



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10925.901574/2014-32</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-002.796 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

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

CRÉDITO. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROINDUSTRIAL. BENS PARA REVENDA E INSUMOS PROVENIENTES DE ASSOCIADOS. IMPOSSIBILIDADE. No regime não cumulativo das contribuições, as sociedades cooperativas de produção agroindustrial podem apurar créditos na aquisição de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de não associados, sendo vedado o creditamento em relação a bens e serviços provenientes de associados.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. PROTEÇÃO E CONSERVAÇÃO. INDÚSTRIA DE ALIMENTOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção e conservação do produto durante o transporte, como plástico, papelão e filmes stretch, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em vista

dos requisitos da essencialidade ou relevância e especificidade desse ramo de atividade.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

FRETE. SISTEMA DE PARCERIA (INTEGRAÇÃO) - AVES, SUÍNOS, RAÇÕES. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

O custo dos fretes incorridos com o sistema de parceria (integração) para a produção de aves e suínos utilizados como insumos na produção dos bens destinados à venda dá direito ao desconto de créditos.

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS COM SUSPENSÃO .

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos adquiridos com suspensão das contribuições geram direito a crédito para o PIS e a COFINS não cumulativos.

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO ATIVO IMOBILIZADO.

Necessidade de identificação de máquinas e equipamentos e sua vinculação ao processo produtivo para enquadrar-se como insumo.

REDUÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE 60% PARA 35%. SUÍNOS. AVES. MILHO. TRIGO. LENHA. CRÉDITOS. GLOSA. REVERSÃO. POSSIBILIDADE.

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.

EXCLUSÃO. SALDO. CRÉDITO PRESUMIDO. MÊS ANTERIOR. CRÉDITO DIFERIDO. VALOR EXCLUÍDO NO MÊS. LIMITAÇÃO. GLOSA DECORRENTE, REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não procede a alegação de que a Fiscalização não aplicou corretamente a legislação que trata da limitação do crédito presumido da agroindústria para as sociedades cooperativa de produção agroindustrial.

ART. 54 DA LEI 12.350/2010. VIGÊNCIA. 20 DE DEZEMBRO DE 2010.

A partir de 20 de dezembro de 2010 as operações descritas no artigo 54 da Lei 12.350 gozam de suspensão das contribuições, encontre-se esta suspensão descrita ou não em Nota Fiscal. A inscrição em nota fiscal deve ser entendida aqui como “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização” para os quais o artigo 143 § 1º do CTN permite a vigência retroativa.

**TAXA SELIC. CORREÇÃO. RESSARCIMENTO PIS/COFINS. NOTA CODAR 22/2021.POSSIBILIDADE**

Deve-se aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de IPI, PIS, Cofins e Reintegra, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, considerando Parecer PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho de 2021, em atenção à tese fixada pelo Superior Tribunal do Justiça em relação à incidência de juros compensatórios, na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar o processo da seguinte forma: a) por unanimidade, em conhecer do recurso e no mérito dar-lhe provimento parcial nos seguintes itens: 1) acolher o resultado da diligência no presente julgamento, para reconhecer o direito ao creditamento da Recorrente sobre as rubricas citadas nas tabelas constante do termo de informação fiscal da diligência(e-fls.9.027 a 9.030); 2) reverter as glosas relativas aos créditos com materiais de embalagens de apresentação e de acondicionamento; 3) reverter a glosa dos materiais de segurança, exceto quanto aos materiais adquiridos de cooperados; 4)reverter as glosas com despesas de materiais e serviços de conservação e limpeza, exceto quanto aos materiais adquiridos de cooperados, lavação de roupas/uniformes, serv. de higienização e locação de indumentárias e serv. ref. limpeza e higienização de toalhas; 5) reverter a glosa de aquisições de “Calcário Calcítico”; 6) reverter a glosa sobre fretes nos sistemas de parcerias de suínos, aves, rações e outros; 7) reverter a glosa do frete incidente no transporte de insumos da atividade produtiva; 8) reverter a glosa dos fretes na aquisição de insumos sujeitos à suspensão e adquiridos de cooperados, nos termos estabelecidos na Súmula CARF nº188; 9) reverter a glosa de créditos sobre a depreciação de suínos reprodutores; 10) reverter a glosa da depreciação calculada sobre os seguintes bens e seus semelhantes por serem aptos a gerar créditos de PIS e COFINS: Bem nº 44240 – Estrutura Em Aço Inox C/ Roletas P/ Fixação De Balança, Bem nº 52265 – Mesa em U em Aço Inox med. 4500 x 2700 x 2500 x 900 mm c/ Suporte Para Monoblocos, Bem nº 44173 – Aerador De Fluxo Ascendentes Motor 25,0 cv Dotado De Flutuante Em Fibra, Bem nº 42463 – Lavador De Botas 03 Lugares Em Aço Inox, Bem nº 56918 – Confecção De Base Em Concreto Para Instalação Da Maquina Cubetiadeira, Bem nº 59773 – Pá Carregadeira Marca New Holland Modelo

12b Com 88 Cv, Bem nº 59789 Balança Eletrônica mod. B, c/ Plataforma Pesagem BI-4030-18kg c/ PB450(2008) Marca Alfa, Bem nº 62615 -Máquina Smart Fil 25 240 nlg p/ Ensac. E Embal.de Leite Em Pó, o Bem nº 46927 -Ventilador 3 Pás Estreitas C/2 Grades Trifásico C/Motor Eberle 1/2cv, Bem nº 62615 - Máquina Smart Fil 25 240 nlg p/ Ensac. e Embal. De Leite Em Pó, Bem nº 51599 - Máquina De Grampear Seloclip Mod. BR-7010, Bem nº 49152 - Gaiolas de Congelamento Med. 1000 x 1200 x 2000 mm; 11) reverter a glosa dos encargos de amortização de edificações e benfeitorias; 12) reverter a glosa do valor do crédito presumido supostamente calculado à maior (diferença entre 60% e 35%); 13)determinar o recálculo do limite ao qual crédito presumido está submetido ao saldo a pagar das respectivas contribuições devidas em relação a receita bruta das vendas após a exclusões somente daquelas previstas no art. 15, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001; e 14) aplicar a correção pela SELIC a partir 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado; b) por voto de qualidade, para manter as glosas de parte do material de uso e consumo/peças de reposição e serviços gerais e parte dos produtos e serviços utilizados na conservação e limpeza, atinente à lavagem de roupas/uniformes, serviços de higienização e locação de indumentárias. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues e Joana Maria de Oliveira Guimarães que davam provimento em maior extensão para reverter a glosa em sua totalidade de material de uso e consumo/peças de reposição e serviços gerais e em relação aos produtos e serviços utilizados na conservação e limpeza, para alcançar a lavagem de roupas/uniformes, serviços de higienização e locação de indumentárias.

Sala de Sessões, em 17 de dezembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes e Pedro Sousa Bispo (Presidente).Ausentes os conselheiros Karoline Marchiori de Assis e Fabio Kirzner Ejchel.

## 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.

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):

o aquisições de mercadorias adquiridas de empresas cooperadas;

o aquisições de produtos agropecuários (NCM 01.03 e 02.03) com suspensão de pagamento das contribuições;

o 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):

o Material de embalagens e etiquetas;

o Material de uso e consumo;

o Peças de reposição e serviços gerais;

o Material de segurança;

o Conservação e limpeza;

o 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;

o 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;

o Aquisições de produtos classificado no código 0504, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;

o 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;

o 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;

o Aquisições de produtos de cooperados pessoas jurídicas;

o Aquisições de produtos classificados nos códigos 8 a 12, 15, 1701 e 23, da NCM, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;

o Aquisições de produtos classificados no código 2309.90 da NCM, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;

o 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;

o Aquisições de serviços que não se agregam ao produto;

o 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):

- o remessa de vasilhame ou sacaria;
- o transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro;
- o remessa em doação, bonificação ou brinde;
- o outras saídas de mercadorias ou prestação de serviços não especificados;
- o remessa por conta e ordem de terceiros em venda ordem ou armazém geral;
- o remessa para industrialização por encomenda;

o 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):

- o encargos de depreciações sobre importações de bens;
- o itens sem a informação nos campos "número de nota fiscal", "nome do fornecedor" e "CNPJ do fornecedor"; e
- o 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):

- o 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:

- o créditos alocadas indevidamente nos campos "Não tributada no Mercado Interno" e de "Receita de Exportação";
- o 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.

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.

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 a 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 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	ETAFLOR-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. 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 justificativa 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.

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, revertem-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.

**DEPRECIÇÃO. 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.

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.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 27 de setembro de 2022, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava que a autoridade preparadora intimasse o contribuinte a esclarecer alguns questionamentos postos pelo Colegiado e apresentasse laudo técnico sobre os dispêndios considerados como insumos.

O Contribuinte, devidamente cientificado, manifestou-se sobre os resultados da diligência fiscal.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim devolvido para ser incluído em sessão de julgamento.

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, 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;
- 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.
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.

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/fábrica, 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, 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 aceção 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-MF<sup>1</sup>, 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,<sup>2</sup> c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

<sup>1</sup> 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 conterà 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.

§ 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.

(...)

<sup>2</sup> 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 inexista 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)

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, 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, observou-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, careciam os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

---

§ 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)

Em sessão realizada em 27/09/2022, esta Turma Colegiada acolheu a proposta do Relator de baixar o processo em diligência para que a Autoridade Fiscal e Contribuinte providenciassem os seguintes elementos:

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 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);

Em atendimento ao solicitado, a Fiscalização analisou os documentos constantes nos autos e outros apresentados no decorrer da diligência, levando em consideração nas reanálises das glosas o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 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), atendendo ao solicitado na Resolução nº 3402-003.433 da 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária.

No termo de informação fiscal, a Autoridade Fiscal informa que, em consonância com os critérios da essencialidade e relevância, devem ser revertidas parcialmente as glosas relativas a: parte dos materiais de uso geral; parte das peças de reposição e serviços gerais e armazenagem; parte dos materiais de segurança; parte dos materiais de conservação e limpeza; parte das glosas nas aquisições de matérias primas; parte dos fretes – bens e serviços utilizados como insumos; parte dos fretes nas operações de venda e reversão da glosa que reduziu de 60% da alíquota do crédito presumido para 35%, sobre o valor das aquisições dos insumos citados, foi revertida. As reversões de glosas foram demonstradas nas pastas de trabalho: “AUDIT\_Item 1 e 2 - Relacao de Insumos\_2011\_1º trim”, “AUDIT\_Item 6 - Fretes\_2011\_1º trim, “Item 2\_Detalhamento NFs com Cred\_Presumido” e “Item 3\_Exclusoes Coops”, anexas ao processo, como arquivo não paginável. 92. Também, em virtude da nova análise dos créditos pleiteados e glosados, as respectivas, manutenções de glosas e as reversões de glosas (Insumos – Nova

legislação e Fretes – Nova legislação), foram demonstradas pelo auditor nas tabelas de e-fls.5529 e 5.532, constante do relatório fiscal da diligência.

Como se observa, a reanálise da documentação, com base nos critérios da essencialidade e relevância firmado pelo STJ nos autos do REsp nº 1.221.170/PR, ocasionou alterações das glosas referente ao 1º trimestre de 2011.

Dessa forma, o resultado da diligência deve ser acolhido no presente julgamento (e-fls. 5529 e 5.532), para reconhecer o direito ao creditamento da Recorrente sobre as rubricas citadas nas tabelas acima citadas, restando controversas e em discussão, quanto aos bens e serviços utilizados como insumos, apenas os itens remanescentes citados pela Recorrente no recurso voluntário.

Feitas essas breves considerações, passa-se à análise dos itens glosados ainda controversos.

### **Glosa de Mercadorias Adquiridas de Cooperados**

Observa-se pela leitura da peça recursal que o ponto central da lide diz respeito a incidência, ou não, das contribuições em comento, especificamente, sobre os atos cooperativos de venda da produção dos cooperados com a fiscalizada.

A definição de ato cooperativo pode ser encontrada no art.79 da Lei nº5.764/1971, *in verbis*:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

De acordo com dispositivo, encontram-se dois tipos de atos praticados pelas sociedades cooperativas:

a) os atos cooperativos (típicos, internos ou próprios), celebrado entre a cooperativa e o cooperado ou ainda entre a cooperativa e outra cooperativa a ela associada, para a consecução dos objetivos sociais; e

b) atos não cooperativos (atípicos, externos ou impróprios) aqueles praticados com terceiros (não cooperados ou associados), ainda que para a consecução dos objetivos sociais.

O parágrafo único do art. 79 em comento, deixa claro que somente o ato cooperativo não implica operação de mercância, o que, em regra, garante-lhe um adequado tratamento tributário, conforme previsto no art. 146, III, “c”, da CF/1988, não havendo a incidência das contribuições nesses casos. Por outro lado, o ato não cooperativo, tem natureza de operação de mercado porque envolve uma obrigação de dar ou fazer a um terceiro não associado da cooperativa, o que, em regra, submete-o a normal tratamento tributário.

Nessa direção, há previsão legal de exclusão, da base de cálculo das contribuições, das receitas pelos produtos entregues pelo associado à cooperativa, com base no art. 15, I, da MP nº 2.158-35/01:

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

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

(...)

O Superior Tribunal de Justiça também confirmou esse entendimento no sentido de que não são tributados, pelo PIS e pela Cofins, os “atos cooperativos”, por meio dos Recursos Especiais nºs 1.164.716/MG e 1.141.667/RS, na sistemática de recursos repetitivos, cuja ementa se reproduz:

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

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

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parág.

único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

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

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

5. Recurso Especial desprovido.

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

(REsp 1164716/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016)

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

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

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

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 124), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O Parecer do douto Ministério Público Federal é pelo provimento parcial do Recurso Especial.

5. Recurso Especial parcialmente provido para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado.

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

(REsp 1141667/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016)

Com as decisões expostas, a jurisprudência do STJ se consolidou sobre a matéria no sentido de considerar que os atos cooperativos, como aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) e vice e versa, na busca dos seus objetivos sociais, não estão sujeitos à incidência das contribuições. O ato cooperativo sequer pode ser considerado operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Como se sabe, as decisões definitivas do Superior Tribunal de Justiça (STJ), proferidas na sistemática dos recursos repetitivos, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme previsto no RICARF/2023.

Por consequência, tais aquisições de associados para revenda não dão direito a creditamento, por causa da vedação constante do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e

10.833/2003, para a constituição de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como no presente caso:

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

(...)§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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)

Por fim, cumpre ressaltar que a IN 635/2006, em seus incisos I e II, ao vedar o direito ao crédito de bens adquiridos para revenda de associados, nada mais fez do que consolidar a determinação prevista no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 que, veda o direito ao crédito no caso de pagamento de mão de obra a pessoa física e no caso da aquisição de bens que não sejam sujeitos ao pagamento das contribuições, inexistindo, assim, extrapolação de competência normativa.

Com essas considerações, constata-se que há vedação legal de tributação dos atos cooperativos típicos, até mesmo com a permissão para exclusão das receitas da base de cálculo das contribuições, sendo correta, portanto, a glosa operada pela autoridade fiscal.

### **Glosa do Crédito sobre Fretes Relativos a Transferência de Produtos Acabados entre os Estabelecimentos da Cooperativa**

A requerente esclarece que possui diversas unidades produtoras (frigoríficos de aves e suínos e indústria de laticínios) localizadas nos Estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Paraná e Mato Grosso do Sul.

Parte dos produtos fabricados é transferida das unidades produtoras para as filiais comerciais, localizadas nos grandes centros consumidores.

A fiscalização glosou da base de créditos os fretes relativos à transferência de produtos acabados transferidos das unidades produtoras para os estabelecimentos comerciais por entender que inexistente amparo legal.

A recorrente se insurge contra a conclusão da fiscalização afirmando que, na verdade, o frete da transferência do produto acabado já faz parte do processo de venda, apenas diferindo da venda direta ao destinatário final pela passagem da mercadoria pela filial receptora, e de produção, por óbvio. Tal situação não descaracteriza o processo de venda nem de produção como um todo, posto que no primeiro caso equivale ao custo de transporte a venda direta. Assim, com base no inciso IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03, a glosa deve ser revertida.

Sem razão a Recorrente.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;

ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e

iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que as despesas com fretes tratam em parte do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para outros estabelecimentos da empresa não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do

ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

- a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10;637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);
- b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);
- c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e
- d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

**Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.**

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

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 transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda** ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

(negritos nossos)

Assim, com base nessa motivação, deve ser mantidas as glosas de fretes no transporte de produtos acabados.

### **Material de Embalagem e Etiquetas (Item 2.3.2, “a”, p. 12, do Relatório Fiscal)**

Explica a Recorrente que a Fiscalização glosou créditos de aquisições de material de embalagem e etiquetas. Diz que trata-se de embalagens com acabamento sofisticado, contendo estampas, rótulos e indicações de função promocional, cujo material empregado nitidamente tem o objetivo de valorizar o produto. Além disso, em sua maioria, são embalagens de capacidade inferior a vinte quilos e correspondem, exatamente, à forma como a requerente entrega os seus produtos aos clientes, considerando que a mesma não efetua vendas a consumidor final.

Com razão à recorrente.

Com relação a esse tipo de embalagem de etiquetas e rótulos citada, não resta dúvidas que restou caracterizado nos autos que elas têm função promocional e apresentação, sendo permitido o seu creditamento como insumo, com base nos art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003.

Esse mesmo entendimento é expressamente consignado no Parecer Normativo Cosit nº 4/2014):

3.A questão que se analisa é se as etiquetas - feitas de metal, de plástico, de papel, de tecido, de couro, ou de qualquer outra matéria - aplicadas no produto fabricado para sua identificação ou prestação de informações das mais diversas ao cliente, atendendo ou não a exigências técnicas ou outras constantes de leis e de atos administrativos e até mesmo com fins promocionais, enquadram-se em alguma das categorias de insumos para industrialização que, assim sendo, gerariam direito ao crédito do imposto na sua aquisição.

4.Nos termos do art. 226, I, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi/2010), os estabelecimentos industriais poderão creditar-se do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo imobilizado.

**5.A etiqueta não tem a função de acondicionamento do material de embalagem e também não entra na composição do produto final em si, fugindo portanto ao conceito estrito de matéria-prima, mas a ele se integra - seja diretamente, seja pela aposição na sua embalagem - podendo, assim, mais propriamente, ser tida como produto intermediário, para os efeitos em estudo.**

**6.E se mostra indubitável que a operação de etiquetagem é uma das fases do processo de industrialização, tal como acontece com a rotulagem e a marcação por estampagem, que são análogas.**

(negrito nosso)

No que concerne aos materiais de embalagens denominados filme stretch, fita de arquear, caixa de papelão, caixa de papelão fundo, caixa de papelão tampa e outros, em vista da especificidade do ramo alimentício exercido pela recorrente, tais materiais são essenciais no processo produtivo da empresa, uma vez que são utilizados para a proteção e conservação do produto transportado, visando manter a integridade e das produtos fabricados, normalmente perecíveis, sendo utilizadas como condição fundamental para manter a sua qualidade.

Nesse mesmo sentido, é a jurisprudência das turmas do CARF, destacando-se os seguintes julgados:

CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS

Os pallets são utilizados para proteger a integridade das matérias-primas e dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos.

(Acórdão nº 3301-004.056 do Processo 10983.911352/2011-91, sessão realizada em 27 de setembro de 2017)

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE, NÃO RETORNÁVEIS, ESSENCIAIS À GARANTIA DA INTEGRIDADE DO PRODUTO. INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

As embalagens, ainda para transporte (desde que não retornáveis), essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo como as que acondicionam portas de madeira, algumas inclusive partes de móveis vertem sua utilidade diretamente sobre os bens em produção, os quais, sem elas, não se encontram ainda prontos para venda, gerando, assim, a sua aquisição, direito a crédito

(Acórdão nº 3201-011.616 – 3ª seção/2ª câmara/1ª turma ordinária do, sessão realizada em 20 de março de 2024, relatoria do conselheiro Mateus Soares)

O STJ também reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253), tal como ocorre no presente caso. Abaixo, reproduz-se a ementa sintetizadora do acórdão:

COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR

ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N.10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

**2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.**

(negritos nossos)

Em conclusão, os gastos com embalagens de acondicionamento, a exemplo dos filme stretch, fita de arquear, caixa de papelão, caixa de papelão fundo, caixa de papelão tampa e outros, devem ser considerados essenciais ao processo produtivo, em consonância com os conceitos **de essencialidade ou relevância** da despesa no voto da Ministra **Regina Helena Costa, proferido no julgamento do** Resp nº 1.221.170/PR, uma vez que contribuem para integridade do produto fabricado. Em consequência, devem ser considerados insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

Por tais motivos, devem ser revertidas as glosas relativas aos créditos com materiais de embalagens de apresentação e de acondicionamento.

### **Material de Uso e Consumo/Peças de Reposição e Serviços Gerais (Item 2.3.2, “b” e “c”, p. 12, do Relatório Fiscal)**

No tocante às peças para reposição de máquinas e equipamentos, aos materiais de manutenção elétrica e e serviços gerais, em bora a decisão recorrida tenha reconhecido que os mencionados bens, quando utilizados na linha de produção atendem ao conceito de insumo e, por consequência, geram direito ao crédito do PIS/Pasep e da Cofins, manteve a glosa do crédito sobre bens - peças e materiais empregados na manutenção de máquinas, equipamentos e instalações industriais - e, sobre serviços de manutenção, pois *“a interessada não demonstrou, em relação às glosas especificamente feitas, se e quais os bens são partes e peças de reposição utilizadas na manutenção de equipamentos industriais que produzem mercadorias destinadas à venda, assim como não provou que os créditos pretendidos dizem respeito a bens que não foram incorporados ao ativo imobilizado da empresa”*.

Na realização da diligência fiscal determinada pelo colegiado, a fiscalização demonstrou em planilha que reverteu parte das glosas em vista da nova legislação do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 e IN RFB nº 2.121/2022 e manteve as demais sob o fundamento de que tratar-se de custos/despesas não essenciais ou relevantes ao processo produtivo da empresa

ou são itens que não podem ser classificados como despesas operacionais e devem ser ativados, conforme prediz a legislação.

Em sua manifestação dos resultados da diligência, a recorrente aduz que a própria denominação dos subgrupos glosados descrevem por si só que se referem a itens utilizados pela contribuinte em seu processo produtivo, dada a sua natureza de indústria alimentícia, do ramo agroindustrial, tais como: “Bacias – Monoblocos e Paletes)”, “Vasilhames/lacres/brincos e barbantes/fios/fitas/grampos e colas”.

Da mesma forma, argui que enquadram-se na condição de “insumo” os itens vinculados aos subgrupos de:

✓ “Conexões, mangueiras, válvulas e engates”: adaptadores, buchas, conexões, válvulas, joelhos, luvas, mangueiras, niples, registros, tampões, tubos, etc.;

✓ “Ferramentas e utensílio mecânicos”: alicates, brocas, cadeados, chaves, escovas, fitas, lixas, martelos, pistolas, pincéis, etc.;

✓ “Materiais para Construção civil”: arames, azulejos, cortinas, dobradiças, fechaduras, ferros, lonas, massas, pregos, rejuntas, silicones, tábuas, telhas, conserto de máquinas, locação de guindaste, serviços de muck, serviços de retroescavadeira, serviços de concretagem, etc.;

✓ “Material elétrico e eletrônico”: adaptadores, blocos, baterias, blocos, bombas, botões de comandos, cabos, conectores, condutores, controladores, disjuntores, fios magnéticos, fontes, fusíveis, interruptores, lâmpadas, leds, luminárias, manoplas, plugs, reatores, resistências, sensores, tomadas, etc.;

✓ “Material mecânico, uso geral, filtros”: abraçadeira, anéis, arruelas, barras, bicos, borrachas, buchas, cabos, chapas, correntes, eixos, parafusos, pinos, placas, polias, ponteiras, porcas, rebites, rodas dentadas, rodízios, suportes, travas, tubos, colas, molas, etc.;

✓ “Produtos para Laboratório”;

✓ “Peças para balanças”;

✓ “Peças para grampeadeiras”;

✓ “Peças para máquinas importadas”;

✓ “Peças para máquinas nacionais”;

✓ “Rolamentos, retentores, correias e mancais”;

✓ “Peças sobressalentes”;

✓ “Aparelhos de Medição”;

✓ “Medicamentos veterinários”

Sem razão a recorrente.

Como se sabe, nos termos dos artigos 3.º, inciso II, da Leis n.º 10.833/03 e 10.637/2002, simplificadamente, dão direito a crédito os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Ou seja, há que se demonstrado que a aplicação do bem ou serviço foi aplicado na produção ou fabricação do produto destinado a venda.

No caso em apreço, o colegiado determinou, por meio da resolução nº 3402-003.433 que a recorrente providenciasse as seguintes informações:

1. apresentasse 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. 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;
3. 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;

No entanto, como se percebe nos autos, inexistem essas informações solicitadas e em sua manifestação do resultado da diligência a recorrente limita-se a afirmar que as descrições dos materiais descrevem por si só que se referem a itens utilizados pela contribuinte em seu processo produtivo, desprovida de lastreio em qualquer prova. Tampouco, trouxe qualquer prova quanto a necessidade de imobilização ou não dos glosados, a fim de infirmar as conclusões da fiscalização.

Nunca é demais lembrar que é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil 2015(Lei nº13105/15), adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

**I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;**

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(negrito nosso)

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005.

No caso em apreço, a recorrente não logrou êxito em comprovar que a empresa faz jus ao crédito sobre as aquisições de material de uso e consumo/peças de reposição e serviços gerais.

Em vista do exposto, mantém-se a glosa.

#### **Material de Segurança (Item 2.3.2, “d”, p. 12, do Relatório Fiscal)**

Quanto a este item, observa-se que o auditor reconheceu a pertinência da reversão da glosa para considerar esse tipo de despesa como insumo, exceto quanto aos materiais adquiridos de cooperados que deve ser mantida.

A exceção citada pela fiscalização já foi abordada no tópico “**Glosa de Mercadorias Adquiridas de Cooperados**”, devendo-se utilizar a mesma fundamentação a fim de manter a glosa.

Desta feita, reverte-se a glosa dos materiais de segurança, exceto quanto aos materiais adquiridos de cooperados.

#### **Produtos e Serviços Utilizados na Conservação e Limpeza (Item 2.3.2, “e”, p. 12, do Relatório Fiscal)**

Da mesma forma, a fiscalização em diligência reconhece a essencialidade e relevância desse tipo de gasto, indicando a reversão da glosa de parte desses materiais, exceto quanto aos materiais adquiridos de cooperados.

Aqui também a exceção citada pela fiscalização já foi abordada no tópico “**Glosa de Mercadorias Adquiridas de Cooperados**”, devendo-se utilizar a mesma fundamentação a fim de manter a glosa.

Ademais, a fiscalização manteve a glosa de serviços não enquadráveis como insumos, por tratar-se de custos/despesas não essenciais ou relevantes ao processo produtivo da empresa. Serviços, tais como: lavagem de roupas/uniformes, serv. de higienização e locação de indumentária e serv. ref. limpeza e higienização de toalhas, não se enquadram como conservação e limpeza.

Com fundamento no inciso VI, § 2º, art. 176, da IN RFB nº 2.121/2022, manteve a glosa desses itens:

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

...

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;

Com razão a fiscalização quanto a este ponto.

Tais despesas claramente se dão fora do processo produtivo. Embora sejam importantes na atividade da empresa, não são aplicadas diretamente ou sequer indiretamente no processo produtivo.

Devem ser revertidas as glosas assim das despesas com materiais e serviços de conservação e limpeza, exceto quanto aos materiais adquiridos de cooperados, lavagem de roupas/uniformes, serv. de higienização e locação de indumentárias e serv. ref. limpeza e higienização de toalhas.

#### **Aquisições de Calcário Utilizado como Matéria-Prima na Fabricação de Ração (Item 2.3.2, “4”, p. 14-16, do Relatório Fiscal)**

A fiscalização glosou os créditos relativos à "aquisições de calcário", sob a justificativa de que são bens utilizados na manutenção predial, a manifestante, por sua vez, afirma se tratar, na verdade, de insumos destinados à fabricação de ração, ou seja, são insumos de seu processo produtivo., conforme demonstram suas contas contábeis.

Com razão à recorrente.

Por oportuno, transcreve-se o dispositivo legal que estabelece alíquota zero para o produto em comento:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

[...] IV - **corretivo de solo** de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI; (Grifo nosso).

Como se observa, a venda de produtos do capítulo 25 da TIPI apenas beneficiam aqueles que se destinam a aplicação como corretivo de solo. No caso dos autos, no entanto, a recorrente comprovou que utiliza o calcário calcítico como ingrediente de ração animal.

Há de se concluir, portanto, que o referido dispositivo legal não beneficia o produto adquirido pela recorrente com a finalidade de utilização na alimentação animal.

Corroborando com essa afirmação as notas fiscais trazidas no anexo IV dos autos nas quais se demonstra que os próprios fornecedores tributaram integralmente os referidos produtos na venda para a recorrente, uma vez que consta nas referidas notas fiscais a utilização de código CST 01, que corresponde a “operação tributável com alíquota básica”.

Ademais, como é cediço, a legislação que dispõe sobre benefícios fiscais determina, em seu art. 111 do CTN, que a esse tipo de legislação deve ser interpretada literalmente:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Como o referido produto tem utilização como insumo do produto fabricado (ração), não resta dúvida a pertinência de ser considerado insumo sob a ótica dos critérios de essencialidade ou relevância.

Desta feita, deve ser revertida a glosa de aquisições de “Calcário Calcítico”.

**Glosa de Fretes entre Estabelecimentos da Empresa, Relativos a Envio/Retorno de Industrialização, Armazenagem/Venda, como Frete sobre Transferência de Produto Acabado, sobre Transferência de Insumos, sobre Parcerias Aves, sobre Parcerias Ração, Entre Outros (Item 1, p. 13-14, do Relatório Fiscal)**

#### **Parcerias sobre aves, suínos, rações, entre outros**

Conforme explicado pela recorrente, a atividade de parceria se constitui em um 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 caso em apreço, a recorrente, fornece os pintinhos e leitões para a criação e engorda dos frangos e suínos pelos seus cooperados (pessoas físicas/jurídicas), arcando com os custos de transporte para entrega dos animais aos produtores, da ração para os animais e demais insumos, bem como de suas coletas para o abate.

As aves e suínos constituem, portanto, a matéria-prima básica da produção dos bens destinados à venda, produzidos pela recorrente.

Por consequência, os custos com fretes incorridos com o sistema integrado compõem o custo da matéria-prima e dão direito ao crédito integral das contribuições, ainda que o produto transportado esteja sujeito à alíquota zero. Isenção, suspensão, monofasia ou crédito presumido, como se verá mais adiante.

Deve ser revertida a glosa, portanto.

#### **Frete na transferência de insumos**

Explica a recorrente que os gastos com frete de insumos de produção, referem-se a serviços de transporte de suínos vivos, lenha, ração, condimentos, embalagens, produtos semielaborados, como por exemplo: peito, coxa e sobrecoxa desossados de frango, pele de frango, pernil, paleta, sobrepaleta, retalhos e toucinho de suínos, carne mecanicamente separada de frango, barriga suína, entre outros, que são transferidos de uma unidade produtora para outra unidade também produtora, a fim de compor um novo produto acabado.

A fim de evitar repetições, valem aqui as mesmas considerações do tópico anterior “Glosa do Crédito sobre Fretes Relativos a Transferência de Produtos Acabados entre os Estabelecimentos da Cooperativa” para reverter a glosa do frete incidente no transporte de insumos da atividade produtiva, haja vista que o custo desse transporte também se constitui insumo da atividade produtiva pelo critério da essencialidade.

#### **Frete na Transferência Produto Acabado**

Valem aqui também as mesmas considerações do tópico “Glosa do Crédito sobre Fretes Relativos a Transferência de Produtos Acabados entre os Estabelecimentos da Cooperativa” para manter a glosa operada pela autoridade fiscal.

#### **Fretes sobre Compras de Suínos e Aves para Abate**

Sobre o frete sobre compras de suínos e aves para abate, a decisão recorrida decidiu que, quando contratado com pessoa jurídica e suportado pela adquirente dos bens, pode, em princípio, gerar créditos do PIS e da Cofins, de vez que, nessa situação, ele integra o valor de aquisição das mesmas. A possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete deve ser determinada, no entanto, em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados, ou seja, nem toda despesa com frete é capaz de gerar crédito a ser deduzido na apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, mas somente o frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis também de creditamento.

Neste tópico, a Fiscalização não reconheceu o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem sujeito à alíquota zero, conforme art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de

1999. Portanto, estando a mercadoria sujeita à alíquota zero o frete a ela vinculado não gera direito a crédito em observância ao art. 3º, § 2º, inciso II, da 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:

(...)

§ 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)

Observa-se que o dispositivo transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de vedação de creditamento de serviços sujeitos à tributação incorridos com bens não sujeitos a tributação (que é o caso do presente processo).

Tem-se, assim, por insubsistente a subsunção efetuada pela Auditoria Fiscal no sentido de que o fato do produto transportado não ser onerado pelas contribuições, o frete, por compor o custo do produto adquirido, seguiria o mesmo regime dele, não permitindo, dessa forma, créditos dos serviços a ele associados. Trata-se o transporte de operação autônoma que compõe o custo de aquisição da mercadoria e, se devidamente tributada, enseja o creditamento.

Dessa forma, tratando-se o serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, as despesas com frete oneradas pelas contribuições devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade, na condição de serviços utilizados também como insumos essenciais ao processo produtivo.

Nesse sentido, já foi decidido por esta 3ª Seção, conforme as ementas parciais de alguns acórdãos, abaixo reproduzidos:

FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO.

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

(Acórdão nº 3302005.813– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 24 de setembro de 2018, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(Acórdão nº 3302004.890 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 25 de outubro de 2017, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus)

Confirmando esse entendimento, recentemente, também foi aprovada e publicada a súmula CARF nº188 permitindo o creditamento nesses casos:

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

Assim, deve ser cancelada a glosa dos fretes na aquisição de insumos sujeitos à suspensão, nos termos estabelecidos na Súmula CARF nº188.

#### **Glosa de encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado – documentos relacionados no anexo v (item 2.3.4, p. 19 e 20, do relatório fiscal)**

Neste tópico, as glosas operadas pela fiscalização tiveram as seguintes motivações:

- 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, conforme art. 310, do Decreto nº 3.000/99".

No que concerne a primeira glosa, a recorrente se defende afirmando que a fiscalização e a DRJ levaram em conta o conceito restritivo de insumo previsto no art. 8º, § 4º, inciso I, alínea “a” da IN/SRF nº 404/2004, considerando como geradores de crédito, exclusivamente, os itens que têm contato direto com o produto fabricado, ou que o integram fisicamente.

Ocorre que a glosa operada pela fiscal nesse tópico não diz respeito ao conceito de insumo, mas sim se o bem está apto a gerar crédito por meio da depreciação, no caso de ser utilizado no setor produtivo.

Por oportuno, transcreve-se a legislação que prevê o cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre encargos de depreciação:

Lei 10.833/2003:

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

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

(...)”

Lei 10.637/2002:

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

(...)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

(...)”

Lei 10.865 / 04:

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Observa-se pela legislação transcrita que os bens que podem gerar créditos de depreciação precisam ser utilizados na produção de bens ou à prestação de serviços.

Conforme consta no relatório fiscal a recorrente calculou créditos sobre bens (bens móveis e utensílios, máquinas e equipamentos) que não são utilizados no processo produtivo, a

exemplo de: aerador, amarradeira, analisador de atividades da água, antena parabólica, aparelho de solda, armário para vestiário, armário em aço, arqueadeira, arquivo de aço, balança, balcão, bancada, bebedouro, bomba diversas, cadeira, calha, câmera digital, carrinho em aço, carro hidráulico, climatizador, complemento de valor, compressor, computador, contrasete, despesas de importação, detector de metais, elevador Becker, elevador de canecas, empilhadeira, envelopadora de pallets, estação de trabalho, estante, esteira, estrutura metálica, exaustor, evaporador de teto, gaiola, gaveteiro, lavador de botas, licença de uso, lixeira, máquina de colar e grampear, máquina de lavar louças, máquina de limpeza, máquina embaladora, mesa, monitor de vídeo, nivelador hidráulico de doca, nobreak, porta, prateleira, rosca transportadora, saveiro, seladora, sistema de armazenagem, transformador, transpaleteira, ventilador, entre outros.

Como se vê, tais bens, em sua maioria constituído de móveis e utensílios, não têm a sua utilização no setor produtivo da empresa, tais como armários, arquivos de aço, estação de trabalho, estante, etc. Da mesma forma, tem-se máquinas e equipamentos que não tem utilização no processo produtivo, tais como: transformador, antena parabólica, aparelho de solda, câmera digita, etc

No entanto, tendo em vista o laudo técnico trazido pela recorrente no seu recurso, no qual se demonstra a utilização do bem no processo produtivo da empresa, entendo que os seguintes bens e seus semelhantes devem ser considerados aptos a gerar crédito de PIS e COFINS: Bem nº 44240 – Estrutura Em Aço Inox C/ Roletes P/ Fixação De Balança, Bem nº 52265 – Mesa em U em Aço Inox med. 4500 x 2700 x 2500 x 900 mm c/ Suporte Para Monoblocos, Bem nº 44173 – Aerador De Fluxo Ascendentes Motor 25,0 cv Dotado De Flutuante Em Fibra, Bem nº 42463 – Lavador De Botas 03 Lugares Em Aço Inox, Bem nº 56918 – Confeção De Base Em Concreto Para Instalação Da Maquina Cubetiadeira, Bem nº 59773 – Pá Carregadeira Marca New Holland Modelo 12b Com 88 Cv, Bem nº 59789 Balança Eletrônica mod. B, c/ Plataforma Pesagem BI-4030-18kg c/ PB450(2008) Marca Alfa, Bem nº 62615 - Máquina Smart Fil 25 240 nlg p/ Ensac. E Embal.de Leite Em Pó, o Bem nº 46927 - Ventilador 3 Pás Estreitas C/2 Grades Trifásico C/Motor Eberle 1/2cv, Bem nº 62615 - Máquina Smart Fil 25 240 nlg p/ Ensac. e Embal. De Leite Em Pó, Bem nº 51599 - Máquina De Grampear Seloclip Mod. BR-7010, Bem nº 49152 - Gaiolas de Congelamento Med. 1000 x 1200 x 2000 mm.

Quanto aos demais bens, a recorrente não trouxe maiores informações, quanto a utilização de cada bem, que pudessem vinculá-los exclusivamente ao seu processo produtivo e infirmar as conclusões da fiscalização.

Desta forma, devem ser revertidas as glosas sobre os seguintes bens depreciáveis: Bem nº 44240 – Estrutura Em Aço Inox C/ Roletes P/ Fixação De Balança, Bem nº 52265 – Mesa em U em Aço Inox med. 4500 x 2700 x 2500 x 900 mm c/ Suporte Para Monoblocos, Bem nº 44173 – Aerador De Fluxo Ascendentes Motor 25,0 cv Dotado De Flutuante Em Fibra, Bem nº 42463 – Lavador De Botas 03 Lugares Em Aço Inox, Bem nº 56918 – Confeção De Base Em Concreto Para Instalação Da Maquina Cubetiadeira, Bem nº 59773 – Pá Carregadeira Marca New Holland Modelo 12b Com 88 Cv, Bem nº 59789 Balança Eletrônica mod. B, c/ Plataforma Pesagem BI-4030-18kg c/

PB450(2008) Marca Alfa, Bem nº 62615 - Máquina Smart Fil 25 240 nlg p/ Ensac. E Embal.de Leite Em Pó, o Bem nº 46927 - Ventilador 3 Pás Estreitas C/2 Grades Trifásico C/Motor Eberle 1/2cv, Bem nº 62615 - Máquina Smart Fil 25 240 nlg p/ Ensac. e Embal. De Leite Em Pó, Bem nº 51599 - Máquina De Grampear Seloclip Mod. BR-7010, Bem nº 49152 - Gaiolas de Congelamento Med. 1000 x 1200 x 2000 mm.

No tocante a glosa do crédito sobre a depreciação de bens importados, a DRJ/CTA reconheceu que há previsão legal para o cálculo de créditos sobre essa rubrica, mas manteve a glosa porque a recorrente não apresentou a “demonstração do crédito pretendido”, como fez o cálculo do crédito da depreciação, a utilização do bem no processo produtivo, sequer trouxe o valor das notas fiscais”.

No recurso voluntário, p patrono defende que em se tornando insubsistente o fundamento utilizado pela fiscalização de que não havia previsão legal para o creditamento sobre depreciação de bens importados, não haveria necessidade das informações indicadas pela DRJ.

Não assiste razão à recorrente.

Como é cediço, nos casos de processos de restituição e ressarcimento é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (CPC/2015, art. 373, I), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art.373. O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;, vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005.

Conforme restou atestado pelo acórdão recorrido, também entendo que a recorrente deixou de demonstrar o seu crédito pleiteado, não apresentando prova hábil nesse sentido nos autos.

Da mesma forma quanto às glosas de depreciação por existirem “itens sem informação nos campos ‘número da nota fiscal’, ‘nome do fornecedor’ e ‘CNPJ do fornecedor’”. A recorrente trouxe planilha (anexo VII) informando os tais campos faltantes dos itens, mas da mesma forma da glosa anterior, a recorrente defende que em se tornando insubsistente o fundamento utilizado pela fiscalização de que a falta desses dados em alguns itens para o creditamento sobre depreciação de bens importados, não haveria necessidade de se comprovar que os bens em comento são utilizados na atividade produtiva da empresa.

A fim de evitar repetições, valem aqui as mesmas considerações da glosa anterior sobre o ônus da prova em casos de pedido de restituição e ressarcimento .

Por fim, no que se refere à glosa do crédito de PIS/Pasep e de Cofins sobre os encargos de depreciação dos suínos reprodutores, observa-se que a turma julgadora recorrida, em decisão bem fundamentada, concordou com os argumentos da defesa, porém deixou de conceder o crédito pleiteado porque constatou que o “Laudo Técnico Contemplando a Definição de Vida Útil dos Suínos Reprodutores”, reportado na defesa, não foi anexado aos autos.

No entanto, em sede de recurso voluntário, a recorrente informa que o laudo técnico consta nos autos nas e-fls.1887 a 1889.

Com razão a defesa.

Verifica-se no citado laudo que foram expostas as razões contábeis e fisiológicas para a alteração da vida útil dos suínos reprodutores, expedidas por especialistas desses ramos de atividade contábil e médico-veterinário, constando no documento, inclusive, a assinatura do contador e médico-veterinário.

Desta feita, entendo que o laudo juntado aos autos é hábil e atende a exigência constante na legislação a fim de alterar o prazo de vida útil do bem depreciado, qual seja, que fica assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente (§ 1º, art. 310, caput, do RIR/1999), para considerar que os suínos reprodutores tem taxa de depreciação de 40%, ao invés daquela de 20% prevista na a IN SRF nº 162, de 1998.

Deve ser revertida, portanto, a glosa de créditos sobre a depreciação de suínos reprodutores.

#### **Glosa de encargos de amortização de edificações e benfeitorias – documentos relacionados no anexo vi (item 2.3.5, p. 20 a 21, do relatório fiscal)**

A fiscalização glosou da base de créditos de PIS/Pasep e de Cofins, informada na Linha 11, Fichas 06-A e 16-A do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon, valores relativos a encargos de amortização de edificações e benfeitorias, uma vez que na memória de cálculo apresentada foram detectados “itens sem preenchimento dos campos “Nº

Nota Fiscal”, “Fornecedor” e “CNPJ Fornecedor” ou campo “Fornecedor” com a seguinte informação: “dvs notas fiscais e dvs fornecedores”.

Em vista dessa constatação, a autoridade fiscal glosou o crédito sobre esses itens sob a justificativa de que “a ausência de dados inviabiliza a correta identificação e análise do direito creditório”.

A recorrente se defendeu, inicialmente, explicando como se dá a formação desse imobilizado:

É preciso remarcar que no patrimônio da recorrente existem diversos bens, cujo custo de aquisição, construção ou montagem é composto por mais de uma nota fiscal e, por vezes, também por notas fiscais de diversos fornecedores.

É o caso, por exemplo, das “construções em andamento”. Nesse caso, a edificação ou benfeitoria leva certo tempo para ser construída, e nelas são empregados vários materiais, que na maioria das vezes, são adquiridos de diversos fornecedores. É da técnica contábil que, enquanto a edificação ou a benfeitoria estiver na fase de construção, na terminologia contábil “em andamento”, 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”.

Quando a obra for concluída, apura-se o custo da mesma, o qual corresponde ao somatório dos gastos despendidos para a sua construção ou montagem.

O montante do valor gasto na obra de edificação ou benfeitoria, é transferido para conta própria do ativo imobilizado e constitui o valor do bem a ser incorporado ao imobilizado da empresa.

Portanto, é natural que o custo de uma edificação ou benfeitoria seja composto por “diversas notas fiscais” relativas a todos os materiais empregados, assim como os materiais podem ter sido adquiridos de “diversos fornecedores”.

Aduz que juntou aos autos, anexo, IX (e- fls. 1.890 a 2.256), duas planilhas com a especificação das notas fiscais de cada benfeitoria objeto de amortização, denominados de “DETALHAMENTO SINTÉTICO DOS BENS DA LINHA 11 FICHA 06” e “DETALHAMENTO COMPLEMENTAR BENS LINHA 9 E 11 FICHA 06A\_ LINHA 0”, nas quais estariam especificadas todas as notas fiscais ligadas a cada benfeitoria objeto de glosa por insuficiência na informação das notas fiscais.

Ao analisar o potencial dos documentos juntados para a comprovação do crédito, a DRJ teve a seguinte conclusão:

O Anexo IX (fls. 1.890 e ss.) não tem o condão de provar o alegado, pois não é possível identificar os materiais sobre os quais a contribuinte apurou o crédito pretendido. A contribuinte traz uma extensa relação de valores sobre os quais se creditou, mas conceder o crédito nessa condição seria confiar cegamente nas informações apresentadas. Não há o menor indício de que tal creditamento esteja

correto. Lembre-se que o ônus da prova em processos de ressarcimento é da contribuinte.

Assiste razão à recorrente.

Entendo que nas referidas planilhas é possível se estabelecer uma correlação entre todos os bens objeto de glosa por insuficiência de informação das NF e a relação de notas fiscais apresentadas pela recorrente em recurso.

Observa-se na primeira planilha sintética a especificação dos bens glosados com data da ativação, descrição do bem, valor do bem, depreciação, campo notas fiscais sem especificação, etc. Na segunda planilha, denominada “DETALHAMENTO COMPLEMENTAR BENS LINHA 9 E 11 FICHA 06A\_ LINHA 0”, pode-se correlacionar com a primeira por meio do número do bem glosado, bem como são mostrados são apresentados em bloco lançamentos contábeis com a relação de notas fiscais que formaram o valor do bem. Além do mais, em ambas as planilhas são mostradas a depreciação do bem com a taxa de depreciação, vida útil, depreciação acumulada, encargo de depreciação, etc.

Pelo exposto, deve ser revertida a glosa dos encargos de amortização de edificações e benfeitorias.

#### **Glosa de créditos de PIS incidentes sobre insumos importados – documentos relacionados no anexo vii (item 2.3.7, p. 24 e 25, do relatório fiscal)**

Neste tópico discute-se a glosa de peças de reposição sobressalentes importadas a serem utilizadas em máquinas.

As glosas foram realizadas porque a autoridade fiscal entendeu que diversos bens importados não se enquadram no conceito de insumos.

A recorrente, por sua vez, diz que na glosa o auditor aplicou o conceito restritivo de insumos, quando, na verdade, em se tratando de máquinas, equipamentos e outros bens utilizados na produção de bens destinados à venda, há de se considerar todos os bens utilizados de forma direta e indireta no processo produtivo.

A DRJ manteve o conteúdo do despacho decisório porque a empresa interessada não teria provado em quais máquinas as peças sobressalentes teriam sido aplicadas.

Em seu recurso voluntário, aduz primeiramente que a autoridade julgadora não se ateu ao que lhe cabe, ou seja, usurpou-se, mais uma vez, da competência da autoridade fiscal, vez que manteve o conteúdo do despacho decisório sob a alegação de falta de prova da identificação das máquinas nas quais foram aplicadas as peças. Em segundo lugar, diz que a legislação que rege o PIS/Pasep e a Cofins no regime não cumulativo, não exige, nem implicitamente, que se comprove, como condição para o direito ao crédito, “em que máquina foi utilizada a peça importada”. Para legitimar o crédito basta que o insumo seja utilizado no processo produtivo.

Sem razão à recorrente.

Como já se disse alhures, em processos de restituição e ressarcimento cabe ao solicitante provar o direito creditório pleiteado.

Assim, não basta que a recorrente afirme que o suposto insumo seja aplicado no processo produtivo, isso deve ser provado nos autos.

No caso em apreço, constata-se que o contribuinte apresentou a planilha constante do anexo X, na qual mostra dados das peças sobressalentes importadas, mas não há qualquer informação sobre a aplicação ou utilização da peça no processo produtivo, sobretudo quanto a máquina onde será aplicada e setor de atividade da empresa onde a máquina é utilizada. Ademais, não há informação sobre se o referido bem foi agregado ao imobilizado aumentando a sua sua vida útil.

Tais informações, ao meu sentir, são fundamentais para a avaliação do insumo se atende os critérios da essencialidade e relevância e análise do direito creditório pleiteado pela recorrente no sentido de comprovar a sua certeza e liquidez.

Conclui-se com relação a este tópico que a Empresa não cumpriu com a sua obrigação de comprovar o direito creditório pleiteado por meio de documentação hábil e suficiente.

Com efeito, a apresentação de elementos de prova que não são hábeis e suficientes para comprovar o erro na apuração da contribuição leva a não comprovação da certeza e liquidez do direito creditório pleiteado e, conseqüentemente, ao indeferimento do crédito por insuficiência probatória, devendo-se manter a decisão recorrida que não confirmou a homologação da compensação.

Com tais fundamentos, deve ser mantida a glosa.

#### **Glosa de crédito presumido – atividades agroindustriais (item 2.3.6, p. 21-24, do relatório fiscal)**

Discute-se neste tópico dois temas, quais sejam:

a) Que os valores creditados a título de crédito presumido referentes às aquisições de aves, suínos, milho, leite e lenha, foram alocadas, indevidamente, no campo de Receita de Exportação e Não Tributado no Mercado Interno, o que geraria o direito ao ressarcimento do PIS/Pasep e da Cofins, contrariando as disposições contidas no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, segundo o qual os créditos somente poderiam ser utilizados para fins de dedução da contribuição e não restituição; e

b) Que a requerente aplicou o percentual de 60% sobre os insumos adquiridos como 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), quando deveria ter aplicado o percentual de 35%. Assim, foi glosado o valor calculado à maior (diferença entre 60% e 35%).

Com relação ao primeiro tópico, a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, vez que afirma que a fiscalização apenas adotou o que determina a legislação no sentido de vedar a restituição ou ressarcimento do crédito presumido, permitindo apenas a compensação com a própria contribuição.

Reproduz-se as razões de decidir do acórdão recorrido, com as quais concordo:

A fiscalizada, por sua vez, aduz que adotou o critério de alocá-los na proporção das receitas tributadas, não tributadas no mercado interno e de exportação. Entende que possui, por força do princípio da não cumulatividade e da legislação infraconstitucional, possui o direito ao ressarcimento sobre tais créditos presumidos.

Todavia, não assiste razão à interessada. Primeiro, porque como sabido, é de se observar que o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, foi absolutamente claro ao estabelecer que o crédito presumido decorrente das aquisições que menciona somente poderia ser deduzido do valor devido da Cofins e do PIS não cumulativos, não havendo a possibilidade de efetivarse ressarcimento dos mesmos. Desse modo, a alocação dos créditos realizada pela fiscalização apenas reflete um comando legal, evitando que esse crédito seja indevidamente ressarcido. Em síntese, conceder o direito ao ressarcimento do crédito presumido em discussão seria violar expresso dispositivo legal, o que é vedado ao julgador administrativo.

No que concerne à segunda temática, que diz respeito a utilização incorreta de alíquota para cálculo do crédito presumido, percebe-se que a autoridade fiscal reconheceu a correção da alíquota utilizada pela empresa, em vista da IN RFB nº 2.121/2022 e a 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.

Assim, não havendo mais controvérsia sobre a alíquota a ser utilizada, deve ser revertida a glosa do valor supostamente calculado à maior (diferença entre 60% e 35%).

#### **Erros no Cálculo Para Determinação do Limite da Utilização do Crédito Presumido – Art. 9º da Lei nº 11.051/2004**

A recorrente solicita neste tópico 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, conforme determina o art. 9º da Lei nº 11.051/2004:

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.

(negrito nosso).

Além disso, afirma que a fiscalização, a pretexto de aplicar a limitação na utilização do crédito presumido prevista no art. 9º, da Lei nº 11.051/2004, simplesmente desprezou o saldo do crédito presumido que excedeu o valor do débito de PIS/Pasep do mês. Em outras palavras, o saldo do crédito presumido de um trimestre não foi transportado para o trimestre seguinte.

Em vista da dúvida quanto a correção dos cálculos efetuados pela autoridade fiscal, o colegiado baixou o processo em diligência para que fossem esclarecidos os seguintes fatos no item 08 da resolução:

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 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;

Atendendo a solicitação do colegiado, a autoridade fiscal fez as seguintes considerações a respeito dos esclarecimentos solicitados:

79. Em relação ao procedimento nº 08, da Resolução do Carf, após ser intimado e reintimado a apresentar memórias de cálculos, conforme as aquisições de cooperados e não cooperados, explicitando a forma do cálculo e os respectivos

percentuais, para o cálculo dos limites de aproveitamento dos créditos presumidos, conforme determina o art. 9º da Lei nº 11.051/2004, a requerente apresentou as pastas de trabalho “Item 2\_Detalhamento NFs com Cred\_Presumido” em que demonstra, por meio de 14 planilhas, a apuração do crédito presumido, e “Item 03 – Exclusões Coops” em que relaciona todas as receitas auferidas, segregadas por tipo de atividade e as exclusões da base de cálculo na apuração da base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins.

80. No entanto, referida resposta não atendeu plenamente ao solicitado, principalmente, em demonstrar os limites de aproveitamento, em relação a proporcionalidade das aquisições de cooperados e não cooperados e o seu impacto nos saldos dos créditos presumidos, nas planilhas: “7. Dmons. Vlres CP 60%” ou “11. Composição EFD”, da pasta de trabalho: “Item 2\_Detalhamento NFs com Cred\_Presumido”, sendo que tais informações são justamente um dos argumentos da impugnação das glosas realizadas no processo.

81. Apesar da oportunidade de apresentar os dados percentuais das aquisições, assim como, o limite do crédito presumido a que infere ter direito, para embasar os seus argumentos, tanto na Manifestação de Inconformidade, quanto no Recurso Voluntário. A requerente optou por não apresentar as respectivas informações e demonstrativos evidenciando, com números e cálculos, a limitação à utilização do crédito presumido e assim manter apenas alegações genéricas.

82. Conforme § 4º, art. 575, da IN RFB nº 2.121/2022 que consolida as normas de apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração para o PIS e a Cofins, o valor do crédito presumido relativo a produtos agropecuários recebidos de cooperados, exceto o leite in natura, utilizados como insumos, limita-se ao saldo a pagar da Contribuição para o PIS e Cofins devidas em relação à receita bruta decorrentes da venda de produtos deles derivados, após efetuadas as exclusões previstas no art. 317:

§ 4º No caso de sociedade cooperativa que exerça atividade agroindustrial, o valor do crédito presumido relativo a produtos agropecuários recebidos de cooperados, exceto o leite in natura, utilizados como insumos, limita-se ao saldo a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em relação à receita bruta decorrentes da venda dos produtos deles derivados, após efetuadas as exclusões previstas no art. 317 (Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, § 5º, e art. 15, § 5º; e Lei nº 11.051, de 2004, art. 9º, com redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 5º).

83. Por sua vez, o art. 317, assim dispõe:

Art. 317. Sem prejuízo das exclusões aplicáveis a qualquer pessoa jurídica de que tratam os arts. 26 e 27, 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):

- os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;
- as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;
- as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;
- as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;
- as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos perante instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos;
- as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício; e - os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da comercialização pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária.

84. Lembrando que o art. 300, da IN RFB nº 1.911/2019, em conjunto com o art. 292, também refletem a mesma disposição em limitar o valor do crédito presumido ao saldo a pagar das respectivas contribuições devidas em relação a receita bruta das vendas após a exclusões previstas na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15; na Lei nº 10.676, de 2003, art. 1º, caput e § 1º; e Lei nº 10.684, de 2003, art. 17.

85. Em tempo, depreende-se que, em qualquer dos tipos de pedido ou declaração (Dacon ou EFD – Contribuições), a responsabilidade pela demonstração do direito creditório compete ao sujeito passivo ou pessoa autorizada requerente, portanto o ônus da prova recai sobre a pessoa interessada. Entenda-se por ônus da prova a apresentação de memórias de cálculo, documentos e esclarecimentos necessários à comprovação da existência e natureza do direito creditório pleiteado.

86. Além disso, cabe ressaltar que a comprovação da interessada deve estar baseada em documentos, cálculos e esclarecimentos verídicos e precisos, objetivando explicitar e explicar claramente os valores apresentados em demonstrativos, pedidos e declarações. Não ocorre essa comprovação quando há simplesmente a exibição de listagens desacompanhadas dos respectivos esclarecimentos e documentos, ou o fornecimento de dados e informações genéricos.

87. Assim, nos processos de direito creditório relativos à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, a existência e a natureza do crédito requerido pela empresa devem ser mantidas sob controle, estar demonstradas no Dacon ou EFD - Contribuições e ser comprovadas pela empresa interessada.

88. Em relação aos questionamentos do item 08, informo que a limitação do saldo do crédito presumido, conforme os dados apresentados pela contribuinte, foi aplicada a todas as aquisições, isto é, de cooperados e de não cooperados, em

virtude da não apresentação por parte da requerente dos cálculos solicitados para verificação da pertinência e conformidade da apuração do respectivo saldo.

89. Em relação ao limite de utilização do crédito presumido, o valor utilizado pela fiscalização foi o valor apurado pela requerente e informado na Dacon, em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados, após exclusões previstas na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15; na Lei nº 10.676, de 2003, art. 1º, caput e § 1º; e Lei nº 10.684, de 2003, art. 17, conforme pasta de trabalho: “Item 3\_Exclusoes Coops”.

90. Nesse sentido, em virtude da não apresentação das informações e demonstrativos do cálculo que a requerente alega ter direito, sendo que referidas informações foram solicitadas por meio de intimação e reintimação, e em consonância com o que prediz a legislação, mantém-se os valores calculados originalmente em relação ao saldo do crédito presumido.

Como se observa a auditoria manteve a forma do cálculo original, haja vista que, por meio de intimação e reintimação, não obteve por parte da recorrente elementos suficientes para as verificações necessárias solicitadas pelo colegiado.

A recorrente, neste ponto, não se manifestou sobre os resultados da diligência fiscal.

Sobre a alegação de que o saldo do crédito presumido de um trimestre não foi transportado para o trimestre seguinte, entendo que o direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, calculado sobre insumos de bens recebidos de cooperados, limita-se ao valor devido de PIS/Pasep e de Cofins e não há na norma nada que determine que, caso o valor do referido crédito calculado em determinado período de apuração supere o montante das contribuições a pagar, o valor excedente possa ser transposto para o período seguinte. Eis o conteúdo da norma:

Art. 9º O direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, recebidos de cooperado, **fica limitado para as operações de mercado interno, em cada período de apuração, ao valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados, após efetuadas as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (Vigência) (Vide Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)**

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

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

No que concerne às exclusões para efeito de calcular o limite, fiscalização confirma na informação fiscal da diligência que limitou o valor do crédito presumido ao saldo a pagar das respectivas contribuições devidas em relação a receita bruta das vendas após a exclusões previstas na Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15; na Lei nº 10.676, de 2003, art. 1º, caput e § 1º; e Lei nº 10.684, de 2003, art. 17.

Ocorre que o texto da lei que estabelece esse limite, acima transcrito, é claro ao estabelecer que a única exclusão a ser realizada a receita bruta das vendas é a prevista no art.15, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Não há qualquer referência no dispositivo a também se excluir da receita bruta as rubricas citadas pelos caput do art. 1º, § 1º , da Lei nº 10.676, de 2003 e art. 17, da Lei nº 10.684, de 2003.

Assim, deve ser recalculado o limite ao qual crédito presumido está submetido ao saldo a pagar das respectivas contribuições devidas em relação a receita bruta das vendas após a exclusões somente previstas no art. 15, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Quanto a alegação de que a fiscalização teria incluído no cálculo do limite aquisições de não cooperados, restou comprovado, por meio da diligência fiscal, que a empresa não apresentou documentação suficiente para proceder a segregação necessária entre aquisições de cooperados e não cooperados, apesar de ter sido intimada e reintimada durante a realização da diligência.

Como já informado, a recorrente não se manifestou sobre essa conclusão tomada pela autoridade fiscal na diligência.

Vale repetir que em casos de processos de restituição e ressarcimento é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (CPC/2015, art. 373, I), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art.373. O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;, vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito

passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005.

### **Glosa de Aquisições de Produtos com Suspensão do Pagamento do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos da Lei nº 12.350/2010 (p. 52-53, do Acórdão Recorrido)**

Conforme restou relatado, foram glosados créditos vinculados às 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 obrigatória, conforme inciso I, e caput do art. 54 da Lei 12.350/2010 e inc. II do art. 2º da IN/RFB 1.157/2001.

Em seu recurso, a recorrente sustentou que a glosa desses créditos é indevida em relação aos fatos geradores ocorridos em data anterior a 17 de maio de 2011, data da publicação da IN/RFB nº 1.157/2001, através da qual a Secretaria da Receita Federal do Brasil estabeleceu os termos e condições para a aplicação da suspensão prevista no art. 54 da Lei nº 12.350/2010.

O referido art. 54 da Lei nº 12.350/2010 assim dispõe sobre a suspensão:

Art. 54. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I – insumos de origem vegetal, 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 Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos: a) para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM; b) para pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificadas nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; e Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo: I – não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo;

**II – aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.**

(negrito nosso).

E a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 1.157 de 16/05/2011, visando a explicitar os termos e condições para usufruir da suspensão.

Há até uma inviabilidade técnica para essa norma retroagir, visto que já haviam ocorrido os fatos geradores do PIS/Pasep e da Cofins relativos as operações realizadas no período de 01/01/2011 a 31/03/2011, sendo certo que nesse período todos os contribuintes tributaram integralmente as suas operações, finalizaram as suas apurações, apresentaram o Dacon à Receita Federal e, certamente, recolherem as contribuições apuradas, posto que a suspensão do

pagamento das contribuições prevista no art. 54, da Lei nº 12.350/2010 ainda não era aplicável, pois dependia de regulamentação, o que ninguém duvida e, aliás, é fato incontroverso nos presentes autos. Bem como, também é inviável, pois nesse período era impossível cumprir as próprias disposições da instrução normativa, notadamente o disposto no § 2º do art. 2º, segundo o qual, “Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão “Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, com especificação do dispositivo legal correspondente”.

Sem razão a recorrente.

Essa matéria foi bem analisada em voto proferido pelo conselheiro Oswaldo Gonçalves De Castro Neto, acórdão nº 3401-010.578, referente a mesma pessoa jurídica, cujos fundamentos também comungo e os transcrevo a seguir:

2.15. Em 20 de dezembro de 2010 a Lei 12.350 criou, em seu artigo 54, nova hipótese de suspensão das contribuições para o agronegócio:

Art. 54. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I – insumos de origem vegetal, 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 Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos: (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vigência)a) para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

b) para pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; e c) para pessoas físicas;

II – preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

III – animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:

I – não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo;

II – aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

2.15.1. Como se nota da dicção acima, o inciso II do parágrafo único da norma fixa na Receita Federal competência para estabelecer termos e condições de aplicação do regime.

Estes termos e condições vieram a lume com a edição da IN 1.157/10, mais especificamente com o artigo 2º da norma regulamentar:

Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I - insumos de origem vegetal, 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 Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

II - preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

III - animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM; e IV - produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM.

IV - 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. (Redação dada pelo(a)

Instrução Normativa RFB nº 1346, de 16 de abril de 2013).

§ 1º A aplicação da suspensão de que trata o caput observará as disposições dos arts. 3º e 4º desta Instrução Normativa.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo, também, à receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, dos bens referidos nos incisos do caput, quando estes tiverem sido importados, observado o disposto no art. 18.

2.15.2. Embora referida instrução tenha sido publicada em 17 de maio de 2011, estabeleceu vigência retroativa, a partir de 1º de janeiro de 2011, e é aqui que fisco e Recorrente divergem. Para a Recorrente a INSTRUÇÃO NORMATIVA 1.157/2011 NÃO PODERIA FIXAR VIGÊNCIA RETROATIVA, eis que não se enquadra dentre as hipóteses descritas no artigo 106 do CTN. Ademais, a Instrução fixa como requisitos de gozo da suspensão, a informação em nota fiscal e, até maio de 2011, várias notas foram emitidas e contabilizadas pela Recorrente com o pagamento dos tributos. Em contraponto, a DRJ limita-se a afirmar (e talvez lamentar) a sua vinculação às Instruções Normativas.

2.15.3. Sem prejuízo das lamúrias da DRJ (e dos ótimos argumentos da Recorrente), este julgador, em inúmeros precedentes envolvendo crédito presumido do agronegócio, decidiu que é a Lei quem cria hipóteses de suspensão de tributos, na escorreita lição do artigo 141 do CTN:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta

Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

2.15.4. Assim, a suspensão não é afetada, em uma vírgula, pela publicação da Instrução Normativa, ou seja, a partir de 20 de dezembro de 2010 as operações descritas no artigo 54 da Lei 12.350 gozam de suspensão das contribuições, encontre-se esta suspensão descrita ou não em Nota Fiscal. A inscrição em nota fiscal deve ser entendida aqui como “novos critérios de apuração ou processos de fiscalização” para os quais o artigo 143 § 1º do CTN permite a vigência retroativa.

2.15.5. Apenas para afastar eventual alegação de contradição. Linhas acima ficou dito que não tratamos de lançamento, mas sim de processo de crédito, logo é possível a alteração de critério de glosa, salvo reformatio in pejus. Agora, se utiliza norma que dispõe claramente sobre lançamento e não sobre processo de crédito. É que os novos critérios de apuração ou processos de fiscalização (leia-se, emissão a nota fiscal) são utilizados para aferir se a venda efetuada para a Recorrente goza de suspensão ou não, i.e., o que se analisa com os dados da nota é o lançamento anterior, do fornecedor da Recorrente, decorrente da venda. Se o fornecedor da Recorrente recolheu tributos na operação (e aparentemente sim), ele (e não a Recorrente) tem direito a pleitear a restituição do indébito.

Conclui-se, assim, que é a lei que estabelece as hipóteses de suspensão, existindo lei em vigor que preveja situação fática de suspensão, esta deve ser aplicada.

A publicação de IN posterior estabelecendo novos critérios de apuração ou processos de fiscalização não tem o condão de suspender a aplicação da lei que estabeleceu hipótese suspensiva das contribuições publicada anteriormente.

Forte nos fundamentos apresentados no voto transcrito, mantém-se a glosa de créditos vinculados às 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 obrigatória, conforme inciso I, e caput do art. 54 da Lei 12.350/2010 e inc. II do art. 2º da IN/RFB 1.157/2001.

### **Glosa de Aquisições de Produtos de Cooperados Pessoas Jurídicas (P. 59-60, Acórdão Recorrido)**

Conforme o despacho decisório, Item 6, p. 16, a fiscalização glosou da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, valores relativos a aquisições de bens utilizados como insumos, oriundos de cooperados pessoas jurídicas.

Segundo o despacho decisório, a glosa se deu sob o fundamento de que, nos termos dos incisos I e II do art. 23 da IN/SRF nº 635/2006, seria vedado o crédito em relação a bens para revenda e de bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos de cooperados.

A DRJ recorrida manteve a glosa do crédito sob a alegação de que não há amparo na legislação para crédito sobre as aquisições para a revenda e bens utilizados como insumos oriundos de cooperados pessoas jurídicas.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

A matéria aqui tratada neste tópico tem similaridade fática e jurídica com aquela discutida no tópico “Glosa de Mercadorias Adquiridas de Cooperados”, devendo ser utilizados os mesmos fundamentos lá explicitados, a fim de evitar repetições.

Desta feita, mantém-se a glosa.

**Frete no transporte de resíduos industriais (coleta de lixo), lavagem de uniformes, limpeza, etc. (item 10, p. 17, do relatório fiscal)**

Nesse tópico, a fiscalização glosou créditos de PIS/Pasep e Cofins sobre as aquisições de serviços, sob a justificativa de que não se agregam ao produto, como é o caso da coleta de lixo/resíduo; conserto máquinas e equipamentos, lavagem de roupas/uniformes, limpeza, cons/zeladoria, manutenção de máquinas e equipamentos.

Em sua defesa, a empresa repete os seus argumentos quanto ao novo conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e relevância para solicitar a reversão da glosa.

Por fim, informa que o anexo IV demonstra o crédito pretendido.

Não assiste razão à recorrente.

Como antes já colocado, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos.

Sabe-se que a análise da possibilidade de creditamento de cada bem ou serviço adquirido deve ser aferida de forma casuística no sentido de ser identificada a utilização do insumo no contexto do processo produtivo ou prestação de serviços da empresa.

Nesse sentido, entendo que não foi demonstrada de forma detalhada nos autos a utilização dentro do processo produtivo dos serviços adquiridos. Apenas a apresentação da planilha constante no anexo IV com a descrição do material e a unidade da empresa adquirente, sem a especificação da utilização do material/serviço no processo produtivo, não é hábil para comprovar caracterizar o material ou serviço como insumo dentro dos critérios da essencialidade e relevância.

Vale repetir que, em casos de processos de restituição e ressarcimento, é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (CPC/2015, art. 373, I).

Dessa forma, mantém-se a glosa.

### **Correção pela taxa SELIC**

Essa correção, recentemente, foi admitida pela Secretária da Receita Federal, por meio da Nota Codar nº 22/2021, que trata da aplicação da Selic aos pedidos de ressarcimento e não compensação de ofício de débitos parcelados a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, conforme trecho abaixo transcrito:

O SIEF Processos passa também a aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de IPI, PIS, Cofins e Reintegra, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, considerando Parecer PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho de 2021, em atenção à tese fixada pelo Superior Tribunal do Justiça em relação à incidência de juros compensatórios, na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos. Desta feita, o Contribuinte faz jus à correção pela SELIC nos termos estabelecidos na Nota Codar nº 22/2021.

### **Dispositivo**

Diante do exposto, voto no sentido de reconhecer do recurso voluntário e no mérito para dar-lhe provimento parcial nos seguintes aspectos:

- 1) acolher o resultado da diligência no presente julgamento, para reconhecer o direito ao creditamento da Recorrente sobre as rubricas citadas nas tabelas constante do termo de informação fiscal da diligência (e-fls. 9.027 a 9.030);
- 2) reverter as glosas relativas aos créditos com materiais de embalagens de apresentação e de acondicionamento;
- 3) reverter a glosa dos materiais de segurança, exceto quanto aos materiais adquiridos de cooperados;
- 4) reverter as glosas com despesas de materiais e serviços de conservação e limpeza, exceto quanto aos materiais adquiridos de cooperados, lavagem de roupas/uniformes, serv. de higienização e locação de indumentárias e serv. ref. limpeza e higienização de toalhas;
- 5) reverter a glosa de aquisições de “Calcário Calcítico”;
- 6) reverter a glosa sobre fretes nos sistemas de parcerias de suínos, aves, rações e outros;

- 7) reverter a glosa do frete incidente no transporte de insumos da atividade produtiva;
- 8) reverter a glosa dos fretes na aquisição de insumos sujeitos à suspensão e aquisições de cooperados, nos termos estabelecidos na Súmula CARF nº188;
- 9) reverter a glosa de créditos sobre a depreciação de suínos reprodutores;
- 10) reverter revertida a glosa dos encargos de amortização de edificações e benfeitorias;
- 11) reverter a glosa do valor do crédito presumido supostamente calculado à maior (diferença entre 60% e 35%);
- 12) reverter a glosa da depreciação calculada sobre os seguintes bens e seus semelhantes por serem aptos a gerar créditos de PIS e COFINS: Bem nº 44240 – Estrutura Em Aço Inox C/ Roletas P/ Fixação De Balança, Bem nº 52265 – Mesa em U em Aço Inox med. 4500 x 2700 x 2500 x 900 mm c/ Suporte Para Monoblocos, Bem nº 44173 – Aerador De Fluxo Ascendentes Motor 25,0 cv Dotado De Flutuante Em Fibra, Bem nº 42463 – Lavador De Botas 03 Lugares Em Aço Inox, Bem nº 56918 – Confeção De Base Em Concreto Para Instalação Da Maquina Cubetiadeira, Bem nº 59773 – Pá Carregadeira Marca New Holland Modelo 12b Com 88 Cv, Bem nº 59789 Balança Eletrônica mod. B, c/ Plataforma Pesagem BI-4030-18kg c/ PB450(2008) Marca Alfa, Bem nº 62615 - Máquina Smart Fil 25 240 nlg p/ Ensac. E Embal.de Leite Em Pó, o Bem nº 46927 - Ventilador 3 Pás Estreitas C/2 Grades Trifásico C/Motor Eberle 1/2cv, Bem nº 62615 - Máquina Smart Fil 25 240 nlg p/ Ensac. e Embal. De Leite Em Pó, Bem nº 51599 - Máquina De Grampear Seloclip Mod. BR-7010, Bem nº 49152 - Gaiolas de Congelamento Med. 1000 x 1200 x 2000 mm.
- 13) Determinar o recálculo do limite ao qual crédito presumido está submetido ao saldo a pagar das respectivas contribuições devidas em relação a receita bruta das vendas após a exclusões somente daquelas previstas no art. 15, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001; e
- 14) Aplicar a correção pela SELIC a partir 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado;

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo**

ACÓRDÃO 3102-002.796 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10925.901574/2014-32

DOCUMENTO VALIDADO