



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10166.729026/2012-46
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.174 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2018
Matéria PIS/PASEP E COFINS
Recorrente ASA ALIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO.

O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

O termo “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.

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. INSUMOS. DIREITO À CRÉDITO.

A justa medida do conceito de insumo é caracterizá-lo como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

No caso julgado, são exemplos de insumos os gastos realizados com os equipamentos de proteção individual.

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. ART. 8º. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PERCENTUAL. LEI 12.865/13. CARÁTER INTERPRETATIVO. APLICAÇÃO A FATOS PRETÉRITOS.

O percentual definido no inciso I do § 3º do artigo 8º Lei 10.925/04 aplicado sobre alíquota básica das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins para o cálculo do Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial, tal como definido

em caráter interpretativo na Lei 12.865/13, é de 60% na aquisição de quaisquer insumos aplicados na fabricação de 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2008

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Cofins-Importação as mesmas razões de decidir aplicáveis à PIS/Pasep-Importação, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

José Henrique Mauri - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 03-59.040, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido, em parte:

Contra a contribuinte identificada no preâmbulo foi lavrado o auto de infração às fls. 2048/2097, formalizando lançamento de ofício do crédito tributário abaixo discriminado, relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep dos períodos de apuração de 31/01 a 31/12/2008, incluindo juros de mora calculados até 10/2012 e multa proporcional de 75%, [...].

De acordo com a descrição dos fatos e o Termo de Verificação Fiscal integrante da peça acusatória, o lançamento de ofício decorre da glosa de créditos indevidos de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos informados nos Dacon.

a) Insumos sujeitos à alíquota zero: bens adquiridos sujeitos à alíquota zero não geram direito à crédito;

b) Equipamentos de proteção individual: despesas realizadas com uniformes ou equipamentos de proteção aos empregados não geram direito à apuração de créditos;

c) Crédito presumido – atividades agroindústrias: erro na apuração de créditos presumidos gerados a partir da aquisição de insumos agrícolas e agropecuários;

d) Bens utilizados como insumos: foram glosados os créditos relativos a bens utilizados como insumos correspondentes ao quinhão da produção que coube ao parceiro-criador.

Intimada da exigência por via postal em 26/10/2012 (AR reproduzido à fl. 2352), a autuada apresentou em 27/11/2012 a petição impugnativa acostada às fls. 2354 a 2379, contrapondo-se ao procedimento fiscal com os argumentos a seguir sumariados.

DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE INSUMOS SUJEITOS A ALÍQUOTA ZERO

A Impugnante adquirente dos insumos fornecidos à alíquota zero, mas que tem suas saídas tributadas, deve ter os créditos mantidos.

DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE EPI

A legislação brasileira autoriza o direito dos créditos decorrentes dos insumos (em sentido amplo). A IN nº 404/2004 ao delimitar o conceito de

insumo, adotando os mesmos critérios do IPI, não pode ser aplicada ao caso concreto.

Os gastos com insumos necessários para o desenvolvimento das atividades do sujeito passivo, geram créditos de PIS/Cofins, diante da similitude guardada com o IRPJ.

As despesas relacionadas com EPI se caracterizam como insumo, pois são absolutamente inerentes às suas atividades, por conta das normas sanitárias e trabalhistas.

DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ATIVIDADES AGROINDUSTRIAS

A redação do inciso I, parágrafo 3º, artigo 8º, da nº Lei 10.925/2004, ao citar o percentual de 60% de crédito presumido 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 e preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18, está se referindo as pessoas jurídicas, ou cooperativas que produzam tais produtos, cabendo a estas o percentual de 60% (sessenta por cento) de crédito presumido, a ser aplicado sobre as aquisições dos insumos de produção desde que adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperados pessoa física ou de cerealista e se trate de produtos agropecuários recebidos com suspensão do PIS/Cofins.

Assim, não há outra interpretação a ser conferida aos dispositivos legais supra mencionados, produtos adquiridos que não in natura são passíveis de Crédito Presumido e também não tem o benefício da “Suspensão” na sua comercialização, uma vez que os mesmos já passaram por processo de industrialização, sendo comercializados com tributação integral das contribuições ao PIS/COFINS, sem qualquer benefício fiscal de suspensão.

Desta forma, não se pode admitir que o auto de infração desconsidere os créditos presumidos aproveitados pela alíquota de 60% pela impugnante, pois, entender que o produtor rural, pessoa física, possa realizar operações de vendas dos produtos acima citados para a agroindústria utilizar como matéria prima em seu processo industrial e acima de tudo aceitar que estes mesmos produtos possam ser vendidos por empresa agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária, com o benefício fiscal da “Suspensão” das contribuições ao PIS e a COFINS é o mesmo que determinar ao contribuinte agroindustrial que legisle em causa própria, quando há falta de previsão legal.

Portanto, não há que se falar nas reduções apontadas pelo auto de infração, vez que os itens apurados em razão do crédito presumido da atividade agroindustrial da impugnante estão sujeitos ao percentual apropriado de 60%.

DOS INSUMOS REFERENTES À PARTE DA PRODUÇÃO PERTENCENTE AO PARCEIRO

Segundo a sistemática do contrato celebrado com o parceiro, do resultado obtido com a terminação das aves, o parceiro rural recebe uma percentagem sobre o total de quilos de aves vivas produzidas, sendo que, referido percentual, lhe é devido justamente por ter prestado serviços, despendido recursos com combustível, aquecimento, enfim, por ter cumprido suas responsabilidades no processo de parceria.

De outro lado, a impugnante recebe sua parte do lote, por ter ingressado na parceria com ovos, pintinhos, ração, medicamentos, assistência técnica.

E, foi com relação a estes insumos, adquiridos e fornecidos pela impugnante ao parceiro-criador, que foram apurados os créditos de PIS/COFINS.

Não resta dúvida que recaem sobre a impugnante, todos os custos com insumos e matérias-primas, que ficam a seu encargo por força do contrato de parceria rural.

Tais custos não são suportados pelo parceiro-criador, que, como demonstrado, tem suas despesas registradas com outros insumos, estes sim não ligados a impugnante.

Os insumos enviados para a produção, são de sua propriedade e não do parceiro-criador, não podendo admitir a glosa efetuada.

DOS CRÉDITOS EXISTENTES

Ainda que demonstrado que as glosas efetuadas pelo auto de infração são indevidas, eis que os valores aproveitados decorrem de créditos de PIS/Cofins regularmente apurados, ainda assim a impugnante possui valores decorrentes de vendas de frango vivo suspensas e créditos de ativo imobilizado do ano de 2008 das contribuições, que ensejam a extinção do crédito tributário apurado, eis que não considerados pela fiscalização no Dacon original.

A impugnante considerou as vendas de frango vivo como tributadas, quando, na verdade, deveria ter aplicado o regime de suspensão, nos termos do artigo 9º, da Lei nº 10.925/2004, para os meses de janeiro de 2008 a abril de 2008.

Por outro lado, a impugnante apurou os créditos de ativo imobilizado para todo o ano de 2008 no Dacon, conforme autoriza o artigo 3º, incisos VI e VII, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Desta forma, não pode prevalecer o auto de infração lavrado, eis que, na realidade, a impugnante não possui débitos, mas créditos de PIS/COFINS não cumulativo.

DO AFASTAMENTO DA MULTA DE OFICIO

Demonstrado que os créditos aproveitados pela impugnante são legítimos e decorrentes de situação que ensejam a apuração dos valores tomados, além de existirem outros valores não considerados pela fiscalização, requer-se, desde já, o afastamento da multa de ofício prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996.

Encerra protestando pela produção de todas as provas admitidas, em especial a juntada de novos documentos e pericial.

DA DILIGÊNCIA

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo nº 10166.729026/2012- 46, resolveram os julgadores da 2ª Turma da DRJ em Brasília, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos da Resolução 448, de 23 de agosto de 2013 (FLS. 2464/2468):

A empresa, em sua defesa, argumenta que teria apurado créditos decorrentes da depreciação de ativo imobilizado para todo o ano de 2008 nos Dacon's, conforme autoriza o artigo 3º, incisos VI e VII, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Com o intuito de demonstrar seu alegado colacionou aos autos os relatórios de fls. 2409 a 2442.

Embora a empresa diga que apurou crédito no Dacon, não vislumbrei naquele demonstrativo os ditos créditos, o que, levaria, a priori, pelo não acolhimento da tese defendida.

Contudo, tendo em vista, os elementos trazidos aos autos, e em respeito ao princípio da verdade material, opto por converter o julgamento em diligência, para que a autoridade lançadora verifique, junto à empresa, a veracidade dos créditos pleiteados.

Ao cabo da diligência, a fiscalização deverá emitir relatório conclusivo a respeito da existência dos supostos créditos e sua destinação, verificando se já foram objeto de restituição e/ou compensação em outros processos.

Comprovando a existência dos créditos e não tendo a empresa feito uso dos mesmos, embora não declarados no Dacon, devem ser levados em consideração no presente feito, ocasião em que a fiscalização deverá elaborar novo demonstrativo, no qual, deverão estar contemplados os tais créditos, resultando na apuração dos novos valores devidos de PIS e Cofins, se for o caso.

Em 14/10/2013, a empresa peticionou, o que nos parece ser um adendo impugnativo, onde noticia, a edição da Lei nº 12.865/2013, que, de forma expressa e inequívoca, disciplina o direito ao crédito presumido de 60% incidente sobre todos os insumos utilizados na fabricação dos produtos referidos no inciso I, § 3º, art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Como a redação anterior dava margem a interpretações equivocadas no sentido de que o crédito presumido seria de apenas 35%, tais dúvidas não

mais existem, razões pelas quais deve ser julgada totalmente improcedente o lançamento.

Pois bem.

Retornam os autos após a realização da solicitada diligência.

De acordo o Termo de encerramento de Diligência Fiscal (fls. 2577/2580) , cuja ciência ocorreu pessoalmente em 15/01/2014, foram apurados novos valores devidos a título de PIS e de Cofins, considerando a existência de créditos decorrentes da depreciação.

A empresa não se manifestou quanto ao resultado da diligência.

O citado acórdão decidiu pela procedência parcial da impugnação, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS DECORRENTES DE INSUMOS SUJEITOS A ALÍQUOTA ZERO

Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004 não mais se poderá descontar créditos relativos à Cofins, decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

CRÉDITOS DECORRENTES DE EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI.

Somente os bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação é que geram direito ao crédito, sendo certo que os gastos com equipamento de proteção individual e uniformes estão fora deste universo, pois, embora sejam relevantes e até possam ser necessários, não são empregados diretamente na produção, já que se tratam de materiais auxiliares, complementares ao processo produtivo e, por isso, estão fora da literalidade do dispositivo legal, ou seja, estão fora do alcance do conceito de insumo.

CRÉDITO PRESUMIDO DE ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS.

Poderão descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários, 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, utilizados como insumo à razão de 60% (sessenta por cento). Não estão incluídos neste percentual: frango vivo, pintos de 1 dia, suíno vivo, leitões para recria e suínos vivos para abate, milho, sorgo e soja.

INSUMOS REFERENTES À PARTE DA PRODUÇÃO PERTENCENTE AO PARCEIRO.

A legislação somente autoriza a apuração de créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos próprios destinados à venda, não podendo ser estendida à parcela das aves e suínos que cabe ao produtor integrado ou parceiro.

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

Interpretar a norma isentiva de forma a incluir nela situações que não estejam expressamente previstas no texto legal instituidor, significa esquivar-se da literalidade em que deve ser interpretada (art. 111, II da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN), e mais, é imprimir-lhe um alcance que a mesma não tem nem poderia ter, ao passo que as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas.

ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA

Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à Cofins lançada a partir da mesma matéria fática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com decisão de primeira instância, a contribuinte apresentou recurso voluntário, basicamente repetindo os argumentos posto em sede de impugnação. Em síntese, defende: preliminarmente, a nulidade do acórdão recorrido, tendo este entendido pela prescindibilidade da realização de perícia; e no mérito; o creditamento de insumos sujeitos à alíquota zero, por serem tributados os produtos final; com também dos equipamentos de proteção individual e da quota parte da produção do parceiro-criador; a alíquota de 60% para o crédito presumido de atividades agroindustriais; a existência de créditos ainda não considerados e o afastamento da multa de ofício.

Foi-me distribuído o presente processo para relatar e pautar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade¹.

Preliminar

A recorrente alega preliminar de nulidade do acórdão recorrido, "uma vez que entendeu *prescindível* a realização de perícia, **ao mesmo tempo vez que entendeu que a prova documental seria suficiente e que a diligência realizada elucidou as questões que suscitaram dúvidas**" (grifos do original), albergando-se no direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa e no art. 59, II, do Decreto 70.235/72, afirmando que a produção de provas era indispensável, dada a natureza dos valores, bem como a complexidade e especialidade dos documentos envolvidos.

O procedimento de fiscalização teve seu curso, sendo a contribuinte intimada a apresentar documentos e informações. O Delegacia de Julgamento negou a perícia solicitada, por entender que os fatos puderam ser comprovados documentalmente. Quando percebeu necessidade, determinou a realização de diligência, como na questão relacionada aos ativos imobilizados. Tudo, em obediência ao art. 18 do Decreto 70.235/72.

Ademais, não encontrei na impugnação nada além de pedido de produção de provas, inclusive pericial, simples e genérico, ao final da peça, não consignando "os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.", como determina o art. 16 do mesmo Decreto.

Assim, nesse ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Mérito

1. INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO

¹ Ressalte-se ser desnecessário responder todos as questões levantadas pelas partes, em já havendo motivo suficiente para decidir (Lei nº 13.105/15, art. 489, § 1º, IV. STJ, 1ª Seção, EDcl no MS 21.315-DF, julgado de 8/6/2016, rel. Min. Diva Malerbi).

A autuação glosou créditos de Cofins e PIS/Pasep de insumos sujeitos à alíquota zero. Absolutamente correto o lançamento, inclusive à luz do Lei nº 10.833/03, com as alterações da Lei nº 10.865/04:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [\(Produção de efeito\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 497, de 2010\)](#) [\(Regulamento\)](#)

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

No mesmo sentido veio a Solução de Divergência Cosit nº 5, de 17/3/2008, trazida no acórdão recorrido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITOS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.

Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não mais se poderá descontar créditos relativos à Cofins, decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda. (g.n.o.)

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º e 3º e Lei nº 10.865, de 2004, art. 21.

Essa é também a posição do CARF:

AQUISIÇÃO DE BENS À ALÍQUOTA ZERO. [...]

A aquisição de bens sujeitos à alíquota zero não dá direito a crédito das Contribuição não cumulativa.

[...]

(CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 3ª Turma, Ac. 9303-004.861, de 19/09/2017, rel. Conselheira Tatiana Midori Migiyama).

O recorrente entende que o art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, não se aplica ao seu caso, no qual "resta comprovado que: **os produtos finais têm saída tributada:**

Isto porque os dispositivos estabelecem que os produtos finais acabados, que gozem de isenção ou alíquota zero, ou seja, **quando a saída não for tributada** e tiverem na sua formação insumos não tributados, não geram direito ao crédito.

Por outro lado, quando os produtos finais acabados forem tributados, ou seja, **quando a saída for tributada, está garantido o direito de manutenção dos créditos de insumos adquiridos, mesmo que com alíquota zero, por não subsumirem-se à norma descrita nos incisos II, § 2º, artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (COFINS).**

Ainda, o inciso I, § 3º, dos artigos 1º das referidas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, dispõem que somente as operações *“isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero)”* excluem o direito ao crédito em comento, enquanto que, no caso da recorrente, resta comprovado que **os produtos finais têm saída tributada.**

E acrescenta:

Este entendimento da DRJ/BSB, **significa anular o benefício da alíquota zero concedido aos insumos**, restando apenas um recolhimento diferido do PIS/COFINS, **além de tributar valor além daquele agregado aos produtos finais da recorrente.**

Não é essa a interpretação que extraio do dispositivo em foco. O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03 veda o crédito de do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (depois segue com regra atinente à isenção), independente se são tributados ou não os produtos finais. Já o art. 1º, § 3º, I, da mesma Lei, diz apenas que não integram a base de cálculo das contribuições as receitas "isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero)", nada determinando sobre os insumos.

Nesse ponto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

2. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL – EPI

Sobre o conceito de insumo adotado, transcrevo emenda de decisão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho, estabelecendo posição a qual me filio:

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo “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.

Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

No caso julgado, são exemplos de insumos os gastos realizados com os equipamentos de proteção individual.

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

(grifos deste relator).

(CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 3º Turma, Ac. 9303-005.612, de 19/09/2018, rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas).

O acórdão de piso manteve a glosa de tais itens ao raciocínio de que "deve ser considerado como insumo tão-somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, sejam, em razão de sua ação direta sobre o produto em elaboração, consumidos, desgastados ou perdidos as suas propriedades físicas ou químicas", posição mais restritiva que a adotada pela Câmara Superior desta Casa.

A recorrente, após discorrer sobre o conceito de insumo para fins da PIS/Pasep e da Cofins, finda por concluir que as despesas com EPI "decorrem de gastos com insumos necessários e indispensáveis para suas atividades, gerando os créditos pretendidos.

Nesse contexto, discordo da decisão de piso, ao entender ser cabível o creditamento relativo aos EPIs utilizados no processo produtivo da empresa, seguindo jurisprudência da Casa.

Nesse ponto, portanto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

3. CRÉDITO PRESUMIDO DE ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS

Sobre o tema, assim discorre o acórdão recorrido:

Segundo a fiscalização ao determinar o montante do crédito presumido, o contribuinte aplicou, sobre o valor dos insumos adquiridos, alíquota correspondente a 60% daquela prevista no art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Isso implica uma alíquota de 0,99% para cálculo de crédito presumido de contribuição para PIS/Pasep e 4,56% para Cofins.

Todavia, o percentual de 60% é aplicável somente nos casos de aquisições de produtos, de origem animal, classificados nos Capítulos 2 a 4 e 16; 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, conforme art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004 e art. 8º, § 1º, inciso I, da IN SRF nº 660/2006 vigente no período.

Ainda de acordo com a fiscalização, a maior parte dos respectivos insumos não está classificada nos citados capítulos/códigos da NCM, quais sejam (fls. 2121):

INSUMOS	NCM
FRANGO VIVO	0105.99.00
PINTOS DE 1 DIA	0105.11.90
SUÍNO VIVO	0103.91.00
LEITÕES PARA RECRIA E SUÍNOS VIVOS PARA ABATE	0103.92.00
MILHO	1005.90.10
SORGO	1007.00.90
SOJA	1201.00.90

De modo que, o crédito presumido, no caso destes insumos, deve ser calculado com base no inciso III do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, na forma estabelecida no inciso II do § 1º do art. 8º da IN SRF nº 660/2006. Ou seja, o crédito presumido, para tais insumos, deve ser calculado mediante a aplicação, sobre o seu valor de aquisição, dos percentuais de 2,66% (35% da alíquota de 7,6% da Cofins não-cumulativa) e 0,5775% (35% da alíquota de 1,65% do PIS não-cumulativo). Quanto à aquisição de soja em grão (NCM 1201.00.90), o crédito presumido deve ser calculado à alíquota de 3,8% (50% da alíquota de 7,6% da Cofins não-cumulativa) e 0,825% (50% da alíquota de 1,65% do PIS não-cumulativo), conforme previsto no inciso II do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Reproduzo o § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004:

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)

§ 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, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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)

[...]

§ 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:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, 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;

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, 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)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

A recorrente entende que a deva ser revertida a glosa, mantendo-se a alíquota de 60%. Finda sua defesa trazendo a Lei 12.865/2013, a qual incluiu § 10º no art. 8º em foco.

O entendimento da matéria, evoluiu no sentido da pretensão da recorrente, como bem exposto no julgado abaixo:

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. ART. 8º. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PERCENTUAL. LEI 12.865/13. CARÁTER INTERPRETATIVO. APLICAÇÃO A FATOS PRETÉRITOS.

O percentual definido no inciso I do § 3º do artigo 8º Lei 10.925/04 aplicado sobre alíquota básica das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins para o cálculo do Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial, tal como definido em caráter interpretativo na Lei 12.865/13, é de 60% na aquisição de quaisquer insumos aplicados na fabricação de 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.

[...]

Percentual aplicado no cálculo do Crédito Presumido

O percentual que deve ser aplicado sobre o valor dos insumos adquiridos, para efeito de cálculo do Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial, tratava-se, até recentemente, de questão deveras controvertida.

O montante do Crédito, conforme texto legal, deve ser obtido com base em percentuais variáveis aplicados sobre as alíquotas básicas do PIS e da Cofins e incidentes sobre o valor dos insumos adquiridos.

O problema é que, ao determinar, apenas, que o percentual aplicável no cálculo do Crédito variava em função dos produtos descritos nos incisos, a Lei deixou margem de interpretação em relação a quais produtos estar-se-ia referindo, se àqueles adquiridos como matéria-prima para fabricação do produto final ou, *a contratio sensu*, ao próprio produto final.

Neste contexto, este Relator vinha adotando o entendimento de que a leitura sugerida pela parte em sede de Recurso Voluntário estava em total afronta à naturalidade que conduz o raciocínio lógico do intérprete. De fato, se a norma especifica que o montante do crédito seja determinado mediante aplicação, sobre o valor do produto adquirido, de alíquotas variáveis em função do produto, a compreensão de que o produto mencionado seja aquele produzido pela agroindústria, descrito no caput do artigo, e não aquele sobre o qual se está falando naquele exato momento, parece desarticular a linha de raciocínio mais provável e natural.

Ainda mais, o assunto já havia sido enfrentado neste Colegiado, em decisão proferida no Acórdão 3102-001.039, da relatoria do i. Conselheiro Luciano Pontes de Maya Gomes, encaminhando entendimento contrário ao aqui defendido pelo contribuinte.

A despeito disso e de todas as demais considerações que já integravam o vertente Voto, durante o julgamento do feito, a Recorrente alegou da tribuna nova legislação versando sobre o assunto. A Lei 12.865/13, artigo 33, veio definir em caráter interpretativo qual percentual deve ser aplicado na aquisição de quaisquer insumos utilizados na fabricação de 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, nos seguintes termos.

Art. 33. O art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 8º

(...)

§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos.” (NR)

Tratando-se de Lei expressamente interpretativa, deve ser aplicada a fatos pretéritos ainda não definitivamente julgados.

(CARF, 3ª Seção, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Ac. 3102-002.104, de 26/11/2013, rel. Conselheiro Ricardo Paulo Rosa).

Tal inteligência, a qual me filio, amparou julgado desta Turma, sob o nº 3301-004.044, da lavra do relator Conselheiro Valcir Gassen.

Assim, voto por dar provimento, nesse ponto, ao recurso voluntário.

4. INSUMOS REFERENTES À QUOTA-PARTE DA PRODUÇÃO DO PARCEIRO-CRIADOR

A autuada creditou os custos relativos aos insumos adquiridos e fornecidos por ela ao parceiro-criador, os quais, no seu entendimento, ficam a seu encargo por força do contrato de parceria rural, sendo de sua propriedade e não do parceiro-criador.

A fiscalização entendeu que parte - correspondente ao quinhão ao à quota-parte da produção - dos custos com insumos são suportados pelo parceiro-criador, de sorte que devem ser glosados os créditos oriundos de tais custos: “a parcela das aves e suínos que cabe ao produtor integrado não constitui produção da pessoa jurídica nem tampouco é destinada à sua venda”.

O acórdão recorrido manteve tal entendimento e a respectiva glosa.

A recorrente alega que o insumo em questão lhe dá direito à crédito, inclusive na quota-parte do produtor integrado, por ter havido simples remessa a este e não uma operação de venda.

Segundo a sistemática do contrato de parceria rural, do resultado obtido com a terminação das aves, o produtor integrado recebe uma percentagem sobre o total de quilos de aves vivas terminadas, sendo que, referido percentual lhe é devido por ter agregado valores na terminação dos animais, dentro do que rege o Estatuto da Terra e, bem assim, por ter disponibilizado sua estrutura e demais insumos fornecidos e que são de sua inteira responsabilidade.

Além disso, vale destacar que, incluída na parte que cabe ao produtor integrado, está a sua parcela em relação ao serviço de criação e terminação das aves, o que, por sua vez, está diretamente relacionado ao insumo de produção, o que, de consequência, gera o crédito aproveitado pela recorrente, conforme autoriza a legislação em vigor.

Feito o esclarecimento sobre a sistemática da parceria rural, na terminação de frangos para o abate pela parceira proprietária, é evidente que não podem ser glosados os créditos de PIS/COFINS sobre os insumos de produção agropecuária adquiridos pela recorrente na simples remessa para o produtor parceiro.

É de lembrar que nessa operação de “Remessa” não ocorreu o fato gerador das contribuições ao PIS/COFINS, eis que não houve qualquer operação de venda, cujos produtos remetidos ao produtor parceiro figuram ainda no estoque da recorrente, apenas na condição de “*estoques em poder de terceiros*”.

Turma: Valho-me, nessa passagem, de razões de decidir do seguinte julgado desta

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRIAÇÃO DE ANIMAIS PELO SISTEMA DE PARCERIA (INTEGRAÇÃO). APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE A TOTALIDADE DOS INSUMOS ADQUIRIDOS. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de animais poderá, observados os demais requisitos legais, apropriar-se de créditos do PIS/PASEP e da COFINS calculado sobre o valor total (sem a redução do percentual de participação do parceiro) das aquisições de ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação dos animais, por meio de sistema de integração, considerando o percentual como remuneração do parceiro integrado.

[...]

Entendo, com a devida vênia, incorreta a glosa efetuada, visto que o Contribuinte entrega todos os pintos ao produtor integrado, bem como adquire 100% dos insumos utilizados na produção da ração, fornecendo integralmente aos integrados para a alimentação e o desenvolvimento de 100% dos animais, que posteriormente são utilizados em sua totalidade na produção da própria empresa. O percentual de 9% é apenas um parâmetro de remuneração do integrado parceiro.

(CARF, 3ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Ac. 3301-003.936, de 26/07/2017, rel. Conselheiro Valcir Gassen).

Pelo exposto, nesse tema, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

5. CRÉDITOS EXISTENTES

Conforme relatado, em sua impugnação, a contribuinte aponta a existência créditos das contribuições decorrentes de vendas de frango vivo suspensas e créditos de ativo imobilizado relativas a 2008 das contribuições, mas não considerados pela fiscalização no Dacon original.

A primeira instância de julgamento converteu-o em diligência, a fim de apurar a alegada apuração de créditos decorrentes da depreciação do ativo imobilizado, ainda que aquela não os identificara nas respectivas Dacons, em nome da verdade material. Tendo em mãos o resultado da diligência, a Delegacia de Julgamento determinou a revisão do lançamento, nos termos da planilha de cálculo de fls. 2579. Tal parte da decisão não foi objeto de recurso de ofício.

A recorrente reitera seus argumentos de que "considerou as vendas de frango vivo como tributadas, quando na verdade deveria ter aplicado o regime de suspensão, nos termos do artigo 9º, da Lei nº 10.925, para os meses de janeiro a abril de 2008, conforme relacionado abaixo:

Item: FRANGO VIVO		(DEBITO A AIOR)			
Cliente	1/2008	2/2008	3/2008	4/2008	Total geral
Avícola Barreira Ltda	815.850,41	478.436,23	535.275,84	475.209,77	2.304.772,25
Paraíso Ind. Com. Alim. Abate Aves Ltda	1.721.835,58	1.378.159,29	1.702.825,51	1.464.635,37	6.267.455,75
Asa Norte Alimentos Ltda	-	-	289.518,00	-	289.518,00
Asa Norte Alimentos Ltda -	-	-	97.308,00	653.064,00	750.372,00
Avícola Industrial Buriti Alegre Ltda	149.839,00	1.091,20	-	-	150.930,20
Total geral	2.687.524,99	1.857.686,72	2.624.927,35	2.592.909,14	9.763.048,20

De fato, o dispositivo em pauta traz diversas hipóteses de suspensão da de tributação:

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa

referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

Em sede de recurso, não traz elementos a ampararem o cabimento de tais créditos. Juntou, ao tempo da impugnação, relação de vendas a estas empresas, da qual reproduzo trecho:

AVILULA BARREIRA LTDA
CNPJ 34.122.432/0001-97
ITEM: FRANGO VIVO

Estab.	Cliente	Nome	CNPJ/CPF	Doc.	Serie	Cfop	Emissao	Item	Descrição	Qtd	R\$	Cidade	UF
103	54669	FRANGO OURO	34122432000197	75748	2	6101	02/01/2008	25022	FRANGO VIVO	9792	16.156,80	BARREIRAS	BA
103	54669	FRANGO OURO	34122432000197	75749	2	6101	02/01/2008	25022	FRANGO VIVO	9792	16.156,80	BARREIRAS	BA

Não especificou, no entanto, qual seria a precisa hipótese legal de suspensão nem trouxe provas do cabimento de alguma delas, não tendo portanto demonstrado as alegações que trouxe.

Traz também créditos de ativo imobilizado em valores diversos daqueles resultantes da diligência. Cientificada desta, a empresa não se manifestou e agora também não traz elementos que façam exsurgir a possibilidade de que tais valores sejam considerados os verificados.

Pelo exposto, nesse tema, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

6. MULTA DE OFÍCIO

Por fim, requer a recorrente o afastamento da multa de ofício, posto que demonstrado, no seu entender, o legitimidade do creditamento, "além de existirem outros valores não considerados pela fiscalização". Não assiste razão à recorrente, no que não tenha-lhe sido provido.

Inovou ao imputar efeito confiscatório ao percentual da multa. Ainda que precluído o direito de fazê-lo, trata-se de matéria constitucional que foge à competência deste CARF, conforme súmula da Casa.

Conclusão

Assim, por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas referentes: a) ao creditamento dos equipamentos de proteção individual utilizados no processo produtivo da empresa como insumos; b) aos créditos presumidos da atividade agroindustrial; c) e ao creditamento dos insumos fornecidos pela recorrente referentes à quota-parte da produção do parceiro-criador.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator