



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



**Processo nº** 13982.000468/2005-52  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3302-002.241 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de agosto de 2022  
**Assunto** PER  
**Recorrente** COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard, Walker Araujo, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Antonio Andrade Leal, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Roberto da Silva.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos, transcrevo e adoto como parte de meu relato o relatório do acórdão nº 07-20.514, da 4ª Turma da DRJ/FNS, proferida na sessão de 16 de julho de 2010:

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que homologou parcialmente pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição ao PIS, relativo ao 3º Trimestre de 2004.

A Delegacia da Receita Federal em Joagaba/SC manifestou-se pelo reconhecimento parcial do direito creditório postulado, com base no não acatamento da apuração de créditos em relação a:

a) aquisições de matéria-prima, produtor intermediário e/ou insumos adquiridos anteriormente a 01/08/2003, data a partir da qual, conforme o artigo 21, da Lei nº 10.865/04, as cooperativas de produção agropecuária poderiam descontar estes créditos;

Fl. 2 da Resolução n.º 3302-002.241 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13982.000468/2005-52

b) aquisições de bens e serviços não enquadrados com insumos, como:

b.1) material de uso geral;

b.2) material de embalagem e etiquetas, utilizadas no acondicionamento para transportes das mercadorias;

b.3) peças de reposição e serviços gerais;

b.4) material de segurança;

b.5) conservação e limpeza;

b.6) manutenção predial;

b.7) ovos incubáveis, considerados como serviços adquiridos de pessoas físicas;

b.8) outros itens;

c) despesas de energia elétrica incluídas em duplicidade;

d) gastos com transporte de produtos entre filiais, classificados pela cooperativa como despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda;

e) crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais, tendo em vista não serem passíveis de ressarcimento, apenas de desconto, ou ainda decorrente das aquisições terem sido procedidas anteriormente a 01/08/2005;

f) crédito presumido relativo a estoque de abertura — foram incluídos itens que não se enquadram como insumos, bem como foram utilizados percentuais incorretos, que geraram um crédito superior ao permitido;

g) créditos a descontar na importação — foram incluídas importações com data de registro da DI anteriores a 09 de agosto de 2004;

Além destas glosas, foram refeitos os cálculos referentes ao rateio proporcional das receitas de exportações.

A interessada apresenta manifestação de inconformidade frente esta decisão, com os argumentos abaixo expostos.

Em relação às aquisições de matéria prima e produtos intermediários com data de emissão de nota fiscal anterior a 01/08/04, entende que a decisão merece ser reformada, tendo em vista os produtos terem sido adquiridos após 01/12/02, quando já vigorava a lei que estabeleceu a sistemática da não-cumulatividade do PIS. A decisão colidiu com o disposto no §1º, art. 30, da Lei nº 10.637/02.

Aduz, baseado em voto do Ministro José Delgado no RESP nº 1.005.598/RS, que, após 01/12/02, data da vigência da Lei nº 10.637/02, o crédito do PIS não cumulativo deve ser calculado com base na alíquota utilizada para quantificar o débito do PIS, isto é, 1,65%, enquanto àquelas aquisições feitas anteriormente ao período acima, deve ser apropriado o crédito de 0,65%, em consonância com o que dispunha a legislação do PIS cumulativo.

Sustenta ainda que, alternativamente, estes insumos deveriam ser considerados no estoque de abertura.

No tocante aos bens e serviços não enquadráveis como insumos, salienta que a decisão considera o conceito de insumo de forma restrita, excluindo incontáveis insumos que a seu ver não são aplicados no produto.

Fl. 3 da Resolução n.º 3302-002.241 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13982.000468/2005-52

Aduz que, em atenção ao artigo 3º da Lei n.º 10.833/04, todas as aquisições de bens e serviços utilizados diretamente como insumo na fabricação de produtos destinados A venda geram direito ao crédito.

Desta forma, os valores glosados se enquadrariam perfeitamente como insumos, tanto na ótica da Lei n.º 10.833/04 quanto da IN/SRF n.º 404/2004, artigo 8º.

Em relação as peps de reposição de máquinas e equipamentos, sustenta o direito a compensação baseado na similaridade com os créditos decorrentes de depreciação de máquinas, combustíveis e lubrificantes e energia consumida, anexando solução de consulta n.º 80, de 13/06/08, que permitiria o creditamento.

Em relação às aquisições de caixas de papelão e etiquetas, aduz em primeiro lugar que é equivocada a afirmação da autoridade fiscal de que estes materiais foram utilizados no acondicionamento para transporte. Informa que o material utilizado nas embalagens tem por finalidade garantir a proteção adequada ao produto para minimizar a contaminação, prevenir danos e acomodar o rótulo.

Explicita particularidades de algumas embalagens especiais, afirmando que as embalagens são colocadas com fins comerciais.

No que tange as aquisições de material de segurança, produtos de conservação e limpeza e bens destinados A manutenção predial, defende o mesmo entendimento exposto em relação ao conceito de insumo, agregando a informação de que, no caso de equipamentos de proteção individual, os mesmo são obrigatórios nos termos da NR 6 e 8.

Quanto à aquisição de ovos incubáveis, salienta que não se trata de remuneração de serviço prestado por pessoa física.

Informa a adoção do modelo de produção integrado ou verticalizado, que consiste em uma combinação de dois ou mais estágios sucessivos de produção e ou distribuição em propriedade da empresa ou terceiros, mas sob o controle da empresa proprietária.

Neste modelo, a agroindústria, por meio de contrato de parceria, fornece ao produtor rural lotes de matrizes poedeiras e ou reprodutores de suínos, lotes de pinto de um a dois dias de vida, assim como leitões. O produtor rural pessoa física, chamado de integrado ou parceiro integrado cuida das matrizes poedeiras, até a fase anterior à incubação dos ovos. O parceiro integrado, de igual modo cria os pintos de um dia e ou leitões até a época do abate, recebendo assistência técnica, ração e medicamentos.

O parceiro produtor, em contrapartida, recebe da empresa uma parcela da produção, em cada lote, obtendo para si uma parcela do que foi produzido.

A parcela pertencente ao parceiro produtor, após apurada a sua participação no lote, normalmente é vendida para a empresa. o caso dos autos, ou seja, a parcela recebida pelo parceiro produtor corresponde a sua quota no lote de ovos produzidos para incubação, que foi vendida a empresa.

Assim, não se trataria de remuneração paga à pessoa física e sim de compra e venda de ovos para incubação.

Desta forma, a decisão deve ser reformada para, no mínimo, reconhecer o direito ao crédito presumido sobre as compras de ovos para incubação.

No tocante às despesas de armazenagem de mercadorias e fretes na operação de venda, aduz que o frete incidente sobre as transferencias de uma unidade produtora para outra unidade produtora deve ser considerado insumo de produção.

Fl. 4 da Resolução n.º 3302-002.241 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13982.000468/2005-52

Explica que na granja de aves são produzidos ovos, que é um produto semi-acabado para o incubatório. No incubatório são produzidos pintos de um dia que é um produto semi-acabado para o produtor. No estabelecimento do produtor são produzidas aves terminadas que é um produto semi-acabado para o abatedor. E o processo se encerra apenas no estabelecimento industrializador, de onde sai o produto acabado para o estabelecimento comercial.

Em relação aos dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, para fins de comercialização, sustenta a possibilidade do creditamento, salientando o posicionamento da 9ª Região Fiscal (solução de consulta n.º 71, de 28/02/05).

No tocante aos valores creditados a título de crédito presumido e alocados no campo de receita de exportação, a recorrente salienta que, em que pese a utilização da interpretação literal leve ao entendimento exposto pela autoridade fiscal, esta interpretação não é única nem isolada.

Afirma que os créditos presumidos deixaram de figurar nas disposições do artigo 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03 pela simples necessidade de adequá-los à realidade da não-cumulatividade, e não com o objetivo de pedir a compensação ou o ressarcimento de créditos presumidos.

Afirma ainda que mesmo na vigência da Lei n.º 10.925/04 os créditos presumidos são passíveis de compensação ou ressarcimento, em razão de que os artigos 5º e 6º das leis 10.637/02 e 10.833/03, em seu §1º, regulam a utilização dos créditos apurados na forma do respectivo artigo 3º, e não dizem que são exclusivamente os créditos relacionados no artigo 30 de ambas as leis.

O inciso II do caput do artigo 3º das leis em questão, permitem, pois duas formas de apropriação de créditos sobre bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens: uma de forma direta, que são os denominados créditos ordinários pagos pelos respectivos fornecedores daqueles bens; outra de forma presumida, nas limitações estabelecidas pelo artigo 8º da Lei n.º 10.925/04.

Tanto os créditos ordinários com o os presumidos vincular-se-iam à forma dos créditos estabelecida pelo artigo 3º de ambas as leis, e por isso mesmo seriam passíveis de compensação com outros tributos, ou de ressarcimento em espécie.

Defende, caso não seja acatado sua argumentação, que isto provocaria o desrespeito da norma constitucional que veda a incidência das contribuições sobre as receitas de exportação, pois somente reconhecer a manutenção dos créditos sem possibilitar sua utilização ou recuperação implicaria em onerar os produtos exportados.

Argumenta que o crédito presumido do Pis e da Cofins constitui forma de subvenção, espécie de estímulo financeiro, para reduzir o impacto tributário existente sobre a produção.

Aduz, após explicar a sistemática da dedução, compensação e ressarcimento dos créditos do tributo em tela, afirma que, frustradas as outras formas de ressarcimento, a União deve efetuar o pagamento, mediante a entrada ao beneficiário da respectiva soma em dinheiro.

Defende que, embora não esteja prevista expressamente no texto do artigo 8º, da Lei n.º 10.925/04, há que se reconhecer a possibilidade de ressarcimento em relação ao crédito presumido do PIS/COFINS.

No que tange a aplicação do percentual de 60% sobre os insumos adquiridos, quando deveriam ter sido aplicado o percentual de 35%, aduz que, em relação As aquisições de

Fl. 5 da Resolução n.º 3302-002.241 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13982.000468/2005-52

suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate, o artigo 8º da Lei n.º 10.925/04 estabelece o percentual de 60% sobre o valor das aquisições.

Argumenta que a Solução de Consulta n.º 39, de 27/04/2006, apresenta decisão dos órgãos fazendários neste sentido. No tocante As aquisições de milho inteiro e quebrado, deve, de igual modo, ser reconhecido o direito ao crédito presumido tendo por base o percentual de 60%, em razão de que tais insumos são destinados A alimentação de aves e suínos.

Em relação ao crédito presumido relativo A abertura de estoque glosado em decorrência dos itens não serem enquadrados como insumo, a interessada reitera suas considerações já expostas sobre o tema.

No que diz respeito ao percentual utilizado, de 1,65%, enquanto a decisão manifesta o entendimento que o percentual correto seria de 0,65%, reitera os argumentos já manifestados em relação às aquisições de matéria prima e produtos intermediários com data de emissão de nota fiscal anterior a 01/08/04.

Por derradeiro, em relação a glosa do PIS pago, em razão do registro das declarações de importação terem sido efetuados em data anterior a 09/08/04, afirma que, conforme o artigo 15 da Lei n.º 10.965/04, o direito ao crédito existe a partir da produção de efeitos da lei. Entende, assim, que não se pode falar em vedação ao crédito das importações efetuadas anteriormente à 09/08/04..

Argumenta ainda que não se poderiam utilizar as disposições contidas na Lei n.º 11.116/05 para negar direito ao crédito, pois não houve inovação na ordem jurídica, mediante a criação de direito novo, pois a regra do direito do Pis/Cofins Importação fora estabelecida em momento anterior.

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

A DRJ em Florianópolis - SC julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, tendo sido o acórdão ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, s6 são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados A venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados

Fl. 6 da Resolução n.º 3302-002.241 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13982.000468/2005-52

(embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO.**

Despesas efetuadas com o fornecimento equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito A apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM PEÇAS DIVERSAS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.**

As peças para manutenção de máquinas e equipamentos, para que possam ser consideradas como insumos, permitindo o desconto do crédito correspondente da contribuição, devem ser consumidas em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação/beneficiamento

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.**

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS/PASEP.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIAS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.**

Os créditos presumidos da agroindústria somente podem ser aproveitados como dedução da própria contribuição devida em cada período de apuração, não existindo previsão legal para que se efetue o seu ressarcimento.

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA.**

As alíquotas para o cálculo do crédito presumido sobre o estoque existente em 31 de julho de 2004 são de 0,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 3% para a Cofins.

**CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.**

De acordo com o disposto nos arts. 13 e 15 da Lei n.º 10.833, de 2003, não incide atualização monetária sobre créditos de COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

**PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITORIO. ONUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE**

Fl. 7 da Resolução n.º 3302-002.241 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13982.000468/2005-52

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A contribuinte recorrente, não conformada com a decisão acima transcrita, interpôs o recurso voluntário, no qual mantém as alegações outrora trazidas na manifestação de inconformidade.

No processo judicial n.º 1034569-29.2020.4.01.3400, que tramita perante a 22ª Vara Federal Cível da SJDF, foi proferida sentença concedendo a segurança pleiteada pela contribuinte a qual determinou a exame e a conclusão fundamentada de diversos processos da recorrente contribuinte, a qual recebeu o seguinte dispositivo:

Ante o exposto, **CONCEDO A SEGURANÇA**, para determinar que a autoridade coatora proceda ao exame e à conclusão fundamentada dos processos indicados na inicial (incluindo a emenda a inicial de id n. 262539393) e que, na hipótese de reconhecimento de direito creditório, que seja afastada a compensação de ofício, bem como a inscrição dos créditos na ordem de pagamento da Receita Federal do Brasil, no prazo máximo improrrogável de sessenta dias, sob pena de fixação de multa, sem prejuízo de remessa dos autos ao MPF para apuração de responsabilidades.

Seguindo o que determinou a r. decisão, o processo foi trazido para julgamento.

É o relatório.

### **Voto.**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

Compulsando os autos e realizando pesquisa rápida de processos e acórdãos que tem como interessara a contribuinte recorrente, pude observar a existência de vários deles, onde são discutidas as mesmas matérias, alterando-se apenas os períodos de apuração.

Assim, entendendo haver a necessidade de ser garantida uma conformidade entre referidas decisões, sendo certo que no presente caso há a necessidade de maiores esclarecimentos quanto a pontos relacionados a creditamento de PIS/COFINS na aquisição de insumos, a aplicação de determinados materiais no processo produtivo da recorrente, além de esclarecimento quanto ao aproveitamento de créditos relacionados a frete.

Ao meu sentir, o conceito utilizado de insumo utilizado pelo Legislador na apuração de créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.

Por isso, entendo que em todo processo administrativo que envolver créditos referentes a não-cumulatividade do PIS ou da Cofins, deve ser analisado cada item relacionado

Fl. 8 da Resolução n.º 3302-002.241 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13982.000468/2005-52

como “insumos” e o seu envolvimento no processo produtivo, para então definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Retornando aos autos, para uma decisão justa e precisa, necessito que sejam clareados os seguintes pontos, atendo-se a diligência em apontar onde são utilizados os itens glosados, bem como indicar onde estão os documentos comprobatórios da aquisição de referidos produtos, tendo por base os fundamentos jurídicos apresentados no Recurso Voluntário:

- 1) Bens e Serviços - material de uso geral, material de embalagens e etiquetas, peças de reposição e serviços gerais, material de segurança, material de conservação e limpeza, material de manutenção predial, ovos incubáveis, fretes e outros itens.

1a) Material de uso geral - avental plástico, bota de borracha, camisa, camiseta impermeável, calça proteção, desinfetante, creme protetor microbiológico, detergentes, lenha de eucalipto, luva, óleos lubrificantes, papel toalha, peças para máquinas, protetor auricular, correias industriais.

1b) Material de Embalagens e Etiquetas - caixas de papelão e etiqueta;

1c) Material de Conservação e Limpeza;

1d) Manutenção Predial, Serviço de Pintura e de Construção Civil;

1e) Fretes, armazenagem e ovos incubáveis.

- 2) Quanto ao frete, quais foram os valores dos fretes utilizados para transporte de documentos, transporte de insumos entre estabelecimentos, transporte de produto intermediário entre estabelecimentos e transporte de produto final para venda?

Ao responder essas interrogações, peço que elabore um parecer conclusivo que possibilite identificar cada custo/despesa acima descrito para fins de uma análise jurídica deste Colegiado.

Da conclusão da diligência deve ser dada ciência à contribuinte, abrindo-lhe o prazo de trinta dias para, querendo, pronunciar-se sobre o feito.

Após todos os procedimentos, que sejam devolvidos os autos ao CARF para prosseguimento do rito processual.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.