



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

**Processo nº** 10530.900167/2013-61  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3302-000.930 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 29 de janeiro de 2019  
**Assunto** PER - PIS NÃO-CUMULATIVO  
**Recorrente** AVIPAL NORDESTE S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem efetue a liquidação dos acórdãos nº 3301-002.999 e nº 9303-006.107, proferidos no processo 10983.721188/2013-93, de modo a refletir estas decisões nos montantes objetos dos pedidos de ressarcimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Deroulede - Presidente

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente). Ausente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho.

### **Relatório**

Por bem descrever os fatos, transcrevo e adoto como parte de meu relato o relatório do acórdão da DRJ/POA nº 10-51.799, da 2ª Turma, proferido na sessão de 18 de setembro de 2014:

*Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento transmitido através do Programa PERDCOMP (Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento e Reembolso e Declaração de Compensação), de nº 41084.29096.290110.1.1.10-9698 (fls. 2 a 4). O pedido é de R\$*

900.093,86, referente ao PIS/Mercado Interno do quarto trimestre de 2008.

O Despacho Decisório da fl. 05 indeferiu o pedido, em função da constatação de inexistência de crédito passível de ressarcimento de PIS/Mercado Interno para o período em questão. A denegação está fundamentada no Relatório Fiscal contido nos autos a partir da fl. 06, que descreve os procedimentos efetuados e as conclusões obtidas. Foi realizado procedimento fiscal para apreciação deste e de uma série de outros pedidos de ressarcimento de PIS e Cofins não-cumulativos realizados por Avipal Nordeste S/A (CNPJ 01.573.181 – referida adiante como Avipal NE). Após, a empresa foi incorporada por Brasil Foods S/A (BRF – CNPJ 01.838.723/0001-27). A fiscalização refez a apuração e constatou irregularidade no aproveitamento de créditos e nas receitas submetidas à tributação, tendo verificado que nos meses em questão não haveria saldo de crédito das contribuições não-cumulativas.

O referido termo, a seguir denominado “TVF” (termo de verificação fiscal), de início, descreve o constatado sobre o **ramo do leite**, referente ao qual todos os créditos foram glosados. Iniciada a verificação, ainda em relação aos períodos imediatamente anteriores, a Avipal Nordeste informou que a industrialização do leite era realizada por outras empresas, por encomenda. Foram analisados, com base na documentação ofertada, a situação da industrialização realizada por Cooperativa Central de Produtores de Leite (CCPL), Agropecuária Tuiuti e Cooperativa Central de Laticínios do Estado de São Paulo (CCL). Em todos os casos, os contratos existentes de industrialização por encomenda não foram celebrados com Avipal Nordeste, que, no máximo figurava como anuente, mas sim com Batavia S/A Indústria de Alimentos, Brasil Foods S/A e Eleva Alimentos S/A. Na época, Batavia, Eleva e Avipal NE, eram subsidiárias integrais de Perdigão S/A.

Seguindo o TVF, no primeiro caso, da CCPL, o leite in natura e todos os demais insumos eram fornecidos por Batavia, que era a empresa que poderia, como de fato o fazia, pelo menos parcialmente, aproveitar os créditos. No segundo caso, as minutas de consolidação de contrato já indicavam expressamente a preocupação com a regularização da situação formal. Constatou-se que o que dispunha a Avipal NE era de uma sala alugada nas dependências da Tuiuti e outra sala cedida, sendo este o endereço da filial que estaria voltada à produção de leite. Também, os insumos creditados por Avipal não foram comprados e pagos por Avipal NE. No terceiro caso, da CCL, também inexistia relação jurídica, à época, de industrialização por encomenda diretamente com Avipal NE. Esta, mantinha uma sala comercial nas dependências da CCL, com filial cadastrada no endereço. A CCL já havia sido adquirida por Eleva Alimentos na época dos períodos contemplados no lançamento.

Igualmente, no caso, não havia compra/dispêndio por Avipal, pois a contraprestação prevista no contrato seria o pagamento de valores por espécie de lácteo produzido. Outros motivos para o não creditamento, como a alíquota zero no caso de leite industrializado, serão mencionados em separado. Assim, as empresas teriam se creditado e contabilizado de forma desvinculada da realidade de produção

existente. Menciona a fiscalização que a produção de lácteos nem constava na descrição de processo produtivo de Avipal, até alertada do fato. Ou seja, não era juridicamente encomendante, nem eram comprados e pagos, efetivamente, os “insumos”. A fiscalização conclui que Avipal NE comercializava os produtos com industrialização contratada por BRF, Eleva ou Batavia. A situação verificada não comporta o creditamento de PIS e Cofins não-cumulativos por Avipal NE, por isso todos os créditos relacionados à produção de leite e derivados foram glosados.

Outros valores de **créditos básicos** foram objeto de glosa, seja por se encontrarem em desacordo com o conceito de insumo, adotado o disposto na IN SRF 404/04, ou por não condizentes com as demais disposições da não-cumulatividade. São os itens seguintes, em conformidade com o TVF:

- Embalagens para transporte: tanto do leite como dos demais produtos, por só gerarem créditos as embalagens que puderem ser caracterizadas como insumos, incorporadas no processo produtivo;
- Vacinas: por não serem passíveis de creditamento os valores adquiridos sob alíquota zero, como é previsto para as vacinas veterinárias, e, também, por não estar enquadrado na previsão de crédito presumido da Lei 10.925/04;
- Fretes: glosados como créditos de insumos, apresentados em separado para leite e outras aquisições, por entender-se que não há previsão de crédito nas compras. Mesmo com interpretação menos restritiva, só seria contemplado o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda, que não estão segregadas. Também foram incluídos os fretes para transporte de ração para os integrados e transferência de ovos para a incubadora, para os quais inexistiria previsão. Outro motivo é que as contas identificadas genericamente como “frete”, “serviços de frete e carreto” e “compra para estoque” não permitiriam a correta segregação;
- Recortes congelados de aves: considerou-se que a Avipal NE produz e se utiliza como insumo para creditamento dos recortes congelados de aves, mas inexistente comprovação de seu uso como insumo no processo produtivo;
- Pintos e ovos: aquisições com alíquota zero de PIS e Cofins, não comportando crédito básico;
- Pallets de madeira: uso para acondicionamento e transporte, não comportando creditamento;
- Leite: se desconsiderada a glosa geral antes indicada, ainda não seria passível de creditamento a compra de leite efetuada pela Avipal/BRF. O leite in natura foi adquirido de pessoas físicas, cooperativas ou pessoas jurídicas de atividade enquadrada no art. 9º da Lei 10.925/04, ou seja, ou a aquisição não tem incidência de PIS e Cofins ou está sujeita à suspensão. Alegação de que seriam aquisições de outros fornecedores ou não submetidas à suspensão não se comprova. Algumas aquisições constaram como feitas com pessoas ligadas, em especial Batavia, como compras para industrialização e

como destinatário final Avipal NE. Com isso, apenas se buscou “mascarar” a origem, mediante interposição de terceiros sem propósito negocial, caracterizando abuso de forma. Já o leite fluido pasteurizado ou industrializado é adquirido com alíquota zero. Por isso, o crédito foi inteiramente glosado nesse item;

- Outras aquisições classificadas como insumos: foram glosados itens que não são bens ou não sofrem alteração ou desgaste diretamente no processo produtivo, a saber – alimento para consumo (alimento com soja, salame, sobremesa etc.), tinta para carimbo, pagamento de comissões, complemento de “litragem”, contêineres, serviços de carga e descarga, hora máquina de tratores e serviços de repaletização.

Ainda seguindo o TVF, com relação aos valores de **serviços** objeto do creditamento, foram aceitos aqueles prestados por pessoa jurídica aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos produtos, em conformidade com o § 4º, do art. 8º da IN SRF 404/04. É o caso dos serviços referentes a incubação de ovos, congelamento/resfriamento de produtos e de sangria. Porém, não foram aceitos os créditos apurados nos seguintes casos:

- Serviços prestados por CCL referentes a industrialização de leite: pelos motivos já indicados acima não podem ser caracterizados serviços decorrentes da produção de leite ou industrialização por encomenda para fins de creditamento;

- Outros serviços: Referem-se a períodos posteriores ao trimestre objeto do presente processo - pintos de 1 dia, serviços de industrialização por encomenda prestados por Agropecuária Tuiuti, serviços de operador logístico, utensílios de laboratórios, diárias, pallets, fretes etc.

Quanto aos créditos decorrentes de **aluguéis** de prédios, máquinas e equipamentos, não foram apresentados os contratos e recibos de pagamentos que justificassem o seu enquadramento na legislação de regência, tendo sido glosados.

Já com relação aos **créditos presumidos**, foram objeto de glosas os seguintes itens:

- Leite: glosa geral. O leite in natura é adquirido e também vendido. O leite revendido não é segregado.

- Frango vivo, milho, sorgo, soja e outros insumos relacionados: o percentual de crédito presumido é apurado de acordo com o tipo de insumo. A empresa calculou como 60% para todos, em desacordo com a Lei 10.925/04, art. 8º, § 3º. Os créditos foram recalculados com o percentual considerado correto, para a soja de 50% (inciso II) e para os demais de 35% (III); Também foram constatadas irregularidades no que diz respeito às **receitas submetidas a tributação e decorrente apuração dos débitos**. Diversas vendas foram enquadradas pela empresa no art. 5º, III, da Lei 10.637/02 e no art. 6º, III, da Lei 10.833/03, ou seja, venda a comercial exportadora com fim específico de exportação. Todos estes produtos foram comprados por BRF, controladora da Avipal NE. A condição estabelecida para a não incidência é a de que os produtos sejam remetidos diretamente do

*estabelecimento industrial para embarque de exportação ou recintos alfandegados por conta e ordem de comercial exportadora. Por certo, há registros de exportação de BRF, mas tal empresa também produz as mercadorias. Não foi apresentada comprovação de que o requisito legal tenha sido cumprido, assim, tais valores foram submetidos à tributação.*

*Por fim, concluiu-se que foram contabilizados créditos em desacordo com a legislação, inclusive que deveriam ser apropriados por outras pessoas jurídicas. Os registros efetuados não correspondiam à realidade factual verificada. Também foram constatadas vendas não comprovadas à comercial exportadora. Como ficou constatada a existência de débitos, e não de créditos, foi efetuado o lançamento de ofício em outro processo, de nº 10983- 721.188/2013-93, com multa agravada em função da consideração da existência de sonegação/fraude e declaração falsa. No presente processo, foi integralmente indeferido o ressarcimento de créditos de PIS não-cumulativo, referentes ao mercado interno.*

*A empresa foi cientificada em 12/11/2013 (fl. 39).*

*Em 11/12/2013, a empresa apresentou **manifestação de inconformidade** (fls. 40 e seguintes). De início, sustenta a necessidade de **juízo conjunto** com outros processos de ressarcimento referentes aos mesmos elementos, inclusive para fins de uniformização dos julgados, também em relação ao auto de infração correspondente. Ainda em preliminar, aborda a superficialidade do trabalho fiscal e discorre sobre o princípio da verdade material, que entende ofendido no procedimento efetuado, citando entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Trata da instrução probatória no Processo Administrativo Fiscal (PAF) e da necessidade de conhecimento do processo produtivo. Cita a análise empreendida **no caso do leite**, em que as conclusões teriam sido obtidas pela simples análise dos contratos, nos quais a atuada é anuente, desprezando-se a contabilidade e sem aprofundar o real processo produtivo. Pelo art. 276 do RIR, a **escrituração faz prova** em favor do contribuinte, conclusão que também pode ser obtida a partir do código de processo civil.*

*Também, os documentos emitidos pelos fornecedores em relação à atuada fazem prova de vontade. Explica ser comum em empresas com relações comerciais muito próximas, a existência de filiais com estruturas compartilhadas. Considera superficial a conclusão da fiscalização, apenas com base em consulta de duas filiais, de que não haveria industrialização por encomenda ou industrialização por parte da recorrente. Alega ser ônus da fiscalização provar a ocorrência das infrações.*

*Quanto ao mérito, inicialmente, indica ser a recorrente parte do grupo BRF, de capital aberto. O grupo é um dos maiores players globais do setor alimentício, com marcas conhecidas no ramo de carnes, alimentos processados de carne, lácteos entre outros.*

*Está entre os maiores exportadores de aves. **Explica o fluxo produtivo** do frango e do leite e alguns derivados, como manteiga e leite em pó.*

*Seguindo a manifestação de inconformidade, aborda o conceito de insumo. Discorre sobre a sistemática não-cumulativa implementada nas contribuições em questão. Explica a racionalidade da implantação, citando doutrina e concluindo que o pressuposto de fato é diferente do encontrado no caso do IPI, sendo a tônica deste o produto industrializado e, nas contribuições em comento, o processo produtivo. Menciona acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e do TRF da 4ª Região e aponta que a IN SRF 404/04 restringiu o conceito de insumo da lei. Conclui que, para o PIS e a Cofins, qualquer dispêndio essencial ao processo produtivo, vinculado à formação da receita, é insumo.*

*Primeiro, protesta contra o entendimento adotado no TVF para o segmento do leite. Questiona porque adquiriria embalagens, frascos e leite in natura se não fosse para a produção de lácteos.*

*No caso da CCPL, todo o entendimento da fiscalização é sustentado pela análise de um contrato. Argumenta que, inclusive, já entregou à fiscalização os conhecimentos de transporte que comprovam a entrega do leite na Avipal NE.*

*Quanto à Agropecuária Tuiuti, argumenta que não há que se falar em inexistência de relação jurídica. Apresenta em anexo e transcreve trechos de “Contrato de Prestação de Serviços e Outras Avenças” de 2006. Entende que as atividades exercidas por Tuiuti correspondem a verdadeira industrialização por encomenda, sendo a interessada responsável pela aquisição dos insumos necessários. Com relação à existência de sala alugada, tal não descaracteriza a relação estabelecida, estando, ao contrário, em consonância com a relação contratual. Abordando a industrialização da CCL, ressalta que a impugnante adquiria insumos para produção, seja por encomenda ou própria, portanto, devem ser reconhecidos os créditos. Quanto aos produtos sujeitos a alíquota zero, cita o inciso II, do § 2º do art. 3º da Lei 10.833/03, indicando que não é aplicável à situação aqui discutida porque os insumos encontravam-se sujeitos à incidência da contribuição. Argumenta que existe exceção, conforme constou no próprio TVF, no caso de compra isenta e saída tributada. Assim, apesar da norma direcionar a exceção aos casos de isenção, não há dúvidas de que tal previsão deve ser integralmente estendida às hipóteses de alíquota zero. Cita doutrina sobre a **similaridade dos institutos da isenção e alíquota zero** e sobre as consequências danosas do não reconhecimento de créditos sobre a não-cumulatividade das contribuições. Ressalta, então, que fiscal se apegou em aspectos formais e não aprofundou as questões fáticas. Sobre os bens e serviços utilizados como insumos, admite que houve erro em alguns casos na informação no Dacon, com as mercadorias adquiridas como insumo tendo sido informadas como serviços e vice-versa. Porém, o **equivoco não justifica a glosa** de créditos e, citando o Carf, o erro de linha no Dacon não é óbice ao creditamento. Sobre os **créditos básicos**, sempre seguindo a manifestação, argumenta:*

*• Embalagens para transporte: tratam-se de produtos para o consumo humano. A ausência de embalagens impossibilita o transporte ou, no mínimo, compromete a qualidade. O Carf já concedeu pelo critério da*

*essencialidade. O fato das embalagens serem integradas após a industrialização não retira a característica de essencialidade;*

- *Vacinas: Em argumento já apresentando no item referente a CCL, demonstrou que a exceção prevista na entrada isenta e saída tributada deve ser aplicada aos casos de alíquota zero;*

- *Fretes nas aquisições de insumos: Trata-se de uma das maiores empresa de produtos alimentícios do mundo, com dezenas de plantas industriais no país e diversos produtos. No contexto, é notório que o frete de matérias-primas e produtos semi-acabados é inerente a atividade e imprescindível ao processo produtivo (transcreve-se Solução de Consulta e Acórdão do Carf que permitiram o frete entre estabelecimentos). No caso de ração e ovos, o frete deve ser permitido por se referir a insumos essenciais. Também o frete de produtos prontos deve ser permitido, sendo que os centros de distribuição são indispensáveis na operação e tais fretes nada mais são do que parcela dos fretes de vendas. Citada decisão do Carf e anexadas planilhas com detalhamento das despesas com fretes;*

- *Recorte congelado de aves: Reconhece não se tratar de insumo, mas de bens adquiridos para revenda, cujo crédito é permitido pela Lei 10.833/03, art. 1º, I;*

- *Pintos e ovos: argumentos que comprovam que os produtos adquiridos à alíquota zero podem gerar créditos já foram apresentados;*

- *Pallets: apresentam-se as diversas funções dos pallets no processo produtivo, consubstanciado em laudo do Instituto Nacional de Tecnologia, inclusive no aumento da eficiência durante o processo produtivo e na função de evitar a contaminação. É citada decisão recente do Carf permitindo o creditamento para acondicionamento para transporte.*

*Em suas funções, são também despesas para armazenagem e, no caso dos produtos exportados, material de embalagem, pois acompanham os produtos, possibilitando a apuração de créditos;*

- *Leite adquirido: é efetivamente um insumo no processo produtivo. O Carf já possibilitou crédito na aquisição de pessoas físicas e cooperativas (cita acórdão do IPI). Caso não reconhecido o crédito básico, deve ser, pelo menos, reconhecido o crédito presumido, sendo que a fiscalização possui o dever de refazer a apuração corretamente. Quanto à suspensão, alega que, a despeito de existir previsão legal, os insumos foram adquiridos sem a suspensão. Assim, aplicável o art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, caso contrário se estaria ferindo o princípio da não-cumulatividade. Em grande parte do período autuado, estava vigente a IN 660/06 (art. 4º), que não trazia a previsão de obrigatoriedade da suspensão. A alteração da IN 977/09 demonstra que antes não havia tal previsão. No caso de leite pasteurizado, já foi fartamente demonstrado em itens anteriores o direito de creditamento em relação aos insumos alíquota zero. Reafirmam-se desprovidas de prova as acusações de evasão fiscal, sendo legítimo e prática comum a compra de insumos para industrialização que o fornecedor tenha adquirido de terceiros com venda à ordem;*

- *Operador logístico: geralmente prestados por CCL, estão descritos no contrato e podem ser caracterizados, genericamente, como de carga e descarga, associados à armazenagem. O direito a crédito das despesas de armazenagem é notório e abarca despesas associadas. Citado Carf e Solução de Divergência da Receita Federal;*
- *Análises laboratoriais: Trata-se de produto para consumo humano, com requisitos obrigatórios de controle de qualidade, inclusive estabelecidos pelo Ministério da Agricultura para a produção de leite. É citado Carf e Solução de Consulta;*
- *Diárias e horas/máquina tratores: inciso IV do art. 3º da Lei 10.833/03 permite creditamento relativo a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa. Os veículos e tratores funcionam na atividade da empresa como verdadeiras máquinas, usadas para monitorar animais e materiais essenciais. É citada jurisprudência administrativa, devendo a glosa ser cancelada pela vinculação ao processo produtivo;*
- *Repaletização: Já tendo demonstrado a imprescindibilidade dos pallets, ressalta que a constância de uso e fragilidade impõem a restauração ou serviço de repaletização, atividade comum e essencial;*
- *Tintas para carimbos: são usadas para nomear as etiquetas contidas nas embalagens das mercadorias, portanto acessórias às embalagens;*
- *Outros – pintos de um dia, industrialização por encomenda e outros foram objeto de questionamento em itens diversos;*
- *Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos: existe previsão expressa. Prédios, abatedouros, empilhadeiras são essenciais e vinculados ao processo produtivo. O abatedouro é intrínseco e fundamental no ramo da empresa, devendo ser autorizado o crédito pelo critério da essencialidade.*

*Com relação ao crédito presumido, transcreve o art. 8º da Lei 10.925/04 e argumenta que não há requisito referente ao produto ser objeto de industrialização por encomenda ou por produção própria. O Decreto 7.212/10 equipara o encomendante ao estabelecimento industrial. O não reconhecimento afrontaria a não-cumulatividade. Diz não ter apropriado créditos presumidos em relação ao leite in natura revendido e apenas por equívoco informou aquisições do leite revendido na linha do crédito presumido. Alega ainda que há equívoco no cálculo do crédito presumido, tendo se aplicado o percentual correspondente ao insumo, com base na IN SRF 660/06, ao contrário do aplicável, em relação ao produto. A interpretação lógica, literal e finalística indica que o percentual se refere ao produto. Cita entendimento favorável do Carf. Para colocar uma pá-de-cal no debate, recentemente foi publicada a Lei 12.865/2013, que transcreve. Ressalta que além de resolvida a questão, não poderia ser alegada a inaplicação aos fatos pretéritos, uma vez que é expressamente lei interpretativa.*

*Acrescenta, caso se entendam insuficientes os elementos apresentados, pedido de perícia e diligência, indicando perito e os respectivos*

*quesitos, em especial de esclarecimentos sobre o processo produtivo, e formulando questões a serem respondidas pelo fiscal em diligência.*

*Anexa explicações dos processos produtivos, com imagens da produção, Contrato de Prestação de Serviços com Agropecuária Tuiuti e Instrumento Particular de Distrato, relação de aquisições de fretes nas operações de vendas, relatório técnico do INT, relação de despesas com aluguéis de prédios e edificações e relação de aluguéis de máquinas e equipamentos. Requer o reconhecimento da existência de créditos e o deferimento do ressarcimento pleiteado.*

*A DRF/FNS encaminha para apreciação da DRJ, atestando implicitamente a tempestividade.*

A decisão da qual o relato acima foi retirado negou provimento à impugnação feita pela contribuinte, recebendo a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008 VINCULAÇÃO DE PROCESSOS SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

*O processo administrativo fiscal é regido por princípios, dentre os quais o da oficialidade, que obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão final. Não há previsão para sobrestar um processo em função de outro. Já julgados os outros processos e julgados em conjunto os demais processos restantes, resta esvaziada a questão para estes.*

*GLOSA DOS CRÉDITOS. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO.*

*Só podem ser apurados créditos de insumos na modalidade não cumulativa da contribuição, quando houver compra de pessoa jurídica nacional e utilização em processo produtivo. Quando comprovado que o negócio jurídico não foi realizado com a pessoa jurídica que aproveita os créditos, ou que a compra e a industrialização existem apenas formalmente, de forma dissociada da realidade fática, deve ser feita a glosa integral dos créditos aproveitados indevidamente como insumos.*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.*

*Do valor do PIS ou da Cofins, apurados segundo o regime da não cumulatividade, a pessoa jurídica somente poderá descontar os créditos listados na legislação de regência.*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO.*

*Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração das contribuições não-cumulativas, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. As despesas com embalagens de transporte, pallets, serviços de repaletização, alimentos para consumo, tintas para carimbo e outras relacionadas não podem ser consideradas insumo na fabricação/produção de bens destinados à venda.*

**CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO ALÍQUOTA ZERO.**

*Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação aos arts. 3ºs das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não mais se poderão apurar créditos decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.**

*É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação, guardando os elementos necessários ou, pelo menos, possibilitando a segregação dos dispêndios, se for o caso.*

**POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.**

*Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse deve ser permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento.*

**CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.**

*Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados do PIS apurado em regime não-cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.**

*Na sistemática não-cumulativa das contribuições, a pessoa jurídica poderá descontar créditos referentes a locação de prédios, máquinas e equipamentos, desde que utilizados nas atividades da empresa e devidamente comprovados, por contratos, comprovantes de pagamentos ou outra documentação compatível.*

**CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA APLICÁVEL.**

*Para os anos-calendários de 2008 e 2009, o percentual de 60% aplicável sobre a alíquota prevista da contribuição será utilizado apenas para os insumos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 1501 a 1506, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18 adquiridos de pessoa física ou das pessoas jurídicas indicadas nos arts. 8º e 9º da Lei 10.925/2004, aplicando-se o percentual de 35% para os demais produtos, com exceção de soja e seus derivados que possuía percentual específico de 50%.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido Inconformada com a decisão acima transcrita, o*

*contribuinte apresentou recurso voluntário, em que repetiu as alegações contidas na manifestação de inconformidade e adicionou informações complementares acerca de determinados bens, custos e despesas que considerou como insumos para fins de creditamento de PIS.*

A contribuinte insurgindo-se contra as conclusões esposadas pela decisão acima transcrita, interpôs recurso voluntário repisando todas as alegações outrora trazidas em manifestação de inconformidade.

Passo seguinte o processo retornou ao E. CARF para julgamento sendo distribuído para a relatoria desse Conselheiro.

É o relatório.

### **Voto**

O presente recurso é tempestivo, trata de matéria trazida a julgamento de competência desta Turma, devendo ser conhecido.

Como podemos verificar do relatório acima, o presente processo trata da glosa de crédito de PIS e COFINS, relacionado a produtos utilizados como insumo, no processo produtivo da recorrente.

Verifica-se ainda do relatório a existência de estreita ligação deste processo e outros mais, com o processo de nº 10983.721188/2013-93, onde o conceito de insumo já foi minuciosamente tratado em dois acórdãos a saber: (i) o de nº 3301-002.999, proferido pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, e o de nº 9303-006.107, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O primeiro de relatoria do I. Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, restou decidido da seguinte forma:

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário em relação à Preliminar de Nulidade do Lançamento. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário na apropriação de créditos na Industrialização Realizada por Terceiros e os correspondentes insumos, com exceção das compras de leite in natura e pasteurizado ou industrializado, em razão de serem adquiridos com alíquota zero. Vencidos Conselheiros Francisco e Paulo. Por unanimidade, dar provimento em relação aos créditos na Aquisição de Embalagens para Transporte. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário na aquisição de Vacinas, Pintos e Ovos. Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário no item pagamento de Fretes na Aquisição de Insumos, para acatar os créditos decorrentes de fretes na aquisição de insumos e no transporte entre estabelecimentos da recorrente, mantendo a glosa para os quais a motivação dos serviços de frete não foi identificadas. Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário no item Recortes de Congelados de Aves, mantendo somente as glosas em*

*relação aos produtos, cujos documentos fiscais e os fornecedores não foram identificados. Por unanimidade de votos, dar provimento ao item Pallets de Madeira. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário no item serviços realizados por operador logístico. Vencidos Conselheiros Francisco e Paulo que negavam provimento. Por unanimidade de votos, dar provimento em relação ao item Análises Laboratoriais. Por maioria de votos, negar provimento em relação ao item Diárias e HorasMáquina de Tratores. Vencida Maria Eduarda. Por unanimidade de votos, dar provimento em relação ao item Repaletização. Por unanimidade de votos, dar provimento em relação ao item Tintas para Carimbo. Por unanimidade de votos, negar provimento em relação ao item Aluguéis de Prédios. Por unanimidade de votos, negar provimento em relação ao item Leite In Natura. Por unanimidade de votos, dar provimento em relação ao item Frangos Vivos, Milho, Sorgo, Soja e Demais Insumos. Por unanimidade de votos, negar provimento em relação ao item Apuração dos Débitos dos Tributos. Por unanimidade de votos, dar provimento em relação ao item Multa Qualificada, para reduzi-la para 75%. Por unanimidade de votos, negar provimento em relação ao item Pedido de Diligência e Perícia.*

*Andrada Márcio Canuto Natal Presidente.*

*Marcelo Costa Marques d'Oliveira Relator*

Da decisão do acórdão acima transcrita, a Fazenda Nacional e contribuinte apresentaram recursos especiais de divergência, sendo certo que a primeira suscitou divergência com relação ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não cumulativas e, o segundo, além de apresentar contrarrazões, interpôs recurso especial no qual suscitou divergência com relação a duas matérias: 1) possibilidade de tomada de créditos sobre a locação de tratores utilizados na atividade agroindustrial; e 2) não incidência de pis/cofins sobre receitas de exportação e respectiva forma de comprovar.

No acórdão da recurso especial, de relatoria do I. Conselheiro Andrada Marcio Canuto Natal, restou decidido que:

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, (i) quanto à industrialização de produtos lácteos, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso. A conselheira Tatiana Midori Migiyama acompanhou o relator pelas conclusões; (ii) quanto às embalagens para transporte, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento; (iii) quanto ao pagamento de fretes na aquisição de insumos, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), que lhe deu provimento; (iv) quanto aos pallets de madeira, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento; (v) quanto*

*às despesas com operador logístico, por maioria de votos, acordam em darlhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento; (vi) quanto às análises laboratoriais, por maioria de votos, acordam em negarlhe provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Locke Freire, que lhe deu provimento e (vii) quanto à repaletização, por maioria de votos, acordam em darlhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento e (viii) quanto às tintas para carimbo, por unanimidade de votos, acordam em negarlhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negarlhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Declarouse impedido de participar do julgamento o conselheiro Demes Brito.*

(assinado digitalmente)

*Rodrigo da Costa Póssas Presidente em exercício* (assinado digitalmente)

*Andrada Márcio Canuto Natal Relator*

Concluindo, entendo que não há o que ser discutido ou avaliado no presente processo. O que se deve promover é a liquidação dos acórdãos acima mencionados, pela unidade de origem, dentro do objeto de cada um dos pedidos de ressarcimento relacionados ao processo nº 10983.721188/2013-93.

Desta forma, voto por converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem efetue a liquidação dos acórdãos 3301-002.999 e nº 9303-006.107, proferidos no processo 10983.721188/2013-93, de modo a refletir estas decisões nos montantes objetos dos pedido de ressarcimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator.