



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10945.900591/2014-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-006.908 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2019
Recorrente LAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A matéria não impugnada e a impugnada de maneira genérica em tempo e modo próprios não deve ser conhecida por este Colegiado.

DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.

REVISÃO. LANÇAMENTO. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 159.

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

DECADÊNCIA. ART. 150 § 4º CTN. GLOSAS. NÃO APLICAÇÃO.

Não se aplica o disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN) no caso de análise de solicitação de crédito em despacho decisório, por não se tratar a operação de lançamento.

NÃO INCIDÊNCIA. PIS. COFINS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. COMERCIAL EXPORTADORA.

A não incidência de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, descrita no artigo 14, inciso VIII, da MP 2.158-35/2001, exige prova de que a venda se destinou a exportação, ou seja, prova de que a mercadoria foi efetivamente exportada.

ISENÇÃO. PIS. COFINS. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANY.

O artigo 1º do Decreto-Lei 1.248/1972 isenta de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS a exportação indireta por meio de *Trading Company* desde que os bens a exportar sejam enviados diretamente a armazém alfandegado, embarque ou para regime de entreposto extraordinário na exportação.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. VENDA NO MERCADO INTERNO. VENDAS NÃO TRIBUTADAS.

Impossível a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS das vendas no mercado interno e das vendas não tributadas, eis que não compõem, *a priori*, a base de cálculo das exações.

EXCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO. FRETES.

O artigo 15 da MP 2.158-35/2001 não trata de essencialidade, mas de especialização concernente a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e serviços da mesma natureza. Assim, salvo prova da especialização do frete, impossível a dedução.

EXCLUSÃO. CUSTO AGREGADO. MÃO-DE-OBRA.

O conceito de custo agregado descrito pelo § 8º do artigo 11 da IN SRF 635/2006 é amplo, e não vincula o custo agregado ao gasto com salário ou ainda com remuneração, limitando-se o artigo a tratar de dispêndios com mão-de-obra, ou seja, todos os valores pagos e benefícios concedidos às pessoas que prestam serviço ao contribuinte.

INSUMOS. PALLETS. MATERIAL DE EMBALAGEM.

Não é possível a concessão de crédito não cumulativo de Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS ao *pallet*, salvo quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique a perda do produto ou de sua qualidade, ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal de crédito referente a Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS para frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. ART. 17 DA LEI 11.033/2004. IMPOSSIBILIDADE.

A manutenção dos créditos, prevista no art. 17 da Lei 11.033/2004 não se refere a créditos cuja aquisição é vedada em lei.

SÚMULA CARF 157. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. MERCADORIA PRODUZIDA.

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei 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.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (i) por voto de qualidade, para afastar a alegação de decadência, vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; (ii) por maioria de votos, para reconhecer que: (a) despesas com cesta básica estão inseridas no conceito amplo de custo agregado descrito pelo § 8º do artigo 11 da IN SRF nº 635/2006, devendo ser afastadas as glosas correspondentes, vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes; (b) despesas com cursos externos, e viagens e estadias estão inseridas no conceito amplo de custo agregado descrito pelo § 8º do artigo 11 da IN SRF nº 635/2006, devendo ser afastadas as glosas correspondentes, vencidos os conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Lázaro Antônio Souza Soares; (c) devem ser mantidas as glosas em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e João Paulo Mendes Neto; e (iii) por unanimidade de votos, para: (a) não conhecer da alegação sobre a revisão das bases de cálculo em sede de análise do pedido de ressarcimento (Súmula CARF nº 159); (b) reconhecer a preclusão de matérias suscitadas inauguralmente em sede de recurso voluntário; (c) reconhecer o crédito em relação a remessas a recintos não alfandegados de empresas comerciais exportadoras a que se refere o art. 39 da Lei nº 9.532/1997, desde que comprovada a efetiva exportação da mercadoria, com averbação do embarque ou transposição de fronteira registrada no SISCOMEX; (d) reconhecer o crédito em relação a remessas a recintos não alfandegados de Empresas Comerciais Exportadoras de que trata o Decreto-Lei nº 1.248/1972, sob o amparo do regime de entreposto aduaneiro na modalidade extraordinário; (e) afastar a glosa em relação a crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, em função da Súmula CARF nº 157; e (f) negar provimento em relação aos demais temas.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

1.1. Trata-se de pedido de ressarcimento de COFINS não cumulativo.

1.2. Em despacho decisório, a DRF de Foz de Iguaçu indeferiu integralmente o pedido de crédito formulado.

1.3. Irresignada, a **Recorrente** apresentou Manifestação de Inconformidade em que argumenta:

1.3.1. *“Todas as exportações glosadas possuem Comprovante de Exportação Averbado, cujos números constam nos correspondentes relatórios de exportação”;*

1.3.1.1. *“Houve mera baldeação da mercadoria em recinto não alfandegado, mas que o destino final constante em toda a documentação foi o porto correspondente pelo qual foram, efetivamente, exportadas as mercadorias”;*

1.3.1.2. *“Por mera imprecisão da planilha constante no pedido de ressarcimento, não é lícito que a fiscalização venha a reputar incorridas as exportações”;*

1.3.2. O artigo 11 da IN SRF 635/2006 é ilegal ao limitar a exclusão da base de cálculo da COFINS, relativa aos repasses aos associados, apenas aos valores decorrentes de vendas no mercado interno;

1.3.3. Os serviços prestados aos associados são de armazenagem e frete de insumos da sede das unidades da cooperativa até a propriedade do associado;

1.3.4. A contratação de armazém para guarda de insumos é essencial pois o associado (pequeno agricultor) não possui capacidade de depósito em sua gleba, assim como a contratação da armazenagem do produto acabado até que o associado decida o valor de venda;

1.3.5. O § 8º do artigo 11 da IN SRF 635/2006 permite a exclusão dos custos referentes aos custos agregados aos produtos associados nos termos da tabela coligida ao recurso;

1.3.6. *“A glosa relativa aos pallets abusiva e incompatível com o conceito de insumos que restou contemplado na doutrina e jurisprudência firmada nos Tribunais Administrativo e Superior”;*

1.3.7. *“A glosa referente aos fretes de transferência entre estabelecimentos da empresa revelou-se indevidamente restritiva do direito de crédito contemplado nas Leis 10.637/02 e nº 10.833/03 e contrária ao entendimento firmado no CARF sobre a matéria”;*

1.3.8. O artigo 17 da Lei 11.033/2004 autorizou o creditamento das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero e não tributada pela COFINS;

1.3.9. “Em momento algum o legislador restringiu o direito ao crédito somente aos bens do ativo imobilizado diretamente empregados na produção de mercadorias”;

1.3.10. “A teor do art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei 10.925/04, retro, porque a Requerente PRODUZ mercadorias classificadas no Capítulo 2, da TIPI, tem o direito líquido e certo de aplicar a alíquota de 60% (daquela prevista no art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02 e art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03) sobre o frango vivo e todos os demais insumos, adquiridos para produzir as mercadorias classificadas no item 02.07 e subitens”;

1.4. A DRJ julgou improcedentes os pedidos descritos na Manifestação de Inconformidade, porquanto:

1.4.1. A **Recorrente** deixou de apresentar provas da efetiva exportação (nomeadamente, memorando de exportação, registro de exportação ou NFS para exportação) em parte das glosas relacionadas às exportações indiretas;

1.4.2. “De acordo com o entendimento da RFB, exposto acima, para que não incidam as contribuições (Cofins ou PIS) sobre as receitas decorrentes de vendas efetuadas à empresa comercial exportadora, as mesmas devem ter o fim específico de exportação, o qual, fica caracterizado somente quando as mercadorias são remetidas diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente”;

1.4.3. Para a venda com o fim específico de exportação é necessária a ocorrência de três requisitos objetivos pelo “vendedor, uma vez que é este que emite os documentos fiscais e usufrui o benefício fiscal: 1) o destinatário da venda deve ser a comercial exportadora que efetivamente realizou a exportação da mercadoria, ou seja, a empresa destinatária da venda com fim específico de exportação deve constar como exportadora da mercadoria nas declarações de despacho de exportação - DDE registradas no Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex; 2) o local de destino da mercadoria vendida deve ser um recinto alfandegado ou a mesma deve ser remetida diretamente para embarque de exportação; e 3) a venda deve necessariamente ser efetuada por conta e ordem da empresa comercial exportadora”;

1.4.4. Não há como se cogitar da exclusão da base de cálculo da COFINS dos repasses vinculados à exportação pois as receitas de exportação não são parte da base de cálculo da COFINS. “Admitir-se o contrário, ocasionaria, na prática, a exclusão em duplicidade dos valores, uma vez que estes já haviam sido descontados na linha de receitas de exportação”;

1.4.5. A **Recorrente** não provou nos termos da legislação de regência qual serviço especializado foi prestado e o associado beneficiário. Ademais,

“em relação a serviços de fretes aos associados, ainda que necessários, não se configuram como qualquer um dos serviços especializados relativos à assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas, exigidos pelo dispositivo legal”.

1.4.6. *“Por mais que a interessada se esforce em enquadrar referidas despesas nas hipóteses permissivas para a exclusão, ou seja: mão-de-obra (participação nos resultados, pensão vitalícia, acordos advocatícios, assistência hospitalar, cesta básica etc); demais bens aplicados à produção (água, manutenção e consumo com veículos, material de expediente, xerografia, seguros etc); operação de parceria e integração entre a cooperativa e o associado (gestão ambiental e fretes); e comercialização e encargos sociais (impostos e taxas, pedágios e registros de cartórios); o fato é que nenhuma delas se vislumbra a hipótese de que foram aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado, como requer a norma”;*

1.4.7. As Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 *“estabeleceram, de forma explícita, que se deve ter por insumos aqueles bens “que sofram 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado”;*

1.4.8. Gastos com *pallets* são despesas operacionais e não insumos;

1.4.9. *“Quando se trata de frete entre estabelecimentos da mesma empresa, de produto acabado ou em elaboração, inexistente previsão normativa para o creditamento, já que o serviço de transportes, nos moldes traçados pela legislação do tributo, por não integrar a cadeia produtiva, não é considerado insumo”;*

1.4.10. Os bens sujeitos a incidência monofásica não geram créditos de COFINS;

1.4.11. *“Em relação ao regramento contido no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que permitiu a manutenção dos créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência, entende-se que os créditos a que o dispositivo se refere e que devem ser mantidos são aqueles que existiriam caso a receita não fosse tributada com alíquota zero”;*

1.4.12. *“Na Planilha “NF GLOSADAS – ATIVO IMOBILIZADO – NÃO UTILIZADOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO”, estão identificados os bens escriturados no ativo imobilizado pela contribuinte, mas que não são utilizados diretamente na produção de mercadorias destinadas à venda, tais como: “rede de captação de água”, “quadros de comando”, “caminhões”, “furgões”, “transformadores”, “lavadora de roupas”, “ar*

condicionado” etc. Também consta máquinas e equipamentos de seções não diretamente vinculadas ao processo produtivo, tais como: “gerência”, “atividades administrativas”, “controle de qualidade”, “administrativo financeiro”, “transportes”, “serraria”, “lavanderia” etc”;

1.4.13. *“A natureza da mercadoria produzida pela cooperativa: 02.07 Carnes e Miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05, deve ser considerada para fins de aferir seu direito ao aproveitamento do crédito presumido (caput do art. 8º). Já para a obtenção do valor do crédito presumido, que é o objeto da discussão, deve ser observada a natureza do insumo adquirido. E no caso, por se tratar de aquisição de frango para abate, classificado no capítulo 1 da NCM, deve ser aplicada a alíquota de 35 %, que compreende ‘demais produtos de origem animal’ NÃO classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18”.*

1.5. Intimada, a **Recorrente** apresentou recurso em que reitera o quanto descrito na Manifestação de Inconformidade, somado às seguintes teses e argumentos:

1.5.1. Impossibilidade de revisão do lançamento por homologação em sede de pedido de ressarcimento;

1.5.2. Decadência do direito de revisar o lançamento da COFINS feita pela **Recorrente**;

1.5.3. *“Justamente porque a exportação realizada por meio de comercial exportadora contém elementos diferenciados – na medida em que estas empresas geralmente não possuem local para manter os produtos a serem exportados, antes de seu embarque – a conceituação promovida pelos decretos regulamentares mencionados pelo acórdão recorrido tem por objetivo ressaltar que, mesmo que os produtos destinados à exportação não sigam para o estabelecimento que a promoverá – qual seja, o estabelecimento da empresa comercial exportadora – não deve ser desconsiderada a operação como sendo uma exportação”;*

1.5.3.1. A Câmara Superior de Recursos Fiscais reconhece ser desnecessária a prova do envio das mercadorias exportadas diretamente a recintos alfandegados para demonstrar a exportação indireta para fins de aplicação da não incidência da COFINS;

1.5.4. *“Cumpra esclarecer que, para algumas notas fiscais, o Despacho Decisório afirma que não houve juntada de memorando de exportação. No entanto, ou bem foi anexado o memorando de exportação ou bem foi anexada a documentação emitida pelo Siscomex, ambos isoladamente são suficientes para comprovar a exportação. Aliás, o acórdão recorrido nem mesmo enfrentou essa questão”;*

1.5.5. “Para algumas das notas fiscais, embora a autoridade fiscal diga que não identificou correspondente memorando de exportação, havia sim memorando. Aliás, em todas as situações a autoridade fiscal, em sua própria planilha, identifica cliente, produto, valor e local de embarque, confirmando a exportação”

1.5.6. “Ainda que tenha ocorrido alguma informação imprecisa nos valores informados, como sugere o Despacho Decisório para algumas poucas notas fiscais, tal aspecto não impede o reconhecimento do crédito, especialmente porque devidamente comprovada a exportação. Do contrário, haveria ofensa ao princípio da verdade material, que rege o processo administrativo fiscal e impede que meros requisitos formais modifiquem a verdade dos fatos”;

1.5.7. “A Instrução Normativa utilizada como fundamento pelo Despacho Decisório e pelo acórdão recorrido é de 2006, posterior, portanto, ao período de apuração da COFINSem análise, o que reforça a improcedência da decisão”;

1.5.8. É ilegal a manutenção na base de cálculo da COFINSas vendas a associados de produtos com incidência monofásica;

1.5.9. É ilegal a restrição das exclusões da base de cálculo da COFINSdescritas na IN 635/2006;

1.5.10. “A Recorrente aplica os referidos pallets, voltados à proteção dos produtos ao longo do processo produtivo e, especialmente, por ocasião de seu transporte”;

1.5.10.1. O uso dos pallets é determinado pela Portaria SVS/MS 326/1997;

1.5.11. Os bens importados pela **Recorrente** descritos na planilha de e-fls. são insumos ou bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda;

1.5.12. A Jurisprudência do STJ é no sentido de permitir o creditamento de aquisições de produtos com incidência monofásica nos termos do artigo 17 da Lei 11.033/2004 - entendimento que deve ser aplicado por extensão às aquisições sujeitas à alíquota zero e isentas;

1.5.13. É tributado pela COFINS o frete de insumo não tributado, isento, com incidência monofásica ou com alíquota zero desta contribuição, logo há direito ao crédito;

1.5.14. “Sendo o conceito de insumo ligado à essencialidade do bem ou serviço, tem-se que o frete de insumos entre estabelecimentos da Recorrente, indubitavelmente, é fortemente ligado à sua atividade-fim, sendo essencial a seu processo produtivo”;

1.5.15. O frete de produto industrializados entre estabelecimentos da **Recorrente** é contratado por razões sanitárias e de higiene (perecimento das mercadorias) bem como logísticas;

1.5.16. “*Da avaliação da tabela de fls., bem como dos exemplos eleitos pela Autoridade Fiscal, verifica-se que todos os bens do ativo imobilizado ali mencionados, na verdade, estão intrinsecamente relacionados ao processo produtivo, na medida em que se trata de maquinários, veículos e instalações que têm função central no processo produtivo e na manutenção dos padrões sanitários a que se sujeita a Recorrente em razão de sua atividade*”;

1.5.17. “*A Lei nº 12.865/13, incluiu o § 10 ao artigo 8º da Lei nº 10.925/04, acabando com qualquer dúvida acerca do tema, ao dispor que: § 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3o, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos*”.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3401-006.901, de 25 de setembro de 2019, proferido no julgamento do processo 10945.900579/2014-18, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Portanto, transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão 3401-006.901, de 25 de setembro de 2019), tomando-se o voto do relator do acórdão paradigma e o voto do redator designado para o voto vencedor na parte em que o relator restou vencido, consolidando-os:

“2. Afirma a **Recorrente** que a fiscalização reestruturou sua escrita fiscal, recompondo a base de cálculo das contribuições e, com isto apurou-se saldo devedor. Tal saldo devedor apurado foi compensado, de ofício, com crédito a ressarcir para a **Recorrente**.

2.1. Tendo em mente o antedito, a **Recorrente** inaugura sua peça recursal argumentando a **IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO EM SEDE DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO**

2.1.1. A tese sobre a impossibilidade de revisão de ofício é absolutamente nova em relação àquelas descritas em sede de Manifestação de Inconformidade. Ora, é cediço que o momento oportuno para a apresentação de matéria de defesa em pedido de ressarcimento é a Manifestação de Inconformidade - ex vi artigo 17 do Decreto 70.235/1972 – sob pena de preclusão.

2.1.2. Preclusão é – na escoreita lição de CHIOVIENDA – perda de uma faculdade processual das partes. Portanto, o decreto de preclusão é apenas concebível naquelas matérias de disponibilidade exclusiva das partes, isto é, cabe preclusão para as teses em que seu conhecimento dependa de manejo da parte.

2.1.3. Como sabido, ao lado das teses disponíveis às partes, há outras chamadas de ordem pública, matérias que transcendem o interesse das partes conflitantes, disciplinando relações que as envolvam, mas fazendo-o com atenção ao interesse público (DINAMARCO). Com isto temos que as matérias de ordem pública são aquelas que antecedem ou impedem a análise do conflito de interesses em juízo (WAMBIER); são relações regulamentadas por normas jurídicas cuja observância é subtraída, em medida mais ou menos ampla, segundo os casos, à livre vontade das partes e à valorização arbitrária que as mesmas podem fazer de seus interesses individuais (CALAMANDREI).

2.1.4. No presente caso, a **Recorrente** aventa matéria sobre erro de forma, ou seja, a **Recorrente** alega que o fisco, ao invés do lançamento de ofício, utilizou-se do pedido de ressarcimento para efetuar as glosas das bases de cálculo da COFINS. Erro de forma (sem discorremos acerca da gravidade do mesmo) é matéria disponível às partes. Se bem que tema processual, o erro de forma não se encontra dentre as causas de nulidade do processo administrativo fiscal Federal (art. 59 do Decreto 70.235/1972).

2.1.5. É claro que o erro de forma pode decorrer de ato praticado por autoridade incompetente ou culminar com preterição ao direito de defesa, tornando, por consequência, o ato nulo. No entanto, no caso em liça, a autoridade que procedeu com a glosa é competente para o lançamento (Delegado da Receita Federal de Foz do Iguaçu). Ademais, foram concedidas à **Recorrente** idênticas oportunidades de apresentação de irrisignação e todos os seus argumentos foram devidamente considerados pelo Órgão Julgador de piso. Portanto, houve preclusão consumativa da matéria serôdia.

2.1.6. Ademais, a matéria foi sumulada por este Conselho no início do presente mês em sentido contrário ao defendido pela **Recorrente**:

Súmula 159

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/PASEP e Cofins não-cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

2.2. Na esteira do antedito argumento, a **Recorrente** assevera **DECADÊNCIA DO DIREITO A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**. Isto porque, *“os Pedidos de Ressarcimento objeto do presente processo administrativo, e processos correlatos envolvem créditos da COFINS do 3º trimestre de 2009 ao 4º trimestre de 2010. Ou seja, já decorridos mais de 5 anos do período de apuração da COFINS. Mesmo considerando o Despacho Decisório que não reconheceu o direito creditório e efetuou as glosas, verifica-se que este é de agosto de 2016, também quando já havia decorrido os 5 anos para que a autoridade fiscal procedesse à glosa de créditos e ao lançamento de ofício.”*

(...)¹

¹ Deixo de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão/resolução paradigma, transcrevendo o entendimento predominante da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

2.2.1. Quanto à alegação de ocorrência de decadência, cabe salientar que não trata o presente processo de lançamento de crédito tributário, mas de análise de pedido de ressarcimento. A mencionada Súmula CARF 159, de observância obrigatória por este colegiado administrativo, bem esclarece a desnecessidade de lançamento nas glosas de ressarcimento referente a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS (como é o caso do presente processo).

2.2.2. São invocados cinco precedentes para a edição de tal Súmula. Entre eles, o Acórdão 3403-003.591, resultante de julgamento do qual participei, e esclareceu bem a questão da não ocorrência de decadência, no caso de análise de pedido de ressarcimento, tema tratado de forma unânime na decisão:

“DECADÊNCIA. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NÃO APLICAÇÃO. **O pedido de ressarcimento faz com que a Administração seja obrigada, ao analisá-lo, revisar toda a apuração da Contribuição realizada pela Recorrente, não havendo que se falar em decadência e muito menos na necessidade de lançamento** de ofício, vez que a Administração apenas apurou que o valor levantado pela Recorrente encontrava-se incorreto.” (sic) (Acórdão 3403-003.591, Rel. Cons. Luiz Rogério Sawaya Baptista - *Ad Hoc* Antonio Carlos Atulim, unânime em relação ao tema, sessão de 24/02/2015) (grifo nosso)

2.2.3. No voto condutor do citado Acórdão 3403-003.591, clara a argumentação para rechaçar a tese da ocorrência de decadência, na hipótese em discussão (idêntica à destes autos), que acompanhei, à época, e que continuo a endossar:

“A Recorrente desenvolve tese no sentido de que tendo em vista que os fatos geradores do crédito se refere ao período compreendido entre 01 de julho de 2004 a 30 de setembro de 2004, e que na notificação do despacho decisório se deu apenas em 20 de outubro de 2009, teria havido a decadência em relação ao "crédito", sendo, pois, impossível a majoração "indireta" de base de cálculo pela Autoridade Fazendária, que, a seu turno, estaria obrigada a realizar novo lançamento de ofício.

Trata-se de um raciocínio interessante, que possui à primeira vista sustentação teórica e que inclusive foi reconhecido anteriormente pelo anterior Conselho de Contribuintes, nos termos dos julgados que foram trazidos à colação pela Recorrente.

Contudo, em meu pensar, tal raciocínio não resiste a uma análise mais profunda da própria compensação. Apenas para que V. Sas. Tenham a dimensão do quanto alegado pela Recorrente, basta analisar situação em que determinado contribuinte, fiando-se na tese da decadência, dispende de 5 (cinco) anos para exercer o seu direito à recuperação do crédito tributário a que faz jus, deixa para fazê-lo apenas no último dia do quarto ano posterior ao fato gerador.

Ora, admitido tal raciocínio, o crédito desse perspicaz contribuinte sequer poderia ser questionado, pois passado um dia da transmissão eletrônica de seu pedido o seu pedido de ressarcimento estaria tacitamente homologado.

Não faz o menor sentido!

No presente caso, o pedido de ressarcimento foi protocolado em 31 de janeiro de 2005, sendo que na análise do pedido de ressarcimento, ou melhor, no cálculo do valor do crédito a que o contribuinte faz jus, o Fisco tem o poder

dever de rever todos os valores envolvidos na determinação do crédito da contribuição a ser repetida.

Isso significa dizer que não se trata de majoração de base de cálculo, seja direta ou indireta, e muito menos de que há necessidade de lançamento de ofício para tanto, vez que o crédito da contribuição pleiteada passa justamente pela recomposição da base de cálculo do PIS.

Ora, se o crédito surge da contraposição entre créditos e débitos da contribuição ao PIS e da consideração de valores sujeitos à contribuições e daqueles que se enquadram como receita de exportação e receita total, ao realizar pedido de ressarcimento a Recorrente tem a plena ciência que a homologação ou não de seu pedido constitui sinônimo de atividade fiscalizatória realizada acerca do crédito.

E a fiscalização/análise do pedido formulado envolve a quantificação, a análise da legitimidade do crédito, que juntas configuram a liquidez do crédito, e a investigação da certeza do crédito em relação aos seus elementos formadores.

Nesse sentido, não tenho como concordar com a alegação de decadência ventilada pela Recorrente, e sequer da necessidade de lançamento de ofício no presente caso, pois que a incorporação de valores na base de cálculo do PIS se deu na tarefa de determinação do crédito objeto de ressarcimento, ao que a Recorrente se sujeita no momento em que formula pedido de ressarcimento.”

2.2.4. Assim, em endosso aos argumentos externados, deve ser rechaçada a tese de que tenha ocorrido, no caso, decadência.

2.3. Superada a tese acima relativa a decadência, é dever prosseguir com a análise do Recurso Interposto. A fiscalização aponta quatro motivos de glosas referentes às **EXPORTAÇÕES INDIRETAS** da **Recorrente**, nomeadamente:

1.2.2. Parte das exportações indiretas:

1.2.2.1. Não foram diretamente destinadas a recintos alfandegados;

1.2.2.2. Não tem o destinatário da venda como a pessoa jurídica que lançou a declaração de exportação;

1.2.2.3. O valor das Notas Fiscais diverge dos valores descritos em memorando de exportação, não sendo possível confirmar se a totalidade dos valores declarados foi efetivamente exportada;

1.2.2.3. Não encontram respaldo em notas fiscais ou memorandos de exportação apresentados em meio físico;

2.3.1. Em sede de Manifestação de Inconformidade a **Recorrente** levanta-se contra os fundamentos descritos nos itens 1.2.2.1 e 1.2.2.3. acima, porque a averbação de embarque e os memorandos de exportação são provas da exportação indireta e dos valores da operação, sendo despidendo o envio direto dos bens exportados para armazém alfandegado e a correspondência exata entre os memorandos de exportação e planilhas que acompanham o pedido de ressarcimento.

2.3.2. Após intimada da decisão, no corpo do recurso voluntário a **Recorrente**, além de repetir a defesa descrita na Manifestação de Inconformidade, maneja

argumentos contrários aos demais motivos de glosa (destinatário não exportador e insuficiência probatória). Desta feita, as matérias descritas exclusivamente em recurso voluntário não serão conhecidas por este Órgão, porquanto preclusas.

2.3.3. Ademais, acerca da divergência entre o valor descrito no memorando de exportação e na planilha que acompanhou o pedido de ressarcimento, a **Recorrente** tece comentários genéricos, sem explicar ao certo o motivo de tal divergência. Ora, sabedores do quanto descrito no artigo 17 do Decreto 70.235/1972 e do ônus probatório em sede de ressarcimento, de rigor a manutenção da glosa também neste ponto.

2.3.4. Acerca do fundamento remanescente, a DRJ assevera que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 determinam a não incidência das contribuições em análise sobre as receitas decorrentes de operação de venda a comercial exportadora com o fim específico de exportação. A seu turno a MP 2.158-35/2001 fixa a isenção da COFINS sobre as vendas com fim específico de exportação.

MP 2.158-35/2001:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas: (...)

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

Lei 10.637/2002:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: (...)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Lei 10.833/2003

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: (...)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

2.3.4.1. Em assim sendo, existem dois fundamentos legais para o não pagamento das contribuições sobre a receita de exportação: 1) a isenção descrita no artigo 14 *caput* incisos VII e IX, e § 1º da MP 2.158-35/2001; e 2) a não incidência descrita no artigo 5º inciso III da Lei 10.637/2002 e artigo 6º inciso III da Lei 10.833/2003: Além da diferença de tratamento tributário (isenção e não incidência) as normas estabelecem hipóteses de incidência diferentes: de um lado é concedida a isenção para venda a *trading company* formalizada nos termos do Decreto-Lei 1.248/1972, de outro há a não incidência para venda a comerciais exportadoras.

2.3.4.2. Fixado o antedito, a decisão atacada destaca que o fim específico de exportação é conceito jurídico que envolve o envio das mercadorias a exportar diretamente para recintos alfandegados ou para embarque, *ex vi* art. 1º do Decreto-Lei 1.248/1972 e art. 39, § 2º, da Lei 9.532/1997:

Decreto-Lei 1.248/1972

Art. 1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Lei 9.532/1997

Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando: (...)

§ 2º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

2.3.4.3. De saída, como acima descrito, o art. 39 § 2º, da Lei 9.532/1997 trata de suspensão (e não de não incidência ou isenção) de tributo diverso (IPI). Inclusive, a solução legal adotada pela norma base da glosa é exigir o IPI suspenso da Comercial Exportadora e não do Industrial (art. 39 § 3º). Portanto, não há qualquer fundamento legal para restringir a não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas de vendas a comerciais exportadoras destinadas a exportações, ainda que a venda não tenha como destino direto um armazém alfandegado ou um terminal de carga. Basta para a não incidência a prova de que a venda se destinou a exportação, ou seja, prova de que a mercadoria foi efetivamente exportada, com averbação do embarque ou transposição de fronteira registrada no SISCOMEX.

2.3.4.4. O artigo 111 do CTN determina a interpretação literal de dispositivo que veicule isenção. Com isto se quer dizer que nem o contribuinte e tampouco a fiscalização podem incluir requisitos ou condições de outros tributos ou de outras hipóteses que não são ventiladas pela norma – que a rigor sequer trata de não incidência, mas de não suspensão.

2.3.5. Acerca das vendas para *Trading Companies*, é certo que, nos termos da alínea ‘a’ do parágrafo único do artigo 1º do Decreto-Lei 1.248/1972, a venda com fim específico de exportação exige o envio direto ao recinto alfandegado para embarque. No entanto, ao lado desta primeira hipótese há outra que também considera venda com fim específico de importação o envio de mercadoria para exportação a depósito em regime de entreposto aduaneiro extraordinário, nos termos do regulamento.

2.3.5.1. Pois bem. O Regulamento citado pela norma, o Aduaneiro, explica em seu artigo 411 que o entreposto aduaneiro extraordinário na exportação permite o envio das mercadorias a exportar para recinto de uso privativo **não alfandegado**, conforme dispõe o artigo 6º, § 1º, inciso II, da IN SRF 241/2002:

Art. 411. O entreposto aduaneiro na exportação compreende as modalidades de regime comum e extraordinário (...)

§ 2º Na modalidade de regime extraordinário, permite-se a armazenagem de mercadorias **em recinto de uso privativo, com direito a utilização dos benefícios**

fiscais previstos para incentivo à exportação, antes do seu efetivo embarque para o exterior.

Art. 6º O regime de entreposto aduaneiro, na importação e na exportação, será operado em recinto alfandegado de uso público ou em instalação portuária, previamente credenciados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). (...)

II - **local não alfandegado**, de uso privativo, para depósito de mercadoria destinada a embarque direto para o exterior, por empresa comercial exportadora, constituída na forma do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e autorizada pela SRF.

2.3.5.2. Em assim sendo, de rigor o afastamento da glosa para as exportações indiretas, por meio de *Trading Companies* de que trata o Decreto-Lei nº 1.248/1972, se estiver a operação sob o amparo do regime de entreposto aduaneiro na modalidade extraordinário.

2.4. A fiscalização glosa na base de cálculo da COFINS os repasses efetuados aos associados da **Recorrente** provenientes de **VENDAS NO MERCADO EXTERNO E VENDAS NÃO TRIBUTADAS**. Isto porque, nos termos da decisão atacada pelo Voluntário, não há como se cogitar da exclusão da base de cálculo da COFINS dos repasses vinculados à exportação e não tributados pela COFINS pois estas receitas não são parte da base de cálculo da COFINS. “Admitir-se o contrário, ocasionaria, na prática, a exclusão em duplicidade dos valores, uma vez que estes já haviam sido descontados na linha de receitas de exportação”.

2.4.1. Em resposta, a **Recorrente** afirma inicialmente que a exclusão das receitas de venda no mercado externo e vendas não tributadas é ilegal, porquanto não descrita no artigo 15 da MP 2.158-35/2001. Já em sede de Recurso Voluntário, a **Recorrente** também defende irretroatividade da norma limitadora, eis que a IN que limita a exclusão da base de cálculo data de 2006 e os tributos foram apurados em momento anterior.

2.4.2. O argumento levantado apenas no Recurso a este Conselho (irretroatividade) não será conhecido; até porque os lançamentos iniciais são dos anos de 2009 e 2010, momento posterior à edição da IN 635/2006.

2.4.3. No que pertine à exclusão dos repasses relacionados a vendas não tributadas e exportação, com razão a DRJ. O artigo 14 inciso II da MP 2.158-35/2001 isenta as receitas de exportação da COFINS, isto é, tais receitas não compõem a base de cálculo da exação. Portanto, a exclusão do repasse, no caso das exportações, incide sobre base zero. Não há exclusão do que, *a priori*, já se encontra fora do alcance da exação. Entendimento contrário culminaria com o avanço do benefício em receitas tributadas.

2.4.4. O entendimento ganha contornos ainda mais marcantes quando nos debruçamos sobre as receitas não tributadas. A receita não tributada não se encontra no campo de incidência da exação, logo, o repasse ao associado de valores referentes a ela (receita não tributada) não é tributado por exclusão do campo de incidência. Quando muito, a exclusão da COFINS do repasse ao associado de receita não tributada pode ser entendida como um reforço a não incidência não como uma nova exclusão.

2.5. Houve glosa da exclusão da base de cálculo da COFINS dos **SERVIÇOS PRESTADOS A ASSOCIADOS** porque as informações prestadas pela **Recorrente** não cumpriam os requisitos legais de identificação do serviço, dos valores envolvidos

e dos Associados. Ademais, não ficou demonstrado que os serviços prestados a associados (art. 15 da MP 2.158-35/2001) são aplicáveis na atividade rural. Por fim, afirma a fiscalização que o serviço de frete prestado a associado não se qualifica como especializado aplicável na atividade rural.

2.5.1. Ao enfrentar os motivos de glosa, a **Recorrente** argumenta a essencialidade do frete à atividade rural. Igualmente, afirma que o serviço de armazenagem consta expressamente do artigo 15 da MP 2.158-35/2001, logo, a glosa é ilegal.

2.5.2. Como se nota, o motivo inicial da glosa - insuficiência das informações prestadas pela **Recorrente** ao fisco - não foi enfrentado, o que já seria suficiente para a sua manutenção.

2.5.3. Além do antedito, há quebra da dialeticidade entre decisão e recurso, porquanto o motivo de glosa atinente aos serviços nomeados de Recuperação Desp – associados e rateio despesas associados foi insuficiência probatória, *i.e.*, não restou demonstrado qual o serviço prestado pela **Recorrente** ao associado, sendo que, no tema em voga, a **Recorrente** limita-se a ventilar a ilegalidade das glosas referentes à armazenagem.

2.5.4. Acerca dos fretes prestados aos associados é fato que tais serviços são essenciais às atividades da **Recorrente**. Entretanto, o artigo 15 da MP 2.158-35/2001 não trata de essencialidade, mas de especialização concernente a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e serviços da mesma natureza. Em assim sendo, de rigor a manutenção das glosas.

2.6. Nos termos da informação fiscal, os dispêndios com a unidade de tratamento de madeira não têm aplicação direta na produção, beneficiamento ou acondicionamento dos produtos agropecuários da **Recorrente**, logo não se enquadram como **CUSTOS AGREGADOS** nos termos do artigo 17 da Lei 10.684/2003.

2.6.1. Além disto, assevera o fisco que parte das despesas descritas em planilha pela **Recorrente** (“*acordos advocatícios*”; “*água*”; “*análise e classificação*”; “*assinatura de revistas e jornais*”; “*assistência hospitalar*”; “*cesta básica*”; “*comunicação*”; “*correios e telégrafos*”; “*cursos externos*”; “*fretes*”; “*gestão ambiental*”; “*impostos e taxas*”; “*manutenção e consumo com veículos*”; “*material de expediente*”; “*material de uso e consumo*”; “*multas indedutíveis*”; “*participação nos resultados*”; “*pedágios*”; “*pensão vitalícia*”; “*propaganda e publicidade*”; “*recepção e expedição*”; “*registro de cartórios*”; “*seguros*”; “*viagens e estadias*” e “*xerografia*”). não se enquadram no conceito legal de custos agregados.

2.6.2. Ainda, o Auditor Fiscal afirma que as despesas com energia elétrica não são custos passíveis de exclusão das contribuições em voga e foram utilizadas como crédito pela **Recorrente**.

2.6.3. Por fim, a **Recorrente** industrializa e beneficia em seus estabelecimentos produtos de associados e não associados. Por tal motivo, a **Recorrente** fez o rateio de acordo com o volume de venda mensal para cada um dos grupos (associados e não), considerando os estoques iniciais anuais o que é equivocado porquanto causa distorções. “Assim, esses percentuais foram recalculados proporcionalizando os totais mensais de compras efetuadas no mês de associados e não associados e não os valores acumulados”.

2.6.4. Em resposta, a **Recorrente** maneja tese no sentido de as despesas relacionadas no item 2.6.1 enquadrarem-se no § 8º do artigo 11 da IN SRF 635/2006. Como demonstração do alegado a **Recorrente** colige a seguinte planilha:

GLOSA	ENQUADRAMENTO - CUSTOS AGREGADOS - ART. 11, § 8º - IN SRF 635/2006
participação nos resultados pensão vitalícia acordos advocatícios análise e classificação assistência hospitalar cesta básica cursos externos recepção e expedição viagens e estadias	mão de obra
Água manutenção e consumo com veículos - material de expediente material de uso e consumo xerografia seguros	demaís bens aplicados na produção
gestão ambiental frete	operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado
propaganda e publicidade assinatura de revistas e jornais comunicação correios e telégrafos	comercialização
impostos e taxas pedágios registros de cartórios	encargos sociais

2.6.5. De plano, a **Recorrente** deixa de contraditar os fundamentos de glosa pertinentes à unidade de madeira, despesas com energia elétrica e com o recálculo do rateio proporcional. Portanto, todas as glosas mencionadas devem ser mantidas.

2.6.6. Além do mais, não se discute o conceito de “custos agregados” **Recorrente** e fiscalização concordam com a definição do § 8º do artigo 11 da IN SRF 635/2003:

Art. 11 (...) § 8º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário, a que se refere o inciso V do caput, **os dispêndios pagos ou incorridos** com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

2.6.7. A norma em questão adota um conceito amplo de custo agregado subdividindo-o em três hipóteses: a) despesas com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento dos produtos do cooperado; b) despesas decorrentes de operações de parcerias e integração entre cooperativa e associado; c) comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

2.6.7.1. Pois bem, embora a DRJ afirme que o fundamento da glosa da base de cálculo foi a ausência de prova de aplicação da mão de obra no processo produtivo da **Recorrente**, quer parecer que o motivo da glosa foi a não qualificação do custo

elencado pela **Recorrente** como custo de mão de obra e não a falta de vínculo com o processo produtivo. Isto porque, não obstante a gigantesca capacidade de síntese do Auditor responsável pelo relatório fiscal, a planilha que acompanha a glosa (Valores Calculados – Custos – Exclusão BC) é clara ao dispor que as despesas com participação nos resultados, pensão vitalícia, acordos advocatícios, análise e classificação, assistência hospitalar, cesta básica, cursos externos, recepção e expedição, viagens e estadias **estão vinculadas ao processo produtivo**:

Verificação RFB					
DESCRICAO CONTA CONTA	Unidade	Vinculação com o processo produtivo? (1)	Percentual Calculado (2)	Valor Deferido	
SEGURO DE 603021 PESSOAL	Unidade Industrial de Aves	Sim	79,5845%	0,00	
SEGUROS DO 603022 IMOBILIZADO	Unidade Industrial de Aves	Sim	79,5845%	0,00	
VIAGENS E 603024 ESTADIAS	Unidade Industrial de Aves	Sim	79,5845%	0,00	
PENSAO 603110 VITALICIA	Unidade Industrial de Aves	Sim	79,5845%	0,00	
ANALISE E 603045 CLASSIFICACAO	Unidade Industrial de Soja	Sim	76,5284%	0,00	
ACORDOS 603039 ADVOCATICIOS	Unidade Industrial de Soja	Sim	76,5284%	0,00	
ASSISTENCIA 603035 HOSPITALAR	Unidade Industrial de Rações - Medianeira	Sim	4,6261%	0,00	
VALE CESTA 603063 BASICA	Unidade Industrial de Rações - Medianeira	Sim	4,6261%	0,00	
CURSOS 603034 EXTERNOS	Unidade Industrial de Mandioca	Sim	19,9060%	0,00	
RECEPCAO E 603069 EXPEDICAO	Unidade Industrial de Mandioca	Sim	19,9060%	0,00	

VIAGENS E
603024 ESTADIASU.I.M. - Amido
modificado

Sim

19,9060%

0,00

2.6.7.2. Inclusive, a planilha da fiscalização, salvo a unidade de madeira, mantém a exclusão da base de cálculo da participação nos resultados:

Verificação RFB					Verificação RFB	
DESCRICAO CONTA CONTA	Unidade	Vinculação com o processo produtivo? (1)	Percentual Calculado (2)	Valor Deferido	Glosa do custo	Motivo Glosa
PREST SERVICOS- 603068 OS INSS 209/99	Unidade Industrial de Aves	Sim	78,5324%	2.750,55	Não	
FRETES DE 603073 DISTRIBUICAO	Unidade Industrial de Aves	Sim	78,5324%	0,00	Sim	Custo sem previsão legal de exclusão
GESTAO 603076 AMBIENTAL PARTICIPACAO NOS	Unidade Industrial de Aves	Sim	78,5324%	0,00	Sim	Custo sem previsão legal de exclusão
603085 RESULTADOS PARTICIPACAO NOS	Unidade Industrial de Aves	Sim	78,5324%	1.442,92	Não	
603085 RESULTADOS	Unidade Industrial de Soja	Sim	77,3628%	202,87	Não	

2.6.7.3. Ora, o conceito de custo agregado descrito pelo § 8º do artigo 11 da IN SRF 635/2006 é amplo (como constata a DRJ). O parágrafo mencionado não vincula o custo agregado ao gasto com salário ou ainda com remuneração; o artigo fala em dispêndio com mão de obra, ou seja, todos os valores pagos e benefícios concedidos às pessoas que prestam serviço à **Recorrente**; o custo direto de mão de obra (ELISEU MARTINS); mensurável, identificável no prestador de serviço (ROBERTO BIASIO). Desta forma, com razão a planilha da DRF quando exclui da base de cálculo da contribuição a participação nos resultados **do pessoal vinculado ao processo produtivo**. Pelo mesmo raciocínio, de rigor o afastamento da glosa para vale cesta básica, cursos externos e viagens e estadias.

2.6.7.4. De outro lado, os dispêndios com pensão vitalícia e com acordos advocatícios, pressupõe pessoa não mais vinculada à **Recorrente**, ou seja, não se trata de despesa com mão-de-obra efetiva, que labore para a **Recorrente** no momento da concessão do dispêndio. Assim, para estas rubricas, impossível a exclusão da base de cálculo.

2.6.8. Os demais bens aplicados na produção (água, manutenção e consumo com veículos, material de expediente, material de uso e consumo, xerografia, seguros), embora se tenha alguma dificuldade de vislumbrar a aplicação de alguns deles no processo produtivo a própria fiscalização chega a conclusão de que os mesmos estão vinculados ao processo produtivo da **Recorrente**. Assim, inexistindo outro motivo claro de glosa, e ante a proibição de alteração dos fundamentos da decisão de piso, deveriam ser desfeitas as exclusões da base de cálculo. Ora, se são dispêndios, se são bens e se (por conclusão da fiscalização) são vinculados ao processo produtivo, não há motivo para a manutenção da glosa.

2.6.8.1. Entretanto, sem respaldo documental, não é possível afirmar que as despesas acima bem como as com gestão ambiental e com fretes são decorrentes de operações de parceria e integração entre a cooperativa e associado, como pretende a **Recorrente**, sendo correto o afastamento da exclusão da base de cálculo. De igual modo, sem lastro probatório mínimo (a cargo da **Recorrente**) impraticável o

enquadramento das despesas com publicidade e propaganda, assinatura de revistas e jornais, comunicação e correios na rubrica comercialização.

2.6.9. Ao final deste item, impostos e taxas, pedágios e registros de cartório não são encargos sociais.

2.7. A fiscalização assevera que o **CONCEITO DE INSUMO** para efeito de creditamento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas é o descrito na IN 404/2004 e, que, nos termos do antedito conceito, *Pallets* (NCM 4819.1000, 4821.9000, 4415.2000) não são insumos.

2.7.1. De outro lado, a **Recorrente** descreve que *“a glosa relativa aos pallets abusiva e incompatível com o conceito de insumos que restou contemplado na doutrina e jurisprudência firmada nos Tribunais Administrativo e Superior”*.

2.7.2. Como sabido, após a adequação do voto do Ministro Campbell Marques e alteração do voto do Ministro Napoleão Nunes Maia, restaram assentados pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça os critérios da **essencialidade** e **relevância** para definição do conceito de insumos passíveis de creditamento para efeito da incidência do PIS e da COFINS. Coube a Douta Ministra Regina Helena Costa (relatora do voto condutor) melhor desenhar os critérios de **essencialidade** e **relevância**:

O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI)

2.7.3. O material de embalagem segue o mesmo tratamento dado a qualquer dispêndio, ou seja, essencial ou relevante ao processo produtivo é insumo, caso contrário, não. Destarte, é possível a concessão de crédito não cumulativo de COFINS ao pallet e ao contêiner, quando i) estes constituam embalagem primária do produto final, ii) quando sua supressão implique na perda do produto ou da qualidade do mesmo (contêiner refrigerado em relação à carne congelada), ou iii) quando exista obrigação legal de transporte em determinada embalagem.

2.7.4. No caso em análise, é certo que a **Recorrente** afirma **apenas em sede de Recurso Voluntário** que o uso dos *pallets* é determinado pela Portaria SVS/MS 326/1997 - o que tornaria o insumo relevante. Todavia, trata-se de matéria nova, a qual este Colegiado encontra-se impedido de conhecer por não se tratar de matéria não sujeita a preclusão. De todo modo, o capítulo 5 da Portaria SVS/MS 326/1997 trata das condições higiênico-sanitárias do estabelecimento dos produtores de alimento, isto é, ao falar de estrados, a norma dispõe sobre o local em que as mercadorias devem ficar nos estoques e não no curso do transporte. Já o item 8.8 da mesma matrícula, que trata da armazenagem e transporte do gênero alimentício, nada dispõe acerca do uso de pallets. Assim, ante o caráter genérico das alegações e o parco material probatório coligido a tempo no item em questão, e a divergência entre o alegado em sede de

voluntário e o constatado da leitura da Portaria SVS/MS 326/1997, de rigor a manutenção da glosa.

2.8. Na esteira da contenda ante descrita a **Recorrente** argumenta a possibilidade de crédito de **FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE PRODUTOS ACABADOS** por ser essencial ao seu processo produtivo. Como fundamento de glosa, a fiscalização aponta a Solução de Divergência COSIT 2/2011 e Acórdão de Turma Extraordinária deste Conselho, no sentido da impossibilidade de crédito de valores pagos na contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

2.8.1. Quanto a esta demanda de crédito em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, cabe esclarecer que não encontra amparo legal, não sendo enquadrada nem como frete de insumos entre estabelecimentos, nem como frete de venda (ou mesmo revenda). Assim já decidiu este colegiado, em mais de uma ocasião:

“FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. FORMAÇÃO DE LOTE PARA EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. A transferência de produto acabado a estabelecimento filial para ‘formação de lote’ de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente à própria venda, ou exportação, não gerando o direito ao crédito em relação à contribuição.” (Acórdão 3401-006.056, Rel. Cons. Tiago Guerra Machado, maioria, sessão de 23.abr.2019) (No mesmo sentido os Acórdãos 3401-006.057 a 3401-006.135)

“FRETES. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA. Não há respaldo legal para admitir a tomada de créditos em relação aos fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica ou centros de distribuição, ao passo que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, mesmo que ditas movimentações de mercadorias atendam a necessidades logísticas ou comerciais.” (Acórdão 3401-004.400, Rel. Cons. Robson José Bayerl, unânime, sessão de 28.fev.2018)

“FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. O serviço de frete, no transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por não poder ser enquadrado como insumo e por falta de previsão legal, não gera direito ao crédito da não-cumulatividade.” (Acórdão 3401-003.902, Rel. Cons. Augusto Fiel Jorge D’Oliveira, maioria, sessão de 27.jul.2017)

2.8.2. E, no presente caso, não há nenhum ingrediente adicional que modifique tal entendimento, assentado no colegiado. Sustenta a recorrente que os referidos fretes “...referem-se diretamente às operações de venda”, isso porque “...sua atividade impõe a transferência de seus produtos para os seus Centros de Distribuição, dotados de refrigeração e sistema de manutenção adequada dos alimentos, sem o que seria inviabilizada sua comercialização para compradores das Regiões Sudeste, Centro Oeste e Nordeste do país, dado se tratar de produtos extremamente perecíveis”. A recorrente destaca, inclusive, precedente em seu favor da Câmara Superior de Recursos Fiscais: o Acórdão 9303-005.151, de 17/05/2017.

2.8.3. De fato, em tal Acórdão restou entendido, por maioria de votos, vencidos os Cons. Júlio César Alves Ramos, Andrada Márcio Canuto Natal e Charles Mayer de Castro Souza, que fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa poderiam gerar créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na não cumulatividade, sendo tal entendimento também presente em outras decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a mais recente externada no Acórdão 9303-009.045, de 17/07/2019, por maioria, vencidos os Cons. Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire.

2.8.4. Cabe destacar, no entanto, que tais precedentes (que, diga-se, estão longe de revelar consenso na Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema) não são vinculantes ao julgamento deste colegiado, que vem reiteradamente decidindo em sentido diverso, inclusive de forma unânime.

2.8.5. E mantém-se, aqui, o entendimento externado em julgados anteriores da turma, com a convicção de inexistência de supedâneo legal para a tomada de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na não cumulatividade, em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, devendo ser mantidas as glosas correspondentes.

2.9. A **Recorrente** defende o afastamento da glosa de **PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA E COM TRIBUTAÇÃO SUSPensa** “*pois, com o advento do artigo 17 da Lei nº 11.033/04, passou a ser contemplado o direito à manutenção dos créditos*”.

2.9.1. Em primeiro lugar há expressa proibição legal ao crédito decorrente da revenda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, *ex vi* artigo 3º, inciso I, alínea ‘b’, c.c. artigo 2º, § 1º, inciso II, da Lei 10.833/2003, e artigo 1º, alíneas ‘a’ e ‘b’ da Lei 10.147/2000. Igualmente, no momento da apuração do tributo, também existia proibição ao aproveitamento do crédito proveniente da revenda de bebidas no artigo 3º, inciso VIII, alínea ‘b’, c.c. artigo 2º, § 1º, inciso II, e artigo 58-A, todos da Lei 10.833/2003:

Lei 10.833/2003

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (...)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas; (...)

II - no inciso I do art. 1º da Lei no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, nele relacionados. (...)

VIII – no art. 58-I desta Lei, no caso de venda das bebidas mencionadas no art. 58-A desta Lei

Art. 58-A. A Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, a Cofins-Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI devidos pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nos códigos 21.06.90.10 Ex 02, 22.01, 22.02, exceto os Ex 01 e Ex 02 do código 22.02.90.00, e 22.03, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – Tipi, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, serão exigidos na forma dos arts. 58-B a 58-U desta Lei e nos demais dispositivos pertinentes da legislação em vigor.

Lei 10.147/2000

Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento);

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); (...)

2.9.2. Ademais, o § 2º do artigo 3º da Lei 10.833/2003 dispõe que não dará direito ao crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, o que engloba os casos de suspensão.

2.9.3. Por fim, esta Turma - em Acórdão recente (julho de 2019) com composição quase idêntica a atual - entendeu que o artigo 17 da Lei 11.033/2004 não criou nova hipótese de creditamento, apenas permitiu a manutenção do crédito existente no momento da promulgação da norma:

CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/2004. IMPOSSIBILIDADE. A manutenção dos créditos, prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/04, não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição. (Acórdão 3401-006.678 – Relator Conselheiro Carlos Pantarolli - Participaram do Julgamento: Mara Cristina Sifuentes, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Lázaro Antonio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan)

2.10. No capítulo **BENS DO ATIVO IMOBILIZADO** a fiscalização glosa créditos proveniente de aquisição de bens que: A) não são aplicados diretamente no processo produtivo da **Recorrente** (“rede de captação de água”, “quadros de

comando”, “caminhões”, “furgões”, “transformadores”, “lavadora de roupas”, “ar condicionado” e não geram direito ao crédito”, “gerência”, “atividades administrativas”, “controle de qualidade”, “administrativo financeiro”, “transportes”, “serraria”, “lavanderia”); B) não estão sujeitos à depreciação (“juros sobre capital próprio”, “despesas financeiras”, “despesas diferidas”, “gastos com mão de obra”, “despesas com seguros”, “taxas de fiscalização e análise”, “licenças”); C) são usados, e; d) não foram apresentadas notas fiscais.

2.10.1. Como resposta a **Recorrente** alega que “em momento algum o legislador restringiu o direito ao crédito somente aos bens do ativo imobilizado diretamente empregados na produção de mercadorias” e “a lei confere expressamente o direito ao crédito a todos os bens incorporados no ativo imobilizado”.

2.10.2. É certo que a limitação descrita pela fiscalização é descabida. Nos termos da norma de regência é possível o creditamento do valor do tributo pago incidente sobre edificações e benfeitorias utilizados nas atividades da empresa - pouco importa o vínculo com o processo produtivo. Além do mais, deve ser concedido o crédito para máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado utilizados direta ou indiretamente (sem distinção legal) na produção de bens destinados à venda.

2.10.3. No entanto, não é menos correto afirmar que em sede de pedido de ressarcimento o ônus probatório cabe ao contribuinte, no caso a **Requerente**. Ora, a **Requerente** não traz qualquer argumento, quanto menos prova, de uso das edificações em suas atividades ou ainda do uso direto ou indireto das máquinas e equipamentos em sua atividade agroindustrial. Portanto, de rigor a manutenção da glosa.

2.11. No encerramento, a fiscalização afirma que **O ARTIGO 8º DA LEI 10.925/2001 ESTABELECE PERCENTUAIS DE ALÍQUOTA DE CRÉDITO PRESUMIDO DE ACORDO COM A AQUISIÇÃO DO PRODUTO A SER INDUSTRIALIZADO**. Assim, a aquisição de frango para abate não gera crédito presumido nos termos do artigo 8º, § 3º, inciso I, da Lei 10.925/2001, vez que não se enquadra entre os capítulos da NCM agraciados com esta isenção.

2.11.1. De seu lado, a **Recorrente** afirma que a alíquota de crédito presumido descrito no artigo 8º da Lei 10.925/2001 é vinculada à atividade da empresa (e não a aquisição). Sendo assim, “a teor do art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei 10.925/04, retro, porque a Requerente PRODUZ mercadorias classificadas no Capítulo 2, da TIPI, tem o direito líquido e certo de aplicar a alíquota de 60% (daquela prevista no art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02 e art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03) sobre o frango vivo e todos os demais insumos, adquiridos para produzir as mercadorias classificadas no item 02.07 e subitens”.

2.11.2. O tema em questão foi sumulado por este Colegiado no início do mês, nos termos descritos pela **Recorrente**.

Súmula 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.

2.11.3. Portanto, de rigor o afastamento da glosa e do reenquadramento tarifário.

2.12. Sobre os temas da **ALTERAÇÃO DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL, SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS NA VENDA** e consequentemente da alíquota de incidência, **FRETES SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM, DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA, DESPESAS COM ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS À PESSOA JURÍDICA IMPORTAÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS, RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO, CRÉDITO PRESUMIDO DA SOJA, DERIVADOS E DEMAIS PRODUTOS**, a **Recorrente** não traça qualquer argumento, logo, de rigor a manutenção da glosa. Ademais, acerca das glosas da base de cálculo de **VENDAS A ASSOCIADOS**, e da glosa dos créditos concernentes ao **FRETE DE INSUMOS, FRETE DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA, SUSPENSÃO OU COM ALÍQUOTA ZERO, DESPESA COM ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA**, a **Recorrente** defende-se apenas em sede de Recurso Voluntário, o que torna a matéria preclusa.”

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui adotado.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, o colegiado decidiu por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, nos termos da decisão paradigma, para (i) afastar a alegação de decadência; (ii) reconhecer que: (a) despesas com cesta básica estão inseridas no conceito amplo de custo agregado descrito pelo § 8º do artigo 11 da IN SRF nº 635, de 2006, devendo ser afastadas as glosas correspondentes; (b) despesas com cursos externos, e viagens e estadias estão inseridas no conceito amplo de custo agregado descrito pelo § 8º do artigo 11 da IN SRF nº 635, de 2006, devendo ser afastadas as glosas correspondentes; (c) devem ser mantidas as glosas em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa; e (iii) (a) não conhecer da alegação sobre a revisão das bases de cálculo em sede de análise do pedido de ressarcimento (Súmula CARF nº 159); (b) reconhecer a preclusão de matérias suscitadas na inaugural em sede de recurso voluntário; (c) reconhecer o crédito em relação a remessas a recintos não alfandegados de empresas comerciais exportadoras a que se refere o art. 39 da Lei nº 9.532/97, desde que comprovada a efetiva exportação da mercadoria, com averbação do embarque ou transposição de fronteira registrada no SISCOMEX; (d) reconhecer o crédito em relação a remessas a recintos não alfandegados de Empresas Comerciais Exportadoras de que trata o Decreto-Lei nº 1.248/72, sob o amparo do regime de entreposto aduaneiro na modalidade extraordinário; (e) afastar a glosa em relação a crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em função da Súmula CARF nº 157; e (f) negar provimento em relação aos demais temas.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan

