



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



<b>PROCESSO</b>	<b>12571.720023/2014-52</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-002.056 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	S A MOAGEIRA E AGRÍCOLA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CONCEITO DE INSUMOS. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018. TESTE DE SUBTRAÇÃO E PROVA. CRÉDITO PARCIALMENTE CONCEDIDO.

A partir do conceito de insumos firmado pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR (sob o rito dos Recursos Repetitivo), à Receita Federal consolidou o tema por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

São premissas a serem observadas pelo aplicador da norma, caso a caso, a essencialidade e/ou relevância dos insumos e a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário), além das demais hipóteses legais tratadas no art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

DESPESAS COM SACOS EMBALAGENS. ESSENCIALIDADE. ETAPA AGRÍCOLA E INDUSTRIAL.

Confirmada a essencialidade das embalagens “Sacos de Rafia”, “Big Bags” e “Sacos de Polipropileno”, em várias etapas da fase agrícola e industrial da empresa que, se retiradas do processo, comprometem o transporte, a segurança e a contaminação do produto. Crédito reconhecido.

INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DA MATÉRIA NA FASE RECURSAL.

Não é possível conhecer o recurso voluntário quando a matéria albergada não foi suscitada em impugnação/ manifestação de inconformidade. Invocar novos fundamentos na fase recursal, quando não de ordem pública afronta o Princípio da Dialética.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos argumentos sobre as despesas com peças de reposição e com carga e descarga, corte e carregamento e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para restabelecer os créditos atinentes as embalagens. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3101-002.053, de 19 de junho de 2024 prolatado no julgamento do processo 10940.720176/2014-29, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Dionisio Carvallhedo Barbosa, Laura Baptista Borges, Rafael Luiz Bueno da Cunha (suplente convocado(a)), Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Renan Gomes Rego.

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a PIS-PASEP/COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. MÉTODO DE APROPRIAÇÃO. RATEIO.**

Os créditos a que tem direito a pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo devem ser vinculados às receitas de exportação, às receitas tributadas no mercado interno e às receitas não tributadas no mercado interno pelo método de apropriação direta por meio de

contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, ou pelo método de rateio proporcional à receita bruta auferida.

#### CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. ÂMBITO DA DEFINIÇÃO.

Para fins da apuração de créditos da não-cumulatividade da contribuição para o PIS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, aplicando-se tal definição aos itens utilizados no processo de produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e ressaltando-se as vedações e limitações de creditamento previstas em lei

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo seu integral ressarcimento, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

#### 3. DO DIREITO – DA HIGIDEZ DO CRÉDITO PLEITEADO

##### 3.1. DO CONCEITO DE INSUMO APLICÁVEL À SISTEMÁTICA NÃO- CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS

##### 3.2. DOS CRÉDITOS COM AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS

###### 3.2.1. Das Despesas Com Sacos e Embalagens

###### 3.2.2. Outras operações com direito a crédito – peças de reposição de máquinas, equipamentos e/ou veículo

###### 3.2.3. Depreciação

###### 3.2.4. Serviços de carga, descarga, corte, carregamento e outros.

##### 3.3. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS COM ALÍQUOTA ZERO – FINALIDADE TÉCNICA NÃO-CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS

a) Insumo isento possibilita a tomada de crédito;

b) Insumo tributado a alíquota zero não gera direito a crédito

##### 3.4. DO DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO - PREDOMINÂNCIA DA VERDADE MATERIAL

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

## VOTO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

O Recurso Voluntário além de tempestivo, preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Sem delongas, depreende-se do relatório que o cerne precípua do debate circunda o conceito de insumos e os critérios legais para fruição do crédito de PIS e COFINS não cumulativos, à luz do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, e do REsp nº 1.221.170/PR-RR, posteriormente objeto do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

Consecutivamente, foi editada a IN RFB nº 2.121/2022 que reforça as normas de apuração e fiscalização das contribuições, de modo a validar, em definitivo, as hipóteses de creditamento de PIS e COFINS, inclusive, ao prescrever as possibilidades de apuração de insumos sobre insumos, que se expõe:

**Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

**I - bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e**

**II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.**

**§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

**§ 2º Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços.**

**§ 3º Excetua-se do disposto no inciso II do caput, o pagamento de que trata o inciso I do art. 421, devido ao concessionário pelo fabricante ou importador em razão da intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 4º Deverão ser estornados, os créditos relativos aos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro, ou ainda empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 13, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26).

**Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

**§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:**

**I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);**

**II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;**

**III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;**

**IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;**

**V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:**

**a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou**

**b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;**

**VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;**

**VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;**

**VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;**

**IX - equipamentos de proteção individual (EPI);**

**X - moldes ou modelos utilizados para dar forma desejada ao produto produzido, desde que não contabilizados no ativo imobilizado;**

**XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;**

**XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;**

**XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;**

**XIV - a subcontratação de serviços para a realização de parcela da prestação de serviços;**

**XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;**

**XVII - frete e seguro no território nacional quando da importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;**

**XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e**

**XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.**

**§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:**

**I - bens incluídos no ativo imobilizado;**

**II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;**

**III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos que não cheguem a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens;**

**IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e**

**explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;**

**V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;**

**VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;**

**VII - dispêndios com inspeções regulares de bens incorporados ao ativo imobilizado;**

**VIII - dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança, etc.;**

**IX - dispêndios com auditoria e certificação por entidades especializadas;**

X - testes de qualidade não associados ao processo produtivo, como os testes na entrega de mercadorias, no serviço de atendimento ao consumidor, etc.;

XI - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

XII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

[omissis]

**Art. 177. Também se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades. (grifos nossos)**

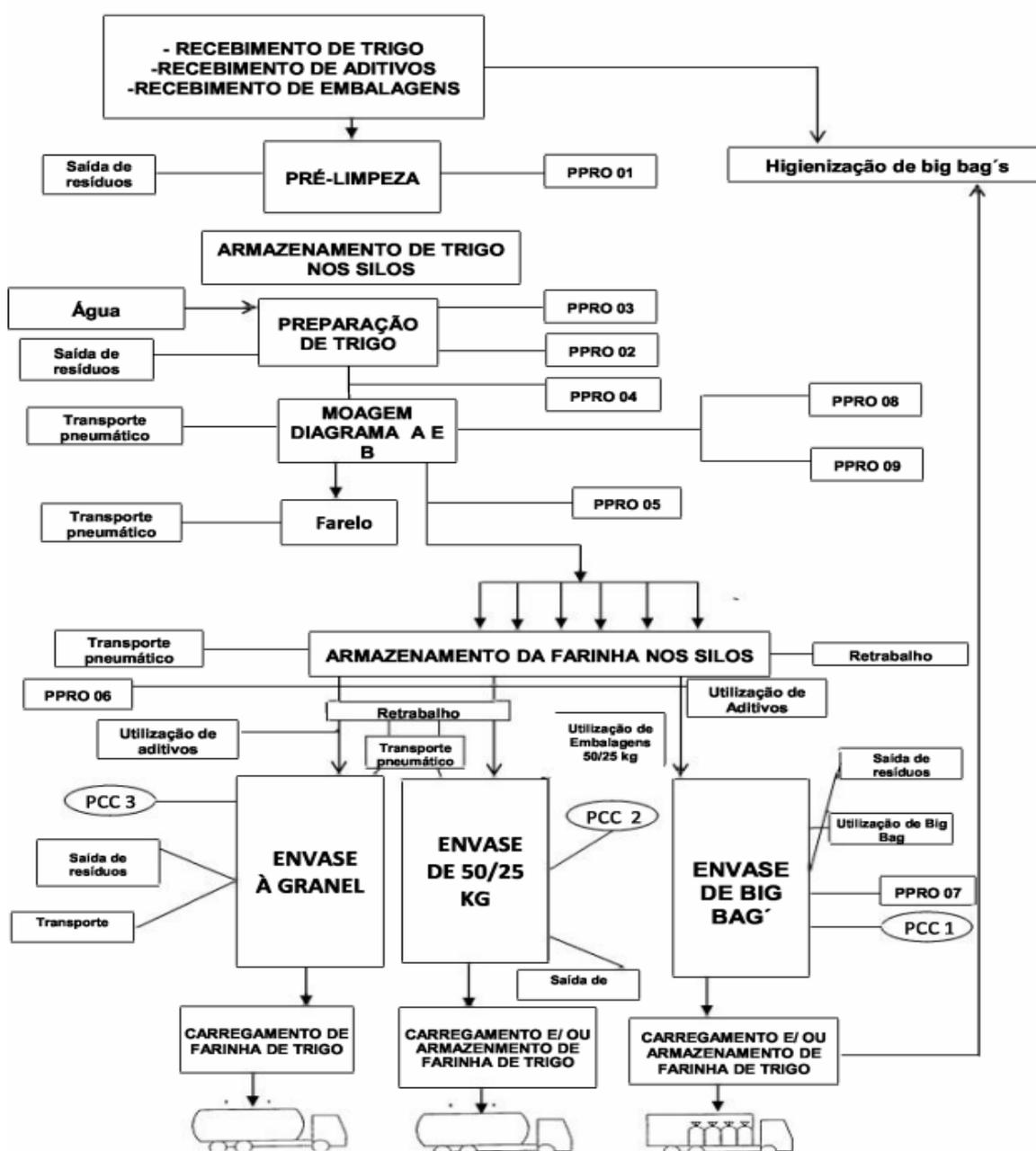
Restou assentado, portanto, que a essencialidade e/ou relevância dos insumos serão apreciadas pelo julgador, caso a caso, e, de acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário).

Além da análise da operação empresarial, a demonstração do emprego do insumo no processo produtivo ou na prestação dos serviços pelo contribuinte também é elemento fundamental. Ou seja, não basta afirmar que o insumo adquirido é imprescindível, é preciso demonstrar como é consumido (etapas e nuances na cadeia produtiva), a teor dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

No caso em tela, de acordo com o Estatuto Social anexado aos autos, a Recorrente se dedica as atividades de:

- (i) moagem de trigo e outros cereais, beneficiamento de produtos agrícolas, fabricação de derivados de cereais e ração;
- (ii) exploração de atividades industriais e comerciais de interesse da sociedade;
- (iii) importação e exportação de produtos alimentícios, armazenagem e comercialização de produtos agrícolas, misturas de farinhas e farinhas domésticas;
- (iv) a participação no capital social de outras sociedades, como acionista ou quotista, mesmo quando o objeto social não for coincidente, mediante a aplicação de recursos próprios ou decorrentes de incentivos fiscais;
- (v) transportes rodoviários.

O fluxograma do processo da Recorrente encontra-se assim ilustrado nos autos:



No presente caso, permaneceram conservadas as glosas efetuadas pela fiscalização concernentes:

- A embalagens de transporte;
- Encargos de depreciação de veículos, móveis e outros bens;
- Crédito presumido sobre aquisições de trigos em grãos;
- Depreciação do ativo imobilizado;
- Serviços de carga, descarga, corte e carregamento, dentre outros;

- f) Aquisições de peças de reposição para máquinas, veículos, dentro outros;
- g) Aquisições de produtos sujeitos a alíquota zero;
- h) Aquisições de serviços isentos das contribuições; e,
- i) Método de rateio.

A premissa adota pela fiscalização, e considerada pela DRJ permeia o critério de uso e desgaste dos insumos na produção ou fabricação dos bens destinados à venda.

Todavia, como visto inicialmente há que se observar se a ausência dos bens ou serviços necessários a produção do bem compromete a atividade industrial da empresa, com base no teste de subtração.

Tem-se como exemplo o serviço de carga e descarga, corte e carregamento, que segundo à fiscalização embora necessário, não são utilizados diretamente no processo industrial da Recorrente.

A Recorrente, por sua vez, esclarece que os serviços são empregados na etapa inicial do processo qual seja, da colheita, confira-se:

Logo, o serviço de carga, descarga, corte e carregamento está dentro dos serviços essenciais utilizados no processo produtivo, desde o plantio até colheita do trigo, etapa esta em ocorre o corte, carregamento e descarga, para os silos, onde o trigo será armazenado. Posteriormente, o trigo transformado em farinha, produto este de fabricação da Recorrente, também será carregado para venda e/ou armazenamento da farinha de trigo em silos.

Cita-se novamente trecho do fluxo grama da moagem do trigo, em que se destacam tais serviços:



Portanto, sem tais serviços, estaria inviabilizado por completo a produção, não sendo necessárias maiores digressões para o fim de evidenciar a essencialidade e relevância de tais serviços no processo produtivo da Recorrente.

Avanço para a análise das rubricas glosadas pela fiscalização consignadas em despacho decisório, objetos do presente expediente recursal.

## 1. Dos bens e serviços glosados pela fiscalização.

### 1.1. Despesas com embalagens.

Esclarece a empresa que os sacos e embalagens (“Sacos de Rafia” e “Big Bags” e “Sacos de Polipropileno”), são necessários durante o processo de moagem, e ilustra:

Para ilustrar a situação do que se tratam as embalagens utilizadas no processo produtivo da Recorrente, mais precisamente saco de rafia, seguem imagens que demonstram a necessidade dos itens ao processo produtivo da farinha de trigo:



O fluxograma trazido pela Recorrente, e o laudo técnico confirmam a essencialidade das embalagens usadas em várias etapas da fase agrícola e industrial que, se retiradas do processo, comprometem o transporte, a segurança e a contaminação do produto. Reproduz:

#### 11.1.3 EMBALAGEM

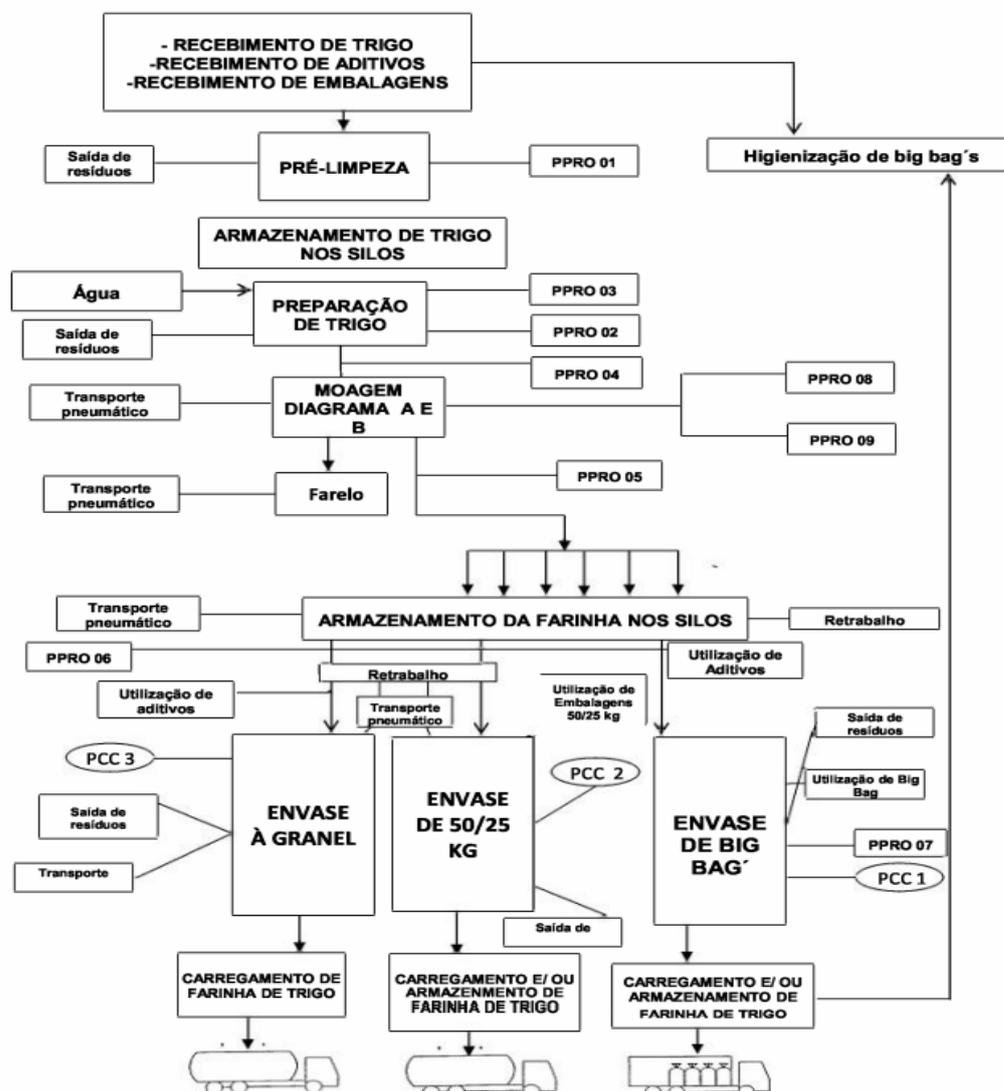
No recebimento é preenchido o RG EXP 016-CHECK LIST DE ENTRADA DE PRODUTO para a inspeção geral do produto. A embalagem só é recebida se estiver dentro dos padrões conforme sua especificação (TE-01).

As embalagens são devidamente colocadas em um local apropriado (almoxarifado), de acordo com as normas de Boas Práticas de Fabricação, seguindo o método FIFO (o primeiro que entra é o primeiro que sai).

Os Big Bag's higienizados são recebidos acompanhados de relatórios de higienização e mensalmente são enviadas análises de microbiologia pela empresa fornecedora.

#### 11.12 ARMAZENAMENTO DA FARINHA DE TRIGO

A farinha embalada é armazenada no estoque exclusivo para o produto a temperatura ambiente, de acordo com as normas de Boas Práticas de Fabricação e seguindo o método FIFO (primeiro que entra é o primeiro que sai).



Adotando-se os critérios de essencialidade e/ou relevância, o crédito merece, portanto, ser concedido.

## 1.2. Outras operações com direito a crédito – peças de reposição de máquinas, equipamentos e/ou veículo.

Segundo a Recorrente, as despesas compreendem “(...) instalação elétrica, conserto dos motores de máquinas, através da troca de rolamentos, correias e demais itens”.

Não localizo manifestação pela DRJ sobre a matéria, tampouco defesa prévia sobre o assunto, vindo a ser suscitado apenas em fase recursal, e tal procedimento viola frontalmente o Princípio da Dialeiticidade, em razão de suprimir instância, como também da Lealdade Processual, da Ampla Defesa

e do Contraditório em face à Fazenda Nacional que não ciente dos novos argumentos apresentados pela contribuinte.

Sendo, assim, a matéria aventada pela Recorrente em sua peça recursal, que não é de ordem pública, está abarcada pelo instituto da preclusão.

Por essa razão, precluso o direito material deduzido pela Recorrente, não se conhece do presente recurso voluntário.

### 1.3. Depreciação.

Os argumentos levados a cabo pela DRJ foram:

Reafirme-se que despesas empreendidas em fase diversa da especificamente industrial – que, no caso, é a fase na qual são produzidos os bens destinados à venda – não podem, efetivamente, ser levadas à base de cálculo de créditos das contribuições em questão, os quais, para que possam ser considerados insumos, devem ser utilizados na produção ou fabricação dos bens destinados à venda, e não apenas representarem mero custo geral da atividade, não sendo consumidos no trato direto do bem produzido, mas sim em etapa do processo produtivo da empresa.

Assim, foram glosados os valores referentes à **depreciação dos veículos, móveis e outros bens de uso da esfera administrativa da empresa e não relacionados**, diretamente, ao processo produtivo da empresa.

(grifos nossos)

Foram glosados pela fiscalização:

Foram considerados os encargos de depreciação referentes aos bens diretamente utilizados no processo produtivo, sendo glosados os valores referentes a veículos, móveis e outros bens de uso da esfera administrativa da empresa.

Na planilha anexada ao auto de infração constam-se:

S/A MOAGEIRA E AGRICOLA (1-0) (1-0)								
DEPRECIACOES NO PERIODO DE: 01/10/10 a 31/12/10								
DT AQUIS.	DT AQUIS.	CNPJ FORN.	NOME FORN.	DESCRIÇÃO	VLR AQUIS.	TX DEPREC.	ENCARGO DEPREC.	LOSAS
DATA: 31/10/2010								
2418/1	24/7/2007	04.133.806/0001-09	MOVELACO COMERCIO DE MOVEIS EM ACO LTDA	FRIGIFRIG DE ACO ROUPEIRO MOD P 16 CINZA COM 16 PORTAS COM 1.98X1.23 G	380,00	10,00	3,231	X
83539/1	9/5/2008	84.850.254/0001-99	TVL VEICULOS LTDA	VEICULO IMP MITSUBISHI PAJERO GLS.3.2, CHASSI JM1YL1V98WBJA01860 ANO 200	163.000,00	0,00	2.768,77	X
76756/1	8/12/2008	79.210.365/0001-09	FREITAS EQUIPAMENTOS P/ESCRITORIO LTDA	ROUPEIROS GR1-1	1.500,00	15,00	19,11	X
76756/1	8/12/2008	79.210.365/0001-09	FREITAS EQUIPAMENTOS P/ESCRITORIO LTDA	ROUPEIRO GR1-3	550,00	15,00	7,01	X
76756/1	8/12/2008	79.210.365/0001-09	FREITAS EQUIPAMENTOS P/ESCRITORIO LTDA	ROUPEIRO GRSP: 16	690,00	15,00	8,79	X
8686/1	22/12/2008	01.573.983/0001-18	AFRAS COM.E ASSISTENCIA TECNICA SIT LTDA	CENTRAL DE TELEFONIA HIPATH 1150	7.000,00	15,00	89,18	X
2189/1	9/1/2009	02.436.214/0001-30	COM.DE EQUIP. E SUP.P/INFORMATICA IRATY LTDA	MICROCOMPUTADOR INTEL DUAL CORE E2180 PLACA MAE PCCHIP HD 80	1.550,00	20,00	26,33	X
2393/1	8/8/2009	02.436.214/0001-30	COM.DE EQUIP. E SUP.P/INFORMATICA IRATY LTDA	MICROCOMPUTADOR INTEL DUAL CORE E5200 2 GB DDR2, PLACA MAE GIGABYTE	850,00	20,00	14,44	X
153854/1	21/10/2009	59.275.792/0008-26	GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA	VEICULO CHEVROLET GM S/10 ADVANTAGE COR BRANCA MAHLER, CHASSI 9BG11	46.685,06	0,00	793,01	X
2500/1	17/12/2009	02.436.214/0001-30	COM.DE EQUIP. E SUP.P/INFORMATICA IRATY LTDA	UNIDADE DIGITAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS ITENL DUAL CORE E530 PLACA	900,00	15,00	11,47	X
2472/1	1/12/2009	02.436.214/0001-30	COM.DE EQUIP. E SUP.P/INFORMATICA IRATY LTDA	UNIDADE DIGITAL DE PROCESSAMENTO SERVER LINUS/FREE BBS CPU INTEX COR	7.705,00	15,00	98,16	X
354/1	1/2/2010	01.306.024/0004-89	STUTTGART SPORTCAR SP VEICULOS LTDA	VEICULO AUTOMOVEL PORSCHE MOD.CAYMAN S CHASSI WPOB2969AU780366	349.000,00	0,00	4.446,16	X
184/1	16/6/2010	10.863.461/0001-41	LUIZ ALEXANDRE CORTABITARE	ROUPEIRO P-16	900,00	10,00	7,64	X

A Recorrente por sua vez, explica:

Ora, a “carreta agrícola”, bem como os demais veículos, são utilizados no transporte de insumos, bem como dos produtos acabados, de modo que são essenciais para o desenvolvimento do processo produtivo.

Portanto, o acórdão recorrente cravou uma interpretação restritiva ao conceito de insumo, mediante exigência de prova da pertinência com o processo produtivo.

Além da justificativa perfunctória, não me parece que os veículos sejam “carretas agrícolas”, mas, sim de passeio, e inexistente previsão legal para o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS sobre tais bens, conforme critérios elencados inicialmente no voto.

#### **1.4. Serviços de carga, descarga, corte, carregamento e outros.**

Assim como no caso peças de reposição de máquinas, equipamentos e/ou veículo (tópico 2.2.2), a matéria é ventilada apenas por meio do recurso voluntário, restando, assim, inovação de argumentos não apresentados em manifestação de inconformidade, o que é vedado na presente esfera, excetuando nas questões de ordem pública, vez que envolve reexame de matéria fático-jurídica, porque não oportunizado apreciação do tema pela DRJ.

A matéria aventada pela Recorrente em sua peça recursal, que não é de ordem pública, está abarcada pelo instituto da preclusão, em homenagem aos princípios do Princípio da Dialética e Lealdade Processual.

Por essa razão, precluso o direito material deduzido pela Recorrente, não conheço do presente argumento recursal.

#### **1.5. Aquisições de produtos com alíquota zero. Insumos isentos ou tributados a alíquota zero.**

As razões de decidir da DRJ repousam sobre as seguintes motivações:

Da análise do artigo 56-A, §2º, verifica-se que o ressarcimento/compensação somente é possível em relação “aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação”. Todavia, o crédito presumido declarado pela manifestante na DACON refere-se a aquisições vinculadas à “receita não tributada no mercado interno” (fls. 209 a 598). De outro giro, o artigo 56-B, §único, estende o ressarcimento/compensação “aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita auferida com a venda no mercado interno”, mas desde que relacionados ao “farelo de soja classificado na posição 23.04

da NCM”. Contudo, a mercadoria produzida pela Manifestante (farinha de trigo) enquadra-se na classificação NCM 1101.00.10. Logo, im procedentes as alegações da manifestante.

De outro lado a Recorrente sustenta:

Em uma interpretação literal da norma, os insumos adquiridos sem tributação não conferem direito ao crédito, exceto nos casos em que a aquisição ocorrer com isenção e que os bens e serviços decorrentes destes constituam insumos utilizados na produção de bens ou serviços tributados. A equivocada interpretação empregada pelo FISCO tem por base o conceito de isenção e sua diferenciação com alíquota zero, não incidência ou imunidade, distorcendo assim a finalidade do instituto da não-cumulatividade.

Desse modo, tem-se que o indeferimento do crédito decorrente da aquisição de insumos tributados à alíquota zero afronta ao instituto da não-cumulatividade, devendo as glosas serem revertidas.

Os critérios legais para fruição do crédito já foram esmiuçados inicialmente no voto e, por isso, entendo que sobre os insumos Ferro, ácido fólico e seus produtos NCM 19012000), a Recorrente não goza do crédito. Isso porque, possuem alíquota zero.

Sendo assim, incide sobre o caso a restrição do art. 1º da Lei nº 10.925/2010:

Art. 1º Ficam reduzidas a O (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)

[omissis]

XVI - pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi. (Incluído pela Lei nº11787, de 2008)

Glosa conservada.

#### **1.6. Crédito Presumido.**

Sustenta a Recorrente:

Observa-se do acórdão recorrido que a própria administração reconhece que a recorrente faz jus ao aproveitamento do crédito presumido previsto no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, opondo-se apenas ao seu ressarcimento.

Ocorre que tais valores constituem-se, efetivamente, como parte do direito creditório da Recorrente, uma vez que a apuração deste crédito se encontra amparado pelas DACONs anexas (Doc\_Comprobatorio01).

Neste cenário, é ilegítima a glosa objurgada, haja vista que o débito do período deve ser deduzido justamente do crédito que a administração argumenta ser vedado o ressarcimento com fulcro nos parágrafos dos artigos 56- A e 56-B da Lei nº 12.350/10, isso é, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, de modo a assegurar que o saldo decorrente da não-cumulatividade (art. 3º, da Lei 10.833/2003) seja ressarcido.

Principalmente porquanto no caso concreto, uma vez deduzido o débito do período, do crédito presumido da contribuição, o ressarcimento postulado haveria de ser reconhecido na sua integralidade, conforme evidencia o quadro abaixo:

PIS/PASEP - 2 TRI/2011	Mês			Total
	Abril	Mai	Junho	
Origem do Crédito Apurado no Trimestre				
Não-cumulativo (art. 3º, da Lei 10.833/2003)	R\$ 9.225,29	R\$ 9.213,13	R\$ 8.800,94	R\$ 27.239,36
Presumido (art. 8º, da Lei nº 10.925/2004)	R\$ 10.012,85	R\$ 10.136,29	R\$ 7.341,74	R\$ 27.490,88
<b>Subtotal</b>	<b>R\$ 19.238,14</b>	<b>R\$ 19.349,42</b>	<b>R\$ 16.142,68</b>	<b>R\$ 54.730,24</b>
Crédito descontado no trimestre (PIS apurado)	R\$ 6.956,43	R\$ 8.993,09	R\$ 6.696,89	R\$ 22.646,41
<b>Pedido de Ressarcimento</b>	<b>R\$ 12.281,71</b>	<b>R\$ 10.356,33</b>	<b>R\$ 9.445,79</b>	<b>R\$ 32.083,83</b>

É dizer, o crédito presumido que a administração afirmar ser defeso o ressarcimento em espécie (art. 8º, da Lei nº 10.925/2004) fora integralmente consumido para abatimento da contribuição devida no período, atingindo inclusive o montante apurado com base no critério da não-cumulatividade (art. 3º, da Lei 10.833/2003), vejamos:

(+)	Crédito Presumido (art. 8º, Lei nº 10.925/04)	27.490,88
(-)	Contribuição devida no Período	22.646,41
(=)	Subtotal	<b>4.844,47</b>
(+)	Crédito decorrente da não-cumulatividade (art. 3º, Lei nº 10.833/03)	27.239,36
(=)	<b>Saldo passível de ressarcimento</b>	<b>32.083,83</b>

No entanto, o saldo não foi reconhecido pela fiscalização, corroborado pela DRJ sob a justificativa:

De fato a mercadoria da manifestante (farinha de trigo, Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM 1101.00.10), produzida após aquisições de “trigos em grãos” de pessoas físicas (produtores rurais), satisfaz as exigências do artigo 8º da Lei 10.925/2004

(...)

Contudo, o citado dispositivo aduz que o crédito presumido poderá ser deduzido “da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração”, não mencionando, assim, a possibilidade de ressarcimento ou de compensação de tais valores. Na sistemática do

crédito presumido, é importante destacar que o seu aproveitamento para fins de ressarcimento e compensação deverá estar expressamente autorizado pela legislação tributária.

(...)

Da análise do artigo 56-A, §2º, verifica-se que o ressarcimento/compensação somente é possível em relação “aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação”. Todavia, o crédito presumido declarado pela manifestante na DACON refere-se a aquisições vinculadas à “receita não tributada no mercado interno” (fls. 209 a 598). De outro giro, o artigo 56-B, §único, estende o ressarcimento/compensação “aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita auferida com a venda no mercado interno”, mas desde que relacionados ao “farelo de soja classificado na posição 23.04 da NCM”. Contudo, a mercadoria produzida pela Manifestante (farinha de trigo) enquadra-se na classificação NCM 1101.00.10. Logo, impropriedades as alegações da manifestante.

A referida legislação não só aponta em seu artigo 1º diversos produtos com alíquota do PIS e da COFINS reduzidas a zero nas operações de importações e sobre a receita bruta de venda no mercado interno como, ainda, dispõe a hipótese de apuração de crédito presumido nas aquisições de produtos de origem animal ou vegetal destinado à alimentação humana ou animal, veja:

**Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)**

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);(Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(grifos nossos)

Vê-se autorizadas à pessoa jurídica e cooperativa adquirente do produto *in natura ou cru*, calcular crédito presumido sobre os insumos adquiridos de pessoa física ou de cooperado pessoa física; de cerealista que exerça cumulativamente atividade de beneficiamento; de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e, de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária; a ser deduzido da contribuição ao PIS e COFINS devidas em cada período de apuração, aplicadas as alíquotas previstas no § 3º (transcrevo texto vigente em 2014):

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:(Vide Medida Provisória nº 582, de 2012)(Vide Medida Provisória nº 609, de 2013)(Vide Lei nº 12.839, de 2013)

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002,e10.833, de 29 de dezembro de 2003,para os produtos de origem animal 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; e (Vide Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)(Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.(Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

O dispositivo ainda previu vedação expressa em relação ao ressarcimento e compensação:

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

Do que vimos até aqui, os principais pontos/critérios atinentes ao crédito presumido são:

- 1) Aquisição de produto *in natura* ou cru para produção de mercadorias de origem animal ou vegetal destinado à alimentação humana ou animal;
- 2) Aplicação das alíquotas de 60% daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, para os produtos de origem animal; 50% para a soja e seus derivados; e, 35% para os demais produtos;
- 3) Dedução do crédito presumido nas contribuições ao PIS e a Cofins devidas em cada período de apuração;
- 4) Impossibilidade do cerealista que exerça cumulativamente atividade de beneficiamento; da pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*; e, da pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária,
  - a. Apurar crédito presumido nos moldes do caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004; e,
  - b. Apurar crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas e cooperativas adquirentes do produto *in natura* ou cru.

Acerca do assunto, cito o parecer da SRRF 06/Disit por meio da Solução de Consulta Cosit nº 110/2011, que ratifica a possibilidade de apuração do crédito presumido sobre aquisição de trigo, desde que preenchidos os requisitos legais, transcreve-se:

7. Assim, a aquisição de trigo utilizado na industrialização dos produtos do Capítulo 19 da Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM não gera direito aos créditos presumidos em questão, já que o referido capítulo não consta dessa lista.

8. A parte final do caput do art. 8º e o § 1º desse mesmo artigo determinam a procedência dos insumos cuja aquisição, desde que atendidas as demais exigências da legislação de regência, gera direito aos créditos presumidos em questão:

9. Portanto, desde que atendidas as demais exigências da legislação de regência, a aquisição de trigo a ser utilizado na elaboração de produtos do Capítulo 11 destinados à alimentação humana ou animal gera direito à apropriação de créditos presumidos do PIS e da Cofins, desde que o trigo seja adquirido de: a) pessoa física (art. 8º, caput); b) cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpá-lo, padronizá-lo, armazená-lo e comercializá-lo (art. 8º, § 1º, I); ou c) pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária (art. 8º, § 1º, III).

10. Da mesma forma, como regra geral, desde que atendidas as demais exigências da legislação de regência, a aquisição de trigo a ser utilizado na elaboração de produtos do Capítulo 23 destinados à alimentação humana ou animal gera direito à apropriação de créditos presumidos do PIS e da Cofins, desde que o trigo seja adquirido de: a) pessoa física (art. 8º, caput); b) cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpá-lo, padronizá-lo, armazená-lo e comercializá-lo (art. 8º, § 1º, I); ou c) pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária (art. 8º, § 1º, III).

10.1. Exceção a essa regra são os produtos classificados na posição 23.09.90 da NCM, já que, por força do disposto no art. 13 da Lei nº 12.431, de 26/06/2011, desde 01/07/2011 sua aquisição não gera direito à apropriação de créditos presumidos.

A Lei nº 12.058/2009 ainda versa que as aquisições não tributadas não geram direito ao crédito, como visto:

Art. 34. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real que adquirir para industrialização produtos cuja comercialização seja fomentada com as alíquotas zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas nas alíneas a e c do inciso XIX do art. 12da Lei nº 12.101, de 23 de julho de 2004, poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido determinado mediante a aplicação sobre o valor das aquisições de percentual correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 22da Lei nº 12.101, de 30 de dezembro de 2002, e no aput do art. 22da Lei nº 12.101, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

[omissis]

§ 4o O disposto no caput não se aplica no caso de o produto adquirido ser utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, exceto na hipótese de exportação. (Incluído pela Lei nº 12.839, de 2013)

Voltando ao caso em tela, os produtos da Recorrente “farelo de trigo e farinha de trigo” estão sujeitos a alíquota zero e, por essa razão, não fazem

jus ao ressarcimento do crédito presumido. A legislação permite, apenas, a dedução do crédito no período de apuração.

Logo, mantem-se a glosa.

Ante o exposto, não conheço dos argumentos sobre as despesas com peças de reposição e com carga e descarga, corte e carregamento e, no mérito, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para restabelecer os créditos atinentes às embalagens.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer dos argumentos sobre as despesas com peças de reposição e com carga e descarga, corte e carregamento e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para restabelecer os créditos atinentes as embalagens.

*Assinado Digitalmente*

Marcos Roberto da Silva – Presidente Redator