



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11020.724134/2013-21</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3401-014.272 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COOPERATIVA AGROPECUÁRIA PETRÓPOLIS LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

**NÃO CUMULATIVA. PIS/COFINS. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.**

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp STJ nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 2018 (critérios da essencialidade e a relevância).

**VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA.**

Ainda que o Processo Administrativo Fiscal Federal esteja jungido ao princípio da verdade material, o mesmo não é absoluto. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicação da SELIC sobre os créditos reconhecidos, iniciado após escoado o prazo de 360 dias para análise do pedido, e para reverter as seguintes glosas: pallets de madeira, filme stretch, película de polietileno e caixa plástica para alimentos.

*Assinado Digitalmente*

**LAÉRCIO CRUZ ULIANA JUNIOR – Relator e Vice-presidente**

*Assinado Digitalmente*

**LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO – Presidente**

Participaram do presente julgamento os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de análise do PER – Pedido de Ressarcimento Eletrônico nº 20419.76756.100609.1.1.10--7757, que trata de pedido de ressarcimento de créditos de Contribuição ao PIS/PASEP NÃO CUMULATIVA – MERCADO INTERNO, referente ao 1º trimestre de 2009.

Após analisar o pedido, a autoridade fiscal emitiu o Relatório Fiscal de fls. 16/33, onde justifica as glosas efetivadas. Com base neste Relatório Fiscal, foi emitido, para os presentes autos, o Despacho Decisório, de e-fls. 35, deferindo parcialmente o pedido de ressarcimento, sendo que, do valor pleiteado, de créditos de PIS/PASEP não cumulativa – mercado interno, referente ao 1º trimestre de 2009 ( de R\$ 296.000,00 pedidos, foi deferido o valor de R\$ 243.545,73).

Contra este Despacho Decisório a ora recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 67/93), acompanhada dos documentos de e-fls. 94/296.

A DRJ/PORTO ALEGRE apreciou as razões de defesa, no Acórdão nº 10-54.547, do qual reproduzo o relatório :

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMP transmitido pela cooperativa em 10/06/2009, através do qual pretendeu ressarcimento de valores credores de PIS não-cumulativo vinculados à receita do mercado interno relativos ao 1º trimestre de 2009 (Lei nº 10.637, de 2002 e art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004).

A repartição fiscalizadora efetuou auditoria e produziu *Relatório Fiscal* onde dissecou, pormenorizadamente, os problemas encontrados, tendo apontado valor passível de ressarcimento (demonstrativo de fl. 20). Foi proferido *Despacho Decisório* (fl. 35) por meio do qual reconheceu-se parcialmente o direito creditório relativo ao PIS não-cumulativo vinculado à receita do mercado interno do 1º trimestre de 2009 (PER/Dcomp nº 20419.76756.100609.1.1.10-7757). Determinou-se a homologação de compensações vinculadas até o limite do crédito.

Do *Despacho Decisório* a contribuinte tomou ciência em 08/08/2011 (AR de fl. 64) e, não se conformando, apresentou, através de procurador, longa *manifestação de inconformidade* onde, de início, referiu aos fatos, para, a seguir, argumentar (de forma resumida):

**Conceito de insumo para PIS/COFINS não-cumulativos**

- o art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes. No entanto, o legislador ordinário não definiu o que são insumos;
- a RFB interpreta *insumo* em sentido estrito, amoldando-o à forma prevista no Regulamento do IPI. Mas os atos normativos da administração tributária não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, pois tal conceito de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita, vinculada à atividade fim da empresa;
- todos os itens glosados no DD encontram-se perfeitamente enquadrados na concepção de insumo e de custos e despesas necessárias ao processo produtivo, ou seja, os insumos glosados pela Fiscalização estão plenamente de acordo com o conceito de insumo;
- o CARF entende que os custos e despesas necessárias para a atividade produtiva também devem ser albergados pelo conceito de insumo no PIS/COFINS, na forma dos arts. 290 e 299 do RIR/99. Diz que para fins de classificação de insumo nas contribuições, insumo é todo o custo e despesa necessária, usual e normal na atividade da empresa, aproximando o conceito de créditos das contribuições com o conceito de despesas dedutíveis para a apuração do IRPJ. Sob esta ótica, insumos são os custos e despesas que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, seu funcionamento, sua manutenção ou seu aprimoramento;
- reconhecendo-se a aceção ampla do termo *insumos* proposta pelo CARF, pela sua direta relação com o faturamento, deve-se admitir que todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pela cooperativa na fabricação de produtos destinados à venda, incluindo a prestação de serviços, são insumos, visto que inerentes à materialidade do tributo, isto é, à obtenção de receita.

**Despesas com aquisição de paletes (armazenagem de mercadorias)**

- a cooperativa possui como atividade econômica precípua à industrialização e comercialização de laticínios. Na sua atividade de comercialização, utiliza serviços de armazenagem, que inclui todas as despesas necessárias para esse fim, como aquisição de paletes para acondicionamento dos produtos, objetivando a segurança e integridade das mercadorias. Assim, lançou os créditos advindos das despesas de armazenagem, na forma do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, que por determinação do art. 15, inciso II, do mencionado diploma legal, também se aplica ao PIS;
- a Autoridade Fiscal entendeu que é indevido o creditamento dos valores pagos a título de aquisição de paletes, porque estes não integram o produto e nem fazem

parte da sua elaboração. Disse que o creditamento seria irregular porque este produto serve apenas para facilitar o transporte, podendo ser reutilizado por diversas vezes;

- não pode persistir tal entendimento da Autoridade Fiscal. Conforme se verifica nas NFs em anexo, o ressarcimento pleiteado se refere a créditos de PIS/COFINS nas despesas de armazenagem, sendo que as despesas de aquisição de paletes enquadram-se perfeitamente no conceito de despesas dedutíveis previstos na legislação do IRPJ (arts. 290 e 299 do RIR/99), gerando direito a créditos na modalidade não-cumulativa. Deve ser afastada a glosa dos referidos créditos.

#### **Despesas com aquisição de filme stretch e película de polietileno (armazenagem de mercadorias)**

- esses produtos (filme e película) também são utilizados para armazenagem do leite e demais produtos lácteos produzidos. A cooperativa apurou créditos advindos de despesas de armazenagem, na forma do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, que por determinação do art. 15, inciso II, do mencionado diploma legal, também se aplica ao PIS. A Autoridade Fiscal entendeu que é indevido o creditamento dos valores pagos a título de aquisição dos filmes stretch e das películas polietileno, por estes, supostamente, não integrarem o produto e nem fazerem parte da sua elaboração;

- a armazenagem do leite com filme stretch e película de polietileno é uma despesa intrínseca à atividade-fim da cooperativa, visto que sem estes equipamentos de armazenagem o leite estaria vulnerável à umidade e deterioração das caixas, entre outros riscos potenciais à segurança e condições técnicas do leite. Sem elas se tornaria impróprio para o consumo, com a cooperativa perdendo seu produto;

- é legítimo o creditamento de valores referentes a despesas de armazenagem despendidas com aquisições de filmes e películas, devendo ser afastada a glosa dos referidos créditos.

#### **Despesas com aquisição de caixas plásticas para alimentos (armazenagem de mercadorias)**

- as caixas plásticas para alimentos também são utilizadas para a armazenagem das mercadorias produzidas. São utilizadas na produção do leite tipo "C", para acondicionar 10 litros de leite em cada caixa. Esse leite requer uma série de cuidados especiais, principalmente por ser produzido e comercializado na forma conhecida como "saquinho". Assim, para o armazenamento deste tipo de leite, as caixas plásticas para alimentos são imprescindíveis, pois, a embalagem é mais frágil podendo romper-se, senão for armazenado de forma correta;

- a cooperativa lançou créditos advindos de despesas de armazenagem. Mas se for entendido que este insumo (caixa plástica para alimentos) não se presta para a armazenagem do leite, tratando-se de despesas de movimentação, não se poderá duvidar que sua aquisição se refere a dispêndio realizado pela cooperativa, necessário para a manutenção da atividade produtiva. A aquisição de caixas plásticas para alimentos é uma despesa intrínseca à atividade-fim da cooperativa, sem as quais ficaria impossibilitada de comercializar e produzir, não obtendo qualquer tipo de renda. Assim, a glosa dos créditos deve ser afastada.

**Rateio proporcional**

- Autoridade Fiscal entendeu que a cooperativa, supostamente não teria observado os critérios estabelecidos na legislação correlata para fins de apropriação de créditos relativos a custos, despesas e encargos comuns, não considerando a totalidade da receita bruta auferida a cada mês;
- o Fisco parte de duas premissas equivocadas: a primeira que a cooperativa teria dado saída a produtos com alíquotas positivas de PIS/COFINS, utilizando como exemplo bebidas lácteas fermentadas e iogurtes; a segunda, de que a cooperativa deveria ter feito o rateio proporcional das receitas consolidadas;
- quanto aos produtos cujas alíquotas supostamente seriam positivas, de acordo com o inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925 de 2004, ficaram reduzidas a zero as alíquotas de PIS/COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno entre outros, de bebidas lácteas fermentadas e iogurtes. A interpretação literal do referido artigo demonstra o equívoco na glosa dos créditos, visto que o PIS/COFINS incidem com alíquota zero sobre a venda de bebidas lácteas fermentadas e iogurte.
- quanto à alegação de que a cooperativa não observou critérios estabelecidos na legislação para fins de apropriação de créditos relativos a custos, despesas e encargos comuns, tendo utilizado apenas as receitas do estabelecimento produtor de bens sujeitos à alíquota zero, não considerando totalidade da receita bruta auferida a cada mês, cabem as seguintes considerações:
  - a) todos os produtos que deram origem aos pedidos de ressarcimento, além de possuírem alíquota zero foram todos produzidos na Piá Alimentos, que utiliza o método da apropriação direta dos créditos. Apesar da cooperativa apurar PIS/COFINS de forma centralizada, apresentando um único DACON, possui controle individualizado de cada estabelecimento. Possui, portanto, o controle exato das receitas, custos e despesas, de forma individualizada, de cada estabelecimento, conforme pode-se comprovar pelos DREs - Demonstrativo de Resultado do Exercício, um consolidado geral e outro específico da Piá Alimentos;
  - b) a cooperativa tem totais condições de identificar para quais dos produtos haverá destinação dos insumos adquiridos, através da apropriação direta dos insumos, custos e despesas;
  - c) os produtos são comercializados apenas no mercado interno, o que viabiliza o controle de onde são vendidos tais produtos.
- não procede o argumento do DD ao referir que a cooperativa está pedindo ressarcimento de créditos que não estão vinculados ao mercado interno não-tributado, visto que o presente pleito creditório vincula-se às vendas nacionais de leite, iogurtes e bebidas lácteas;
- a cooperativa requer que o DD seja reformado, a fim de que seja reconhecido o direito creditório pleiteado na sua integralidade, sob pena de ser maculada a não cumulatividade do PIS/COFINS.

**Documentos anexados**

- devido ao grande volume, a cooperativa anexou documentos por amostragem. Protesta pela possibilidade de juntar outros documentos que possam comprovar os créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, bem como, caso seja entendido necessário, seja determinada diligência fiscal, para o fim de comprovar os fatos expostos ou para contraditar alegações que eventualmente sejam feitas.

**Correção monetária no pedido de ressarcimento**

- a demora no reconhecimento do crédito implica que se proceda à devida correção pela SELIC, a fim de reparar a mora e o poder aquisitivo do crédito. A atualização monetária pela taxa SELIC deve incidir desde o protocolo de cada pedido administrativo de ressarcimento, momento adequado para figurar como termo *a quo*, até o seu efetivo ressarcimento, visto que se trata de índice misto de correção, nela embutidos juros de mora e correção monetária;
- a não aplicação da correção monetária dos créditos ressarcidos à cooperativa, implicaria na desnaturação da relação previamente ajustada entre as partes. Pagamento ou ressarcimento sem correção monetária equivale manter o desequilíbrio da prestação e provoca lesão intolerável para o credor, seja ele público ou privado;
- a cooperativa requer que seja determinado à Autoridade Fazendária de origem que seja analisado o seu pedido de ressarcimento e, em caso de deferimento, que os valores reconhecidos sejam devidamente corrigidos pela taxa SELIC, desde a data dos seus protocolos, em conformidade com o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/1995, jurisprudência atual do CARF e Súmula nº 411 do STJ.

**Pedidos**

- a cooperativa requer:
  1. seja recebida sua Manifestação de Inconformidade, para o fim de que seja ordenada a reforma do DD, deferindo-se totalmente os créditos pleiteados, acrescidos da devida correção monetária pela taxa Selic, desde a data do protocolo do pedido, até o efetivo ressarcimento/compensação, face à total comprovação da legitimidade dos mesmos.
  2. a possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar com a comprovação da legitimidade dos créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, bem como, caso se entenda necessário, seja determinada diligência fiscal, tudo para comprovar os fatos descritos ou para contraditar as alegações que eventualmente sejam feitas.

A repartição preparadora atestou a tempestividade da peça de contestação (fl. 298).

A DRJ/PORTO ALEGRE, analisando as razões de defesa, resolveu por considerar improcedente a manifestação de inconformidade, assim ementando seu Acórdão :

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, deve ser indeferido, por prescindível, o pedido de diligência posto na peça contestatória.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada junto da peça de contestação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, insumos devem ser entendidos como os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

No método de rateio proporcional, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, considerados todos os estabelecimentos da pessoa jurídica.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

CITAÇÕES/TRANSCRIÇÕES DE JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA.

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da RFB expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada a decisões administrativas ou judiciais proferidas em processos dos quais não participe o interessado ou que não possuam eficácia *erga omnes*, nem a posições doutrinárias acerca de determinadas matérias.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. IMPOSSIBILIDADE

O crédito objeto de pedido de ressarcimento no regime da não cumulatividade não é passível de atualização monetária, em vista da existência de vedação legal expressa nesse sentido.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Ainda inconformada, a então manifestante apresentou Recurso Voluntário a este CARF, repisando os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade, com os seguintes tópicos :

I – DA DECISÃO RECORRIDA

II – DA PRELIMINAR

II.I – DA TEMPESTIVIDADE DO PRESENTE RECURSO

III – DO CONCEITO

III.I – CONCEITO DE INSUMO

III.I.1. - DAS DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE FILME STRETCH E PELÍCULA DE POLIETILENO (DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIA)

III.I.2. - DAS DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE CAIXAS PLÁSTICAS PARA ALIMENTOS (DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIA)

III.II – DO RATEIO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS

IV – DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL E DA AMPLA DEFESA

IV.1 – DECISÕES ADMINISTRATIVAS – EFEITOS

IV.2 – ÔNUS DA PROVA

IV.3 – DETERMINAÇÃO DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

IV.4 – JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS

V – DO DIREITO À CORREÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC

VI – DO PEDIDO

- requer a recorrente seja ordenada de imediato a reforma do despacho decisório combatido, objetivando o deferimento total do crédito pleiteado, face á total comprovação da sua legitimidade, devidamente acrescidos da taxa SELIC, desde a data do protocolo do pedido de ressarcimento.

- sucessivamente, requer a possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar com a comprovação da legitimidade dos créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, bem como, caso se entenda necessário, seja determinada

diligência fiscal, tudo para comprovar os fatos acima descritos ou para contraditar as alegações que eventualmente sejam feitas.

Esta turma julgadora expediu a Resolução nº 3301-001.325 (e-fls. 401), quando decidiu converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem realizasse uma reapuração das contribuições considerando os termos do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018.

Em resposta, foi emitido Relatório Fiscal, onde a autoridade fiscal assim se manifesta, em síntese :

Diante disso, resta claro que as hipóteses de creditamento das contribuições devem ser entendidas como taxativas e não devem ser interpretadas de forma a permitir acepção ampla e irrestrita, pois essa interpretação tornaria absolutamente sem efeito o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação.

Vale registrar que os normativos legais que tratam da apuração de créditos da contribuição no regime não cumulativo implicam redução da contribuição devida, equivalendo, portanto, à renúncia de receita. Assim, nos termos do que dispõe o art. 111 da Lei nº 5.172/1966, cumpre adotar a interpretação literal, no sentido de que a norma deve ser aplicada de forma restritiva, sendo vedada a extensão a hipóteses nela não previstas.

...

#### 2.2.1 Créditos sobre bens não enquadrados como insumos

O Auditor-Fiscal responsável pela análise do pedido de ressarcimento realizou a glosa de bens por não se enquadrarem no conceito de insumo. Assim, os valores das aquisições de pallets, filme stretch, película de polietileno e caixa plástica foram glosados da base de cálculo dos créditos. Pode-se verificar, a partir da leitura do Relatório Fiscal e das manifestações da contribuinte, que os itens glosados se referem a materiais utilizados após a finalização do processo produtivo, caracterizando-se como embalagens para transporte: *“os paletes servem apenas para facilitar o transporte, podendo ser reutilizados por diversas vezes”*, o filme stretch é *“usado para fixar as caixas de produtos prontos no pallet”*, a película de polietileno é *“colocados (sic) sobre os pallets de leite UHT para proteger os produtos (da poeira, chuva, etc...)”* e a caixa plástica é *“usada na produção de leite tipo C, para acondicionar 10 lts de leite em cada uma”*.

O Parecer Normativo nº 05, de 2018, trata, no item 5, sobre *“Gastos posteriores à finalização do processo de produção ou de prestação”*. Como regra geral, para fins de apuração das contribuições, bens e serviços utilizados no processo de produção de bens e de prestação de serviços são considerados insumos, *“excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas”*.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos** gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) **embalagens para transporte de mercadorias acabadas**; c) contratação de transportadoras. (Grifou-se)

As exceções dar-se-iam por imposição legal, pois alguns produtos possuem legislação específica que obriga seus fabricantes a tomarem medidas posteriores à finalização da produção, como testes de qualidade realizados por terceiros, para somente então estarem disponíveis para venda.

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, **excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço**. Todavia, no caso de bens e serviços que a **legislação específica** exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado **possa ser disponibilizado para venda**, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação. (Grifou-se) Também a Instrução Normativa nº 1.911, de 2019, consoante o entendimento do Parecer Normativo nº 05, exclui do conceito de insumo as embalagens utilizadas no transporte do produto acabado (art. 172, § 2º, inciso II). § 2º **Não são considerados insumos**, entre outros:

(...)

II - embalagens utilizadas no transporte do produto acabado; (grifou-se)

Pode-se constatar que os bens glosados pela autoridade fiscal permanecem excluídos do conceito de insumo após o entendimento exarado no Parecer Normativo nº 05, de 2018, pois são dispêndios com bens utilizados após o produto estar finalizado, e ser plenamente possível disponibilizá-los para venda sem tais materiais.

...

### 3 CONCLUSÃO

Considerando tudo o que foi exposto até aqui, a presente diligência constatou que:

- a) Embora o conceito de insumo tenha sido ampliado na esfera administrativa a partir do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 2018, no presente caso concreto, os itens glosados pela autoridade fiscal permanecem excluídos de tal conceito, e, portanto, não podem compor a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/PASEP;
- b) Os documentos apresentados (por amostragem) confirmam parte do dispêndio da pessoa jurídica, entretanto, por serem documentos fiscais relativos aos bens citados no item “a”, não podem integrar o cálculo dos créditos.

A contribuinte deve ser cientificada do resultado desta diligência, sendo concedido prazo de trinta dias para manifestação, conforme Parágrafo Único do art. 35 do Decreto nº 7.574 de 29 de setembro de 2011. Após, os autos devem retornar ao CARF para prosseguimento.

A ora recorrente apresentou manifestação contra tal relatório, defendendo o direito ao creditamento (e-fls. 449/461), também apresentando Laudo Técnico (e-fls. 433/448).

Assim vieram os autos.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior Relator.

O recurso é tempestivo e dele eu conheço.

**O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS.**

Pondo um fim á uma enorme controvérsia jurisprudencial, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a posição refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa :

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações á nova realidade desenhada por tal decisão, tendo sido editada ainda a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, normatizando no âmbito da Secretaria da Receita Federal o conceito de insumos e suas extensões.

No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

**Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e á prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.**

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

Do Estatuto Social da recorrente extraímos o seu objeto social :

## DOS OBJETIVOS SOCIAIS

**Art. 2º** - A sociedade objetiva, com base na colaboração recíproca a que se obrigam seus associados, promover:

- I. o estímulo, o desenvolvimento progressivo e a defesa de suas atividades econômicas, de carácter comum;
- II. a venda, em comum de sua produção agrícola ou pecuária dos produtos agropecuários nos mercados locais, nacionais ou internacionais;

§1º - Para a consecução de seus objetivos, a cooperativa deverá:

- a) transportar, do local de produção para as dependências da cooperativa, os produtos de origem vegetal ou animal de seus associados, ainda que mediante a contratação de terceiros, em nome dos próprios associados, arcando esses com o ônus.
- b) classificar, padronizar, armazenar, beneficiar, industrializar, comercializar e registrar se for o caso, as marcas de tais produtos.
- c) adquirir na medida em que o interesse social o acolher, gêneros e artigos domésticos e pessoal para fornecimento a seus associados, assim como máquinas, implementos, fertilizantes, inseticidas, etc.
- d) a produção, industrialização, beneficiamento ou embalagem de artigos destinados ao abastecimento dos seus associados.
- e) adiantamento em dinheiro sobre o valor dos produtos recebidos dos associados ou que estejam em fase de produção.

III - Fornecer bens de consumo e insumos.

§ 2º - A cooperativa promoverá, ainda, mediante convênio com entidades especializadas, públicas ou privadas, o aprimoramento técnico profissional dos seus associados e de seus próprios empregados e participará das campanhas de expansão do cooperativismo, do fomento da agropecuária e de racionalização dos meios de produção.

§ 3º - A cooperativa efetuará suas operações sem qualquer objetivo de lucro.

§ 4º - A cooperativa promoverá edição de periódicos, jornais, revistas ou impressos para melhor atender seus objetivos e da comunidade.

IV - A interposição de medidas administrativas e/ou judiciais visando a defesa dos interesses dos associados, inclusive a contestação e recuperação de tributos e contribuições indevidamente exigidos, mesmo quando retidos pela cooperativa ou por terceiros;

V - A contratação de serviços de assistência médica junto a terceiros, visando o benefício dos associados;

VI - Fornecimento e comercialização de gás liquefeito de petróleo, gasolina, óleo diesel e combustível em geral.

VIII - Produção de biodiesel, etanol e água mineral.

Portanto, é a partir deste objeto social, a atividade econômica da recorrente, fonte de suas receitas, que analisaremos a relevância e a essencialidade dos insumos.

Conforme Relatório Fiscal às e-fls. 19 destes autos, que fundamentaram o Despacho Decisório da DRF/ CAXIAS DO SUL e o Acórdão DRJ, as irregularidades verificadas pela autoridade fiscal foram :

### 3 – DAS IRREGULARIDADES FISCAIS CONSTATADAS

#### 3.1 GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÕES DE BENS NÃO INCLUSOS NO CONCEITO DE INSUMOS

Da análise restou verificado que a contribuinte creditou-se sobre aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumos proposto pela legislação vigente.

**Os paletes utilizados no transporte dos produtos produzidos, não integram o produto e nem fazem parte da sua elaboração.** A legislação correlata trata como insumo a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem empregados no processo produtivo, sendo que os paletes servem apenas para facilitar o transporte, podendo ser reutilizados por diversas vezes.

**Glosamos, também, os créditos referentes ao Filme Strech, Películas de Polietileno e Caixa Plástica para Alimentos pelos mesmos motivos expostos anteriormente.**

As utilizações desses produtos foram assim definidas pelo contribuinte:

- Filme Strech 17 micras/500 mm: *“usado para fixar as caixas de produtos prontos no pallet (leite UHT, iogurtes e bebidas lácteas)”*;

- Película de Polietileno: *“plástico de 1,5 mts x 1,5 mts, colocados sobre os pallets de leite UHT para proteger os produtos (da poeira, chuva, etc...)”*;

- Caixa Plástica para alimentos: *“usada na produção de leite tipo C, para acondicionar 10 lts de leite em cada uma”*.

Os valores glosados estão demonstrados na planilha em anexo, denominada “Anexo I – Glosas Diversas”.

### **3.2 RATEIO DOS CUSTOS E ENCARGOS COMUNS**

Em suas atividades a contribuinte deu saída a produtos com alíquota zero (ex. leite pasteurizado) e a toda uma linha de produtos tributados (ex. bebidas lácteas fermentadas e iogurtes) com alíquotas positivas das contribuições não-cumulativas do PIS/PASEP e da COFINS. Entretanto, na elaboração de suas planilhas de cálculo e, conseqüentemente, na composição dos valores solicitados a título de ressarcimento e compensação a empresa não observou os critérios estabelecidos na legislação correlata para fins de apropriação de créditos relativos a custos, despesas e encargos comuns, visto que utilizou o método do rateio proporcional considerando apenas as receitas do estabelecimento produtor de bens sujeitos à alíquota zero, não considerando, assim a totalidade da receita bruta auferida a cada mês.

Os diplomas legais que disciplinam a matéria, quais sejam, as leis de nº 10.637, de 2002 (PIS) e 10.833, de 2003, (COFINS) determinam que os custos e encargos comuns devem ser rateados consoante contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração ou utilizando-se do rateio proporcional aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns à relação percentual existente entre a receita bruta sujeita a incidência não cumulativa e a receita bruta total auferida a cada mês, por opção do contribuinte.

É o que reza o §8º do art. 3º das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, bem como o §3º do art. 6º da Lei 10.833, de 2003.

Além disso, há que se ressaltar que o inciso III do art. 15 da Lei 9.779, de 1999, impõe que a apuração e o pagamento das contribuições serão feitos de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

Assim, a partir das planilhas de cálculo do próprio contribuinte, realizamos o ajuste na relação percentual aplicável mês a mês, de forma a incluir a totalidade da receita bruta do contribuinte (de acordo com os respectivos DACON's), como resta demonstrado na planilha em anexo denominada “Anexo II – Rateio conforme Receita Bruta”.

Cabe ressaltar que o procedimento adotado por esta fiscalização não altera o montante total dos créditos, apenas reclassifica levando em conta a correta distribuição entre suas vinculações: tributada e não-tributada no mercado interno.

Contra tais glosas e contra o método de apuração do rateio proporcional se levanta a recorrente.

Analisemos as questões atacadas.

**- INSUMOS GLOSADOS : PALLETS DE MADEIRA, FILEM STRECH, PELÍCULAS DE POLIETILENO, CAIXAS PLÁSTICAS PARA ALIMENTOS.**

Afirma a autoridade que os pallets de madeira servem apenas para facilitar o transporte, podendo ser reutilizados por diversas vezes, não fazendo parte do processo produtivo pois que sua utilização se dá após este processo, o mesmo acontecendo com os outros insumos glosados.

A recorrente afirma que os insumos glosados tem as seguintes utilizações :

Filme Strech 17 micras/500 mm: *“usado para fixar as caixas de produtos prontos no pallet (leite UHT, iogurtes e bebidas lácteas)”*;

- Película de Polietileno: *“plástico de 1,5 mts x 1,5 mts, colocados sobre os pallets de leite UHT para proteger os produtos (da poeira, chuva, etc...)”*;

- Caixa Plástica para alimentos: *“usada na produção de leite tipo C, para acondicionar 10 lts de leite em cada uma”*.

A recorrente apresenta Laudo Técnico onde descreve o seu processo produtivo, explicando e trazendo fotos sobre a utilização dos insumos glosados, da seguinte forma :

A linha de produção de leite UHT opera em turnos de 42h de produção contínua intercalado com turno de 6h de limpeza e descontaminação de equipamentos.

A legislação a ser atendida pelo processo produtivo, é a Portaria 368 de 4 de setembro de 1997 do Ministério da Agricultura e a Portaria 46 de 10 de fevereiro de 1998 também do Ministério da Agricultura. A empresa possui certificação APPCC desde 2005, a qual garante a qualidade e a segurança alimentar dos produtos fabricados e também pela norma ISO14001.

Durante o decorrer da visita identificou-se as etapas do processo produtivo em que são utilizados os seguintes insumos: caixa plástica para alimentos, filme stretch, filme de polietileno e pallets.

**As caixas plásticas** são utilizadas na planta de fabricação de requeijão. Sua função é o armazenamento temporário da massa formada no processo inicial de produção de requeijão. Esta massa, a principal matéria prima do processo, após obtida pela precipitação da gordura do leite fica armazenada em caixas plásticas para estabilização do pH “a temperatura ambiente, e, posteriormente armazenada em câmara fria até sua utilização no processo industrial. Também tem a função de evitar contaminação cruzada e separação por lotes dentro da câmara fria, além de, não permitir o contato com o piso da fábrica ou da câmara fria. Após uso, as caixas plásticas são higienizadas e retornam ao processo produtivo sendo utilizadas até o final de sua vida útil. Este processo é padronizado por procedimento operacional padrão denominado: PROCESSO MASSA DO REQUEIJÃO – IT 15/16.



*Figura 1- Detalhe da utilização de Caixas plásticas para alimentos*

**O insumo filme de stretch** é utilizado para proteção das embalagens no empilhamento padrão de caixas de leite UHT para movimentação nas áreas de quarentena e expedição. Possui função de estabilizar o empilhamento e também atuar como envoltório protetivo das embalagens externas de leite UHT de contaminantes externos.<sup>[7]</sup>

**O insumo filme de polietileno** também possui função protetiva na parte superior das caixas de leite empilhadas e paletizadas do contato com contaminantes externos as embalagens. No processo produtivo garante a segurança alimentar do leite, até seus clientes que realizam vendas tanto em caixas ou em unidades de 1L ao consumidor final.



*Figura 2 – Detalhe de caixas de leite UHT protegidas com filme stretch*



– Detalhe do filme de polietileno aplicado no topo das caixas empilhadas

**Pallets** utilizados pela empresa são de madeira. São utilizados como suporte para transporte dos lotes de derivados lácteos (iogurte, bebida láctea entre outras) e leite UHT. A movimentação interna de produto acabado para as áreas de quarentena e expedição são realizadas utilizando-se pallets de madeira. As áreas de embalagem dos produtos são áreas limpas e controladas para garantir a segurança alimentar dos produtos conforme definido pela legislação aplicável.

O não cumprimento dos padrões normativos constitui em infração sanitária, conforme definido no art 10 da Lei 6437 de 20 de Agosto de 1977 e suas alterações. As penalidades vão de multa, suspensão da comercialização, interdição ou cancelamento de registro e da licença de autorização de funcionamento.

Analisando-se o processo produtivo da empresa e suas particularidades intrínsecas, percebe-se que os itens: caixa plástica para alimentos, filme de polietileno e stretch são insumos essenciais para a fabricação dos produtos da empresa, uma vez que, a sua não utilização no processo não garante a segurança alimentar do produto final. Por outro lado, constituem-se na melhor opção econômica para a execução dos processos em conformidade com a legislação em vigor, garantindo assim, a segurança alimentar dos produtos intermediários e finais.

Nesta visão podemos incluir como insumo essencial ao processo, os pallets de madeira, uma vez que são utilizados em áreas controladas, áreas de quarentena, câmaras frias e áreas de armazenamento. Há procedimento operacional específico com a finalidade de triagem e descontaminação antes da sua utilização nestas áreas

controladas. Desta forma a empresa garante a qualidade de seus produtos e a segurança alimentar na fabricação e no transporte até o consumidor final.



*ura 4 – Detalhe da utilização de pallets de madeira em área controlada*



Figura 5 – Detalhe do uso de pallets de madeira em área de quarentena de leite UHT



Figura 6 – Detalhe do uso de pallets de madeira no interior da câmara fria de produto acabado

Portanto, o que se conclui é que, diante da atividade econômica da empresa, a preocupação com a higiene, isolamento dos alimentos produzidos e a segurança de tais alimentos, evitando-se qualquer tipo de contato com ambientes externos e, conseqüentemente, reduzindo ao máximo o risco de contaminação dos alimentos, é de suma importância, além de cumprir regras e normas sanitárias estabelecidas por órgãos oficiais regulamentadores do setor onde se insere a recorrente.

Diante deste quadro, claro está que os itens pallets de madeira, filme stretch 17 micras/ 500 mm, película de polietileno e caixa plástica para alimentos se constituem em insumos para a recorrente, gerando direito a crédito da Contribuição ao PIS/PASEP.

Por todo o exposto, reverto as glosas.

### **- RATEIO PROPORCIONAL**

A Autoridade Fiscal entendeu que a cooperativa, supostamente, não teria observado os critérios estabelecidos na legislação correlata para fins de apropriação de créditos relativos a custos, despesas e encargos comuns, não considerando a totalidade da receita bruta auferida a cada mês, conforme assim se expressando em seu relatório que embasou o Despacho Decisório :

### **3.2 RATEIO DOS CUSTOS E ENCARGOS COMUNS**

Em suas atividades a contribuinte deu saída a produtos com alíquota zero (ex. leite pasteurizado) e a toda uma linha de produtos tributados (ex. bebidas lácteas fermentadas e iogurtes) com alíquotas positivas das contribuições não-cumulativas do PIS/PASEP e da COFINS.

Entretanto, na elaboração de suas planilhas de cálculo e, conseqüentemente, na composição dos valores solicitados a título de ressarcimento e compensação a empresa não observou os critérios estabelecidos na legislação correlata para fins de apropriação de créditos relativos a custos, despesas e encargos comuns, visto que utilizou o método do rateio proporcional considerando apenas as receitas do estabelecimento produtor de bens sujeitos à alíquota zero, não considerando, assim a totalidade da receita bruta auferida a cada mês.

Os diplomas legais que disciplinam a matéria, quais sejam, as leis de nº 10.637, de 2002 (PIS) e 10.833, de 2003, (COFINS) determinam que os custos e encargos comuns devem ser rateados consoante contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração ou utilizando-se do rateio proporcional aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns à relação percentual existente entre a receita bruta sujeita a incidência não cumulativa e a receita bruta total auferida a cada mês, por opção do contribuinte.

É o que reza o §8º do art. 3º das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, bem como o §3º do art. 6º da Lei 10.833, de 2003.

Além disso, há que se ressaltar que o inciso III do art. 15 da Lei 9.779, de 1999, impõe que a apuração e o pagamento das contribuições serão feitos de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

Assim, a partir das planilhas de cálculo do próprio contribuinte, realizamos o ajuste na relação percentual aplicável mês a mês, de forma a incluir a totalidade da receita bruta do contribuinte (de acordo com os respectivos DACON's), como resta demonstrado na planilha em anexo denominada "Anexo II – Rateio conforme Receita Bruta".

Cabe ressaltar que o procedimento adotado por esta fiscalização não altera o montante total dos créditos, apenas reclassifica levando em conta a correta distribuição entre suas vinculações: tributada e não-tributada no mercado interno.

A recorrente, por seu turno, defende :

- o Fisco parte de duas premissas equivocadas: a primeira que a cooperativa teria dado saída a produtos com alíquotas positivas de PIS/COFINS, utilizando como exemplo bebidas lácteas fermentadas e iogurtes; a segunda, de que a cooperativa deveria ter feito o rateio proporcional das receitas consolidadas, sendo que, quanto aos produtos cujas alíquotas supostamente seriam positivas, de acordo com o inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925 de 2004, ficaram reduzidas a zero as alíquotas de PIS/COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno entre outros, de bebidas lácteas fermentadas e iogurtes. A interpretação literal do referido artigo demonstra o equivoco na glosa dos créditos, visto que o PIS/COFINS incidem com alíquota zero sobre a venda de bebidas lácteas fermentadas e iogurte.

- quanto à alegação de que a cooperativa não observou critérios estabelecidos na legislação para fins de apropriação de créditos relativos a custos, despesas e encargos comuns, tendo utilizado apenas as receitas do estabelecimento produtor de bens sujeitos à alíquota zero, não considerando totalidade da receita bruta auferida a cada mês, cabem as seguintes considerações:

a) todos os produtos que deram origem aos pedidos de ressarcimento, além de possuírem alíquota zero foram todos produzidos na Piá Alimentos, que utiliza o método da apropriação direta dos créditos. Apesar da cooperativa apurar PIS/COFINS de forma centralizada, apresentando um único DACON, possui controle individualizado de cada estabelecimento. Possui, portanto, o controle exato das receitas, custos e despesas, de forma individualizada, de cada estabelecimento, conforme pode-se comprovar pelos DREs - Demonstrativo de Resultado do Exercício, um consolidado geral e outro específico da Piá Alimentos;

b) a cooperativa tem totais condições de identificar para quais dos produtos haverá destinação dos insumos adquiridos, através da apropriação direta dos insumos, custos e despesas;

c) os produtos são comercializados apenas no mercado interno, o que viabiliza o controle de onde são vendidos tais produtos.

- não procede o argumento do DD ao referir que a cooperativa está pedindo ressarcimento de créditos que não estão vinculados ao mercado interno não-tributado, visto que o presente pleito creditório vincula-se às vendas nacionais de leite, iogurtes e bebidas lácteas, requerendo que o DD seja reformado, a fim de que seja reconhecido o direito creditório pleiteado na sua integralidade, sob pena de ser maculada a não cumulatividade do PIS/COFINS.

- não cabe a alegação de que a empresa não observou os critérios de apropriação pelo regime de rateio proporcional, pois conforme podemos observar nas memórias de cálculo, a Recorrente realiza **apropriação pelo regime de apropriação direta** de despesas, conforme o disposto no art. 30, § 80, inciso I, das Leis no 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, para fins de apropriação de créditos relativos a custos, despesas e encargos comuns, pois utilizou apenas as receitas do estabelecimento produtor de bens sujeitos à alíquota zero, não considerando, assim a totalidade da receita bruta auferida a cada mês.

- o método de apropriação direta está previsto no art. 40, §10, I da IN SRF no 594 de 2005, e conforme podemos observar na planilha suporte para apuração de PIS e COFINS, anexa à defesa, a **empresa possui controle individualizado exato das receitas, custos e despesas, de cada estabelecimento**, desta forma, realiza a empresa uma apropriação direta dos créditos, pois consegue segregar todas as suas operações com alíquota zero, das demais.

- a **empresa Recorrente, conta em com uma indústria de laticínios, duas fábricas de rações e uma rede de supermercados e agropecuárias com 17 lojas (filiais), desta forma a empresa considera de forma individualizada apenas as receitas referentes à indústria de laticínios e a venda de produtos de produção própria (laticínios) pelos supermercados**, em outras palavras, com a análise da planilha suporte podemos verificar que a Recorrente possui um controle segregado por estabelecimento das receitas, despesas e custos mensais, **desta maneira é possível verificar as receitas referentes aos produtos sujeitos a alíquota zero de cada estabelecimento, assim segregando das demais receitas tributadas o percentual de créditos passíveis de ressarcimento**. - apesar de a empresa apurar o PIS e COFINS de forma centralizada, através de uma única DACON, possui controle exato das receitas, custos e despesas, tendo todas as condições de identificar para quais produtos serão destinados os insumos adquiridos através da apropriação direta de insumos, assim estando correta a forma e a aplicação do método de apropriação direta para a proporcionalização dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas.

- dessa forma, não procede ao argumento do acórdão ora combatido ao dizer que, a ora Manifestante está pedindo ressarcimento de créditos que não estão vinculados ao mercado interno

não tributado, haja vista que o presente pleito creditório vincula-se às vendas nacionais de leite, iogurtes e bebidas lácteas, neste sentido, é possível constatar pela análise das memórias de cálculo anexadas ao presente Recurso Voluntário, que a Recorrente corretamente aplica aos custos, despesas e encargos comuns à relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, sendo consideradas, portanto, as receitas dos estabelecimentos da pessoa jurídica que realizam operações de saída com alíquota zero, os quais deram origem ao pedido de ressarcimento.

Apesar dos argumentos apresentados pela Recorrente, e diante de seus extensos arrazoados, a Recorrente não conseguiu comprovar a obediência aos critérios estabelecidos pela legislação para o rateio proporcional dos custos e encargos comuns para bebidas lácteas e iogurtes, pois que há a necessidade de que se utilize a receita bruta da empresa, considerando todas as suas filiais e não apenas a receita da filial responsável por parte da receita, por ser estabelecimento produtor.

Correto o Ilustre Julgador da DRJ/PORTO ALEGRE, que delineou de forma didática a questão. Por tal motivo, adoto seus dizeres como razões de decidir.

Ao contrário do que pretende a contribuinte, a interpretação que deu ao art. 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925, de 2004 (com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), não define, por si só, que bebidas lácteas e iogurtes estejam submetidos à alíquota zero do PIS/COFINS no regime não-cumulativo.

Ao reduzir a zero as alíquotas de PIS/COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda no mercado interno (e na importação) de leite (em diversas formas), bebidas e compostos lácteos, a lei não define aspectos relacionados à composição detalhada de cada um dos produtos, eis que se trata de matéria que foge aos objetivos da lei tributária. Tais definições encontram-se em regulamentos específicos, em legislações esparsas (por exemplo, Anexo da Resolução Mapa nº 5, de 2000; IN Mapa nº 16, de 2005; INs MAPA nºs 28 e 46, de 2007).

Dessa forma, no caso concreto, a contribuinte não demonstrou o erro pretensamente cometido pela Fiscalização, quando esta afirmou que (...) *a contribuinte deu saída (...) a toda uma linha de produtos tributados (ex. bebidas lácteas fermentadas e iogurtes).*

Além disso, esclareça-se que:

a) consoante afirmou a Fiscalização na fl. 19, não houve alteração do montante total dos créditos pretendidos, apenas a reclassificação levando-se em conta a correta distribuição entre as vinculações possíveis: receita tributada e receita não-tributada no mercado interno;

b) consoante a própria empresa informou (ver item e da resposta contida na fl. 10), o método que utilizou para determinação dos créditos no caso de custos, despesas e encargos comuns foi o do rateio proporcional (art. 3º, § 8º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003). Nesse passo, sem razão sua afirmativa de fl. 87 (último parágrafo).

No caso do PIS não-cumulativo, o regramento da questão foi estabelecido pelos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. Esses parágrafos foram regulamentados pelo art. 40 da IN SRF nº 594, de 2005 (com seus parágrafos).

Pertinente apontar-se, também, que a RFB, por meio do *Ajuda* do programa Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon Mensal-Semestral 2.6), definiu que o método de rateio seria idêntico ao estabelecido para as pessoas jurídicas que auferissem receitas sujeitas às incidências não-cumulativa e cumulativa de PIS/COFINS.

O método de determinação dos créditos deveria ser informado na Ficha 1 – Dados Iniciais da Dacon, conforme as seguintes instruções copiadas do *Ajuda* do programa:

**Ficha 01 - Dados Iniciais**

(...)

**Método de Determinação dos Créditos**

*O programa possibilita o preenchimento do campo "Método de Determinação dos Créditos", conforme o regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins adotado.*

*l) no caso do Regime Não-Cumulativo:*

**a) Vinculados à Receita Auferida Exclusivamente no Mercado Interno**

*Deve selecionar este campo a pessoa jurídica que, no período abrangido pelo Demonstrativo, auferir apenas receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes exclusivamente de atividades no mercado interno.*

**b) Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de Exportação**

*Deve selecionar este campo a pessoa jurídica que, no período abrangido pelo Demonstrativo, auferir receitas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e efetuar concomitantemente:*

*I - operações de vendas de produtos ou prestação de serviços no mercado interno; e*

*II - exportação de produtos para o exterior ou prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, ou vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*Neste caso, a pessoa jurídica deve indicar o método por ela escolhido, dentre os seguintes:*

**b.1) Com Base na Proporção dos Custos Diretamente Apropriados** – *que consiste na determinação dos créditos através do método de apropriação direta previsto no inciso I do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

**b.2) Com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida** – *que consiste na determinação dos créditos através do método de rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita*

*bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

*Atenção:*

*1) O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito deve ser:*

*a) aplicado consistentemente por todo o ano-calendário;*

*b) adotado para todos os custos, despesas e encargos comuns; e*

*c) adotado igualmente na apuração dos créditos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins não-cumulativa.*

**2) Deve também selecionar este campo a pessoa jurídica que auferir receitas não-tributadas no mercado interno que geram direito a crédito, concomitantemente, com receitas tributadas e/ou com exportação.** (não grifado no original)

Ademais, nas instruções de preenchimento da Ficha 06A do DACON, o *Ajuda* oferecia mais explicações sobre os métodos de determinação dos créditos, inclusive apresentado alguns exemplos (a título ilustrativo, deve-se observar que através da IN RFB nº 1.441, de 2014, o DACON foi extinto relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014. No entanto, permaneceu obrigatória a entrega do DACON para fatos geradores ocorridos até 31/12/2013).

Em conformidade com a IN SRF nº 594, de 2005 (art. 40, § 1º, inciso II), aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, sendo consideradas, portanto, as receitas de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica.

Deve-se observar, também, que a legislação aplicável determina, na hipótese de que a contribuinte

aufera receitas de exportação e de outras fontes, que seja feito um rateio proporcional com o objetivo de definir os créditos relacionados a uma e outra origem.

Atente-se que conforme relata a autoridade fiscal na fl. 19, o ajuste na relação percentual aplicável mês a mês, de forma a incluir a totalidade da receita bruta da contribuinte (observados os respectivos DACONS), foi feito a partir de planilhas apresentadas pela própria empresa. Nesse sentido, os demonstrativos juntados nas fls. 236 a 248 não têm o condão de ilidir as conclusões a que chegou o Fisco.

Correto, portanto, o entendimento da Fiscalização.

Quanto a este quesito, nego provimento.

### **- CORREÇÃO MONETÁRIA**

Defende a Recorrente que, em razão da demora da Administração Tributária, surge a necessidade de atualizar o valor nominal dos créditos objeto dos pedidos de ressarcimento, mediante a aplicação da taxa SELIC a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, para a preservação do patrimônio da Autora em decorrência do tempo, bem assim para não haver enriquecimento ilícito da União.

Cita, também, o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007, para argumentar que a Fazenda Pública está em mora se excedido o prazo máximo de 360 dias, da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento. Cita o REsp n. 1.035.847 e n. 1.138.206, ambos julgados em sede de recursos repetitivos.

Entendo ser correta a aplicação da SELIC em caso de obstáculo ao ressarcimento por parte da Fazenda Pública, criando embaraço ao crédito após a apresentação do pedido de ressarcimento, como no caso concreto.

Enquanto no regime da não cumulatividade, os créditos não podem ter correção monetária, já que não há mora da Fazenda. Dispositivo semelhante não existe para o IPI e gerou uma questão judicial até ser pacificada pelo REsp 1.035.847/RS, no sentido de que *a correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.*

No entanto, uma vez acumulados os créditos de IPI e formulado o pedido de ressarcimento, o obstáculo da Fazenda Pública representa a mora, sendo devida a aplicação da correção monetária, conforme entendimento firmado na Súmula STJ 411:

É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco

Recentemente, esse mesmo racional adotado para o IPI foi adotado para os créditos não cumulativos do PIS e da COFINS, em sede de recursos repetitivos, no REsp nº 1.767.945/PR, relator ministro Sérgio Kukina, tendo sido fixada a seguinte tese:

TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de **tributo sujeito ao regime não cumulativo** ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)" (grifei)

Utiliza como fundamento o decidido no EREsp 1.461.607/SC quando foi conferido o direito de aplicação da SELIC para créditos escriturais de PIS e COFINS após escoado o prazo de 360 dias para a Fazenda responder o pedido de ressarcimento. O voto ainda transcreve diversos outros julgamentos do STJ conferindo o direito aos juros e correção monetária para créditos de PIS e COFINS, utilizando como fundamento o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 e utilizando como base as decisões relativas ao crédito escritural de IPI, aplicando a Súmula STJ 411 e o repetitivo REsp 1.035.847/RS.

**O embate travado na corte não foi se a SELIC é ou não aplicável, mas, sim, a partir de quando a correção monetária e juros são aplicados: se do protocolo do pedido de ressarcimento (Min. Mauro Campbell e Min. Regina Helena Costa) ou após transcorrido os 360 dias, restando vencedor o entendimento pelos 360: "Com a devida vênia, tenho que esperar o transcurso do prazo de 360 dias não equivale a equiparar a correção monetária a uma sanção, mas sim conceder prazo razoável ao fisco para averiguar se o pedido de ressarcimento protocolado vai ser confirmado ou rejeitado."**

A tese fixada se refere a qualquer tributo não cumulativo, na medida em que o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 não trouxe um tratamento para um tributo específico, como o IPI:

3. Tese a ser fixada em repetitivo Em suma, para os fins do art. 1.036 do CPC/2015, este relator propõe a fixação da seguinte tese em repetitivo, sem necessidade da modulação de que trata o art. 927, § 3º, do mesmo Codex: "**O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco** (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)" (grifei)

O REsp nº 1.767.945/PR, julgado em sede de recursos repetitivos, teve seu acórdão publicado em 06/05/2020 e transitado em Julgado em 28/05/2020.

Com isso, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos recursos repetitivos, deverão ser obrigatoriamente reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme determina o art. 62, § 2º, do Regimento Interno.

Portanto, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

E a resistência ilegítima resta configurada após 360 dias contados da data do pedido de ressarcimento, configurando a partir de então a mora da Fazenda Pública, nos termos do que decido pelo STJ.

## Conclusão

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para aplicação da SELIC sobre os créditos reconhecidos, iniciado após escoado o prazo de 360 dias para análise do pedido, e para reverter as seguintes glosas: pallets de madeira, filme stretch, película de polietileno e caixa plástica para alimentos.

(assinado digitalmente)  
Laércio Cruz Uliana Junior