



<b>Processo nº</b>	10925.901885/2011-59
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3401-010.615 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	27 de setembro de 2022
<b>Recorrente</b>	COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

**COFINS. CRÉDITO. ATO COOPERATIVO. IMPOSSIBILIDADE.**

Inexistindo pagamento das contribuições não há direito ao crédito básico e, no caso, por Precedente Vinculante, não há incidência das contribuições no ato cooperativo, isto é, de transferência de mercadorias entre associado e associação.

**COFINS. FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE.**

Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito.

**COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. CALCÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.**

Por não se tratar de corretivo para solo, o calcário não é beneficiado com a alíquota zero das contribuições descritas no artigo 1º da Lei 10.925/04, sendo de rigor a concessão de crédito se e quando a operação for tributada (CST01).

**COFINS. MATERIAL DE EMBALAGEM. INSUMO. POSSIBILIDADE.**

O material de embalagem segue a regra dos demais insumos das contribuições não cumulativas, essencial ou relevante ao processo produtivo (leia-se, da porta de entrada até a porta de saída, inclusive) é insumo, caso contrário, não.

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE**

Por integrar o valor do estoque de matéria-prima, é possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma empresa.

**FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE.**

Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito.

**COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. LOCAL DE REGISTRO CONTÁBIL. FALTA DE INTERESSE RECURSAL.**

O objeto do processo administrativo fiscal de compensação e resarcimento é o crédito a ressarcir ou compensar, se uma questão contábil em nada interfere neste montante, esta não deve ser preocupação do julgador.

**GLOSA. ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS. POSSIBILIDADE.**

Desde que não implique em *reformatio in pejus*, é possível a alteração do fundamento de glosa de créditos.

**COFINS. PERCENTUAL DE CRÉDITO PRESUMIDO. SÚMULA CARF 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.

**COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. DEDUÇÃO NA ESCRITA NO PERÍODO DE APURAÇÃO.**

O crédito presumido da Lei 10.925/04 somente é dedutível no mês de apuração, logo, o saldo não pode ser transportado para meses subsequentes.

**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.

**RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF N° 125.**

*Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.*

*A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.*

*Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.*

*Sobre os valores compensados pelo contribuinte (compensação voluntária) e pela Receita Federal (compensação de ofício), ou pagos pela Fazenda Nacional durante este prazo, não deve incidir correção monetária. (Acórdão 3401-008.364)*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para I - reverter a glosa sobre: 1. Serviços empregados na manutenção das máquinas e equipamentos industriais, materiais empregados na manutenção predial das indústrias, materiais para a desinfecção e limpeza das máquinas e instalações industriais, uniformes e materiais de proteção e segurança dos trabalhadores e produtos intermediários utilizados no processo produtivo; 2. O filme strech, as bobinas, o papel kraft e os sacos de papel kraft, as fitas adesivas, o hot melt, as tintas para carimbos, adesivos Jet-Melt, etiquetas adesivas do leite em pó e do composto lácteo, big bags, caixas de papelão e caixas térmicas, fundo de papelão e folhas miolo ondulado para proteção das caixas, pallets nos quais as caixas são empilhadas, tampas das caixas, embalagem de ovos, cantoneiras, os sacos de polipropileno transparente E aos fretes destes produtos; 3. Frete e armazenagem na operação de venda; 4. Frete na formação de lote para exportação; 5. Frete de transferência de produto acabado, de transferência de insumos no curso do processo produtivo, no sistema de parceria e integração e fretes tributados na aquisição de mercadorias não tributadas; 6. Fretes na operação de venda demonstrados em planilha e acompanhados de documentos fiscais, ainda que apresentados no curso do processo administrativo; 7. Dos créditos presumidos da Lei 10.925/04, fixando a alíquota em 60% do crédito básico; 8. De mercadorias adquiridas (leia-se, transferidas) em trimestres subsequentes e os respectivos fretes, neste caso, o valor do crédito deverá ser apurado nos trimestres das aquisições; II – corrigir pela SELIC os créditos reconhecidos, do 361º dia após a data do protocolo do PER até a data do efetivo ressarcimento. Vencido no item 2 acima o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que concedia o crédito em maior amplitude. Vencido no item 5 acima o conselheiro Marcos Antônio Borges, que concedia o crédito em menor amplitude.

((documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente a Conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

## Relatório

1.1. Por bem descrever os fatos adoto parcialmente o relatório do Órgão Julgador de Piso:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento (PER de nº 36991.40168.190508.1.1.11-7700), no valor de R\$ 1.016.249,68, de créditos de Cofins não cumulativa do 4º trimestre de 2007 vinculados às receitas de vendas no mercado interno não tributadas.

No Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal, de fls. 10/30, o Auditor Fiscal esclarece que “a contribuinte se dedica à criação de frangos e suíños destinados a abate, mediante parceria, fábrica de ração (para abastecer os parceiros e granjas próprias), granjas de crescimento de aves, a industrialização de parte das carnes produzidas e fabricação e industrialização de lácteos, sendo que a matéria-prima básica, em relação a última atividade é o leite ‘in natura’”.

Na sequência, relata que detectou diversas inconsistências na apuração do crédito pleiteado.

Primeiramente, discorre sobre as “aquisições de bens para revenda”. Aponta que na relação de notas fiscais de aquisições de mercadorias que geraram o crédito solicitado foram incluídos bens para revenda adquiridos de pessoas físicas, que não têm autorização legal para tanto.

Relata que a interessada também se creditou indevidamente de despesas com transferências de mercadorias entre as unidades de vendas. Aduz que o transporte de produtos acabados entre seus estabelecimentos não gera direito ao crédito de PIS/Cofins, por não se tratar de uma operação de venda.

Informa que o Anexo I relaciona as glosas realizadas.

Por fim, demonstra o total dos valores glosados.

Após, relata sobre as “**aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos**”. Após tecer comentários sobre a disposição legal que autoriza tais créditos, relaciona as glosas efetuadas sob a justificativa de que os bens e serviços, indicados abaixo, não se enquadram na condição de insumos. São eles:

Material de uso geral: arruela, mangueira, rodinho, chave Allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso Allen, parafuso bucha, porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado, tubo PVC, etc;

Material de embalagens e etiquetas: caixas de papelão e etiquetas de uso interno;

- Peças de reposição e serviços gerais: peças para máquinas e equipamentos, peças de manutenção, peças e serviços de torno, de conserto de equipamento, de lavação de roupas, de locação de guindaste, de manutenção de máquinas, de instalação de equipamento, etc;
- Material de segurança: avental, bota, botina, capacete, creme protetor, máscaras, meia, protetor auricular, protetor facial, botas sete léguas, etc;
- Conservação e limpeza: desinfetante, detergente, vassouras, serviço de ajardinamento e limpeza, serviço de conserto de bens móveis, serviço de lavanderia, etc;
- Manutenção predial: argamassa, calcáreo, tintas, tomadas, torneira, compra de concreto usinado, serviço de pintura, serviço construção civil, etc;
- Ovos incubáveis: serviços adquiridos de pessoas físicas, em desacordo com a legislação;
- Fretes: serviço adquirido com a finalidade de transporte de documentos e de transporte de insumos, matérias-primas e produtos em elaboração entre filiais da empresa;
- Outros itens: lavagem de uniforme, cimento, conserto de lava jato, pintura, etc.

Na sequência, disserta sobre a definição de insumos na legislação do PIS/Pasep e da Cofins. Afirma que a empresa em epígrafe se dedica à fabricação de produtos de carne, de modo que apenas geram direito a crédito os bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos mesmos.

Informa que o Anexo II relaciona as notas fiscais glosadas.

Por fim, demonstra mensalmente os créditos totais glosados nas linhas 02 (bens) e 03 (serviços) do Dacon.

No tópico “**despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**”, relaciona diversas notas fiscais que, segundo a interessada, foram utilizadas para calcular o respectivo crédito, mas que, na verdade, tratam-se de gastos com transporte de produtos nas transferências entre filiais, que não geram direito ao crédito.

Informa que Anexo III relaciona as notas fiscais glosadas.

Demonstra, por fim, os valores de créditos mensalmente desconsiderados.

No tópico “**Crédito presumido – atividades agroindustriais**”, descreve os seguintes erros cometidos pela interessada:

*1. os valores creditados referentes às aquisições no período estão sendo alocadas indevidamente no campo de Receita de Exportação, o que geraria o direito de resarcimento do referido montante, entretanto conforme a literalidade do art. 8º da lei 10.925/2004, o mesmo só dá direito a deduções da própria contribuição, sendo assim o valor de mercado externo foi zerado e transferido para o mercado interno;*

*2. a requerente aplicou incorretamente o percentual de 60% , do inciso I, §3º, art. 8º, sobre os insumos adquiridos como: milho, milho quebrado, suíno padrão, leitões p/term suicooper, aves para abate. Conforme as respectivas classificações fiscais-TIPI (1005.90.10; 1005.90.10; 0103.91.00; 0103.91.00 e 0105.99.00), as referidas mercadorias tem como enquadramento legal o percentual de 35% das alíquotas previstas no art. 2º das Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Sendo assim, referidos valores a maior devido à aplicação incorreta do percentual de 60%, foram devidamente glosadas.*

Demonstra os valores mensalmente glosados do crédito presumido relacionado às atividades agroindustriais.

No tópico “**Créditos a descontar na importação – Cofins paga**”, explica as disposições legais que tratam do tema. Diz que considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação. Esclarece que foi realizada uma redistribuição das DI, em função da data do seu registro (competência), sendo recomposto o valor do crédito de acordo com as contribuições efetivamente pagas. Relaciona as DI e demonstra os créditos a serem apurados em cada mês do trimestre analisado.

Esclarece, ainda, que as importações com o pagamento do PIS/Pasep e da Cofins suspensos em virtude do art. 14 da Lei nº 10.865/2004, que trata da importação sobre regimes aduaneiros especiais (*drawback*, no caso em análise), tiveram os créditos glosados, já que não houve o efetivo pagamento das contribuições.

Demonstra mensalmente as glosas efetuadas.

Por fim, demonstra os novos cálculos do direito creditório, resume as glosas realizadas e defere o valor a ser resarcido de R\$ 898.753,51.

Cientificada em 15/05/2012, a contribuinte apresentou em 14/06/2012 a manifestação de inconformidade, a seguir sintetizada.

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

Na sequência, no tópico “**bens e serviços não enquadráveis como insumos**” aduz que a decisão prolatada utiliza um conceito restrito de insumos. Entende que os bens cujos créditos foram glosados se enquadram perfeitamente no conceito de insumos.

Argumenta que as peças de reposição também estão albergadas no conceito de insumo. Alega que existe o direito ao creditamento em relação a tais produtos, dada a similaridade com os créditos decorrentes de depreciação de máquinas, combustíveis e lubrificantes e energia consumida, de acordo com o entendimento exposto na Solução de Consulta nº 80, de 13/06/2008.

Diz que o mesmo raciocínio é válido para os demais insumos, como, por exemplo, avental plástico, bota de borracha, camisa, camiseta impermeável, calça, proteção, desinfetante, creme protetor microbiológico, detergentes, lenha de eucalipto, luva, óleos lubrificantes, papel toalha, peças para máquinas, protetor auricular, correias industriais, detergentes, vassouras, serviços de ajardinamento e limpeza, serviços de bens móveis, que a despeito de não comporem o produto final, se desgastam no processo produtivo.

Argumenta que deve ser reconhecido o crédito sobre outras aquisições como, dentre outras, de cal, de peças de reposição em máquinas e equipamentos usados no processo fabril, de equipamentos de proteção industrial, de materiais de higiene e limpeza, já que, no seu entendimento, são despesas diretamente relacionadas à geração de receita.

Em relação às aquisições de caixas de papelão e etiquetas, alega que é equivocada a posição da autoridade fiscal, segundo a qual tais materiais foram utilizados no acondicionamento para transporte. Informa que tais bens têm a por fim garantir a proteção do produto para minimizar a contaminação, prevenir danos e acomodar o rótulo. Explicita particularidades de algumas embalagens especiais, afirmando que elas são colocadas com fins comerciais. Afirma que a embalagem e a etiqueta são colocadas para fins comerciais e para a proteção de produto e, assim, estariam abrangidas pelo conceito de insumos.

No que tange às aquisições de material de segurança, produtos de conservação e limpeza e bens destinados à manutenção predial, defende que, por serem essenciais ao seu processo produtivo, estão albergados pelo conceito de insumo.

Alega, ademais, que os equipamentos de proteção individual são obrigatórios e que tais despesas são indispensavelmente consumidas na produção.

Quanto à aquisição de ovos incubáveis, salienta que não se trata de remuneração de serviço prestado por pessoa física. Informa que a adoção do modelo de produção integrado consiste numa combinação de estágios sucessivos de produção em propriedade da empresa ou de terceiros, mas sob o controle da empresa proprietária. Esclarece que nesse modelo, a agroindústria, por meio de contrato de parceria, fornece ao produtor rural lotes de matrizes poedeiras e/ou reprodutores de suínos, lotes de pinto de um a dois dias de vida, e que o produtor rural pessoa física, chamado de parceiro integrado, cuida das matrizes poedeiras até a fase anterior à incubação dos ovos. Explica que o parceiro cria os pintos de um dia e ou leitões até a época do abate, recebendo assistência técnica, ração e medicamentos. Relata que o parceiro produtor recebe da empresa uma parcela da produção, obtendo para si uma parte do que foi produzido. Diz que tal parcela, normalmente é vendida para a empresa. Afirma que esse é o caso dos autos, ou seja, a parcela recebida pelo produtor corresponde a sua quota no lote de ovos produzidos para incubação, que foi vendida à empresa. Informa que o produtor rural emitiu nota fiscal para acobertar a venda de sua parte na produção e que o contrato e as notas fiscais acostadas aos autos, em caráter exemplificativo, atestam o alegado.

Argumenta, por outro lado, que os ovos e/ou os ovos incubáveis estão classificados na TIPI na posição NCM 04.07.00. Relata que a Lei nº 10.925/04, que regula o crédito presumido, determinou que o percentual de 60% fosse aplicado sobre o valor da aquisição para determinação dos créditos da não cumulatividade.

Pede a reforma da glosa sobre as aquisições de ovos para incubação de pessoas físicas ou que, no mínimo, se reconheça o crédito presumido sobre tais compras.

No que diz respeito à glosa de créditos sobre os valores relacionados às “**Despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda**”, assevera que os documentos acostados infirmam a alegação da autoridade fiscal. Explica que os serviços de transporte glosados não dizem respeito à transferência entre estabelecimentos, mas a fretes sobre vendas à clientes, fretes entre o estabelecimento produtor para outro estabelecimento produtor e frete entre estabelecimento de produtor para estabelecimento comercial.

Esclarece que anexa aos autos, a título exemplificativo, documentos que demonstram que os serviços de frete dizem respeito à frete sobre venda de mercadorias e produtos. Informa que o demonstrativo acostado dá uma idéia dos valores glosados só a título de fretes sobre vendas.

Entende que, ainda que se tratasse de frete entre estabelecimentos da mesma empresa, tratar-se-ia de etapa essencial à atividade econômica da pessoa jurídica, em razão da adoção do sistema verticalizado de produção, que vai desde a produção de ovos e leitões, passando pelo abate e industrialização dos produtos derivados de aves e suínos até a comercialização dos produtos finais.

Explica que, para a consecução de sua atividade, possui granja de reprodutores de aves e suínos, incubatórios, fábricas de rações e concentrados, unidades de abate de aves e suínos, bem assim unidades onde são industrializados os derivados de aves e suínos, bem como filiais comerciais. Aduz que o frete incidente sobre as transferências de uma unidade produtora para a outra deve ser considerado insumo de produção.

No que tange aos dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, para fins de comercialização, alega que deve ser permitido o aproveitamento do crédito, como já foi estabelecido na Solução de Consulta n.º 71, de 28/02/2005, emitida pela 9a Região Fiscal.

Entende ser indubitável que os valores relativos aos fretes sobre as transferências de um estabelecimento para outro, para fins de comercialização ou armazenagem, compõem o custo efetivo da mercadoria.

Conclui que merece reforma a decisão recorrida que negou a totalidade do direito ao crédito sobre os fretes, sejam eles sobre a venda efetiva de mercadorias, seja sobre as transferências entre estabelecimentos da mesma empresa para fins de comercialização ou até mesmo de produção.

No tópico “Crédito presumido – atividades agroindustriais”, afirma que, inicialmente, o crédito presumido estava previsto no art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, mas que, posteriormente, ele passou a ser disciplinado pelo art. 8º da Lei n.º 10.925/2004. Diz que a RFB negou o direito ao resarcimento, sob a alegação de que o art. 5º da Lei n.º 10.637/2002 e o art. 6º da Lei n.º 10.833/2003, ao tratar da compensação ou resarcimento, 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 n.º 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 suas receitas provierem exclusivamente de operações de exportação, seus 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 n.ºs 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. Salienta que os créditos presumidos deixaram de figurar nas disposições do artigo 3º das citadas leis pela simples necessidade de adequá-los à realidade da não cumulatividade das contribuições. Afirma que não se justifica no modelo não cumulativo apuração de créditos presumidos na ordem de 70% (PIS) e de 80% (COFINS) que eram os créditos que existiam nos tempos da incidência cumulativa. Entende que essa é a razão da revogação dos §§ do artigo 3º daquelas leis. Argumenta que tal mudança jamais teria objetivado impedir a compensação ou resarcimento de créditos presumidos.

Assevera que, mesmo na vigência da Lei n.º 10.925/2004, os créditos presumidos são passíveis de compensação ou de resarcimento, como previsto nos arts. 5º e 6º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 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 resarcimento.

Reclama que apenas reconhecer a manutenção dos créditos sem possibilitar sua utilização ou recuperação implica a exportação de produtos onerados pelo PIS e pela 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 exportação.

Na sequência, aduz que deve também ser reformada a decisão relativa à glosa do percentual de 60% para 35% do crédito presumido sobre os gastos com insumos adquiridos como milho, milho quebrado, suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate. Alega ser equivocada a decisão, no mínimo em relação às aquisições de suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate, uma vez que, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/04, para esses produtos, o percentual estabelecido é de 60% do valor da aquisição.

Argumenta que a Solução de Consulta nº 39, de 27/04/2006, apresenta decisão dos órgãos fazendários nesse sentido.

No tópico “**dos créditos a descontar – Cofins paga**”, a interessada aduz que a divergência entre os valores solicitados e os reconhecidos reside noutra situação. Diz que nos meses do 2º trimestre de 2007 deixou de incluir no Dacon a totalidade das DI registradas no período. Afirma que o despacho decisório do 2º trimestre de 2007 prova suas alegações. Pede a inclusão dos valores das DI não lançadas, uma vez que não foram computadas nos meses de registro e porque não foram objeto de PER, conforme anexo VII.

Requer, por fim, a reforma da decisão prolatada, a produção de todas as provas em direito admitido, que o presente recurso seja recebido com efeitos suspensivo e devolutivo, bem como seja determinada a aplicação da taxa Selic entre a data do pedido de ressarcimento até a data da completa satisfação do crédito.

## 1.2. A DRJ de Curitiba negou provimento para a Manifestação de Inconformidade em Acórdão com o seguinte teor:

### 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.

### 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.

### OVOS INCUBÁVEIS. PARCERIA RURAL.

Os valores pagos pela pessoa jurídica ao produtor rural integrado em decorrência da prestação de serviços de produção de ovos para incubação correspondem à remuneração paga à pessoa física, não gerando o direito a créditos da não cumulatividade.

### NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. TRANSPORTE.

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. MATERIAL DE SEGURANÇA. PRODUTOS DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA. BENS DESTINADOS À MANUTENÇÃO PREDIAL.

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Somente existe direito ao crédito sobre fretes nos casos em que eles estejam inequivocamente associados a operações de venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. DEDUÇÃO.

Os créditos presumidos da agroindústria, no período em análise, somente podem ser aproveitados como dedução da própria contribuição devida em cada período de apuração, não existindo previsão legal para que se efetue o seu resarcimento ou compensação.

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 determinada 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 resarcimento.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Os créditos devem ser apropriados no período de apuração em que foram gerados, requerendo, portanto, a retificação do Dacon e da DCTF correspondentes.

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de constitucionalidade 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 resarcimento, é ônus dos sujeitos passivos requerentes a comprovação da existência do direito creditório.

1.3. A Recorrente, então, apresentou Voluntário a esta Casa em peça que reitera, no que descrito abaixo, o dito em Manifestação de Inconformidade.

## Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. De saída, **INSUMO** no termo das normas **DAS CONTRIBUIÇÕES** são bens e serviços essenciais (imanentes ao) ou relevantes (pertinentes ao, que de algum modo contribua com o) processo produtivo, nos termos de precedente vinculante bem conhecido de fisco e **Recorrente**.

2.1.1. Deste modo, deve ser revertida a glosa para peças e serviços empregados na manutenção das máquinas e equipamentos industriais (máquinas sem as quais não há processo produtivo), materiais empregados na manutenção predial das indústrias, materiais para a desinfecção e limpeza das máquinas e instalações industriais (lembmando que tratamos de indústria de carnes, logo, a limpeza do maquinário é imprescindível ao processo produtivo), uniformes e materiais de proteção e segurança dos trabalhadores (bens que o próprio Precedente Vinculante indica como relevantes ao processo produtivo) – por sinal, os mesmos julgadores, da mesma Turma, da mesma DRJ reverteram a glosa destes bens para a mesma contribuinte, que apresentou as mesmas provas, no processo 10925.900872/2017-58:

A fiscalização glosou créditos na rubrica “bens utilizados como insumos”, sob a justificativa que são “materiais de uso e consumo”, ou seja, de que tais bens não integram o processo produtivo da Contribuinte.

A seu turno, a Recorrente aduz que tais glosas são indevidas e que, em análise ao relatório de glosas, constatou que elas correspondem, na verdade, a créditos calculados sobre os bens que são efetiva e diretamente utilizados no processo produtivo.

Informa que, com a finalidade de demonstrar que os itens glosados possuem pertinência com o seu processo produtivo, elaborou o **Anexo V**. Afirma que todos os produtos relacionados nesse anexo se enquadram na condição de insumos. Explica o processo de contabilização de tais gastos, a fim de demonstrar que são custos dos produtos que industrializa. Relata que tais bens correspondem a peças para manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo; matérias de manutenção elétrica de equipamentos industriais e das plantas industriais; produtos para higienização e limpeza industrial; bens (ferramentas e utensílios) utilizados para medição e nos laboratórios industriais; medicamentos veterinários e aditivos; produtos intermediários utilizados no processo produtivo; material de proteção e segurança do trabalhador, entre outros.

Pois bem, examinando o relatório de glosas da fiscalização (arquivo não paginável - planilha Insumos), percebe-se que as glosas dos bens indicados no relatório da contribuinte (**Anexo V**) foram, de fato, realizadas porque a autoridade fiscal entendeu que tais bens são de uso e consumo.

Contudo, entende-se que os produtos indicados no citado anexo estão relacionados diretamente à atividade fabril da Cooperativa Aurora, nos termos do Parecer Cosit n.º 5, de 17 de dezembro de 2018.

Saliente-se que, dentre os diversos bens glosados, constam os seguintes produtos: gás argônio, gás comprimido, amônia, soda cáustica, diversos tipos de vacinas, raticidas, aditivos, aventais, botas plásticas, calças impermeabilizantes, camisas, luvas, correias, etc.

Os trechos do Parecer Cosit abaixo transcritos permitem enquadrar os bens ora tratados como insumos do processo produtivo:

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

[...]

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros accordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, 20. Portanto, a tese accordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal. comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

[...]

20. Portanto, a tese accordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

[...]

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

[...]

45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

[...]

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e

*inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.*

Relativamente aos bens de pequeno valor, nos termos do citado Parecer Cosit, tem-se que:

*93. São exemplos de bens que geralmente se enquadram na presente seção: a) moldes ou modelos; b) ferramentas e utensílios; c) itens consumidos em ferramentas, como brocas, bicos, pontas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, materiais para soldadura, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono, etc.*

*94. Quanto aos moldes ou modelos utilizados para dar a forma desejada ao produto produzido, é inegável sua essencialidade ao processo produtivo, constituindo insumo gerador de crédito das contribuições, desde que não estejam contabilizados no ativo imobilizado da pessoa jurídica, conforme regras apresentadas nesta seção.*

[...]

*96. Acerca da subsunção de outros itens de pequeno valor e de vida útil inferior a um ano ao conceito de insumos, não há como fugir de relegar a questão à análise casuística, com base nos detalhes do caso concreto.*

Quanto ao “material de proteção e segurança do trabalhador”, o Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 5, de 2018, assim consignou:

#### **4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL**

*49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.*

*50. Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra e que, nos autos do AgRg no REsp 1281990/SC (Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 05/08/2014), não foram considerados essenciais à atividade de uma pessoa jurídica prestadora de serviços de mão de obra, e, consequentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.*

*51. Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPIs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este.*

*52. Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.*

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.

54. Por outro lado, não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições: a) itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento, etc; b) itens relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.

[...]

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

Quanto aos produtos intermediários, entende-se que também são bens que integram os custos do processo produtivo e estão especificamente indicado no Parecer Cosit como geradores de crédito. Não há como vincular tais produtos a atividades que não as vinculadas, ainda que indiretamente, à produção fabril da empresa. Afinal, não são bens que estão relacionados à área administrativa, contábil, comercial ou jurídica.

Deste modo, em consonância com o Parecer Cosit, o qual define os critérios da essencialidade e relevância para classificar determinado bem como insumo ou não, nos termos do item 167, comprehende-se que os bens discriminados pela fiscalizada devem ser enquadrados como insumos de seu processo produtivo. Certamente, em sua esmagadora maioria, não são itens empregados nos setores administrativos da empresa.

Ressalte-se que a Interessada elaborou, no mesmo Anexo V, diversos sub-anexos, assim discriminados:

- Aquisição de Materiais Utilizados na Conservação Predial, das Instalações Produtivas;
- Aquisição de Materiais Utilizados na Manutenção das Máquinas, Utilizadas no Processo Produtivo;
- Aquisição de Equipamentos de Proteção Individual – EPI's, Utilizados pelos Colaboradores que Atuam no Processo Produtivo;
- Aquisição de Materiais de Higiene e Limpeza Utilizados Processo Produtivo;
- Aquisição de Embalagens e Etiquetas, Utilizadas no Processo Produtivo;
- Aquisição de Condimentos Utilizadas no Processo Produtivo;
- Aquisição de Aditivos Utilizadas no Processo Produtivo;
- Aquisição de Produtos Utilizados na Caldeira e Torre de Resfriamento;

- Aquisição de Medicamentos Veterinários;
- Aquisição de Materiais Utilizados no Laboratório.

Nestes documentos, a contribuinte anexa notas fiscais por amostragem e os respectivos razões contábeis.

Deste modo, embora possa haver um ou outro bem indicado no anexo em análise que possa, talvez, não gerar o direito ao crédito, como no caso de produtos utilizados na manutenção predial e material de embalagens e etiquetas, entende-se que, no contexto analisado, deve-se conceder o crédito sobre a totalidade dos bens informados no documento produzido pela Recorrente.

Relativamente aos materiais de limpeza, produtos que estão fartamente indicados no relatório de glosas da fiscalização, o Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 5, de 2018, assim consignou:

#### 7.4. PRODUTOS E SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO DE ATIVOS PRODUTIVOS

98. Como relatado, na presente decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, os Ministros consideraram elegíveis ao conceito de insumos os “materiais de limpeza” descritos pela recorrente como “gastos gerais de fabricação” de produtos alimentícios.

99. Aliás, também no REsp 1246317 / MG, DJe de 29/06/2015, sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, foram considerados insumos geradores de créditos das contribuições em tela “os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios”.

100. Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

101. Isso porque, à semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e bem assim porque em algumas atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado, como na produção de alimentos, nos serviços de saúde, etc.

Quanto a esta questão, interessante observar que o caso paradigma analisado pelo STJ, nos autos do REsp n.º 1.221.170/PR, semelhantemente ao aqui analisado, a postulante se dedicava à industrialização de produtos alimentícios.

Portanto, como os bens glosados estão relacionados ao processo produtivo da contribuinte, deve-se reverter as glosas indicadas no Anexo V, nos seguintes valores:

A fiscalizada reclama, ainda, de glosas relativas a materiais utilizados em “limpeza/uso industrial”, relacionados no **Anexo VI** que elaborou. Explica que são produtos que são empregados da seguinte forma: i) adicionados à água das caldeiras, visando a sua conservação; ii) nas torres de resfriamento e túneis de congelamento, para evitar a criação de limo e encrustamento externo; iii) no tratamento da água utilizada no processo produtivo, especialmente na limpeza de equipamentos, utensílios e instalações (ETA); iv) desinfecção de instalações sanitárias; v) produtos para tratamento dos

efluentes industriais (ETE); e vi) condimentos e conservantes de uso no processo produtivo.

Relata que a indústria frigorífica de aves e suínos e de laticínios estão sujeitas ao cumprimento de uma série de normas legais, dentre elas a Portaria nº 711, de 01/11/1995, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento; a Portaria nº 210, de 10/11/1998, do Secretário de Defesa Agropecuária do Ministério da Agricultura; a Portaria nº 146, de 07/03/1996, do Ministério da Agricultura; as Circulares nºs 175/2005 e 176/2005 da Coordenação Geral de Programas Especiais.

Esclarece que as mencionadas normas exigem a manutenção preventiva das instalações e equipamentos industriais, limpeza e disposição dos vestiários e sanitários, tratamento da água de abastecimento, tratamento das águas residuais, controle integrado de pragas, limpeza e sanitização dos ambientes, equipamentos e utensílios, hábitos higiênicos 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.

Conclui que os bens glosados são indispensáveis e diretamente ligados ao processo produtivo e integram o custo de fabricação dos produtos destinados à venda, revestem, indiscutivelmente, a condição de “insumo”

Informa que o Anexo VI foi feito com base no anexo de glosas elaborado pela fiscalização (planilha Insumos do arquivo não paginável).

Analizando-se o citado anexo, constata-se que ele relaciona bens que, indiscutivelmente, nos termos do Parecer acima citado, são insumos do processo produtivo da manifestante. Analisando o relatório, percebe-se que, dentre outros, que constam os seguintes produtos: ácido fosfórico, cloreto de cálcio, sanitizantes, etc. Obviamente, tais bens não estão ligados aos setores administrativos da empresa.

Registre-se, outrossim, que o Anexo VI foi desmembrado pela contribuinte em três anexos: condimentos e conservantes; materiais de higiene e limpeza utilizados no processo produtivo e produtos utilizados na manutenção de caldeiras e torres de resfriamento.

Assim, nos termos do parecer acima citado, comprehende-se que as glosas devem ser revertidas nos seguintes valores:

2.2. Sobre material de embalagem, o embate também é conhecido: de um lado fisco limita a concessão às embalagens de apresentação (com fundamento na IN 1.911/19) e a **Recorrente** pleiteia o creditamento a todo **MATERIAL DE EMBALAGEM** essencial ou relevante ao processo produtivo (quer por questões de acondicionamento, quer por questão de obrigação legal). Ademais, a DRJ ressalta que “não há, (...) como relacionar os bens glosados aos laudos técnicos acostados aos autos, tarefa que é de exclusiva responsabilidade da defesa”.

2.2.1. De saída, a fiscalização glosou em item específico os materiais de embalagem adquiridos pela **Recorrente** e esta, em resposta, trouxe laudo técnico e listagem indicando uma a uma as mercadorias glosadas, logo, era mais do que possível, era responsabilidade do órgão julgador de piso fazer a vinculação entre as glosas e as contestações.

2.2.2. Segundo, embora a tese do órgão de piso faça sentido, já está pacificado no âmbito desta Turma a possibilidade de concessão de crédito para as embalagens desde que estas

se mostrem essenciais ou relevantes ao processo produtivo – o que deve ser analisado de acordo com o processo produtivo.

2.2.3. Assim, deve ser concedido o crédito ao filme strech (utilizado para posicionar as caixas de carnes nos pallets), as bobinas (utilizadas em diversas fases do processo produtivo, para separar as carnes), o papel kraft e os sacos de papel kraft (utilizado para embalar o leite em pó), as fitas adesivas (utilizadas para lacrar os sacos, as caixas e para identificá-las), o hot melt (fechar os sacos de leite em pó), as tintas para carimbos (este últimos utilizados na identificação das embalagens e em conferência do produto final, para apor data de validade, inclusive), adesivos Jet-Melt (fechar sacos de pedaços de frango), etiquetas adesivas do leite em pó e do composto lácteo, big bags, caixas de papelão e caixas térmicas, fundo de papelão e folhas miolo ondulado para proteção das caixas (evitando vazamentos e contaminações), pallets nos quais as caixas são empilhadas, tampas das caixas, embalagem de ovos, cantoneiras, os sacos de polipropileno transparente (para embalar carnes).

2.2.4. Todavia, uma vez que não identificado o uso no processo produtivo, deve ser mantida a glosa de material para teste, saco de rafia, folhas miolo bolha, tetra molding, tetra masterbatch, cartão de pallet, cola adesiva e película massa.

2.3. Como regra, este relator entende (ao contrário da esmagadora maioria da Turma e desta Casa) que não é possível a concessão de crédito ao **FRETE DE PRODUTOS ACABADOS**, salvo se, e somente se, este se demonstrar essencial ou relevante ao processo produtivo por razões de segurança ou ainda para preservar o produto acabado, como é o caso, vez que tratamos de alimentos que devem ser transportados e preservados no mínimo resfriados dos centros produtores até os consumidores, para tornar possível a sua venda e consumo – o que nos leva à reversão da glosa.

2.3.1. Exatamente pelo mesmo motivo acima (perigo de perda do produto) deve ser concedido o crédito à **ARMAZENAGEM DE PRODUTOS ACABADOS** e da movimentação destes dentro do armazém; afinal, de nada adiantaria o cuidado com a carne até o armazém se, dentro deste, esta foi deixada ao relento – e não é necessário muito imaginação para sabe-lo.

2.3.2. Por oportuno, em Precedentes anteriores esta Turma fixou a possibilidade de crédito para o **FRETE NA FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO**. Isto porque “*ao transferir a mercadoria para porto ou armazém alfandegado para formação de lote de exportação a mercadoria já se encontra vendida, com destino a território estrangeiro. A transferência para silos deve-se a questões logísticas. A soja é mercadoria geralmente transportada solta (inobstante existam contêiner de grãos) nos navios. Uma vez nos silos a soja é embarcada nos navios por meio de dutos e, posteriormente segue para a exportação. (...). Ainda que seja possível o documento de transporte descrever o frete da origem ao destino (por exemplo, no transporte multimodal) não há embarque direto de nenhum bem exportado em equipamento de transporte antes de armazenado em terminal alfandegado. O transporte ao porto, portanto, é parte do frete de venda, ainda que para a formação de lote*” (Acórdão 3401-009.071).

2.4. É pacífico nesta Turma o entendimento acerca da possibilidade da concessão de créditos na contratação de **FRETE NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS**, independentemente do regime de tributação dos bens adquiridos, conforme julgados abaixo:

**FRETE. INSUMO. POSSIBILIDADE.**

Fora a hipótese do frete de venda, o frete segue o regime geral de creditamento das contribuições essencial (como o frete no curso do processo produtivo) ou relevante (como o frete de aquisição de insumos) ao processo produtivo, possível a concessão do crédito. (Acórdão 3401-009.198)

2.5. A **Recorrente** demonstra com maestria singular que os **FRETES SOBRE O SISTEMA DE PARCERIA** (de acordo com os CFOPs, planilhas e descrição do processo produtivo) **E INTEGRAÇÃO** referem-se ao transporte de aves e suínos (e de rações e medicamentos para estes animais) de um produtor parceiro a outro, para que os animais evoluam e resultem prontos para o abate. Ora, se tratam-se de fretes de aves e suínos para que estes restem prontos para o abate e aves e suínos são, uma e justamente, os principais insumos da **Recorrente**, logo, estes fretes são de insumos.

2.5.1. Claro que poder-se-ia argumentar (como faz a DRJ) que os associados da **Recorrente** são pessoas jurídicas distintas de si, logo, não se trata de frete de insumos. No entanto, como já descrito acima, esta Casa (e esta Turma em particular) também concede o crédito das contribuições ao frete de aquisição de insumos e ao frete para industrialização por encomenda – o que torna, em qualquer caso, de rigor a reversão da glosa.

2.6. O **TRANSPORTE DE INSUMOS NO CURSO DO PROCESSO PRODUTIVO** é essencial ao mesmo. Sem o transporte dos insumos entre filiais o processo produtivo resulta inacabado. Portanto, deve ser concedido o crédito para a **Recorrente** nas despesas com movimentação dos insumos no curso do processo produtivo deste, na forma antedita por este Turma em Acórdão unânime no ponto em questão de Lavra do Saudoso Conselheiro Tiago Guerra Machado (e também concedido pela DRJ no processo 10925.900872/2017-58, diga-se):

**CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE** Por integrar o valor do estoque de matéria-prima, é possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos da mesma empresa. (Acórdão 3401-006.135)

2.7. A **Recorrente** argumenta que foram glosados **FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA** e revenda; para demonstrar o alegado, traz aos autos planilha indicando a descrição da unidade de saída, a data da entrada, a data da emissão da nota, o número do documento e valores. Dos documentos colacionados aos autos pela **Recorrente** é possível inferir que os fretes que saem das unidades de vendas da **Recorrente** são fretes de vendas. Para os demais fretes, é algo duvidosa a natureza dos fretes, o que sugere a manutenção da glosa.

2.8. Dispõe a DRJ que o percentual de apuração da **ALÍQUOTA APLICÁVEL SOBRE OS CRÉDITOS PRESUMIDOS DE PIS/COFINS** a que as agroindústrias têm direito, prevista no § 3º do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, é determinado em função dos insumos adquiridos e não dos produtos fabricados, o que é diametralmente contrário à Súmula 157 desta Casa:

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.

2.8.1. Portanto, não restando dúvida quanto ao enquadramento da produção da **Recorrente** nos capítulos 2 (cortes resultantes do abate de suínos e aves) e 16 (embutidos), o crédito presumido é de 60% das alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS.

2.9. O artigo 3º inciso I da Lei 10.833/03 estabelece a possibilidade de creditamento dos bens *adquiridos* para revenda. Em idêntico sentido, o § 1º do mesmo artigo descreve que “*o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor*” dos bens para revenda e de insumos *adquiridos* no mês. Dentro do capítulo do Código Civil destinado à regular a *aquisição de propriedade móvel* (tais como aquelas negociadas pela **Recorrente**) encontra-se a Seção IV Da Tradição. Na sobredita Seção resta descrito que “*subentende-se a tradição (...) quando o adquirente já está na posse da coisa, por ocasião do negócio jurídico*”. Em soma, uma das formas de aquisição da propriedade móvel é a tradição que ocorre com a entrega da *res aliena* ao adquirente.

2.9.1. Em assim sendo, **COM A TRADIÇÃO/ENTREGA DA COISA A MERCADORIA É ADQUIRIDA** e, neste momento nasce o direito ao crédito – e não com o pagamento complementar como deseja a **Recorrente** – como já se decidiu esta Turma em precedente recentíssimo (junho de 2020) da Conselheira Fernanda Vieira Kotizias:

Resta claro, portanto, que para as contribuições sociais, a regra geral é o regime de competência – que determina o reconhecimento das receitas quando realizadas – e não do regime de caixa – cujo reconhecimento ocorre diante do simples ingresso.

Em um contrato de compra e venda a propriedade só se adquire pelo comprador, sendo móvel o bem, com a tradição, conforme dispõe o CC (Lei n.º 10.406/2002):

*Art. 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.*

*Parágrafo único. Subentende-se a tradição quando o transmitente continua a possuir pelo constituto possessório; quando cede ao adquirente o direito à restituição da coisa, que se encontra em poder de terceiro; ou quando o adquirente já está na posse da coisa, por ocasião do negócio jurídico.*

Destarte, no mesmo momento em que o vendedor deve registrar a operação de venda, surge para o comprador a obrigação de pagar pela mercadoria recebida, bem como de efetuar o registro dessa obrigação em sua contabilidade, tendo como contrapartida o ingresso dos bens no estoque e o respectivo crédito. É o que dispõe o inciso II do art. 3º 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:*

[...]

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

Em relação aos bens (e serviços), esse dispositivo estabelece como marco temporal a data da aquisição, assim compreendida a data da tradição dos produtos (ou da prestação dos serviços) e não a do pagamento ou crédito em favor do fornecedor.

2.9.2. Destarte, o crédito de PIS/COFINS deve ser apurado na data da emissão da Nota Fiscal de Entrada (que coincide com a tradição) e não na data do registro da Declaração de Importação – declaração esta que será submetida a despacho aduaneiro e posterior desembarço.

2.10. Ao final, a **Recorrente** pleiteia **CORREÇÃO MONETÁRIA** de seus créditos pela SELIC, tese que encontra guarida em Repetitivo do Tribunal da Cidadania, como reconheceu esta Turma por unanimidade de votos em Acórdão recente (outubro de 2020) da lavra do Conselheiro Lázaro, o qual replica a Ementa (vez que de elevada sabedoria e capacidade de síntese) como razões de decidir:

#### RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF Nº 125.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no resarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no resarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no resarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, o termo inicial da correção monetária de resarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Sobre os valores compensados pelo contribuinte (compensação voluntária) e pela Receita Federal (compensação de ofício), ou pagos pela Fazenda Nacional durante este prazo, não deve incidir correção monetária. (Acórdão 3401-008.364)

2.10.1. Assim, considerando que trata-se de pedido de resarcimento de contribuições sem compensação vinculada, de rigor a concessão da correção monetária dos créditos da **Recorrente** pela SELIC a partir do tricentésimo sexagésimo primeiro dia após o protocolo do PER.

3. Ante o exposto, admito, uma vez que tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário e a ele dou parcial provimento para reverter a glosa sobre:

3.1. Serviços empregados na manutenção das máquinas e equipamentos industriais, materiais empregados na manutenção predial das indústrias, materiais para a desinfecção e limpeza das máquinas e instalações industriais, uniformes e materiais de proteção e segurança dos trabalhadores e produtos intermediários utilizados no processo produtivo;

3.2. Ao filme strech, as bobinas, o papel kraft e os sacos de papel kraft, as fitas adesivas, o hot melt, as tintas para carimbos, adesivos Jet-Melt, etiquetas adesivas do leite em pó e do composto lácteo, big bags, caixas de papelão e caixas térmicas, fundo de papelão e folhas miolo ondulado para proteção das caixas, pallets nos quais as caixas são empilhadas, tampas das caixas, embalagem de ovos, cantoneiras, os sacos de polipropileno transparente E aos fretes destes produtos;

3.3. Frete e armazenagem na operação de venda;

3.4. Frete na formação de lote para exportação;

3.5. Frete de transferência de produto acabado, de transferência de insumos no curso do processo produtivo, no sistema de parceria e integração e fretes tributados na aquisição de mercadorias não tributadas;

3.6. Fretes na operação de venda demonstrados em planilha e acompanhados de documentos fiscais, ainda que apresentados no curso do processo administrativo;

3.7. Dos créditos presumidos da Lei 10.925/04, fixando a alíquota em 60% do crédito básico;

3.8. De mercadorias adquiridas (leia-se, transferidas) em trimestres subsequentes e os respectivos fretes, neste caso, o valor do crédito deverá ser apurado nos trimestres das aquisições.

3.9. Todos os créditos resarcíveis devem ser corrigidos pela SELIC do 361º dia após a data do protocolo do PER até a data do efetivo resarcimento.

(documento assinado digitalmente)

OSWALDO GONÇALVES DE CASTRO NETO

Fl. 22 do Acórdão n.º 3401-010.615 - 3<sup>a</sup> Sejul/4<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10925.901885/2011-59