



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10925.901583/2014-23</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.466 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	EMBARGOS
<b>EMBARGANTE</b>	COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO E OMISSÃO. AUSÊNCIA DE ALTERAÇÃO NO RESULTADO DO JULGAMENTO

Verificados os vícios no acórdão embargado, visando esclarecer contradição e suprir omissão sobre ponto sobre o qual deveria pronunciarse a Turma, acolhem-se os embargos de declaração para o fim de sanar os vícios apontados, sem efeitos infringentes.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. JULGAMENTO. PRINCÍPIO DO LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO.

Pelo princípio do livre convencimento motivado o julgador não é obrigado a apreciar todos os argumentos expostos partes quando já existem elementos suficientes a fundamentar sua decisão.

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

O artigo 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor 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.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e acolher os embargos na parte que foi admitida, a fim de sanar vício de contradição constante no acórdão recorrido sobre o tópico "Encargos de depreciação e amortização do ativo imobilizado. Documentos relacionados no anexo V (Item 2.3.4, P.18-20 do relatório fiscal)", bem como para sanar o vício de omissão quanto ao tema da aquisição (de cooperados pj) de insumos para produção, ambos sem efeitos infringentes.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Fabio Kirzner Ejchel, Wilson Antonio de Souza Correa, Sabrina Coutinho Barbosa e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo Contribuinte em face do Acórdão nº3102-002.795, de 17/12/2024, que foram admitidos para que este Colegiado saneie supostos vícios de contradição com relação ao tópico “Encargos de Depreciação e Amortização do Ativo Imobilizado. Documentos Relacionados no Anexo V (Item 2.3.4, p. 18-20 do Relatório Fiscal) “ e omissão no tocante ao tópico “Glosa de Aquisições de Produtos de Cooperados Pessoas Jurídicas”.

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento de n.º 11566.65760.290716.1.5.11-3517), no valor de R\$ 13.394.131,04, de créditos de Cofins não cumulativa vinculados a receitas não tributadas no mercado interno realizadas no 4º trimestre de 2011. Foi deferido à interessada o montante de R\$ 3.705.281,68, que foi utilizado para homologar as compensações vinculadas até o limite do crédito reconhecido.

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

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

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

1. bens para revenda (listados no Anexo I):

- aquisições de mercadorias adquiridas de empresas cooperadas;
- aquisições de produtos agropecuários (NCM 01.03 e 02.03) com suspensão de pagamento das contribuições;
- dispêndios com frete sobre transferência de produtos acabados e fretes dobre transferência;

2. bens e serviços utilizados como insumos (listados nos Anexos II e III):

- Material de embalagens e etiquetas;
- Material de uso e consumo;
- Peças de reposição e serviços gerais;
- Material de segurança;
- Conservação e limpeza;
- Fretes entre estabelecimentos da Cooperativa Central Aurora para envio/retorno de industrialização/armazenagem/venda, como frete sobre transferência produto acabado, frete sobre transferência de insumos, frete sobre parcerias aves, frete sobre parcerias ração, entre outros;
- Aquisições de produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e carne de frango classificada no código 0210.99.00, da NCM, de pessoa física ou com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;
- Aquisições de produtos classificado no código 0504, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;
- Aquisições de insumos ou mercadorias sujeitas à alíquota zero, como sêmen suíno, hortícolas e frutas, classificadas nos capítulos 7 e 8, calcáreo calcítico, entre outros;
- Aquisições de insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, com suspensão de pagamento de PIS/Cofins;
- Aquisições de produtos de cooperados pessoas jurídicas;
- Aquisições de produtos classificados nos códigos 8 a 12, 15, 1701 e 23, da NCM, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;
- Aquisições de produtos classificados no código 2309.90 da NCM, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;
- Aquisições de combustíveis e derivados: Óleo Combustível, lubrificantes, graxa, gás GLP a granel, lincomicina (NCM correta: 3004.20.410), que não geram créditos

de PIS/Cofins, em virtude de compra de produto com incidência monofásica e de não se enquadrarem no conceito de insumo;

- Aquisições de serviços que não se agregam ao produto;
- Diferença de créditos entre o batimento dos valores declarados no Dacon e os arquivos digitais apresentados.

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

- remessa de vasilhame ou sacaria;
- 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 armazen. geral;
- remessa para industrialização por encomenda.

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 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):

- 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 foram 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);
- a autoridade fiscal relata algumas incorreções no cálculo do crédito presumido;

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

Por fim, a autoridade explica que utilizou os percentuais do rateio proporcional adotado pela manifestante no Dacon.

Cientificada em 14/06/2017, a contribuinte apresentou em 07/07/2017 a manifestação de inconformidade, a seguir sintetizada.

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

Após, no tópico "PRELIMINARMENTE - NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO - VÍCIO FORMAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA", diz que o despacho decisório é impreciso no que diz respeito à indicação dos motivos para a glosa do crédito. Alega ter constatado que determinada glosa pode se enquadrar, simultaneamente, em mais de uma justificativa. Cita, como exemplo, os créditos de aquisições de bens para revenda, que foram glosados sob três fundamentos (aquisição de cooperados; de produtos agropecuários com suspensão do pagamento da contribuição e de fretes sobre transferências). Alega que os documentos fiscais glosados foram arrolados no Anexo I sem a indicação da fundamentação da glosa aplicada ao caso, razão pela qual não teria como saber quais são os documentos fiscais que dizem respeito a cada fundamento para glosa do crédito.

Reclama, também, que o relato fiscal faz referências a diversas glosas de produtos específicos acompanhados da expressão "entre outros". Assevera que não tem como saber quais são os bens ou documentos fiscais considerados, neste caso, e assim, não tem como defender-se adequadamente.

Afirma que, igualmente, não tem como saber quais insumos considerou suspensos na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, assim como desconhece quais foram os insumos enquadrados na suspensão prevista no art. 54, II, da Lei nº 12.350/2010.

Relativamente à glosa de fretes, diz que a fiscalização glosou valores de variados fretes entre estabelecimentos, que estão indicados nos Anexos II e III. Alega, todavia, que é impossível identificar com precisão quais são os conhecimentos de frete que se referem a cada um dos fundamentos que amparam as glosas, situação que se repete com os fretes relativos ao transporte de bens utilizados como insumos.

Conclui que o relatório fiscal é impreciso, genérico e não indica quais documentos fiscais estão relacionados a cada um dos fundamentos que embasaram a glosa dos créditos, tornando-o nulo, já que inviabiliza o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

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

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.

No que tange à glosa de aquisições de produtos agropecuários (NCM 01.03 e 02.03), esclarece que as glosas foram feitas porque aos produtos adquiridos aplica-se a suspensão de pagamento das contribuições, 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, previsto no art. 54, III, da Lei nº 12.350/2010. Narra 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". Informa possuir diversas unidades produtoras localizadas em diversos 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.

Em relação à glosa de crédito sobre aquisição de hambúrgueres, diz que os documentos que comprovam que tais produtos foram adquiridos para revenda estão informados no Anexo IV, cujo rol foi extraído do Anexo I do relatório da auditoria fiscal. Diz que os bens são regularmente tributados, conforme demonstra o Anexo IV, gerando o crédito pleiteado.

No tópico "Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos - Anexos II e III", diz que a fiscalização glosou créditos das rubricas "Bens utilizados como insumos" e "Serviços utilizados como insumos" sob diversos fundamentos.

No que se refere ao "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 nas normas que o vedam tal. Diz que a tese da fiscalização já foi rechaçada pelo CARF. Informa que elaborou relatório analítico (Anexo V) com a descrição de todos os materiais de embalagem glosados, de modo a ser possível se visualizar que se tratam de embalagens com acabamento sofisticado, que tem o objetivo de valorizar o produto, além de serem embalagens de capacidade inferior a 20 quilos e corresponderem à forma como entrega os produtos aos clientes, considerando que não efetua vendas a consumidor final. Ressalta,

também, que os laudos acostados no "Anexo IV - Laudos Técnicos", demonstram que as embalagens não se destinam precipuamente ao transporte das mercadorias. Alega que não é devida a glosa do crédito sobre as embalagens, que, como demonstrado, 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 o dispêndio permite o creditamento.

Relativamente ao "Material de Uso e Consumo/Peças de Reposição e Serviços Gerais", diz que as glosas podem ser classificadas da seguinte forma:

- peças para manutenção de máquinas e equipamentos: trata-se de peças para manutenção das máquinas e equipamentos industriais, cujos documentos encontram-se arrolados no Anexo VI;
- materiais de manutenção elétrica: trata-se de material empregado na manutenção de máquinas e equipamentos e instalações elétricas em geral das plantas industriais, conforme Anexo VII;
- bens de pequeno valor: trata-se de ferramentas e utensílios utilizados na manutenção mecânica e predial, que por sua natureza, valor e durabilidade não são incorporados ao ativo imobilizado, conforme Anexo VIII;
- material de manutenção predial: trata-se de material empregado na manutenção predial das plantas industriais, conforme Anexo IX; e
- serviços de manutenção de máquinas e equipamentos: trata-se de serviços de manutenção de máquinas, manutenção predial e locação de equipamentos, contratados junto a pessoas jurídicas.

Alega, no que diz respeito aos ditos "materiais de uso e consumo" e "peças de reposição e serviços gerais", arrolados nos Anexos VI, VII, VIII e IX, que não se pode falar em inadequação ao conceito de "insumo". Aduz que esses bens são utilizados no processo produtivo e são indispensáveis para a obtenção dos produtos finais destinados à venda.

Discorre sobre o conceito de insumos e sobre a jurisprudência do CARF sobre o assunto, para concluir que devem ser considerados como insumos todos os bens e serviços necessários e aplicados no processo produtivo, ou seja, que integram o custo de fabricação ou produção dos bens destinados à venda.

Argumenta que o fato de os itens glosados terem sido registrados em contas contábeis pertencentes ao grupo de custos, demonstra que se trata de gastos diretamente ligados diretamente aos setores produtivos.

Informa que acosta no Anexo IV laudo técnico do processo produtivo, e no Anexos VI, VII, VIII e IX relação analítica dos itens glosados.

Conclui que os itens denominados de "Material de uso e consumo" e "Peças de reposição e serviços gerais" são insumos de seu processo produtivo.

Relativamente ao "material de segurança", alega que se trata de material de proteção dos trabalhadores que atuam no processo produtivo, cuja utilização é compulsória, nos termos da legislação trabalhista e da vigilância sanitária, sendo imprescindíveis e diretamente ligados ao processo produtivo, sem os quais a produção sequer pode se realizar. Relata que acostou no Anexo IV laudo técnico do processo produtivo e no Anexo X relação analítica dos itens glosados, que comprovam o alegado.

No que refere às glosas de "produtos de conservação e limpeza", aduz que elaborou o Anexo XI, demonstrando que os créditos glosados são relativos a produtos que são empregados da seguinte forma: i) adicionados a água das caldeiras, visando a sua conservação; ii) nas torres de resfriamento e túneis de congelamento, para evitar a criação de limo e encrostamento externo; iii) no tratamento da água utilizada no processo produtivo, especialmente na limpeza de equipamentos, utensílios e instalações; iv) desinfecção de instalações sanitárias; v) sabonete líquido para a lavagem de mãos e antebraço; vi) detergentes para a limpeza de botas; vii) papéis-toalha e higiênico utilizados para a secagem das mãos nas estradas dos setores e nas instalações sanitárias utilizadas exclusivamente pelos trabalhadores dos setores produtivos; viii) venenos e inseticidas para o controle de roedores, pragas e insetos; ix) produtos para tratamento dos efluentes industriais; e x) materiais e utensílios diversos utilizados na limpeza.

Diz que o Anexo XI permite a identificação de todos os materiais utilizados no processo produtivo, que são indispensáveis e são contabilizados como custo de produção. Afirma que a indústria frigorífica de aves e suínos e a indústria de laticínios estão sujeitas ao cumprimento de uma série de normas legais que exigem condutas quanto à manutenção das instalações e equipamentos industriais, limpeza dos vestiários e sanitários, tratamento da água de abastecimento, controle integrado de pragas, limpeza e sanitização dos ambientes, higiene e saúde dos trabalhadores, controle dos procedimentos sanitários e a realização de testes microbiológicos. Entende que o fato de a utilização desses materiais ser exigência legal revela o caráter de indispensabilidade à produção, razão pela qual revestem a condição de insumos. Informa que acosta no Anexo IV laudo técnico do processo produtivo.

No que se refere à "glosa de fretes entre estabelecimentos da empresa, relativos a envio/retorno de industrialização, armazenagem e venda, como frete sobre transferência de produto acabado, transferência de insumos, parcerias aves, parcerias ração, entre outros", aduz que a fiscalização glosou valores relativos a tais fretes sob a justificativa de "falta de expressa previsão legal", informa que o

Anexo XII que elaborou identifica que os fretes glosados pode ser segregados da seguinte forma: "Frete Parceria Aves, "Frete Parceria Ração", "Frete Transferência De Insumos", "Frete Transferência Produto Acabado" e "Frete S/ Compras Suínos Para Abate".

Disserta 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.

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

No que toca aos "Fretes sobre Transferência de Insumos de Produção", explica que se referem a serviços de transporte de suínos vivos, lenha, ração, condimentos, embalagens, 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 XIV a relação dos conhecimentos de fretes, cópia da nota fiscal relativa à mercadoria transportada e

o razão contábil que consigna o registro desses documentos No que toca aos "Fretes sobre Transferência de Produtos Acabados", repete as mesmas argumentações já aduzidas acima. Diz se tratar de operações que são imprescindíveis para a efetivação da venda dos produtos fabricados. Acosta aos autos o Anexo XV que possui a relação dos conhecimentos de frete em relação aos quais o crédito foi glosado.

Relativamente ao "Fretes sobre Compras de Suínos para Abate", informa que o Anexo XVI possui a relação dos conhecimentos de frete em relação aos quais o crédito foi glosado. Entende que tais gastos são insumos de seu processo produtivo.

No que tange à " Glosa de aquisições de produtos classificados no código 0504 da NCM, com suspensão do pagamento do PIS e Cofins", aduz que os bens objeto da glosa são tripa de bovinos (NCM 0504.0011) e tripa de suínos (NCM 0504.0013), adquiridos de fornecedores nacionais. Aduz que, em função da imprecisão do relatório fiscal, deduziu que a glosa ocorreu em relação aos documentos arrolados no Anexo XVII.

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 artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004.

Explica que, com base no que dispõem os arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004, bem como nos arts. 2º e 3º da IN/SRF nº 660/2006, é suspenso o pagamento das contribuições nas vendas de bens utilizados como insumos para a fabricação dos produtos mencionados no art. 8º da citada lei, desde que essa venda seja efetuada por: i) cerealista; ii) pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e iii) pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. Afirma que as pessoas jurídicas fornecedoras dos produtos objeto de glosa não se enquadram em nenhuma das hipóteses legais em que se aplica a suspensão, o que pode ser comprovado pelos comprovantes de Situação Cadastral dos fornecedores acostados nº Anexo XVII.

Ressalta que houve tributação na venda de tais produtos, conforme comprovam os documentos fiscais emitidos pelos respectivos fornecedores e espelhos obtidos no portal da nota fiscal eletrônica, sendo possível observar que em todas as notas fiscais consta o código CST 01, que corresponde a "operação tributável com alíquota básica".

Conclui que como tais mercadorias foram utilizadas como insumo na fabricação de bens destinados à venda, fato que é incontroverso nos autos, tem direito ao desconto de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.

Relativamente à "Glosa de aquisições de insumos ou mercadorias sujeitos à alíquota zero, como sêmen suíno, hortícolas e frutas, classificadas nos capítulos 7

e 8, calcário calcítico, entre outros", afirma que são indevidas as glosas dos seguintes produtos listados no Capítulo 29 da TIPI: Lecitina de Soja Ilapzo, Fixador de Cor, Aceed Liquid. Reg. Mapa SP 09088-30003 Fr.C/200 ml e Metionina Hidroxi Analoga Liquida. Afirma que tais produtos não estão sujeitos à alíquota zero. Diz que as notas fiscais glosadas são as constantes do Anexo XVIII. Registra que o Decreto nº 5.821/2006 foi revogado pelo Decreto nº 6.426/2008, que, no art. 1º, determina que somente os produtos do capítulo 29 da TIPI e constantes no Anexo I, estão sujeitos à alíquota zero e que os produtos acima referidos não estão especificados no Anexo I. Diz se tratar de produtos regularmente tributados, os quais foram empregados como insumos nos processos produtivos da indústria de lácteos, caso da "Lecitina de Soja Ilapzo", na indústria frigorífica de suínos, no caso do "Fixador de Cor", nº frigorífico de aves, no caso do "Aceed Liquid. Reg. Mapa SP 09088-30003 Fr.C/200ml" e na fabricação de ração, no caso da "Metionina Hidroxi Analoga Liquida".

Relativamente aos "Produtos do Capítulo 25 da TIPI, Não Sujeitos à Alíquota Zero", diz que a fiscalização glosou o crédito efetuado pela recorrente sobre aquisições de "Calcário Calcítico" e "Adosorb Afla", classificados nos códigos de NCM 2521.00.00 e 2508.40.90, sob a justificativa de tratar-se de produtos sujeitos à alíquota zero. Diz que as notas fiscais glosadas são as constantes no Anexo XIX. Ressalta que os mencionados produtos, apesar de estarem classificados no Capítulo 25 de TIPI, que trata dos produtos minerais e, dentre os quais, constam os "corretivos de solo", no seu caso eles não são utilizados como corretivos de solo, mas como material intermediário na fábrica de rações. Afirma que, por isso, não fazem jus à tributação reduzida a zero, de que trata o art. 1º, IV, da Lei nº 10.925/2004, de modo que os fornecedores tributaram integralmente tais produtos, conforme amostragem das notas fiscais. Assevera que os citados produtos são insumo de produção, sendo legítimo o direito ao crédito.

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. Afirma que a fiscalização, além de fundamentar a glosa em disposição revogada, o que por si só já a torna insustentável, aduz que tal norma não se aplica ao caso concreto, pois os produtos glosados foram adquiridos no mercado nacional, conforme se verifica pela inscrição dos fornecedores no CNPJ (Anexo XX). Aduz 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, de modo que não se justifica a glosa do crédito. Argumenta, ainda, que, no Decreto nº 6.426/2008, os produtos em questão não estariam contemplados com a redução a zero das alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins. Informa que os produtos glosados são utilizados como ingredientes na fabricação de rações e como condimentos na indústria frigorífica e de lácteos, portanto, com destinação diversa daquelas preconizadas pelo citado

decreto, para que fosse aplicável a redução a zero das alíquotas. Ressalta que os fornecedores tributaram os referidos produtos, conforme demonstra as notas fiscais e respectivos espelhos do portal da nota fiscal eletrônica, acostadas no Anexo XX.

No que se refere à "Glosa de aquisições de produtos com suspensão do pagamento do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos das Leis nº 10.925/2004", afirma que diversos produtos glosados, em tese, se enquadram na hipótese de suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, mas que seus fornecedores não atendem aos requisitos estabelecidos pelo dispositivo legal, conforme Anexo XXI. Traz aos autos quadro demonstrativo desses fornecedores, argumentando que eles não são i) cerealistas; ii) pessoas jurídicas que exerçam cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e nem iii) pessoas jurídicas que exerçam atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. Afirma que, em consequência, não fazem jus à suspensão do PIS/Pasep e da Cofins prevista no 9º da Lei nº 10.925/2004. Registra que, em relação aos aludidos documentos, também não se aplica a suspensão prevista no art. 54 da Lei nº 12.350/2010, uma vez que se trata de produtos diversos daqueles ventilados pela referida norma. Conclui que, em relação às notas fiscais do Anexo XXI, não há que se falar em suspensão do pagamento do PIS/Cofins e, como se trata de insumos, faz jus ao crédito.

No que tange à "glosa de aquisições de produtos com suspensão do pagamento do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos das Leis nº 12.350/2010", 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 de 01/04/2011 a 17/05/2011 eram 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 relacionados no Anexo A que trouxe aos autos.

Em relação à "glosa de aquisições de produtos de cooperados pessoas jurídicas", demonstra os valores glosados relativos a bens utilizados como insumos, adquiridos de cooperados - pessoas jurídicas. Aduz que tal glosa é indevida, pois foram mercadorias para revenda adquiridas de cooperados. Saliencia que os bens que foram objeto da glosa do crédito são tributados, de modo que fica assegurado o direito ao crédito.

No que toca à "glosa de aquisições de combustíveis e derivados: óleo combustível, lubrificantes, graxa, gás GLP a granel, e lincomicina (NCM 3004.20.410), com incidência monofásica ou por não se enquadrarem no conceito de insumo", diz 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 que os itens glosados são utilizados como insumos de produção,

conforme faz prova amostragem das notas fiscais de aquisição dos bens e respectiva contabilização, acostados no Anexo XXII.

Explica que o "carvão vegetal", o "farelo de pinus", a "lenha de eucalipto" e a "serragem grossa de eucalipto" são utilizados como combustível nas caldeiras, destinadas a geração de vapor e para esquentar a água utilizada nos frigoríficos.

Afirma que o "Gás GLP a granel" é empregado como combustível nas empilhadeiras, utilizadas para movimentação de mercadorias no interior das fábricas e também no "chamuscador" dos suínos.

Informa que o "Óleo BPF Filoil 1A", o "Gás Freon R-22 Com 13 Kg" e o "Gás P-13" são empregados como combustível das caldeiras a óleo e na manutenção de máquinas e equipamentos.

Esclarece que a "gasolina comum" é utilizada na caldeiras e que o "óleo diesel" é usado na manutenção de máquinas e equipamentos.

Conclui que os itens são usados diretamente no processo produtivo, são indispensáveis ao mesmo e integram o custo de fabricação dos produtos destinados à venda.

No que tange à alegação de que são produtos sujeitos à incidência monofásica aduz, por primeiro, que, ainda que tal tese fosse correta, não seria possível se admitir a glosa de créditos em relação ao "Óleo BPF Filoil 1A", ao "Gás Freon R-22 com 13 Kg", ao "carvão vegetal", "farelo de pinus", "lenha de eucalipto" e a "serragem grossa de eucalipto", que são tributados regularmente.

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 XXII relaciona as notas fiscais glosadas.

Relativamente à "glosa de aquisições de serviços que não se agregam ao produto, como: coleta de lixo/resíduos, conserto de máquinas e equipamentos, lavagem de roupas/uniformes, limpeza, conservação/zeladoria, manutenção de máquinas e equipamentos, entre outros, com descrições genéricas e imprecisas e que não são enquadrados como serviços utilizados diretamente na produção/fabricação", diz que elaborou o relatório (Anexo XXIII), consignando as notas fiscais que foram objeto de glosa do crédito. Sustenta que a simples visualização do relatório permite identificar com clareza a natureza dos gastos e constatar que se trata de serviços empregados nos seus processos produtivos. Alega que, em relação aos

itens descritos como "materiais divs. ref. a prestação de serviços/imobilizado", que elaborou o Anexo XXIII.1., para demonstrar que se trata de variados serviços e/ou materiais aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos ou, ainda, na confecção ou conserto de peças para máquinas e equipamentos industriais.

Relativamente a "outros esclarecimentos em relação à glosa de créditos sobre bens utilizados como insumos", diz que a fiscalização também glosou diversos itens, que relaciona, sob a justificativa que não seriam insumos de seu processo produtivo. Afirma que os documentos relativos aos produtos estão acostados no Anexo B. Entende que por se tratar de produtos regularmente tributados e alheios aos motivos indicados pela fiscalização para justificar as glosas de créditos, não há como deixar de reconhecer o crédito sobre os mencionados bens.

No que tange à "glosa de despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda", informa se insurge quanto aos conhecimentos de frete arrolados no Anexo XXIV que elaborou. Relata que foram glosados fretes relativos a:

- 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 à ordem ou armazém geral; e
- Remessa para industrialização por encomenda.

Diz que as glosas são indevidas, pois decorrem de interpretação equivocada por parte da autoridade fiscal das operações realizadas pela recorrente.

Esclarece que é comum ocorrer situações em que um conhecimento de frete corresponde a várias notas fiscais transportadas, do mesmo modo que é comum ocorrer situações em que as notas fiscais transportadas se referem a naturezas de operação fiscal (CFOP) diferentes, ou seja, em relação a um mesmo conhecimento de frete, podem ser transportadas notas fiscais de venda, nota fiscal de transferência de produtos acabados e nota fiscal de remessa de "pallet", por exemplo. Afirma que, por isso, apresentou à fiscalização o arquivo digital contendo os conhecimentos de frete e discriminou todas as notas fiscais transportadas. Como cada conhecimento de frete continha diversas notas fiscais transportadas, adotou o critério de informar o valor total do frete, na linha correspondente à primeira nota fiscal vinculada. Relata, todavia, que a fiscalização aplicou filtros na planilha que recebeu, segregando as notas fiscais com natureza de operação diversa das de venda, glosando o crédito em relação aos fretes vinculados a notas fiscais cuja natureza da operação não correspondia à de venda, como no caso do CTRC acima. Entende que a glosa do crédito é indevida, em primeiro lugar, porque a maioria das notas fiscais transportadas dizem respeito à operação de venda, hipótese em que não há dúvida quanto ao direito ao crédito.

Aduz que, mesmo que uma das notas fiscais transportadas diga respeito à operação fiscal de "Remessa de vasilhame ou sacaria", tal circunstância não impede o crédito em relação às demais notas fiscais, pois o valor do frete corresponde às mercadorias vendidas.

Ressalta que quando algumas das notas fiscais se refiram à transferência de produtos entre estabelecimentos da própria empresa, a glosa do crédito também é indevida, pois é legítima a apropriação de crédito sobre fretes pagos vinculados a essas operações.

Argumenta que o mesmo raciocínio é válido quando algumas das notas fiscais transportadas se refiram à operação fiscal de "Remessa em doação, bonificação ou brinde". Explica que a nota fiscal de bonificação não é computada no cálculo do valor do frete, de modo que, embora relacionada entre as notas fiscais transportadas, na prática o valor do frete corresponde unicamente às notas fiscais de venda.

Diz também não haver motivos para a glosa do crédito quando as notas fiscais vinculadas digam respeito à operação fiscal de "Remessa por Conta e Ordem de Terceiros em Venda à Ordem ou Armazém Geral", pois tais operações correspondem a uma remessa de mercadoria por determinado estabelecimento, cuja venda foi efetuada anteriormente por outro estabelecimento da empresa.

Alega que quando se trata de frete sobre remessa e retorno de mercadorias para armazenagem em depósito de terceiros, a glosa do crédito também é indevida, pois nesse caso o custo do frete constitui despesa de armazenagem da produção, ou seja, o valor do frete relativo à remessa e retorno do produto integra o custo de armazenagem.

Entende, por fim, que, no caso do frete relativo à remessa de mercadoria para industrialização, também não há impedimento ao crédito, pois nessa hipótese trata-se de serviço utilizado como insumo, situação em que é legítimo o direito ao crédito.

Informa que para demonstrar as operações realizadas e comprovar as alegações, a recorrente acosta no Anexo XXIV.1, amostragem dos conhecimentos de frete e as respectivas notas fiscais transportadas e a eles vinculadas.

No que tange à "glosa de encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado - Anexo V", relata que a fiscalização realizou diversas glosas (Anexo V) 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 XXV. Diz que selecionou alguns dos bens glosados, em relação aos quais carrega aos autos a nota fiscal relativa à aquisição, o razão contábil que demonstra o registro do bem em conta do ativo imobilizado, e, laudo técnico detalhando a finalidade do bem e a sua utilização no processo produtivo.

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 merece ser prontamente reformado e reconhecer o crédito sobre os documentos constantes no Anexo C.

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 compostos por mais de um documento fiscal, tendo apresentado à autoridade fiscal a composição detalhada dos respectivos bens. Reclama que a autoridade fiscal se limitou à análise de apenas parte da informação apresentada, sob o pretexto de, por falta de informações, glosar o crédito. Apresenta no Anexo XXVI 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 XXVII. 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 - Anexo VI", informa que a fiscalização glosou créditos nesta rubrica sob a justificativa de que as planilhas demonstrativas do créditos eram incompletas em diversas informações. Esclarece que as edificações e benfeitorias realizadas, regra geral, são operações que envolvem diversos documentos fiscais, já que são compostas por um conjunto de aquisições de bens e serviços. 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 conta do 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, no entanto, não inviabiliza a verificação dos documentos que deram origem a determinado item do imobilizado. Traz aos autos o Anexo XXVIII, a fim legitimar o crédito pleiteado.

No tópico "Glosa de Crédito Presumido - Atividades Agroindustriais", aduz que adotou o critério de alocar tais créditos na proporção das receitas tributadas, não tributadas no mercado interno e de exportação. Diz que, diante da inexistência de previsão legal para o ressarcimento desse crédito, o mesmo não foi incluído no PER. Esclarece que a autoridade fiscal alocou o valor integral na coluna correspondente à receita tributada no mercado interno. Reclama que, embora o procedimento adotado pela fiscalização não interfira no valor do presente processo, tal realocação tem relevância na medida em que altera suas informações no banco de dados da RFB. Diz que, embora não haja previsão para o ressarcimento desse crédito, nada impede que no futuro esse empecilho seja removido. Alega que o procedimento fiscal contraria as disposições da legislação, no que toca à obrigatoriedade de aplicação de algum método de rateio. Disserta sobre o método do rateio proporcional. Destaca que a autoridade fiscal adotou critério próprio e subjetivo. Entende que não merece prosperar o critério de rateio dos créditos adotado pela autoridade fiscal, posto que é ilegal.

Relativamente ao "percentual da alíquota do crédito presumido sobre a aquisição de suínos, leitões, aves para abate, insumos de origem vegetal 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 os insumos adquiridos são suínos, aves, milho e lenha, os quais são empregados na produção de mercadorias de origem animal classificados nos capítulos 2 (cortes resultantes do abate de suínos e aves) e 16 (embutidos) 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.

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" feito pela fiscalização, que, 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 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.

Por fim, requer a retificação dos critérios de utilização do saldo de créditos. Solicita que se utilize, primeiramente, para abater o débito devido do mês, os créditos não ressarcíveis e, remanescendo débito, os créditos ressarcíveis. Aduz que a autoridade fiscal não observou tal seqüência, que seria a mais correta e justa.

No que concerne à "glosa de créditos de PIS/Cofins incidente sobre insumos importados - Anexo VII", aduz que, 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. Requer a reversão das glosas pelos motivos já expostos em relação ao conceito de insumos. Traz aos autos o Anexo XXIX, o qual contém relação dos bens glosados, demonstrando que se trata de partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas dos setores produtivos.

No que toca ao "recálculo do índice de rateio entre receitas tributadas e não tributadas do mercado interno - desconsideração das exclusões da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, no cálculo do percentual correspondente as receitas não tributadas", diz que a fiscalização entendeu de forma equivocada a Solução de

Consulta nº 46, de 8 de março de 2013. Esclarece que questionou se a exclusão da base de cálculo mencionada no art. 11 da IN SRF nº 635/2006 permitiria a manutenção dos créditos e seu aproveitamento na forma de ressarcimento, tendo a RFB assim se manifestado:

Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à interessada que os ajustes de base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins previstos no art. 11, II e V, da IN SRF nº 635, de 2006, não impedem a manutenção dos créditos porventura apurados na forma do art. 3a, II da Lei nº 10.637, de 2002 e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, consoante previsto no artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Diz que retificou o PER, alterando os índices do rateio proporcional ao alocar as exclusões da base de cálculo realizadas nos termos do art. 11, II e V, da IN SRF nº 635 de 2006 na classificação de "Receitas Não Tributadas no Mercado Interno", mas que a fiscalização efetuou a glosa dos créditos apurados em razão desta proporcionalização.

Entende que, embora a Solução de Consulta nº 46/2012 não faça menção à aplicação do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, acatou o enquadramento de tais créditos no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e, por consequência, confirmou tacitamente aquilo que a redação do art. 16 da Lei nº 11.116/2005 dispõe.

Explica que, assim, retificou o PER com a alteração da proporcionalização dos créditos como consequência do aumento das receitas não tributadas, mas que foi surpreendida pela glosa.

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

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

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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011 NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.**

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

**ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.**

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5/2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

#### 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.

#### 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. CRÉDITO. BENS PARA REVENDA.

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.

#### 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.

#### RECALCULO. RATEIO. DESCONSIDERAÇÃO DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO NO CÁLCULO DO PERCENTUAL CORRESPONDENTE ÀS RECEITAS NÃO TRIBUTADAS.

A proporcionalização das receitas realizada pela contribuinte, atribuindo às receitas excluídas da base de cálculo o caráter de não tributadas no mercado interno, com vistas a tornar ressarcível o que não era, não está correto, uma vez que a exclusão de itens da base de cálculo não altera a natureza contábil da receita bruta decorrente da venda de bens e serviços, ou seja, o fato de serem receitas tributadas no mercado interno.

#### CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011 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.

#### NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. INEXISTÊNCIA.

Somente são nulos os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.

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

Na análise do recurso, esta Colenda Turma decidiu dar provimento parcial ao recurso para reverter algumas glosas, conforme a ementa, a seguir transcrita:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

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.

METIONINA DL HIDROXI ANALOGO. NÃO SUJEIÇÃO À REDUÇÃO A ZERO DAS ALÍQUOTAS DA COFINS-IMPORTAÇÃO E DO PIS-IMPORTAÇÃO.

O produto Metionina DL Hidroxi Análogo não se encontra elencado no Anexo I do Decreto nº 6.426/2008, em vista do que não se submete à redução a zero das alíquotas previstas para a COFINS-Importação e o PIS-Importação.

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

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

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 enquadre-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.

COFINS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO. EQUIPARAÇÃO. SOLUÇÃO DE CONSULTA 46/2012. TIPO DE CREDITAMENTO. NATUREZA DA AQUISIÇÃO.

Não há nem mesmo uma vírgula na SC 46/2012 (que equiparou as exclusões da base de cálculo da COFINS a uma isenção) acerca do tipo de crédito a compensar; há, sim, permissão ao creditamento, agora a forma da compensação (se o crédito é dedutível no mês, no trimestre, compensável ou ressarcível) vai depender, evidentemente, da natureza do crédito (presumido, básico, presumido ressarcível, básico não ressarcível, etc).

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.

Foi dada ciência do referido acórdão ao Contribuinte que opôs Embargos de Declaração alegando que houve supostos vícios de de contradição com relação ao tópico “Encargos de Depreciação e Amortização do Ativo Imobilizado. Documentos Relacionados no Anexo V (Item 2.3.4, p. 18-20 do Relatório Fiscal) “ e de omissão no tocante ao tópico “Glosa de Aquisições de Produtos de Cooperados Pessoas Jurídicas”, que foram admitidos na análise da admissibilidade do recurso. As demais temáticas foram inadmitidas.

Na forma regimental, o Presidente da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara admitiu o presente recurso e determinou que o processo fosse a mim redistribuído para, em seguida, colocar em pauta e deliberação do Colegiado.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

Os Embargos de Declaração são tempestivos e atendem a todos os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual devem ser conhecidos por este Colegiado.

Como se sabe, nos termos do art.116 do Novo RICARF, cabem os Embargos de Declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a Turma. Servem, ainda, os Embargos para corrigir eventuais erros materiais. Sua função principal é sanar esses vícios da decisão, não se trata de recurso que tenha por fim reformá-la ou anulá-la (embora o acolhimento dos embargos possa eventualmente resultar na sua modificação), mas aclará-la e sanar as suas obscuridades, contradições, omissões ou erros materiais.

Como já relatado, o Contribuinte opôs Embargos de Declaração alegando que o acórdão recorrido teria supostos vícios de de contradição com relação ao tópico “Encargos de Depreciação e Amortização do Ativo Imobilizado. Documentos Relacionados no Anexo V (Item 2.3.4, p. 18-20 do Relatório Fiscal)” e omissão no tocante ao tópico “Glosa de Aquisições de Produtos de Cooperados Pessoas Jurídicas”.

Passa-se à análise dos vícios alegados.

#### **Contradição. Encargos de Depreciação e Amortização do Ativo Imobilizado. Documentos Relacionados no Anexo V (Item 2.3.4, p. 18-20 do Relatório Fiscal)**

Eis os argumentos da recorrente sobre o tema:

I.4. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO - Encargos de Depreciação e Amortização do Ativo Imobilizado - Documentos Relacionados no Anexo V (Item 2.3.4, p. 18-20, do Relatório Fiscal):

No tocante aos encargos de depreciação e amortização do ativo imobilizado, na parte que dispõe sobre a "glosa de créditos de bens que não são utilizados na produção de mercadorias destinados à venda" a decisão embargada dispõe que:

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:

(...)

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 Máquina Cubetiadeira, Bem nº 59773 Pá Carregadeira Marca New Holland Modelo 12b Com 88 Cv, Bem nº 59789 Balança Eletrônica mod. B, c/ Plataforma Pesagem BI4030-18kg 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.

(...)

Inicialmente, cabe destacar que o acórdão recorrido negou o creditamento sobre alguns bens sob o pretexto de serem enquadrados como móveis e utensílios ou máquinas e equipamentos que não tem utilização no processo produtivo. Nota-se do voto condutor que "licença de uso de software" está elencada no rol desses bens, contudo, não pode ser enquadrada como tal.

(...)

Ademais, tem-se do acórdão embargado, questão de nítida contradição. Inicialmente, ao elencar o rol exemplificativo de itens glosados, elenca bens como: lavador de botas, máquina de colar e grampear, máquina embaladora, mesa, ventilador, e acrescenta a expressão "entre outros".

Ato seguinte, ao mencionar bens que entende fazer parte do processo produtivo e por isso geram créditos de PIS/Pasep e Cofins, menciona, entre outros, tais bens: Bem nº 52265 Mesa em U em Aço Inox med. 4500 x 2700 x 2500 x 900 mm c/ Suporte Para Monoblocos; Bem nº 42463 Lavador De Botas 03 Lugares Em Aço Inox; 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 51599 - Máquina De Grampear Seloclip Mod. BR-7010. Além disso, acrescenta a expressão "e seus semelhantes" para reverter tais glosas.

Diante disso, observa-se uma clara contradição nas argumentações apresentadas no voto condutor. O mesmo bem foi inicialmente listado entre os itens que não se enquadram no processo produtivo, justificando a aplicação da glosa. No entanto, posteriormente, o mesmo bem passou a constar entre os itens considerados como integrantes do processo produtivo, o que resultou na reversão da glosa. Essa incoerência compromete a consistência da análise e gera dúvidas quanto aos critérios adotados.

(...)

Portanto, devem ser providos os presentes Embargos saneamento de tais omissões citadas.

Da leitura do acórdão embargado, observa-se de fato uma aparente contradição que necessita ser esclarecida, como passo a explicar.

Como se observa na fundamentação da decisão do acórdão recorrido, trata-se de lista de bens em situações distintas. A primeira lista de bens trata daqueles que claramente não são utilizados no processo produtivo e que a recorrente não trouxe qualquer prova em contrário para infirmar tal afirmação. Já na segunda lista de bens foram admitidos créditos para os bens nos quais a recorrente trouxe prova da sua utilização no processo produtivo, qual seja, laudo técnico explicando a utilização do bem no processo produtivo.

Embora, por vezes, constem bens com descrição parecida entre as duas listas citados pela recorrente - a exemplo de lavador de botas, máquina de colar e grampear, máquina

embaladora, mesa, ventilador - só foram admitidos créditos daqueles bens comprovadamente utilizados no processo produtivo, descritos no laudo técnico, como se extrai no seguinte trecho do acórdão:

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 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 BI4030-18kg 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.**

(negritos nossos)

Desta feita, acolhe-se os embargos para esclarecer a suposta contradição constante no acórdão recorrido sobre a temática ora analisada, sem efeitos infringentes, devendo ser mantida a decisão recorrida para reconhecer a reversão do crédito apenas nos bens listados e semelhantes comprovadamente utilizados no processo produtivo por meio de laudo técnico.

### **Omissão Quanto à Glosa de Aquisições de Produtos de Cooperados Pessoas Jurídicas**

Valho-me da exposição contida no despacho de admissibilidade sobre o tema supostamente omitido:

Reproduz-se o argumento:

Fl. 5.796:

I.6. OMISSÃO - Glosa de Aquisições de Produtos de Cooperados Pessoas Jurídicas:

Sobre a glosa de aquisição de produto de cooperado pessoa jurídica, a decisão embargada entendeu por:

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, devendo ser utilizados os mesmos fundamentos lá explicitados, a fim de evitar repetições.

Desta feita, mantém-se a glosa.

Contudo, ao verificar as alegações da embargante dispostas em sede de Recurso Voluntário, é nítido que diversos de seus argumentos não foram analisados pela autoridade julgadora.

Veja-se trecho disposto no Recurso Voluntário:

**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 prova nos autos de que houve o pagamento do PIS/Pasep e da Cofins na saída da empresa cooperada. Além disso, não haveria provas de que os produtos adquiridos não se enquadrariam no conceito de insumos na produção de carnes e lácteos. Por fim, arremata dizendo que, por não haver prova nos autos no sentido de que os produtos adquiridos são insumos do processo produtivo, nem mesmo o crédito presumido de que trata o art. 26, da IN/SRF nº 635, de 2006 poderia ser deferido."**

(grifos nossos)

**Desde já, observa-se que a motivação para a glosa apresentada no Despacho Decisório diverge completamente daquela constante no Acórdão proferido pela DRJ. Tal inconsistência, por si só, compromete a coerência da fundamentação administrativa.**

Ademais, a Contribuinte destacou no Recurso Voluntário:

A decisão recorrida, não se manifestou sobre esse ponto crucial da defesa, preferiu ater-se a questões de prova ou a suposta ausência destas nos autos, para justificar a manutenção da glosa do crédito sobre a aquisição de insumos de sociedades cooperativas.

De fato, a questão de saber se houve, ou não, o pagamento das contribuições por parte das cooperativas fornecedoras e se os bens adquiridos se enquadram, ou não, na definição de insumo, não é objeto de discussão, pois não foram esses os motivos apontados pela fiscalização para a glosa do crédito.

Trata-se, portanto, de matéria preclusa, merecendo o acórdão recorrido ser reformado, para apreciar o mérito da questão posta nos autos, ou seja, saber se é válida, ou não, vedação ao direito de crédito sobre bens utilizados como insumos de produção adquiridos de cooperados.

(...)

Quanto à alegação da turma julgadora recorrida no sentido de que "não há prova nos autos de que houve o pagamento do PIS/Pasep e da Cofins na saída da empresa cooperada", embora se trate de matéria alheia a discussão empreendida nos autos, por cautela, é necessário dizer que tal argumentação não merece acolhida, simplesmente, porque a legislação que rege a cobrança da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, não exige que o adquirente faça prova acerca do efetivo recolhimento das contribuições, como condição para legitimar o desconto de créditos no regime não cumulativo.

Ademais, como se demonstrou no Item do presente recurso, as sociedades cooperativas são contribuintes das contribuições sociais em relevo, remarcando-se que tal condição é expressada pelas disposições dos art. 1º, 2º, 4º e 6º da própria IN/SRF nº 635/2006, já antes transcritos. Por conseguinte, se as cooperativas são contribuintes das contribuições sociais, presume-se que as mesmas efetuam, no tempo e modo devidos, o pagamento dos tributos, apurados em decorrência dos fatos geradores tributários que realizarem.

Agora, se as cooperativas efetivamente pagaram as contribuições ou o quantum por elas recolhido, não compete ao adquirente verificar. Muito menos, compete a ele, a comprovação desse recolhimento, para que possa ter direito de crédito sobre as aquisições.

É de se observar, ainda, que o adquirente não teria como exigir da cooperativa fornecedora a comprovação do pagamento das contribuições sociais devidas sobre determinadas vendas, tendo em vista que a apuração não é por operação, e sim, sobre "o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas aferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil" (art. 19 das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003).

Dito de outro modo, a recorrente não tem como exigir das cooperativas que lhe fornecem bens para revenda ou insumos, a comprovação do pagamento das contribuições sociais incidentes especificamente sobre as compras realizadas,

simplesmente porque as sociedades cooperativas, assim como qualquer outra sociedade, efetuam o recolhimento em guia única, conforme a sua apuração mensal. Portanto, a exigência da comprovação de que "houve pagamento do PIS/Pasep e da Cofins na saída da empresa cooperada" é, francamente, despropositada e ilegal.

**De igual modo, é totalmente infundada a alegação no sentido de que os produtos listados não podem ser considerados insumos na produção de carnes e lácteos e, de que não haveria prova nos autos de que os produtos sobre os quais se requer a reversão das glosas, se enquadram na condição de insumos.**

(grifos nossos)

**Vale destacar que a decisão embargada, em nenhum momento, se manifestou sobre a alegação de preclusão da matéria. Conforme sustentado, o acórdão da DRJ deveria ter sido reformado para apreciar o mérito da controvérsia trazida aos autos pela autoridade fiscal, única legítima para fazê-lo, qual seja: a validade, ou não, da vedação ao aproveitamento de créditos referentes a bens utilizados como insumos de produção adquiridos de cooperados.**

Diante do silêncio da decisão sobre ponto essencial ao deslinde da controvérsia, impõe-se o saneamento da omissão.

**Ademais, a decisão embargada permaneceu silente quanto à relevante alegação de que a Recorrente não possui meios de exigir das cooperativas fornecedoras de bens para revenda ou insumos a comprovação do pagamento das contribuições sociais incidentes especificamente sobre cada operação de compra.**

Tal exigência é manifestamente desarrazoada e ilegal, uma vez que as sociedades cooperativas, à semelhança de qualquer outra, realizam o recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins por meio de guia única, com base em sua apuração mensal. Assim, exigir prova do pagamento do PIS/Pasep e da Cofins vinculado à saída específica da cooperada é medida absolutamente incompatível com o regime legal vigente.

Diante da ausência de manifestação sobre esse ponto central, resta configurada omissão a ser suprida.

**Dessa forma, impõe-se o saneamento da omissão quanto à ausência de enfrentamento dos argumentos trazidos pela Embargante. A completa ausência de análise sobre tais pontos compromete a fundamentação do acórdão e impede o adequado exercício do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual requer-se expressa manifestação sobre a matéria.**

**Com efeito, a matéria se revela ao menos obscura.**

**O Fisco aponta como fundamento da glosa a impossibilidade, na IN 635/2006, art. 23, de apropriação de crédito nas aquisições, de fornecedores cooperativas,**

de bens para revenda e nas aquisições de cooperados pessoas jurídicas, aduzindo ainda que o ato cooperativo não seria tributável.

A DRJ trata da matéria em duas partes. À fl. 3.039 e seguintes, trata de bens para revenda adquiridas de cooperados, ratificando o entendimento do Fisco de que a IN 635/2006, art. 23, incisos I e II somente permitiam o crédito quando a aquisição para revenda fosse de não associados. Reforça também que não haveria tributação, nos termos do art. 79 da Lei nº 5.764/71 - Política Nacional de Cooperativismo. Aduz que poderia haver crédito presumido relativo a aquisição de insumos para produção, mas não bens para revenda.

A partir das fls. 3.083, trata das aquisições de insumos de cooperados pessoas jurídicas, que também estariam abarcados, segundo o Fisco, pelos incisos I e II do art. 23 da IN 635/2006. O fundamento da DRJ, nesse caso específico, foi a ausência de prova de que as operações teriam sido tributadas. A DRJ aduz ainda que caberia o crédito presumido, se fossem comprovadas as normas de regência do art. 26 da IN 635/2006.

A decisão embargada trata do tema no seguinte excerto:

**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.

Nesse ponto, cabe reconhecer alguma omissão, pois o acórdão embargado não tratou da alegação, em Recurso Voluntário (fl. 3.196), de que os fundamentos da DRJ (falta de prova de tributação e falta de prova de enquadramento dos itens como insumos) seriam inovadores, ausentes dos fundamentos do Fisco.

**O acórdão embargado aprecia a matéria somente do ponto de vista do crédito básico na aquisição (de cooperados PJ) de bens para revenda, não tratando especificamente da aquisição (de cooperados PJ) de insumos para produção.**

**Trata-se de argumentos de defesa de legislação específica, portanto autônomos em relação aos fundamentos adotados no acórdão embargado, relativos à intributabilidade geral dos atos cooperativos, de modo que devem ser apreciados.**

(negritos nossos)

Da leitura do acórdão embargado, observa-se que, de fato, não foi feita referência a do crédito básico na aquisição (de cooperados PJ) de insumos para produção, uma vez que o item aos qual se fez referência para fundamentação da decisão apenas tratava de aquisição (de cooperados PJ) de bens para revenda.

A fim de sanar o vício de omissão, passa-se à análise do tema, que se assemelha bastante com a fundamentação já utilizada quanto aos bens para revenda adquiridos de cooperados pessoa jurídica, sobretudo com relação a definição dos atos cooperativos, necessitando, entanto, de complementação quanto aos bens adquiridos como insumos.

Pela leitura do artigo 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, conclui-se que não dá direito a crédito a “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”.

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;

(...)

Portanto, observa-se que a legislação não autoriza a apuração de créditos sobre insumos adquiridos de cooperados.

Tal fundamento da vedação legal para creditamento sobre aquisições na revenda e insumos de cooperados também foi o mesmo utilizado tanto no despacho decisório como no acórdão da DRJ para negar o crédito.

A DRJ, apesar de não constar no pedido da recorrente, que tratou apenas de crédito básico, ainda aventou a possibilidade de ser reconhecido o crédito presumido sobre essas operações de aquisições de cooperados, na forma prevista no art. 26, da IN/SRF nº 635, de 2006,

mas que não havia provas nos autos de que as mercadorias admitidas teriam sido utilizadas como insumo do processo produtivo da empresa, posto que os produtos indicados no anexo constante dos autos não se enquadram no conceito de insumos na produção de carnes e lácteos. Cite-se, por exemplo, os seguintes produtos: rodo de madeira, vassouras, cera líquida, inseticidas, lanterna, refil para rodo, foice, entre outros.

Tal fato de o julgador analisar outra possibilidade de crédito de forma incidental, ao meu sentir, não constitui inovação à fundamentação do despacho decisório denegatório, isso porque o fundamento principal utilizado para manter o conteúdo do despacho decisório foi o mesmo utilizado pela fiscalização, qual seja, a existência de vedação na apuração de créditos nas aquisições de mercadorias para revenda ou insumos de cooperados pessoas jurídicas.

Por fim, mantem-se a glosa operada pela Fiscalização, sendo desnecessária a apreciação de outros temas constantes nos autos e suscitados pela recorrente, a exemplo de não comprovação do pagamento das contribuições nas aquisições de cooperados pessoas jurídicas, uma vez que, pelo princípio do livre convencimento motivado, o Julgador não é obrigado a apreciar todos os argumentos expostos pelas partes quando já existem elementos suficientes a fundamentar sua decisão.

Dessa forma, deve-se acolher os embargos de declaração para sanar vício de omissão quanto ao tema da aquisição (de cooperados PJ) de insumos para produção, sem efeitos infringentes.

### **Dispositivo**

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer e acolher os embargos para sanar vício de contradição constante no acórdão recorrido sobre o tópico “Encargos de depreciação e amortização do ativo imobilizado. Documentos relacionados no anexo V (Item 2.3.4, P.18-20 do relatório fiscal)”, bem como para sanar o vício de omissão quanto ao tema da aquisição (de cooperados pj) de insumos para produção, ambos sem efeitos infringentes.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo