é de 60% sobre o valor da aquisição.

No que se refere ao "**crédito presumido sobre as aquisições de milho inteiro e quebrado**", requer, de igual modo, que seja reconhecido o direito ao crédito presumido tendo por base a alíquota de 60%, em razão de que tais insumos são destinados à alimentação de aves e suínos.

Aduz que o mesmo deve se dizer em relação à aquisição de **lenha**, que é utilizada como combustível no processo de fabricação dos produtos derivados de suínos e aves.

Conclui que não é cabível a aplicação do percentual de 35% para a determinação do crédito presumido sobre os insumos de origem vegetal e animal, suínos (NCM 0103.10.00 e 0103.92.00), leitões para terminação (NCM 0103.91.00), aves para abate (NCM 0105.94.00), milho (NCM 1005.90.10), lenha (NCM 4401.10.00 e 4401.30.00) e carvão para lenha (NCM 4402.90.00), haja vista que referidos insumos foram utilizados na produção de bens dos capítulos 2 e 16, destinados à venda.

Destaca, ainda, que há erros no cálculo desenvolvido para a determinação do limite de crédito passível de utilização. Diz que, pelo que pôde compreender do "Demonstrativo de Apuração de Créditos PIS/Cofins" da fiscalização, que, a pretexto de aplicar a limitação na utilização do crédito presumido prevista no art. 9º da Lei nº 11.051/2004, desprezou o saldo do crédito presumido da contribuição acumulado em períodos anteriores. Alega que a disposição é clara, no sentido de que a limitação no cálculo do crédito presumido previsto se aplica exclusivamente aos bens recebidos de cooperados, de modo que os créditos de bens adquiridos de não cooperados (terceiros) não possuem a limitação no cálculo do crédito presumido. Explica que adquiriu bens de cooperados e de não cooperados, conforme arquivo digital disponibilizado à fiscalização, mas que esta aplicou a limitação em relação a todas as aquisições, o que contraria a lei. Pede a revisão do cálculo da limitação do crédito presumido agroindustrial efetuado, quer pelo fato de ter incluído no cálculo do limite aquisições de não cooperados, quer pelo fato de ter considerado outras exclusões que não as previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

No que concerne à "**glosa de créditos sobre insumos importados**", reclama que a fiscalização glosou créditos calculados sobre bens importados, com o argumento de que eles não se agregam aos produtos produzidos. Aduz que os bens tratados são utilizados diretamente no processo produtivo. Informa que os bens glosados são bens utilizados como embalagens, insumos para ração e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo. Trata novamente sobre o conceito de insumos. Traz aos autos o Anexo X, o qual contém relação dos bens glosados.

No que se refere à "glosa de fretes entre estabelecimentos da empresa, frete sobre sistema de parcerias, frete sobre compra de suínos/aves e fretes sobre produtos acabados, discorre sobre os créditos em relação aos serviços de transporte e sobre o arts. 289 e 290 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99. Entende que a interpretação que se extrai das normas legais é o de que o valor do frete integra o custo de aquisição dos bens e, nesta condição, compõe a base de cálculo dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins. Requer o direito de deduzir créditos de PIS/Pasep e Cofins calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados para os seguintes serviços de transporte:

- ☐ de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda;
- ☐ de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não;
- ☐ de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor.

Na sequência, discorre sobre o direito ao crédito sobre "**fretes sobre transferência de produtos acabados**", que são transporte de bens entre as unidades produtoras e as filiais comerciais. Argumenta que tais dispêndios são custos que se agregam ao produto final. Assevera que tais gastos se revestem da característica de serviços utilizados como

insumos na fabricação dos produtos destinados à venda. Informa que o Anexo XIV demonstra o crédito pretendido.

No que toca aos "**fretes sobre transferência de insumos de produção**", explica que se referem a serviços de transporte de produtos semi-elaborados, como por exemplo, peito, coxa e sobre-coxa desossados de frango, pele de frango, pernil, paleta, sobre-paleta, retalhos e toucinho de suínos, carne mecanicamente separada de frango, barriga suína, entre outros, que são transferidos entre unidades produtoras com o de compor um novo produto acabado. Aduz que tais gastos compõem o custo de produção dos bens da unidade de destino. Apresenta no Anexo XIII para comprovar o crédito pleiteado.

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

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

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

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

Relata, por fim, que a autoridade fiscal glosou fretes sobre o transporte de aves e suínos vivos para abate, os quais constituem insumo indispensável que integra o custo do bem transportado. Aduz se tratar de fretes sobre compras e que os documentos listados no Anexo XI comprovam o crédito pretendido.

No que tange à "glosa de aquisição de cortes de aves e suínos, de insumos vegetais (milho 10.05 e farelo 23.04), de insumos para ração, de insumos classificados na NCM 2309.90 - suspensão da Lei nº 12.350/2010, art. 54", alega que a glosa é indevida em relação aos fatos geradores ocorridos em data anterior a 17 de maio de 2011, data de publicação da IN/RFB nº 1.157/2011, por meio da qual a RFB estabeleceu as condições para a aplicação da suspensão do art. 54 da Lei nº 12.350/2010. Entende que os insumos adquiridos no período foram tributados, pois a execução da lei dependia da edição da instrução normativa, o que somente ocorreu em maio de 2011. Requer a reversão das glosas em relação às aquisições acima indicadas.

No que tange à "glosa de aquisições de tripas e de insumos classificados nos códigos 8 a 12 da NCM, com suspensão do pagamento do PIS e Cofins (art. 9º da Lei nº 10.925/2004)", aduz que também foram objeto de glosa as tripas de bovinos (NCM 0504.0011), tripas de suínos (NCM 0504.0013) e aquisição de produtos classificados nos códigos 8 a 12, 15, 1701 e 23 da NCM. Alega que a glosa é indevida porque aos produtos adquiridos não se aplica a suspensão do pagamento do PIS/Pasep e da Cofins, pois os seus fornecedores não se enquadram entre as hipóteses previstas nos arts. 8º e 9º da Lei

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

nº 10.925/2004. Relata, ainda, que os fornecedores não declararam nas notas fiscais que as vendas foram efetuadas com suspensão, que os fornecedores não são cerealistas e que a tripa não é um produto agropecuário. Relaciona os fornecedores de tripa, demonstrando que não são empresas cerealistas ou que exercem atividade agropecuária. Informa que o Anexo XV prova o alegado.

Em relação aos produtos classificados na NCM 8 a 12, 15, 1701 e 23, aduz que as glosas também devem ser revertidas, pois os fornecedores de tais insumos não exercem atividade agropecuária, razão pela qual não se aplica a suspensão de que trata o art. 9º da Lei nº 10.925/2004. Anexa aos autos o Anexo XVI, a fim de demonstrar a pertinência das alegações suscitadas.

Relativamente à "**glosa de aquisições de produtos tributados à alíquota zero**", afirma que são indevidas as glosas dos seguintes produtos listados no Capítulo 29 da NCM:

COD ITEM	DESCR ITEM	COD NCM
20499	FIXADOR DE COR	2932.29.90
31837	ALCOOL GEL 70% 200ML	2939.11.69
32547	TILOSINA 8,8%	2941.90.59
49000	DICLORO	2933.69.19
49314	QUK-K-60	2933.99.69
54006	MAT-MAS	2923.90.90
54075	CLORO PO (DICLOROISOCIANURATO	2933.69.19
54105	HIDRA-MAS	2928.00.90
54112	POLIMERO CATIONICO CCO	2924.19.39
54552	H.D.A.-MAS	2928.00.90
54553	ETACLOR-CLORO EM PO	2933.69.19
54570	HDA - MAS	2928.00.90

Afirma que tais produtos não estão sujeitos à alíquota zero. Registra que o Decreto nº 5.821/2006 foi revogado pelo Decreto nº 6.426/2008, o qual, no art. 1º, determina que somente os produtos do capítulo 29 da TIPI e constantes no Anexo I estão sujeitos à alíquota zero. Aduz que os produtos listados não estão especificados no Anexo I. Diz se tratar de produtos tributados, os quais foram empregados como insumos nos seus processos produtivos da indústria de lácteos. Informa que o Anexo XVIII demonstra o crédito pretendido.

No que tange aos "**Produtos do Capítulo 30 da TIPI, Não Sujeitos à Alíquota Zero**", aponta que foram glosados créditos sobre diversos produtos, sob o argumento de que estariam sujeitos à alíquota zero. Explica que a fiscalização indicou como fundamento legal o art. 2º do Decreto nº 5.821/2006, que foi revogado pelo Decreto nº 6.426/2008. Aduz que tal norma não se aplica ao caso concreto, pois os produtos glosados foram adquiridos no mercado nacional. Explica que o art. 2º do Decreto nº 5.821/2006 reduziu a zero as alíquotas do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, mas que nas vendas internas tais produtos são tributados integralmente. Argumenta que, no Decreto nº 6.426/2008, os produtos em questão não foram contemplados com a redução a zero das alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins. Informa que os bens glosados não são produtos farmacêuticos, mas material intermediário utilizados na produção de derivados lácteos. Ressalta que os fornecedores tributaram os citados produtos, conforme demonstram as notas fiscais acostadas no Anexo XVIII.

Em relação à "**glosa de aquisições de produtos (insumos) de associados pessoas jurídicas**", relata que foram glosados créditos sobre aquisições de bens utilizados como insumos de cooperativas filiadas. Diz que os insumos adquiridos foram utilizados na fabricação de rações (milho, soja e farelo de soja) e nas unidades produtoras de suínos. Alega que é indevido o fundamento utilizado pela fiscalização, qual seja, a de que os incisos I e II do art. 23 da IN/SRF nº 635/2006 somente permitem a apropriação de créditos se as aquisições de insumos forem feitas de fornecedores não associados. Aduz que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não preveem qualquer restrição em relação ao crédito sobre insumos utilizados no processo produtivo provenientes de associados.

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

Argumenta que a instrução normativa não pode invadir a competência legal, concluindo que as glosas são ilegais. Informa que traz aos autos o Anexo XIX para comprovar o crédito pretendido.

No que toca à "**glosa de aquisições de combustíveis e derivados**", afirma que as glosas foram realizadas sob o argumento de que tais produtos estariam sujeitos à incidência monofásica e não se enquadram no conceito de insumo. Assevera, entretanto, que os itens glosados são utilizados como insumos de produção, descrevendo a utilização de alguns deles em seu processo produtivo. Conclui que os itens são indispensáveis ao mesmo e integram o custo de fabricação dos produtos destinados à venda, gerando o direito ao desconto de créditos da não cumulatividade.

Afirma, outrossim, que, em relação aos combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na produção de bens ou produtos destinados à venda, há previsão legal expressa contida no art. 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003. Destaca que a Cosit, na Solução de Consulta nº 126 e Solução de Divergência Cosit nº 12, de 25/01/2017, já se manifestou a respeito da possibilidade de crédito do PIS/Pasep e de Cofins sobre combustíveis e lubrificantes empregados no processo de produção de bens e serviços.

Alega, ademais, que, na incidência monofásica, ocorre o pagamento das contribuições.

Informa que o Anexo XX relaciona as notas fiscais glosadas.

No tópico "**frete no transporte de resíduos industriais, lavagem de uniformes, limpeza, etc.**", narra que a fiscalização glosou créditos de PIS/Pasep e Cofins sobre as aquisições de serviços, sob a justificava de que não se agregam ao produto, como é o caso da coleta de lixo/resíduo, conserto máquinas e equipamentos, lavagem de roupas e uniformes, limpeza, zeladoria, manutenção de máquinas e equipamentos. Repete as considerações já aduzidas a respeito do conceito de insumos. Informa que o Anexo IV demonstra o crédito pretendido.

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

Requer a procedência da manifestação de inconformidade.

Ato contínuo, a DRJ-CURITIBA (PR) julgou a Manifestação de Inconformidade do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à fabricação de produtos da empresa, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGENS.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não geram direito ao creditamento relativo às suas aquisições.

MATERIAL DE USO COMUM. MATERIAL DE MANUTENÇÃO PREDIAL. MATERIAL DE SEGURANÇA. PRODUTOS DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA. SERVIÇOS DE COLETA DE RESÍDUOS. SERVIÇOS DE LAVAÇÃO DE UNIFORMES.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

Os valores gastos com os bens e serviços acima identificados não geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS/Pasep e da Cofins, pois não se enquadram na categoria de insumos e por não haver disposição legal expressa autorizando tal creditamento.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. INSUMOS.

Os combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos de produção e para o aquecimento de caldeiras industriais são considerados insumos, gerando créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

COOPERATIVAS. BENS PARA REVENDA. NÃO ASSOCIADOS.

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

BENS PARA REVENDA. SUSPENSÃO. PROIBIÇÃO

É vedada a venda com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins a pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, no caso de aquisição de suínos destinados à revenda.

CRÉDITOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

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

ERRO DE FATO. COMPROVAÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO.

Comprovado o erro de fato na glosa de créditos relativos a bens que não estão sujeitos à alíquota zero ou à suspensão do PIS/Pasep e da Cofins na saída do fornecedor, reverterem-se as glosas realizadas sob essa fundamentação.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO.

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda podem ser consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, desde que não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas e se sofrerem alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

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 diretamente associadas ao processo produtivo de bens destinados à venda ou à produção de serviços.

CRÉDITO. FRETES.

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep devida.

FRETES SOBRE COMPRAS. CRÉDITOS.

Somente os fretes sobre compras de bens passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins geram direito ao crédito básico.

CRÉDITOS PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA.

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

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus dos sujeitos passivos requerentes a comprovação da existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Em seu Recurso Voluntário, a Empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito alegadas na Manifestação de Inconformidade, repetindo as mesmas argumentações.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento de PIS não-cumulativo vinculado à receita no mercado interno de produtos tributados à alíquota zero do 1º trimestre de 2011, com pedidos de compensação atrelados, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas e sobre a aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero na apuração da contribuição e créditos presumidos conforme os itens abaixo discriminados:

1. bens para revenda (listados no Anexo I):
 - aquisições de mercadorias adquiridas de empresas cooperadas;
 - aquisições de produtos agropecuários (NCM 01.03 e 02.03) com suspensão de pagamento das contribuições;
 - dispêndios com frete sobre transferência de produtos acabados e fretes dobre transferência;
2. bens e serviços utilizados como insumos (listados nos Anexos II e III):
 - Material de embalagens e etiquetas;
 - Material de uso e consumo;
 - Peças de reposição e serviços gerais;
 - Material de segurança;

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

- Conservação e limpeza;
 - Fretes entre estabelecimentos da Cooperativa Central Aurora para envio/retorno de industrialização/armazenagem/venda, como frete sobre transferência produto acabado, frete sobre transferência de insumos, frete sobre parcerias aves, frete sobre parcerias ração, entre outros;
 - Aquisições de produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e carne de frango classificada no código 0210.99.00, da NCM, de pessoa física ou com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;
 - Aquisições de produtos classificado no código 0504, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;
 - Aquisições de insumos ou mercadorias sujeitas à alíquota zero, como sêmen suíno, hortícolas e frutas, classificadas nos capítulos 7 e 8, calcáreo calcítico, entre outros;
 - Aquisições de insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, com suspensão de pagamento de PIS/Cofins;
 - Aquisições de produtos de cooperados pessoas jurídicas;
 - Aquisições de produtos classificados nos códigos 8 a 12, 15, 1701 e 23, da NCM, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;
 - Aquisições de produtos classificados no código 2309.90 da NCM, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;
 - Aquisições de combustíveis e derivados: Óleo Combustível, lubrificantes, graxa, gás GLP a granel, lincomicina (NCM correta: 3004.20.410), que não geram créditos de PIS/Cofins, em virtude de compra de produto com incidência monofásica e de não se enquadrarem no conceito de insumo;
 - Aquisições de serviços que não se agregam ao produto;
 - Diferença de créditos entre o batimento dos valores declarados no Dacon e os arquivos digitais apresentados.
3. armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (Anexo IV):
- remessa de vasilhame ou sacaria;
 - transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro;
 - remessa em doação, bonificação ou brinde;
 - outras saídas de mercadorias ou prestação de serviços não especificados;
 - remessa por conta e ordem de terceiros em venda ordem ou armazém geral;
 - remessa para industrialização por encomenda;
 - glosa de valores que foram informados a maior no Dacon, em relação aos arquivos digitais apresentados.
4. encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado (Anexo V):
- encargos de depreciações sobre importações de bens;
 - itens sem a informação nos campos "número de nota fiscal", "nome do fornecedor" e "CNPJ do fornecedor"; e
 - encargos de depreciação de suínos reprodutores, em desacordo com a IN/SRF nº 162/1998, ou amparado por laudo técnico idôneo, conforme art. 310, do Decreto nº 3.300/99.

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

5. encargos de amortização de edificações e benfeitorias (Anexo VI):

- itens sem o preenchimento dos campos "Nº Nota Fiscal", "Fornecedor" e "CNPJ Fornecedor" ou o campo "Fornecedor" com a seguinte informação: "dvs notas fiscais e dvs fornecedores".

6. crédito presumido – atividades agroindustriais:

- créditos alocadas indevidamente nos campos “Não tributada no Mercado Interno” e de “Receita de Exportação”;

- aplicação incorreta do percentual de 60% do inciso I do §3º do art. 8º sobre os insumos adquiridos como: 0103.10.00 (animais vivos da espécie suína - reprodutores de raça pura), 0103.91.00 (animais vivos da espécie suína - de peso inferior a 50 KG); 0103.92.00 (animais vivos da espécie suína - de peso igual ou superior a 50 KG); 0105.94.00 (animais vivos - galos e galinhas); 1005.90.10 (milho - em grãos); 4401.10.00 (lenha em qualquer estado); 4401.30.00 (serragem); 4402.90.00 (carvão vegetal - outros).

7. Créditos a descontar na importação: aquisição de produtos importados que não se enquadram na categoria de insumos.

A manifestação de inconformidade foi parcialmente provida em relação às seguintes matérias:

- Bens para revenda – aquisições de produtos agropecuários (NCM 01.03 e 02.03);
- Aquisições de produtos classificados no código 0504 da NCM (suspensão);
- Aquisições de produtos do Capítulo 30 da TIPI, não sujeitos à alíquota zero;
- Aquisições de produtos com suspensão do pagamento do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos da Lei nº 10.925/2004;
- Aquisições de produtos do Capítulo 29 da TIPI (alíquota zero).

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado, constituída na forma de cooperativa, que atua no ramo alimentício, e tem como atividade precípua a industrialização de alimentos resfriados, congelados ou industrializados derivados de suínos e aves e laticínios

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas integralmente pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, o qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como, principalmente, com base no julgamento realizado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no RE nº 1.221.170/PR, o qual definiu que o conceito insumo está vinculado à essencialidade ou relevância dos dispêndios em relação à atividade econômica do contribuinte.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água,

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

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

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹,

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

Fl. 18 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o 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 pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade,

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Fl. 19 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

No que concerne à glosa de fretes nas operações de venda (Linha 07, Fichas 06-A E 16-A do DACTON – Documentos relacionados no anexo IV (ITEM 2.3.3, P. 18 e 19, do Relatório Fiscal), a Fiscalização afirma que a Empresa teria calculado créditos sobre fretes na saída de produtos/mercadorias que não se enquadram como fretes em operações de venda e nem possuem amparo legal que preveja esse tipo de crédito, tais como: *remessa de vasilhame ou sacaria, transferência de mercadoria adquirida ou rec. de terceiro, remessa em doação, bonificação ou brinde, outras saídas de mercadorias ou prestação de serviços não especific., rem por conta e ordem de terc. em venda ordem ou armazém geral e remessa para industrialização*.

Relata a Recorrente que a Fiscalização, ao proceder os seus exames acerca da legitimidade do crédito pleiteado pela Recorrente, aplicou filtros na planilha digital apresentada pela empresa, segregando as notas fiscais com natureza de operação diversa das de venda e glosando o crédito em relação aos fretes vinculados a notas fiscais cuja natureza da operação não correspondia à de venda, como no caso do CTTC abaixo.

Nome Emitente	Nº do CTTC	Nº NF Venda	Operação Fiscal	Descrição da Operação Fiscal	Valor do CTTC
Transportes Frumento Ltda	1786676	1909684	5905	Remessa Para Deposito Fechado Ou Armazem Geral	6.423,65
Transportes Frumento Ltda	1786676	1763222	5102	Venda De Mercadoria Adquirida Ou Recebida De Terceiro	
Transportes Frumento Ltda	1786676	1760897	5152	Transferencia De Mercadoria Adquirida Ou Rec. De Terceiro	
Transportes Frumento Ltda	1786676	1783121	5403	Venda De Merc. Adq. Ou Rec. De Terc. Sujeita Ao Reg. De S.T.	
Transportes Frumento Ltda	1786676	1837872	5403	Venda De Merc. Adq. Ou Rec. De Terc. Sujeita Ao Reg. De S.T.	
Transportes Frumento Ltda	1786676	1799286	5403	Venda De Merc. Adq. Ou Rec. De Terc. Sujeita Ao Reg. De S.T.	
Transportes Frumento Ltda	1786676	1910495	5403	Venda De Merc. Adq. Ou Rec. De Terc. Sujeita Ao Reg. De S.T.	
Transportes Frumento Ltda	1786676	1743264	5152	Transferencia De Mercadoria Adquirida Ou Rec. De Terceiro	
Transportes Frumento Ltda	1786676	1766821	5403	Venda De Merc. Adq. Ou Rec. De Terc. Sujeita Ao Reg. De S.T.	
Transportes Frumento Ltda	1786676	1757308	5403	Venda De Merc. Adq. Ou Rec. De Terc. Sujeita Ao Reg. De S.T.	
Transportes Frumento Ltda	1786676	1911068	5403	Venda De Merc. Adq. Ou Rec. De Terc. Sujeita Ao Reg. De S.T.	
Transportes Frumento Ltda	1786676	1907194	5152	Transferencia De Mercadoria Adquirida Ou Rec. De Terceiro	

Observa que, neste caso, o valor total do frete de R\$ 6.423,65, pago pela Recorrente, na condição de remetente das mercadorias, embora corresponda a todas as notas fiscais transportadas, foi alocado na nota fiscal relativa à operação CFOP 5.905 - "Remessa para depósito fechado ou armazém geral".

Esclarece que é comum ocorrer situações em que um conhecimento de frete corresponde a várias notas fiscais transportadas, do mesmo modo que é comum ocorrer situações em que as notas fiscais transportadas se referem a naturezas de operação fiscal (CFOP) diferentes, ou seja, em relação a um mesmo conhecimento de frete, podem ser transportadas notas fiscais de venda, nota fiscal de transferência de produtos acabados e nota fiscal de remessa de "pallet", por exemplo. Afirma que, por isso, apresentou à fiscalização o arquivo digital

Fl. 20 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

contendo os conhecimentos de frete e, em colunas subsequentes, discriminou uma a uma todas as notas fiscais transportadas, com a indicação da natureza da operação fiscal da mercadoria transportada (CFOP da NF). Como cada conhecimento de frete continha diversas notas fiscais transportadas, adotou o critério de informar o valor total do frete, na linha correspondente à primeira nota fiscal vinculada. Demonstra o ocorrido, como exemplo, o caso do CTRC nº 1786676, da empresa Transportes Framento Ltda, de 08/04/2011.

Constata-se, inicialmente, que a Recorrente alega que houve erro na seleção dos conhecimentos feita pela Fiscalização posto que teria levado em consideração no filtro utilizado do frete apenas a primeira operação que constava em cada conhecimento de transporte, não levando em consideração as demais, que em sua maioria tratavam de vendas de mercadorias. Ou seja, em outras palavras, alega que em um mesmo conhecimento de transporte podem conter transportes de mercadorias/produtos de diversas naturezas. Além de fretes sobre vendas de produtos acabados, em um mesmo conhecimento de transporte poderia constar também fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, transferência de insumos para industrialização por encomenda, remessa em doação, bonificação ou brinde, etc.

Analisando a planilha apresentada pela Recorrente e utilizada pela Fiscalização para efetuar a glosa, constata-se que constam em um mesmo Conhecimento de Transporte na planilha linhas com várias notas fiscais informadas, sem valores, por vezes, de operações fiscais diferentes, nas quais a Empresa apresentou o valor total do frete apenas alocado à primeira nota fiscal constante da relação.

Assim, entendendo que, a fim de confirmar se o equívoco alegado realmente ocorreu e em busca da verdade material, faz-se necessário a comprovação, por meio dos arquivos fiscais (notas fiscais/conhecimentos de transporte), se cada nota fiscal relacionada está vinculada ao respectivo conhecimento de transporte. Bem como, a Recorrente deve ser instada a informar mensalmente, em planilha, a parcela do valor do frete que cabe a cada nota fiscal por natureza da operação fiscal (CFOP) dentro de um mesmo conhecimento de transporte.

A Fiscalização constatou também a aplicação indevida do percentual de 60% sobre alguns insumos adquiridos (o correto seria 35%), quais sejam, 0103.10.00 (animais vivos da espécie suína – reprodutores de raça pura), 0103.91.00 (animais vivos da espécie suína – de peso inferior a 50 KG); 0103.92.00 (animais vivos da espécie suína – de peso igual ou superior a 50 KG); 0105.94.00 (animais vivos – galos e galinhas); 1005.90.10 (milho – em grãos); 4401.10.00 (lenha em qualquer estado); 4401.30.00 (serragem); 4402.90.00 (carvão vegetal – outros).

Essa questão foi resolvida definitivamente no âmbito do CARF, por meio da publicação da Súmula nº 157:

Súmula CARF nº 157

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

A Recorrente informa em sua defesa que os insumos adquiridos pela Recorrente são suínos, aves, milho e lenha, os quais são empregados na produção de mercadorias de origem animal classificados nos Capítulos 2 (cortes resultantes do abate de suínos e aves) e 16 (embutidos). Para os produtos classificados nos Capítulos 2 (cortes resultantes do abate de suínos

Fl. 21 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

e aves) e 16 (embutidos), o crédito presumido é de 60% das alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins (art. 8º, § 3º, inciso I, Lei nº 10.925/2004).

No entanto, as alegações da Recorrente não vieram lastreadas em documentação que comprove que os referidos insumos são aplicados na produção de mercadorias de origem animal classificados nos Capítulos 2 (cortes resultantes do abate de suínos e aves) e 16 (embutidos) para fazer jus ao crédito presumido de 60% das alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins (art. 8º, § 3º, inciso I, Lei nº 10.925/2004), necessitando que tal comprovação seja juntada.

Por fim, há alegação da Recorrente de que houve erros nos Cálculos para determinação do limite da utilização do crédito presumido – Art. 9º da Lei nº 11.051/2004:

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

§ 1º. O disposto neste artigo aplica-se também ao crédito presumido de que trata o art. 15 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

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

(negritos nossos).

Afirma que a Fiscalização, equivocadamente, aplicou a limitação em relação a todas as aquisições, isto é, de cooperados e de não cooperados, quando indica que a limitação apenas se aplica aos bens recebidos de cooperados. Além disso, a Fiscalização, para efeito de cálculo da limitação do crédito presumido prevista no art. 9º da Lei nº 11.051/2004, considerou o valor do PIS/Pasep e da Cofins devidos pela recorrente após efetuadas todas as exclusões previstas na legislação, e não apenas as exclusões taxativamente enumeradas pelo art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, como determina a lei. Ou seja, tomou como referência para limitar o direito ao crédito presumido, o valor do PIS/Pasep e da Cofins devidos pela recorrente depois de efetuadas as exclusões previstas: **a)** no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; **b)** no art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003; e, **c)** no art. 1º da Lei nº 10.676, de 22 de maio de 2003, quando a lei estabelece que devem ser consideradas apenas as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Conclui que, assim, a Fiscalização restringiu o direito de utilização do crédito além do limite estabelecido pela lei. Requer a revisão do cálculo da limitação do crédito presumido agroindustrial, quer pelo fato de ter incluído no cálculo do limite aquisições de não cooperados, quer pelo fato de ter considerado outras exclusões que não as previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001.

Assim, como não consta nos autos uma explicação ou demonstração feita pela Autoridade Fiscal de forma foram realizados os referidos os cálculos dos limites de aproveitamento do crédito presumido sobre valor da contribuição devida mensal, o que seria adequado para confrontar com as afirmações da Recorrente, entendo que o processo deve também ser baixado em diligência para que tais questões sejam esclarecidas.

Fl. 22 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao período de apuração do 1º trimestre de 2011:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços glosados entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR. Nesse item, a recorrente deverá discriminar em planilha as despesas/custos incorridos glosados separados por natureza e juntar toda a documentação que sirva para lastrear as suas afirmações.;

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado;

3. Especificamente quanto às glosas de “peças para manutenção de máquinas e equipamentos” e “materiais de manutenção elétrica”, informar em laudo em quais ativos imobilizados (indicando a utilização destes na atividade da empresa) tais peças e materiais foram aplicados e se eles foram ou não incorporados ao respectivo imobilizado;

4. Quanto aos “serviços de manutenção de máquinas”, relacionar e informar os serviços envolvidos nessa glosa, bem como demonstrar em laudo a sua vinculação com o seu processo produtivo;

5. Quanto a glosa de créditos na locação de equipamentos, relacionar a despesas nessa modalidade, bem como indicar em laudo a utilização do equipamento no processo produtivo da empresa;

6. Que a Recorrente seja intimada a comprovar, por meio dos arquivos fiscais (notas fiscais/conhecimentos de transporte), se cada nota fiscal relacionada está, de fato, vinculada ao respectivo conhecimento de transporte informado, constante da glosa denominada **“Glosa de despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda – Linha 07, Fichas 06-A E 16-A do DACON – Documentos relacionados no anexo IV (ITEM 2.3.3, P. 18 e 19, do Relatório Fiscal)”**. Bem como, que a Recorrente informe mensalmente em planilha a parcela do valor do frete que cabe a cada nota fiscal, por natureza da operação fiscal (CFOP), dentro de um mesmo conhecimento de transporte;

7. Que a Recorrente seja intimada a comprovar, por meio de documentação hábil e idônea (laudo, notas fiscais de saída, etc), que os referidos insumos, quais sejam, (0103.10.00 (animais vivos da espécie suína – reprodutores de raça pura), 0103.91.00 (animais vivos da espécie suína – de peso inferior a 50 KG); 0103.92.00 (animais vivos da espécie suína – de peso igual ou superior a 50 KG); 0105.94.00 (animais vivos – galos e galinhas); 1005.90.10 (milho – em grãos); 4401.10.00 (lenha em qualquer estado); 4401.30.00 (serragem); 4402.90.00 (carvão vegetal – outros), são aplicados na produção de mercadorias de origem animal classificados nos Capítulos 2 (cortes resultantes do abate de suínos e aves) e 16 (embutidos) para fazer jus ao crédito presumido de 60% das alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins (art. 8º, § 3º, inciso I, Lei nº 10.925/2004 e Súmula Carf nº157);

8. Que a Autoridade Fiscal explique de que forma foram calculados os limites de aproveitamento mensal do crédito presumido agropecuário da contribuição, sobretudo informe se

Fl. 23 da Resolução n.º 3402-003.433 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.901574/2014-32

aplicou a limitação em relação a todas as aquisições, isto é, de cooperados e de não cooperados, bem como informar se na apuração do valor do PIS/Pasep e da Cofins devidos pela recorrente depois de efetuadas as exclusões previstas, foram excluídas somente a do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; ou se também foram excluídas a do art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003; e do art. 1º da Lei nº 10.676, de 22 de maio de 2003, conforme alega a Recorrente. Elaborar planilha demonstrando os limites de aproveitamento calculados, de acordo com o que determina o art.9º da Lei nº11.051/2004;

9. Que a Autoridade Fiscal elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre os fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF); e

10. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo