



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10940.720419/2016-91</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-015.744 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FRISIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/06/2014

NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ. INOCORRÊNCIA.

Não há falar em nulidade nos casos em que a decisão recorrida está de acordo com a disposição estabelecida pelo artigo 31 do Decreto nº 70.235/1972.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da(e) COFINS em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

DIREITO DE CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÃO DE SEMENTES E MUDAS. TRIBUTAÇÃO À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL.

Nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711/2003.

A Lei nº 10.711/2003 não estabelece como requisito para fruição do benefício fiscal a indicação de “registro das sementes” na nota fiscal, mas sim o número de inscrição do produtor no RENASEM. O descumprimento de qualquer dos requisitos previstos na Lei nº 10.711/2003 torna a respectiva operação comercial, bem como fornecedores e adquirentes, sujeitos às penalidades e responsabilidades

previstas na legislação, e não autoriza a tomada de crédito das contribuições.

**CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.** O conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade e relevância, conforme fixado pelo STJ no Tema 779 (REsp nº 1.221.170/PR). São considerados insumos os bens e serviços cuja utilização seja imprescindível ou relevante para o desenvolvimento da atividade produtiva, bem como aqueles decorrentes de imposição legal ou técnica.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.** Conforme estabelece o art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços geram direito de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ por ausência de fundamentação e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos referentes (i) aos pallets e filmes stretch; (ii) às embalagens (sacos de polipropileno); e (iii) aos encargos de depreciação relacionados às empilhadeiras e ao “chuveiro lava olhos”.

*Assinado Digitalmente*

**Louise Lerina Fialho** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mario Sergio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Winderley Moraes Pereira, Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento (PER) solicitando créditos oriundos do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), decorrentes de vendas não tributadas no Mercado Interno, referentes ao período do 1º trimestre de 2011 ao 2º trimestre de 2014.

Conforme Despacho Decisório, o pedido de ressarcimento apresentado no PER/DCOMP foi parcialmente deferido. Conforme a fiscalização, a contribuinte apurou créditos da COFINS relativos às entradas de produtos e insumos sujeitos a incidência não-cumulativa, vinculados às receitas não tributadas no mercado interno decorrentes de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da contribuição e que não puderam ser compensados com débitos da própria contribuição, conforme prevê o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 combinado com o art. 17 da Lei 11.033/2004. Durante o procedimento de fiscalização, identificou-se as seguintes inconsistências na apuração do crédito.

- Com relação ao crédito relacionado aos bens para revenda, constatou-se que diversas aquisições que foram consideradas na base de cálculo do crédito, se enquadravam também nas exceções elencadas nas alíneas "a" e "b" do Inc. I, art. 3º da Lei nº 10.833/2003.
- No que diz respeito ao crédito sobre bens utilizados como insumo, o agente administrativo entendeu que não se enquadravam no conceito de insumo as despesas com embalagens que se destinam somente ao transporte dos produtos acabados (big bags, filme stretch e paletes).
- Também foi objeto de glosa os créditos decorrentes da aquisição de bens sem incidência de PIS/COFINS, portanto, não passíveis de creditamento, conforme estabelecido pelo inc. II, §2º, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.
- Ademais, foram glosados os créditos relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, por não serem utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda ou não prestação de serviços.

Em sede de Manifestação de Inconformidade, a contribuinte postulou a reversão da glosa, discorrendo sobre os seguintes tópicos: i) aquisições de bens para revenda; ii) embalagens na condição de insumos; iii) insumos supostamente isentos ou sujeitos à não incidência; e iv) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Postulou, subsidiariamente, que o julgamento fosse convertido em diligência, caso assim entendesse o órgão julgador.

Posteriormente, a DRJ/08 julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário postulando, preliminarmente, a nulidade do acórdão recorrido em razão da ausência de análise das provas produzidas nos autos. Em segundo lugar, postulou o processamento em conjunto dos Recursos Voluntários apresentados em face dos Acórdãos n.108-000.115 (COFINS) e 108-000.116 (PIS) que glosaram parte dos créditos pleiteados no período compreendido entre o 1º trimestre de 2011 e o 2º trimestre de 2014, objetos dos processos administrativos nº 10940.720419/2016-91 e nº 10940.720420/2016-15, respectivamente. Em terceiro lugar, quanto ao mérito, postulou a reforma da decisão recorrida, discorrendo a respeito dos seguintes pontos: (i) aquisição de bens para revenda; (ii) aquisição de bens e serviços não enquadrados como insumo; (iii) despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda; e (iv) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado. Tais pontos serão detalhados no decorrer do voto.

Após, o processo administrativo foi remetido para este órgão julgador para prosseguimento do feito.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Louise Lerina Fialho**, Relatora

### I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

### II – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

Quanto ao ponto, a contribuinte teceu considerações a respeito do princípio da verdade material. Mencionou que, considerando todas as provas juntadas pela contribuinte, o sistema de ônus da prova adotado pelo art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) deve ser relativizado. Referiu que houve vasta dilação probatória no presente processo e que, no entanto, os documentos juntados não foram analisados pela autoridade julgadora, o que viola as disposições estabelecidas pelos arts. 31, 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972 e pelos arts. 2º e 50 da Lei nº 9.784, de 1999.

Em outras palavras, a Recorrente alega que a autoridade julgadora não teria analisado as provas juntadas com relação à essencialidade dos bens glosados para o seu processo produtivo. Nesse sentido, citou as despesas incorridas com o sistema de informática, empilhadeiras e sistema de ar-condicionado.

Observa-se que, em sede de Manifestação de Inconformidade, a Recorrente discorreu sobre tais despesas, conforme se pode depreender do tópico “DA GLOSA EM RELAÇÃO

ÀS MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO”, apresentando imagens e referindo a importância de cada item para o seu processo produtivo.

Ocorre que a DRJ enfrentou expressamente tal ponto no Acórdão recorrido, mencionando, inclusive, as folhas dos documentos apresentados pela Recorrente e juntando imagens no voto.

Isto é, a DRJ apreciou as provas juntadas aos autos e concluiu que tais documentos juntados corroboravam para a manutenção da glosa e não para a sua reversão, como pretendia a contribuinte. Nesse sentido, constou no Acórdão recorrido que as provas apresentadas eram insuficientes para comprovar o direito da Recorrente ao crédito pleiteado, o que de forma alguma gera a nulidade da decisão.

Por tais razões, verifica-se que a decisão colegiada está, portanto, em consonância com o artigo 31 do Decreto nº 70.235/1972.

Sendo assim, entendo que não assiste razão à Recorrente e, portanto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade.

### **III – DO MÉRITO**

No tocante ao mérito, passo a analisar cada uma das alegações da contribuinte.

#### **III.1 – Quanto à aquisição de bens submetidos à alíquota zero e adquiridos em bonificação, doação ou brinde**

A contribuinte alega que a proibição ao creditamento prevista no art. 3.º, §2.º, II, da Lei n.º 10.833/2003, não se aplica às operações submetidas à incidência do PIS e da COFINS, como aquelas tributadas à alíquota zero. Refere que a vedação ao creditamento estabelecida pelo aludido enunciado normativo é aplicável apenas aos casos em que a aquisição não estiver sujeita ao pagamento das contribuições, o que não é o caso da alíquota zero, já que, nessa hipótese, há a incidência do PIS/COFINS, porém o resultado financeiro encontrado é zero. Refere que tal entendimento também se aplica aos produtos adquiridos por meio de bonificação, doação ou brinde.

Entendo, no entanto, que tal alegação não deve prosperar.

Isso porque sujeição do produto à alíquota zero ou suspensão (ou, até mesmo, a não incidência) implica o não pagamento das contribuições, de modo que a subsunção das aquisições à norma que veda a apropriação de créditos pelo adquirente é inegável, sendo a jurisprudência deste e. Conselho pacífica sobre o tema. Somente seria possível o creditamento se houvesse base legal para a apuração de crédito presumido, o que não é o caso.

Nesse mesmo sentido, cumpre citar a Solução de Consulta COSIT nº 227/17, a qual assim refere:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS  
EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS

NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

**É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.** É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente: a) revendidos; ou b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº10.833/2003, arts. 3º, § 2º, II, e 6º, III. (Grifamos)

Quanto ao ponto, cumpre citar trecho do Acórdão de nº 3302-014.554, julgado nesta turma, de Relatoria do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, em que ele bem analisa o tema em relação a essa mesma contribuinte.

Não assiste razão ao recorrente. O art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 é expresso ao vedar o creditamento sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Ora, se os bens adquiridos eram tributados à alíquota zero, obviamente não ocorreu pagamento algum. A essência da não-cumulatividade é justamente impedir a incidência de nova tributação sobre os tributos pagos na etapa anterior da cadeia de produção, compensando-se o tributo apurado na etapa posterior com aquele pago na etapa anterior.

Assim, entendo que não assiste razão a contribuinte neste ponto.

### **III.2 – Aquisição de sementes – produtos não sujeitos à alíquota zero**

A contribuinte alega que teria direito ao creditamento porque grande parte das sementes por ele adquiridas não estavam registradas no RENASEM e, portanto, não estavam submetidas à alíquota zero, pois o art. 1º, III, da Lei nº 10.925/2004 dispõe que apenas terá esse benefício as sementes em conformidade com a Lei nº 10.711/2003, ou seja, que tenham registro e certificação no Sistema Nacional de Sementes e Mudanças.

No tocante a essa matéria, cumpre citar novamente trecho do Acórdão de nº 3302-014.554, julgado nesta turma, de Relatoria do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, em que ele bem analisa o tema em relação a essa mesma contribuinte:

Vejamos, inicialmente, o que consta da Lei nº 10.925/2004:

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

(...)

*III - sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;*

A Lei nº 10.711/2003, por sua vez, estabelece as seguintes regras:

*Art. 1º O Sistema Nacional de Sementes e Mudas, instituído nos termos desta Lei e de seu regulamento, objetiva garantir a identidade e a qualidade do material de multiplicação e de reprodução vegetal produzido, comercializado e utilizado em todo o território nacional.*

*(...)*

*Art. 3º O Sistema Nacional de Sementes e Mudas - SNSM compreende as seguintes atividades:*

*I - registro nacional de sementes e mudas - Renasem;*

*(...)*

*Art. 7º Fica instituído, no Mapa, o Registro Nacional de Sementes e Mudas - Renasem.*

*Art. 8º As pessoas físicas e jurídicas que exerçam as atividades de produção, beneficiamento, embalagem, armazenamento, análise, comércio, importação e exportação de sementes e mudas ficam obrigadas à inscrição no Renasem.*

*(...)*

*Art. 18. O Mapa promoverá a organização do sistema de produção de sementes e mudas em todo o território nacional, incluindo o processo de certificação, na forma que dispuser o regulamento desta Lei.*

*Art. 19. A produção de sementes e mudas será de responsabilidade do produtor de sementes e mudas inscrito no Renasem, competindo-lhe zelar pelo controle de identidade e qualidade.*

*Parágrafo único. A garantia do padrão mínimo de germinação será assegurada pelo detentor da semente, seja produtor, comerciante ou usuário, na forma que dispuser o regulamento desta Lei.*

*Art. 20. Os padrões de identidade e qualidade das sementes e mudas, estabelecidos pelo Mapa e publicados no Diário Oficial da União, serão válidos em todo o território nacional.*

*Art. 21. O produtor de sementes e de mudas fica obrigado a identificá-las, devendo fazer constar da respectiva embalagem, carimbo, rótulo ou etiqueta de identificação, as especificações estabelecidas no regulamento desta Lei.*

*Art. 22. As sementes e mudas deverão ser identificadas com a denominação "Semente de" ou "Muda de" acrescida do nome comum da espécie.*

*Parágrafo único. As sementes e mudas produzidas sob o processo de certificação serão identificadas de acordo com a denominação das categorias estabelecidas no art. 23, acrescida do nome comum da espécie.*

*Art. 23. No processo de certificação, as sementes e as mudas poderão ser produzidas segundo as seguintes categorias:*

*I - semente genética;*

*II - semente básica;*

*III - semente certificada de primeira geração - C1;*

*IV - semente certificada de segunda geração - C2;*

*V - planta básica;*

*VI - planta matriz;*

*VII - muda certificada.*

*(...)*

*Art. 30. O comércio e o transporte de sementes e de mudas ficam condicionados ao atendimento dos padrões de identidade e de qualidade estabelecidos pelo Mapa.*

*Parágrafo único. Em situações emergenciais e por prazo determinado, o Mapa poderá autorizar a comercialização de material de propagação com padrões de identidade e qualidade abaixo dos mínimos estabelecidos.*

*Art. 31. As sementes e mudas deverão ser identificadas, constando sua categoria, na forma estabelecida no art. 23 e deverão, ao ser transportadas, comercializadas ou estocadas, estar acompanhadas de nota fiscal ou nota fiscal do produtor e do certificado de semente ou do termo de conformidade, conforme definido no regulamento desta Lei.*

*Art. 32. A comercialização e o transporte de sementes tratadas com produtos químicos ou agrotóxicos deverão obedecer ao disposto no regulamento desta Lei.*

*(...)*

*Art. 37. Estão sujeitas à fiscalização, pelo Mapa, as pessoas físicas e jurídicas que produzam, beneficiem, analisem, embalem, reembalem, amostram, certifiquem, armazenem, transportem, importem, exportem, utilizem ou comercializem sementes ou mudas.*

*§ 1º A fiscalização de que trata este artigo é de competência do Mapa e será exercida por fiscal por ele capacitado, sem prejuízo do disposto no art. 5º.*

*§ 2º Compete ao fiscal exercer a fiscalização da produção, do beneficiamento, do comércio e da utilização de sementes e mudas, sendo-lhe assegurado, no exercício de suas funções, livre acesso a quaisquer estabelecimentos, documentos ou pessoas referidas no caput.*

(...)

**Art. 39. Toda semente ou muda, embalada ou a granel, armazenada ou em trânsito, identificada ou não, está sujeita à fiscalização, na forma que dispuser o regulamento.**

(...)

**Art. 41. Ficam proibidos a produção, o beneficiamento, o armazenamento, a análise, o comércio, o transporte e a utilização de sementes e mudas em desacordo com o estabelecido nesta Lei e em sua regulamentação.**

*Parágrafo único. A classificação das infrações desta Lei e as respectivas penalidades serão disciplinadas no regulamento.*

(...)

**Art. 43. Sem prejuízo da responsabilidade penal e civil cabível, a inobservância das disposições desta Lei sujeita as pessoas físicas e jurídicas, referidas no art. 8º, às seguintes penalidades, isolada ou cumulativamente, conforme dispuser o regulamento desta Lei:**

(...)

*Parágrafo único. A multa pecuniária será de valor equivalente a até 250% (duzentos e cinquenta por cento) do valor comercial do produto fiscalizado, quando incidir sobre a produção, beneficiamento ou comercialização.*

(...)

**Art. 45. As sementes produzidas de conformidade com o estabelecido no caput do art. 24 e denominadas na forma do caput do art. 22 poderão ser comercializadas com a designação de "sementes fiscalizadas", por um prazo máximo de 2 (dois) anos, contado a partir da data de publicação desta Lei.**

A tese da defesa é de que existem (i) sementes e mudas vendidas com alíquota zero para o PIS/Cofins, caso possuam registro e certificação no Sistema Nacional de Sementes e Mudanças e (ii) sementes e mudas vendidas com alíquota normal para o PIS/Cofins, caso não possuam tal registro e certificação. Nesse contexto, o recorrente teria adquirido parte de suas sementes e mudas sem registro e certificação, o que lhe permitiria o creditamento sobre o valor de aquisição de tais produtos.

Contudo, ao analisar a Lei nº 10.711/2003, observa-se que não existe tal opção. **O art. 8º determina que todas as pessoas físicas e jurídicas que exerçam as atividades de produção, beneficiamento, embalagem, armazenamento, análise, comércio, importação e exportação de sementes e mudas ficam obrigadas à inscrição no Renasem; e o art. 21 estabelece que o produtor de sementes e de mudas fica obrigado a identificá-las**, devendo fazer constar da respectiva embalagem, carimbo, rótulo ou etiqueta de identificação, as especificações estabelecidas no regulamento da Lei nº 10.711/2003.

O art. 31, por sua vez, determina que as sementes e mudas deverão ser identificadas, constando sua categoria, e deverão, ao ser transportadas, comercializadas ou estocadas, estar acompanhadas de nota fiscal ou nota fiscal do produtor e do certificado de semente ou do termo de conformidade.

Como se verifica, **não há qualquer dispositivo legal que estabeleça a obrigatoriedade de constar na nota fiscal o registro das sementes**. O art. 31 da Lei nº 10.711/2003 estabelece apenas que as sementes e mudas deverão, ao ser transportadas, comercializadas ou estocadas, “**estar acompanhadas de nota fiscal ou nota fiscal do produtor e do certificado de semente ou do termo de conformidade**”. O documento comprobatório do atendimento às regras estabelecidas na Lei nº 10.711/2003 e em seu regulamento é o “certificado de semente” ou o “termo de conformidade”.

Em verdade, sequer existe um “registro das sementes”; o que a Lei nº 10.711/2003 determina, em seu art. 8º, é a obrigatoriedade do fornecedor estar inscrito no Renasem, e no art. 21 impõe que o produtor de sementes e de mudas fica obrigado a identificá-las, **devendo fazer constar da respectiva embalagem, carimbo, rótulo ou etiqueta de identificação (e não na nota fiscal)**, as especificações estabelecidas no regulamento desta Lei.

A tese do contribuinte também não se sustenta porque a Lei nº 10.711/2003 proíbe a produção, venda, transporte, etc., de sementes e mudas que não estejam em conformidade com as regras lá estabelecidas, conforme consta dos arts 30 e 41, que transcrevo mais uma vez:

*Art. 30. O comércio e o transporte de sementes e de mudas **ficam condicionados** ao atendimento dos padrões de identidade e de qualidade estabelecidos pelo Mapa.*

(...)

*Art. 41. **Ficam proibidos** a produção, o beneficiamento, o armazenamento, a análise, o comércio, o transporte e a utilização de sementes e mudas em desacordo com o estabelecido nesta Lei e em sua regulamentação.*

Ora, não há como interpretar que o descumprimento de uma obrigação legal, à qual o adquirente também está submetido, por força do disposto nos arts. 37 e 41, possa lhe beneficiar com o direito ao crédito de PIS/Cofins enquanto outros contribuintes que cumprem com as referidas regras ficam impedidos de tal creditamento. Observe-se que o art. 41 determina expressamente que “fica proibida a utilização de sementes e mudas em desacordo com o estabelecido nesta Lei e em sua regulamentação”.

Tal situação iria se constituir numa violação ao princípio geral de direito segundo o qual “ninguém pode se beneficiar da própria torpeza” – *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*. Se realmente o recorrente adquiriu sementes em

desconformidade com as regras da Lei nº 10.711/2003, a consequência não é a obtenção do direito ao creditamento, mas sim sua sujeição à multa pecuniária de valor equivalente a até 250% do valor comercial do produto, sem prejuízo da responsabilidade penal e civil cabível, tudo nos termos do art. 43 da Lei nº 10.711/2003.

O Decreto nº 5.123, de 23/07/2004, regulamentou em seu anexo a Lei nº 10.711/2003. Analisando os dispositivos do referido decreto, verifica-se de imediato a inexistência de qualquer regra determinando que deva constar da nota fiscal algum tipo de “atestado de conformidade” nem muito menos algum “registro das sementes”. **Tal comprovação de conformidade com a Lei nº 10.711/2003 se dá através de outros elementos, no caso, a embalagem e/ou os já referidos “certificado de semente” ou o “termo de conformidade”.**

(...)

O art. 91 do Decreto, acima transcrito, especifica quais os elementos obrigatórios que devem constar da nota fiscal: (i) nome, CNPJ ou CPF, endereço e número de inscrição do produtor no RENAEM; (ii) nome e endereço do comprador; (iii) quantidade de sementes ou de mudas por espécie, cultivar e porta-enxerto, quando houver; e (iv) identificação do lote. Não há qualquer menção a um suposto “registro das sementes”, “referência à certificação das sementes” ou “atestado de conformidade”.

Quanto à alegação de que houve tributação pelo PIS/COFINS em relação as algumas operações, devo ressaltar que, ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, as contribuições não tem o seu valor destacado em nota fiscal. Os pagamentos destas não ocorre por conta de valores destacados, mas sim por conta da inclusão do valor da operação no faturamento da empresa, base de cálculo sobre a qual deverão incidir as respectivas alíquotas.

Logo, a existência de qualquer menção à incidência do PIS/COFINS em nada altera a sua natureza jurídica e não traz qualquer certeza de que o fornecedor tenha realmente feito incidir as contribuições. Para tanto, seria necessário intimá-lo a apresentar sua escrituração contábil-fiscal e refazer sua apuração destes tributos, o que não se justifica nem mesmo em sede de diligência, face à total ausência de provas neste sentido.

Além disso, deve-se ter em mente que a nota fiscal é um instrumento que, regra geral, formaliza uma operação comercial entre vendedor e comprador; trata-se de uma convenção particular estipulada entre essas partes. Contudo, o art. 123 do CTN não permite que regras definidoras da sujeição passiva sejam alteradas por acordos entre as partes interessadas. Se o vendedor não é sujeito passivo de uma obrigação tributária, não pode passar a ser em decorrência de cláusulas contratuais ou estipulações feitas em documentos fiscais:

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à*

*Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

Assim, com base nas razões expostas acima, entendo que não assiste razão à contribuinte quanto ao ponto.

### **III.3 – Quanto às aquisições de bens para revenda que foram glosadas pela fiscalização (suplementos para alimentação animal, lona plástica, materiais de limpeza e higiene animal, fertilizantes, óleo lubrificante, ácido bórico, correias, botina)**

Com relação a esses bens, a contribuinte sustenta, em suma, que, ao revendê-los, tributa normalmente PIS e COFINS. Nesse sentido, junta prints de notas fiscais. Por tal razão, entende que a glosa deve ser revertida.

Tal alegação também foi objeto da Manifestação de Inconformidade. A DRJ, por sua vez, assim analisou a questão:

E foram identificados no Despacho Decisório todas as glosas referentes a aquisições para as quais as correspondentes Notas Fiscais indicavam a contribuição (descrita na coluna “Vlr NF-e”) em valor igual a zero ou em valor menor do que a aplicação da alíquota descrita na mesma NF (indicada na coluna “Alíquota NF-e”).

Nesse contexto, para afastar a glosa, caberia à Interessada comprovar que, nas aquisições relacionadas no Anexo I, teria efetivamente pago Cofins em aquisições para revenda e em valor que lhe permitisse apurar crédito no montante integrante do pedido de ressarcimento, o que, contudo, não logrou fazer em sua Manifestação. (...)

Ocorre que em relação a aquisição de tais produtos a Fiscalização indicou ter constatado “zero” como “alíquota Cofins da NF-e”. É o que reflete a Planilha Anexo I (fls. 137/208).

Veja-se a título de exemplo (...)

Não tendo a Interessada comprovado ter sido onerada com as contribuições nas aquisições dos produtos que menciona, as alegações apresentadas não são hábeis a permitir a reversão da glosa.

A DRJ referiu claramente que o motivo da glosa dos bens em questão foi o fato de a fiscalização ter constatado que a Cofins incidiu com alíquota zero quando da aquisição. Nesse sentido, mencionou ainda que para a reversão da glosa seria necessário que a contribuinte provasse ter sido onerada nas aquisições dos produtos que menciona.

No entanto, a contribuinte não se desincumbiu de tal ônus. As notas apresentadas correspondem às notas de saída e não as de aquisição, as quais, como bem colocado pela DRJ, eram essenciais para a reversão da glosa. Afinal, em regra, para gerar crédito de PIS e COFINS no regime não cumulativo, é necessário que tenha havido a incidência (pagamento) dos tributos na

etapa anterior (na entrada). Caso contrário, é vedado o creditamento pelas razões já expostas no item III.1 deste voto.

Assim, entendo que não assiste razão à contribuinte quanto ao ponto.

### **III.4 – Quanto à aquisição de bens e serviços enquadrados como insumo**

#### **III.4.1 - Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR**

Quanto ao ponto, vale destacar que o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, julgou o REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, no qual ficou estabelecido, em suma, dois critérios para a verificação se determinada despesa com bens ou serviços se enquadra ou não no conceito de insumo, quais sejam: essencialidade ou relevância para o processo produtivo.

Em 17/12/2018, a RFB editou o Parecer Normativo Cosit nº 05, no qual foram apresentadas as principais repercussões, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Nesse sentido, cabe citar os dois critérios utilizados para a definição de insumos, nos termos do voto da Ministra Regina Helena Costa, reproduzida no aludido Parecer:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:
  - a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
  - a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
- b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:
  - b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
  - b.2) “por imposição legal”.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto observará os requisitos acima expostos, nos termos do art. 99 do RICARF.

Feitas tais considerações, passa-se, então a verificar se é permitido o aproveitamento de crédito sobre as despesas objeto do presente recurso.

#### **III.4.2 – Despesas com aquisição de pallets e filmes stretch**

Sustenta a Recorrente que as despesas com a aquisição de pallets e de filmes stretch por se tratarem de despesas com acondicionamento dos produtos, caracterizam-se como despesas essenciais. Inclusive tanto a paletização quanto a utilização dos filmes stretch na

produção do leite constitui obrigação decorrente de norma fitossanitária. A Portaria n. 326, de 30 de julho de 1997, da Secretaria de Vigilância Sanitária, órgão federal vinculado ao Ministério da Saúde, determina que tanto as matérias primas quanto os produtos acabados sejam devidamente acondicionados.

A DRJ, por sua vez, entendeu que “[...] os materiais de embalagem cujos créditos foram glosados são utilizados para o transporte da mercadoria e, portanto, não integram o processo produtivo porque são utilizados após o término deste e, por isso, não podem ser enquadrados como insumo, não importando que sejam essenciais a etapas posteriores. Logo, sua aquisição não gera direito a descontos de crédito”.

Entendo, no entanto, que assiste razão à contribuinte.

Nota-se que a Frisia Cooperativa Agroindustrial tem como objetivo promover a venda, em comum, da produção de seus associados nos mercados locais, nacionais e internacionais e a compra em comum, ou produção de bens de consumo para distribuição aos seus associados (conforme estatuto social). No Recurso Voluntário, a empresa fez referência à Portaria n. 326, de 30 de julho de 1997, da Secretaria de Vigilância Sanitária, órgão federal vinculado ao Ministério da Saúde. Analisando tal norma, é possível encontrar a seguinte imposição legal:

5.3.10 Os insumos, matérias primas e produtos terminados devem estar localizados sobre estrados e separados das paredes para permitir a correta higienização do local.

(...)

8.8 Armazenamento e transporte de matérias primas e produtos acabados:

8.8.1 As matérias primas e produtos acabados devem ser armazenados e transportados segundo as boas práticas respectivas de forma a impedir a contaminação e/ou a proliferação de microorganismos e que protejam contra a alteração ou danos ao recipiente ou embalagem. Durante o armazenamento deve ser exercida uma inspeção periódica dos produtos acabados, a fim de que somente sejam expedidos alimentos aptos para o consumo humano e sejam cumpridas as especificações de rótulo quanto as condições e transporte, quando existam.

Nesse sentido, cumpre destacar que se enquadram no conceito de insumos as despesas que decorram de imposição legal ou técnica. Isso conforme se depreende do precedente do STJ e do Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018, citados anteriormente.

Por tal razão, entendo que assiste razão à contribuinte neste ponto.

#### III.4.3 – Despesas com embalagem (sacos de polipropileno)

Segundo a Recorrente, os sacos de polipropileno são essenciais à atividade econômica da Recorrente, na medida em que permitem a armazenagem e transporte das rações

por ela produzidas, principalmente no momento de destinação à venda. E mais, conforme Laudo apresentado pela Recorrente, muitas das matérias-primas por ela utilizada na produção de ração também são destinadas ao “ensacamento”.

Destaca-se que tal matéria já foi apreciada por esta turma julgadora em relação a própria contribuinte. Nesse sentido, cumpre citar novamente trecho do Acórdão de nº 3302-014.554, de Relatoria do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, em que ele bem analisa o tema:

O contribuinte informa que seu produto “ração” é vendido à granel, em caminhões, conforme fotografia acima, ou embalada em sacos. No sítio da empresa na internet, em <https://lojas.frisia.coop.br/racao-pro-cavalo-mel-40-kg/p> (acesso em 10/08/2023) consta foto de um destes produtos:

Pelo que se pode verificar a partir destes elementos de prova, os sacos de polipropileno de 40 kg são do tipo normalmente usado para venda de ração. São bens essenciais e relevantes para o processo produtivo do recorrente pois, conforme o “teste de subtração” proposto pelo STJ quando do julgamento do REsp 1.170.221/PR, sob o rito previsto para os recursos repetitivos, sem essas embalagens a única possibilidade de venda da ração seria “à granel”, por meio de caminhões.

A alegação de que estes sacos são utilizados unicamente para transporte e armazenagem não são suficientes para justificar a glosa, pois é evidente que toda e qualquer embalagem irá conter em seu interior o produto fabricado, o qual deverá ficar armazenado até o momento de sua venda. Da mesma forma, todas as embalagens possuem a função de possibilitar o transporte do bem produzido até o cliente/adquirente ou consumidor final. Como seria possível imaginar a venda de um refrigerante se não for possível transportá-lo por meio de latas ou garrafas, que se constituem em sua embalagem?

O recorrente, além da venda à granel, também comercializa ração em porções de 40 kg, acondicionadas em sacos de polipropileno, no qual constam informações essenciais e mesmo obrigatórias para essa comercialização. Não é possível sequer imaginar a venda de ração em porções específicas sem uma embalagem para conter o produto. Da mesma forma, as etiquetas são utilizadas para apresentar informações como data de validade do produto, estabelecimento fabricante, etc.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido.

Nesse sentido, cumpre citar a Súmula CARF nº 235, aplicável ao caso e cuja observância é obrigatória:

#### **SÚMULA CARF Nº 235**

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Assim, com base nas razões expostas acima, entendo que assiste razão à contribuinte quanto ao ponto.

### III.5 – Quanto aos créditos do ativo imobilizado

A Recorrente alega que devem ser revertidas as glosas relativas às (i) Empilhadeiras; ii) Chuveiro Lava Olhos; iii) Sistema de Climatização Industrial; iv) Sistema de Informática.

Conforme estabelece o art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços” geram direito de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

O motivo da glosa, conforme se depreende do Despacho Decisório da Autoridade Fiscal, decorreu do fato de os bens em questão, de acordo com o entendimento do agente administrativo, não serem utilizados na produção de bens destinados à venda, isto é, não serem ligados diretamente à produção. A DRJ, por sua vez, manteve a glosa pela mesma razão.

Passo à análise.

Com relação às empilhadeiras, verifica-se, a partir dos documentos juntados pela contribuinte, que as empilhadeiras são utilizadas na fábrica de ração, na unidade de beneficiamento de leite, bem como no moinho de trigo. Nota-se que tal bem tem a finalidade de transportar cargas na planta industrial. Por tal razão, entendo que a glosa deve ser revertida neste ponto.

No que diz respeito ao “chuveiro lava olhos”, da mesma forma, entendo que assiste razão à contribuinte. Conforme explica a contribuinte, tal bem decorre de exigência da Vigilância Sanitária e visa a evitar qualquer contaminação na Unidade de Beneficiamento do Leite, por parte dos funcionários da planta industrial.

Por outro lado, no que diz respeito ao sistema de climatização industrial e ao sistema de informática, entendo que o contribuinte não comprovou a sua utilização tão somente na atividade industrial. Inclusive, as imagens apresentadas pela contribuinte em seu recurso demonstram a utilização de tais bens em áreas não, obrigatoriamente, ligadas à produção. Assim, entendo que a glosa deve ser mantida neste ponto.

#### III.5.1 – Quanto à apropriação de crédito de edificações/bens usados

A Recorrente afirma que o art. 3º das citadas Leis nº 10.833 e 10.637, não faz qualquer distinção quanto à condição do bem incorporado - se usado ou novo. Nesse sentido, o que se verifica, é a ilegal restrição pela referida Instrução Normativa nº 457/2004, em completo desacordo com o citado artigo das referidas leis.

Sustenta ainda que, em relação ao argumento de que a operação de venda de bens usados do ativo imobilizado não está sujeita ao pagamento da contribuição em questão, nos termos do §2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2002, “*remete-se aos fundamentos já apresentados no tópico “5.2.2” das presentes razões recursais*”, no qual entende ter demonstrado que a aquisição de bens submetidos à alíquota zero não obsta o direito de crédito, uma vez que, por representar tributação, não é restringido pelo referido dispositivo legal.

Apesar da irresignação da contribuinte, não lhe assiste razão nesta matéria. Como já esclarecido em outros tópicos, o art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, é expresso ao vedar o creditamento sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. E o art. 1º, § 3º, inciso II, dos mesmos diplomas legais, define que as receitas não operacionais decorrentes da venda de ativo permanente não integram a base de cálculo das contribuições:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

**§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:**

(...)

II - não-operacionais, **decorrentes da venda de ativo permanente;**

Nesse contexto, deve ser negado provimento a este pedido.

#### **IV – DA NECESSIDADE DE CONVERSÃO DO PROCESSO EM DILIGÊNCIA**

A Recorrente postulou a conversão do julgamento em diligência, para que fosse verificado o seu processo produtivo.

Ocorre que, nos termos do art. 371 do CPC, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, determinando a realização das diligências que entender necessárias.

Assim, em havendo prescindibilidade, não há comprometimento da certeza e liquidez do crédito. Veja-se entendimento sumulado no Conselho:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Sem razão a contribuinte.

**V – DISPOSITIVO**

Ante o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ por ausência de fundamentação e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos referentes (i) aos pallets e filmes stretch; (ii) às embalagens (sacos de polipropileno); e (iii) aos encargos de depreciação relacionados às empilhadeiras e ao “chuveiro lava olhos”.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Louise Lerina Fialho**