



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10925.000358/2009-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-012.780 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2022
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

A Lei nº. 12.058/2009 permitiu o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL DO CRÉDITO PRESUMIDO.

O montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento) quando se tratar de insumos utilizados nos 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.

**RESSARCIMENTO. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. JUROS
COM BASE NA TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.**

O aproveitamento de crédito para dedução da contribuição devida ou o ressarcimento de valores do PIS e da Cofins na sistemática da não cumulatividade não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores - Enunciado de Súmula CARF nº 125.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para:

1) determinar a aplicação da alíquota de 60% aos insumos utilizados para industrialização dos produtos previstos no §1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004;

2) admitir a inclusão dos custos com bens e serviços abaixo relacionados no valor a ser descontado da contribuição devida na forma da Lei nº 10.833/2003:

2.a) aquisição de avental plástico, desinfetante, luva, de bota de borracha, de camiseta impermeável, de calça de proteção, de creme protetor microbiológico, de protetor auricular, de óleos lubrificantes para as máquinas fabris, correias industriais, de peças para as máquinas do parque fabril, de caixas de papelão e etiquetas utilizadas para o acondicionamento dos produtos finais;

2.b) prestação de serviços de limpeza que compreendam a lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais;

2.c) prestação de serviço de lavanderia industrial que efetue a lavagem dos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam no processo produtivo;

2.d) manutenção predial do setor fabril;

2.e) frete referente a aquisição dos insumos utilizados no processo produtivo, desde que o comprador arque com o custo.

Vencidos os conselheiros:

Larissa Nunes Girard manteve a glosa quanto aos custos com material de embalagem e etiquetas.

José Renato Pereira de Deus que concedia o crédito sobre os fretes de produtos acabados entre os estabelecimentos da mesma sociedade.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard, Walker Araújo, Antônio Andrade Leal, Jose Renato Pereira de Deus, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Marel Orsi Gameiro, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos, colaciono o relatório da Resolução nº 3402-000375, de 20/03/2012, *verbis*:

Trata-se de processo de pedido de ressarcimento da Cofins não-cumulativa relativa ao 1º trimestre de 2007.

A Delegacia da Receita Federal de Joaçaba homologou parcialmente o pedido de ressarcimento. A recorrente protocolou manifestação de inconformidade contra a parte que não reconheceu o direito ao crédito, tendo a Delegacia de Julgamento em Florianópolis julgado improcedente o inconformismo, mantendo a glosa dos valores referentes a:

- Aquisições de bens para revenda;
- Material de uso geral;

- Material de embalagens e etiquetas;
- Material de segurança;
- Conservação e limpeza;
- Material de manutenção predial;
- Ovos incubáveis;
- Fretes;
- básica, rendimento do trabalho assalariado e sem vínculo empregatício, serviço de vistoria de carga, serviço de desembarço aduaneiro, serviço de hotelaria e serviço portuário.

Irresignado com o rumo que tomou o processo, o recorrente protocolou recurso voluntário repisando os argumentos utilizados na manifestação de inconformidade, requerendo a procedência da “apelação” para fins de reconhecer o direito inclusão de todos os valores na base de cálculo do crédito a ser ressarcido.

A 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF converteu o julgamento em diligência para que fossem verificados:

a) Quanto ao material de segurança, qual o papel do “creme protetor” e da “meia”?

b) Quanto à conservação e limpeza, que tipo de serviço de bem móvel é feito? Qual a participação da limpeza na operação do sujeito passivo?

c) Quanto às peças de reposição e serviços gerais, qual a participação da lavagem de roupa no processo produtivo do sujeito passivo?

d) Quanto à manutenção predial, os serviços de pintura e de construção civil foram realizados no estabelecimento fabril? A compra de argamassa, calcário, tintas, tomadas, torneiras e de concreto usinado foram para o estabelecimento fabril?

e) 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?

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joaçaba/SC realizou a diligência e os autos retornaram para análise deste Colegiado.

O Sujeito Passivo apresentou petição sobre o resultado da diligência restringindo-se a afirmar que:

Com a devida vênia, a diligência feita pela Receita Federal de Joaçaba, não pode ser acolhida, pois desconsiderou as informações prestadas pela intimada para, assim, tecer considerações de ordem subjetiva sobre a interpretação da legislação aplicável aos casos suscitados. A competência para dizer qual é o direito aplicável ao caso concreto, neste momento, é do Egrégio Conselho de Contribuintes e não da autoridade fiscal. Cabia a esta tão somente responder de forma objetiva aos questionamentos suscitados, que, como se pode ver, ficou inerte.

Assim, tendo a autoridade fiscal respondido aos questionamentos de forma subjetiva, não merecem prosperar as alegações ali lançadas, devendo o E. Conselho, atentar para as informações prestadas pela ora intimada, as quais foram protocoladas em 22/01/2014.

O processo retornou a este relator.

É o breve relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3302-012.780 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10925.000358/2009-19

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

Trata-se de processo de pedido de ressarcimento da Cofins não-cumulativa referente ao 1º trimestre de 2007.

Conceito de Insumo

A pedra angular do litígio posta neste capítulo recursal se restringe à interpretação das leis que instituíram o PIS e a Cofins não-cumulativos. A celeuma que embasa a maior parte dos processos envolvendo o tema diz respeito ao alcance do termo “insumo” para fins de obtenção do valor do crédito das exações a serem compensadas/ressarcidas.

O Conselheiro José Renato Pereira de Deus, no processo nº 13502.720849/2011-55 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha opinião sobre o conceito, e por consequência, minhas razões de decidir, *in verbis*:

II.2.2 - Conceito de Insumo

No mérito, inicialmente, exponho o entendimento deste relator acerca da definição do termo "insumos" para a legislação da não-cumulatividade das contribuições.

A respeito da definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99. E, uma terceira corrente, que defende, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Para dirimir todas as peculiaridades que envolve a questão do crédito de PIS/COFINS, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018.

"Pacificando" o litígio, o STJ julgou a matéria, na sistemática de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004,

DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem,

verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Em seguida, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, analisando a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento (questões estas que não possuem caráter definitivo e que podem ser revistas em julgamento administrativo) não daria margem à

tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do Parecer Normativo Cosit 05/2018, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS: 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência; 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Portanto, para análise da subsunção do bem ou serviço ao conceito de insumo, mister se faz a apuração da sua **essencialidade** e **relevância** ao processo produtivo da sociedade. Com essas considerações, passa-se à análise do caso concreto.

A 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF entendeu que os autos não estavam maduros para julgamento e os retornou para fase instrutória com o fim de sanar dúvidas que assombravam as mentes dos componentes do Colegiado.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joaçaba realizou o trabalho de campo, ao final produziu um relatório fiscal, o qual o recorrente teve ciência em 17/02/2014 e apresentou petição em 18/03/2014 sobre o resultado da diligência.

Reproduzo as conclusões da Autoridade Fiscal e os argumentos apresentados pelo recorrente no âmbito da diligência proposta.

Item 01 - “creme protetor e meias”:

O Fisco concluiu que são materiais de proteção individual, contudo não são consumidos pelo produto final.

A Recorrente afirma que o creme protetor é equipamento de proteção individual utilizado por trabalhadores que laboram no processo fabril, que tem a finalidade de proteger as

mãos dos funcionários contra agentes ambientais presentes nas atividades por eles executadas. E as meias têm a função de proteger os pés dos funcionários contra a baixa temperatura.

Item 02 – Quais os serviços de bem móvel são realizados e sua participação no processo produtivo?

Apuração do Fisco:

(...) alega a interessada que o serviço de bem móvel realizado ocorreu, apenas, em conserto de máquinas e equipamentos. No entanto, de acordo com a descrição constante dos documentos acostados aos autos, tratam da aquisição de vassouras de palha e outras espécies, utensílios estes não utilizados diretamente na produção dos bens vendidos, não dando direito a crédito, portanto. Também os serviços discriminados nas Notas fiscais de prestação de serviço - serviço de ajardinamento, serviços de lenha, cultivo de horta e pomar, carga e descarga, eventuais roçadas); serviço de limpeza de esgoto da lavagem de caminhões); ref.limpeza e desinfecção de todos os reservatórios de água da unidade); serviços de lavanderia. (...)

Resposta do Recorrente:

(...) os serviços de bens móveis realizados foram de conserto em máquinas e equipamentos industriais, registrados nas contas contábeis: 30449 - máquinas e 30431 - equipamentos pertence ao grupo de custeio de produção, bem como serviços de limpezas, os foram contabilizados nas contas de custeio: 30.465, 30.732, 30.422 e 30.449, e o serviço de lavanderia (lavagem de uniforme), contabilizados na conta de custeio: 30.732.(...)

Item 03 – Serviços de limpeza.

Apuração do Fisco:

(...)Relativamente aos serviços de limpeza, assegura a interessada que esta atividade compreende a lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos, também a lavanderia industrial (lavagem dos uniformes do pessoal) e ajardinamento de pátios dos estabelecimentos (...)

Resposta do Recorrente:

(...)Os serviços de limpeza compreendem a lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais; lavanderia industrial (lavagem dos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam no processo produtivo); e, ajardinamento de pátios dos estabelecimentos fabris.(...)

(...)Os produtos adquiridos para a limpeza da área fabril (desinfetante, detergente e vassoura) foram contabilizados na conta contábil de estoque 10.812, já os serviços em bem móveis foram contabilizados nas contas contábeis de custeio sendo, 30.449 - máquinas e 41111 30.431 - equipamentos, os serviços de limpeza foram contabilizados nas contas de custeio 30.465, 30.732, e 30.422 e 30.449, e o serviço de lavanderia na conta de custeio 30.732.(...)

Item 04 – Manutenção predial, serviços de pintura e de construção civil.

Apuração do Fisco:

(...) Relativamente à manutenção predial e os serviços de pintura e de construção civil, assevera a interessada que foram realizados no estabelecimento fabril. No entanto, ainda que aplicados nos estabelecimentos industriais este fato por si não implica no reconhecimento de que os valores aplicados dão direito ao crédito de Pis e Cofins não cumulativo. Com efeito, em

se tratando de serviços de pintura em instalações conforme descrito nas notas fiscais - pintura acesso indústria e lateral do prédio bloco administ II, pintura circulação de acesso aos vestiários parede/platib, pintura na salda de manutenção de baterias, pintura em calhas, teto, tirantes, suporte de expedição, pintura no setor Mec preparação e piso da oficina, pintura no setor abt, serviço de manutenção civil no setor abt, serviço manutenção civil piso setor Prd, implicam em serviços de reforma e ampliações até porque tem previsão de serem consumos em mais de doze meses, fato que implica em imobilização para futura depreciação.(...)

Resposta do Recorrente:

(...) A manutenção predial e os serviços de pintura e construção civil foram realizados no estabelecimento fabril e a compra de todos os itens foi utilizada nos estabelecimentos industriais, conforme demonstrado através da cópia de documentos fiscais e razão contábil dos lançamentos dos documentos fiscais na conta de estoque 10812. Para evidenciar a baixa dos itens para manutenção predial na conta de custo de produção das unidades industriais, anexamos também cópia do relatório de saída de materiais (custos) dos itens do estoque e seu lançamento nas contas de custos 30.422, 30.813, 30.431, 30.635 e 30.449. Quanto aos serviços de pinturas o custo foi contabilizado diretamente nas contas de custos 30.422, 30.449 e 30.431. As aquisições de calcário foram destinadas à fabricação de ração, ocorrendo a contabilização pela compra do produto na conta de estoque 10.812 e seu consumo evidenciado pela baixa do item na conta de custeio 30.805. Trata - se, portanto, de insumo para a fabricação de ração.(...)

Item 05 – Fretes

Apuração do Fisco:

Relativamente aos fretes, a requerente alega de apenas 2,83% (R\$ 375.525,66 de um total de R\$ 13.232.008,38) se referem a despesas de armazenagem, sendo que 47,99% corresponderiam a fretes sobre operações de venda de produtos acabados e 49,16% se trataria do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da contribuinte (frete transferência).

Resposta do Recorrente:

... Em relação ao frete informamos que do valor total de R\$ 13.232.007,88 glosado no 4º trimestre de 2005, R\$ 6.359.681,85 correspondem a transporte de produtos acabados em operação de venda; R\$ 375.525,66 referem a despesas com armazenagem de produto final para venda, R\$6.496.800,37 a transporte de produtos acabados entre estabelecimentos para venda (frete transferência).

O transporte de produto acabados entre estabelecimentos é contabilizado na conta de estoque 12319, do estabelecimento destinatário. Posteriormente, quando ocorre a efetiva operação de venda do produto, este valor do frete fará parte do custo da mercadoria vendida.

Os gastos com frete na operação entre estabelecimentos são imprescindíveis para a efetivação da venda dos produtos fabricados pela recorrente e agregam o custo do próprio produto. É que a empresa comercializa a sua produção em todo território nacional, porém, as suas unidades industriais estão localizadas nos Estados do RS, SC e MS, que transferem a sua produção para os estabelecimentos comerciais localizados nos Estados do PR, SP, RJ, MG, PE e DF.

Portanto, os gastos com frete para transferência da produção das unidades industriais para comercialização pelas unidades comerciais agregam o custo do produto, revestindo a característica de insumo ou serviço utilizado na fabricação de produtos destinados a venda.(...)

Esses são os fatos contidos nos autos que servirão de base para análise da subsunção dos serviços/aquisição de mercadorias ao conceito de “insumo” contido nas leis que instituíram o regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

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.

Quanto à imensa lista de elementos que não foram considerados para o cálculo do crédito da Cofins, me reservo a analisar apenas aqueles que o recorrente buscou demonstrar participar de seu processo produtivo. Para os demais, nego de pronto sua inclusão no cálculo do crédito em virtude das alegações estarem órfãs de informações que sustentem seu direito. É bom lembrar que a lide versa sobre pedido de ressarcimento, cujo ônus da prova é do recorrente.

1.a) 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.

Entendo que os valores gastos com o avental plástico, camisa, desinfetante, luva, a bota de borracha, a camiseta impermeável, a calça de proteção, o creme protetor microbiológico, correias industriais, o protetor auricular, os óleos lubrificantes e as peças para as máquinas do parque fabril subsumem ao conceito de insumo, devendo fazer parte do cálculo do crédito da Cofins.

Quanto aos demais elementos mencionados neste item nego seu aproveitamento por falta de prova.

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

Quanto a esse item, entendo que as etiquetas e as caixas de papelão utilizadas no acondicionamento dos produtos para fins de proteção contra ataques ambientais, choques, vibrações impróprias, esmagamento, etc, fazem parte do processo produtivo do recorrente, de forma que devem ser incluídos nos cálculos dos créditos como sendo insumos.

1.c) Material de Conservação e Limpeza

Após diligência realizada no estabelecimento da recorrente, é pacífico que os serviços de limpeza compreendem a lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais; lavanderia industrial (lavagem dos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam no processo produtivo). Portanto, em vista da atividade desenvolvida pela sociedade ser de cunho alimentício, entendo que os valores referentes a estes custos devem fazer parte do cálculo do crédito da Cofins, por estarem contemplados no conceito de insumo.

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

A diligência revela que a manutenção predial e os serviços de pintura e construção civil foram realizados no estabelecimento fabril e a compra de todos os itens para serem utilizados nos estabelecimentos industriais, conforme demonstrado através das cópias dos

documentos fiscais e razão contábil. O Fisco apurou que os serviços de pintura foram realizados no acesso a indústria e lateral do prédio bloco administrativo II - (pintura circulação de acesso aos vestiários parede/platib, pintura na sala de manutenção de baterias, pintura em calhas, teto, tirantes, suporte de expedição, pintura no setor mec preparação e piso da oficina, pintura no setor abt, serviço de manutenção civil no setor abt e serviço manutenção civil piso setor Produtivo.

Neste caso apenas os custos com a manutenção predial do setor fabril e os serviços de pintura deste mesmo setor tem o direito de fazer parte do cálculo do crédito da exação. Os custos com a manutenção e pintura dos prédios administrativos e outros setores não podem compor o referido crédito.

e) Fretes.

Em relação ao frete informa o Fisco:

Relativamente aos fretes, ocorreu a glosa no montante de R\$ 26.430.146,89 para o trimestre sob o fundamento de que se tratam de "gastos com transporte de produtos nas transferências entre filiais (Produção - Produção e Produção - Vendas), portanto não integram a operação de venda".

No entanto, apenas o montante de R\$ 13.676.162,66 corresponderia ao frete interno correspondente as transferências entre filiais (10.946.143,07 transferências e R\$ 2.731.019,59 frete insumo em operação de integração).

De fato, pela amostragem apresentada (Anexo IV_A) o frete relativo a operações de venda somaria R\$ 10.753.896,98 que lhe daria direito ao crédito. Também, daria direito ao crédito as despesas com armazenagem de mercadorias que somaria R\$ 1.999.087,25 (Anexo IV-B).

O pedido de reconhecimento de créditos decorrentes de gastos com fretes de produtos acabados entre estabelecimento produtor e estabelecimento distribuidor, ambos do mesmo grupo, no argumento de que a transferência de mercadorias acabadas entre seus próprios estabelecimentos é operação que representa etapa essencial à suas atividades econômicas e, portanto, os gastos correlatos devem ser computados no cálculo dos créditos, não tem como prosperar.

Ocorre, que frete na aquisição de insumos e frete nas operações de venda não se confundem com a despesa com o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, uma vez que nestas hipóteses não há a transferência de propriedade do produto, além de não haver, também, transferência de insumos, como devem ser considerados para fins de PIS e COFINS e, por isso, não são aptas a gerar os créditos pleiteados.

Das informações coletadas conclui-se que as despesas com fretes estão divididas entre as relativas ao transporte de produtos acabados em operação de venda, ao transporte entre estabelecimentos de produtos acabados e ao frete sobre as compras dos insumos utilizados para industrialização dos produtos a serem comercializados.

O aproveitamento do custo com frete relativo ao transporte de produto acabado para venda está previsto na Lei que instituiu a não-cumulatividade. Ressalto apenas que o ônus deve ser suportado pelo vendedor.

Os custos dos fretes referentes à aquisição dos insumos incorporam ao custo dos insumos, desde que estejam discriminados na nota fiscal de compra e assumidos pelo comprador. Cumpridos esses requisitos, estarão acobertados pela legislação.

Assim, o único problema a ser resolvido se refere ao frete correspondente ao transporte de bens acabados entre estabelecimentos da mesma sociedade. Conforme já mencionado o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da Cofins tem um alcance maior do que matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem relacionados ao IPI e menor que os custos de produção do IRPJ. Contudo, defendo que nos casos em que a Lei previu, expressamente, o tipo do bem ou o do serviço que poderá ser utilizado para descontar créditos das exações, aplico os cânones legais. É o caso da despesa com fretes, o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 prevê que apenas os fretes utilizados na operação de venda poderão servir de créditos a serem descontados do valor apurado de exação.

No caso em questão, o transporte de produto acabado de um estabelecimento a outro da mesma sociedade não dá direito ao crédito, pois falta previsão legal. Se fosse produto semi-acabado, meu entendimento seria diverso, uma vez que esse frete faria parte do processo produtivo da empresa. Portanto, quanto a esse custo, mantenho afastados os valores da base de cálculo do crédito da Cofins.

g) Ovos incubáveis

A operação na visão do recorrente:

(...) no modelo de integração/parceria, a empresa firma um contrato de parceria com o parceiro produtor, pessoa física, em que a empresa se compromete a fornecer as matrizes, pintos, leitões, medicamentos, alimentação e assistência técnica, enquanto que o parceiro produtor, pessoa física, participa com as instalações, água, luz, mão-de-obra de alimentação e manutenção do lote dos animais recebidos.

O parceiro produtor, pessoa física, em contrapartida, recebe da empresa (agroindústria), uma parcela da produção, em cada lote, obtendo para si um parcela do que foi produzido. Tal parcela é estabelecida através da aplicação de uma fórmula específica, constante no contrato, com base na conversão de produção ou conversão alimentar para determinar o fator de eficiência e produção.

A parcela pertencente ao parceiro produtor, após apurada a sua participação no lote, normalmente é vendida para a empresa.

É 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. Ou seja, o parceiro produtor emitiu nota fiscal para acobertar a venda da sua parte na produção. (...)

A operação na visão da Autoridade Fiscal:

Verifica-se que o contrato de parceria, anexado aos autos, tem por objeto o fornecimento à cooperativa de ovos para incubação, ovos férteis destinados à produção de pintos de corte. No caso em exame, são formalizados contratos de parceria entre a cooperativa (parceira) e o produtor integrado (matrizeiro), pessoa física.

Este sistema de parceria para fornecimento de ovos para incubação, comumente denominado de integração, de fato, é tradicionalmente empregado no setor avícola.

A parceira assume a obrigação de fornecer ao produtor os insumos necessários a produção, quais sejam lotes de aves, machos e fêmeas, além de rações, medicamentos e vacinas, bem como o transporte das aves e dos ovos que saírem da propriedade.

O matrizeiro, por sua vez, tem por atribuição a guarda e conservação das aves postas à sua disposição, devendo cumprir uma série de prescrições relativas à criação das aves, além de suprir água potável e energia elétrica nas quantidades necessárias à atividade.

Exige-se do matrizeiro instalações físicas adequadas, constituídas, no contrato em apreço, de três aviários de 14m x 130m, além dos equipamentos que se fizerem necessários, "de acordo com a avaliação e orientação do departamento técnico da segunda (parceira)", sendo do matrizeiro a responsabilidade pela mão de obra necessária.

Quanto à partilha dos frutos da parceria, reproduz-se a cláusula contratual que a define:

"Cláusula segunda (...)

Parágrafo segundo: Ajustam as partes, para efetivação da parceria, que 88% (oitenta e oito por cento) dos ovos provenientes de cada lote de aves entregues, é de propriedade da PARCEIRA, sendo o saldo remanescente de 12% (doze por cento) de propriedade do MATRIZEIRO."

O contrato estabelece ainda que, "em relação ao percentual de 12% (doze por cento) dos ovos produzidos, de propriedade do MATRIZEIRO, compromete-se este a dar à PARCEIRA preferência na sua compra, cujas condições serão dispostas em documento específico."

Pois bem, como se percebe da leitura das cláusulas deste contrato, bem como dos usos e costumes referentes a contratos de parceria aviária, a parceira exige, para ingresso na atividade, que o matrizeiro possua os aviários e as máquinas conforme suas especificações, bem como que este entregue os ovos nos padrões exigidos pela parceira.

Para tal, o matrizeiro deverá fazer investimentos em ativos com elevada especificidade. Esta necessidade de criar um relacionamento em ativos específicos transforma o relacionamento à medida que a transação se desdobra. Antes dos investimentos em ativos específicos serem feitos, uma parte pode ter várias alternativas de negócio, sendo que ela poderia escolher um entre os muitos possíveis negociantes. Mas, depois que o investimento em ativos específicos é feito, as partes têm poucas, se tiver, alternativas de negócios. Assim, uma forma de oferta competitiva não se torna mais possível. Ou seja, uma vez que tal investimento em ativos dedicados é feito, o relacionamento muda de uma

posição na qual a parte teria uma grande quantidade de negociantes para uma situação em que tem apenas um negociante.

No caso analisado, não há a possibilidade (ou se há, é muito pequena) de negociação da produção com a sua segunda melhor alternativa. O produto, em que pese no contrato restar estabelecido que uma parte ser propriedade do matrizeiro, na realidade não lhe pertence, sendo ele apenas o responsável pela condução do setor de produção.

Por esta tarefa, a parceira agrícola paga ao matrizeiro uma remuneração, em pecúnia, cujo valor é definido de acordo com a produção.

Assim sendo, os valores pagos pela cooperativa aos matrizeiros correspondem à remuneração paga a pessoa física.

Após apresentar a operação sob a ótica das partes envolvidas na lide, parto da premissa de que o ônus da prova é do recorrente, em vista do processo tratar de pedido de ressarcimento.

Ao meu sentir, as afirmativas das partes convergem no sentido de que a operação efetuada é de prestação de serviço por pessoa física. Consoante noção cediça, a legislação veda o direito ao crédito relativo ao valor de prestação de serviço por pessoa física. Deste modo, mantenho a decisão da Delegacia de Julgamento quanto à glosa desses valores do cálculo do crédito da Cofins.

h) Agroindústria - Crédito presumido. Possibilidade de ressarcimento e compensação

A Autoridade Fiscal glosou o crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais pelo entendimento de não serem passíveis de ressarcimento, apenas de desconto com a própria Cofins na apuração do *quantum debeatur*.

Assim, o cerne da questão é definir se os créditos presumidos da agroindústria podem ser objeto de processo de ressarcimento ou de compensação tributária.

A solução da lide passa necessariamente pelas irradiações das modificações impostas pela Lei nº 10.925/2005 ao regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

Diante desse quadro convém identificar as respectivas mudanças e seus reflexos no caso em questão.

A Lei nº 10.637/2002, assim dispõe sobre o assunto:

Art. 2º Para determinação do valor do PIS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65.

(...)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

(...)

§ 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2,

1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do **caput** deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10: (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004) I-seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004) II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal.

Assim, a agroindústria poderia aproveitar os créditos presumidos para dedução do valor a recolher resultante de operações no mercado interno, compensar com débitos próprios de tributos administrados pela SRF e, caso não conseguisse utilizá-los até o final de cada trimestre, pleitear seu ressarcimento.

Ocorre que os §§ 10 e 11 do art. 3º supra foram revogados pela Medida Provisória nº 183, de 30 de abril de 2004 (publicada nessa mesma data em Edição extra do Diário Oficial da União), *verbis*:

Art.3º Os efeitos do disposto nos arts. 1º e 5º dar-se-ão a partir do quarto mês subsequente ao de publicação desta Medida Provisória.

Art. 4º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.

Art.5º Ficam revogados os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A partir de agosto de 2004 produziria efeitos, portanto, a revogação desses créditos presumidos da agroindústria.

Sobreveio a conversão dessa Medida Provisória na Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (Diário Oficial de 26/07/2004), reinstituindo os créditos presumidos da agroindústria com alterações, conforme arts. 8º e 15:

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).

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, 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.

(...)

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

II - na data da publicação desta Lei, o disposto:

a) nos arts. 1º, 3º, 7º, 10, 11, 12 e 15 desta Lei;

(...)

III - a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei

Observe que a Lei nº 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de **créditos presumidos com vigência a partir de 01/08/2004**, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento. Importa notar que, quanto ao aproveitamento, essa Lei dispõe apenas sobre a possibilidade da pessoa jurídica, indicada no *caput* dos arts. 8º e 15, “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.”

De outro lado, a mesma Lei nº 10.925 manteve as revogações promovidas pela MP nº 183, *verbis*:

Art. 16. Ficam revogados:

I - a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação da Medida Provisória nº 183, de 30 de abril de 2004:

a) os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e

b) os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

Assim, como os créditos previstos no art. 3º, §§ 10 e 11 da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, §§ 11 e 12 da Lei nº 10.833/2003 foram expressamente revogados pelo art. 16 da Lei nº 10.925/2004, não sendo mais apurados na forma do art. 3º daquelas leis, não há mais possibilidade de efetuar compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro em relação a aqueles créditos, por falta de previsão legal. Pelo mesmo motivo, não é possível a compensação e o ressarcimento em relação aos créditos estabelecidos pelos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004.

Em função da revogação promovida pela Medida Provisória nº 183 não ter produzido efeitos antes da reinstituição dos créditos presumidos da agroindústria pela Lei nº 10.925, pode-se concluir que o aproveitamento de tais créditos não sofreu solução de continuidade.

Deste modo, em que pese a reinstituição de créditos presumidos para a agroindústria pela Lei 10.925, não houve mudanças nas formas de aproveitamento para dedução, compensação e ressarcimento previstas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que contemplam apenas os créditos apurados “na forma do art. 3º e não esses “novos” créditos.

Com efeito, não é despidendo reiterar que a compensação e o ressarcimento admitidos pelo art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, respeitam unicamente aos créditos apurados na forma do art. 3º das mesmas Leis:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...];

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o **crédito apurado na forma do art. 3º**, para fins de:

I – dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II – **compensação** com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu **ressarcimento** em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

[...]; (grifos acrescentados)

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...];

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o **crédito apurado na forma do art. 3º**, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - **compensação** com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu **ressarcimento** em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

[...]; (grifos acrescentados)

Neste diapasão, a IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, dispõe seu art. 21, caput:

“Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

Como se pode notar o legislador não fez tal alteração, nem previu na própria Lei nº 10.925/2004 outra forma de aproveitamento desse crédito presumido que não a dedução da própria contribuição devida em cada período. Portanto, desejou que apenas essa forma de aproveitamento fosse possível.

Por derradeiro, ao analisarmos o caput do art. 16, da Lei nº 11.116/2005, notamos que este dispositivo trata especificamente do saldo credor apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, senão vejamos:

“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado **na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004**, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:(grifo nosso)

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.”

Noutro giro, não se pode perder de vista que a vedação do art. 8º, § 4º, da Lei nº 10.925, de 2004, constitui norma especial, porquanto se refere unicamente à situação específica ali descrita. Destarte, apenas excepciona, sem, contudo, conflitar com a norma geral do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que permite ao vendedor manter os créditos vinculados às operações de venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS, previsão esta genérica e atinente às operações em geral.

Observe-se, ainda, que a previsão contida no *caput* dos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, admite que as pessoas jurídicas aludidas “*poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP, devidas em cada período de apuração*” o crédito presumido ali tratado. Neste passo, entendo que prevalecem as vedações contidas no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação às situações específicas previstas naquele artigo.

Posteriormente, a Lei nº. 12.058, de 13 de outubro de 2009 aduziu importantes modificações no tema, a saber:

- a) Permitiu a compensação dos saldos dos créditos presumidos em discussão com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB;
- b) Autorizou o ressarcimento em dinheiro destes mesmos créditos, sob a ressalva de que o pedido só poderia ser efetuado para créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do mês subsequente ao da publicação da lei. E o pedido referente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre 01/2009 e o mês de publicação da lei, a partir de 01/01/2010.

Por fim, a Lei nº. 12.350, de 20 de dezembro de 2010, ratificou os direitos concedidos pela Lei nº. 12058/2009, no sentido de manter a permissão ao ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do §3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

Pelas assertivas feitas, afluem razões jurídicas para as seguintes conclusões:

1 - A Lei nº 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de **créditos presumidos com vigência a partir de 01/08/2004**, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento;

2 - A partir de agosto de 2004, a legislação deixa de possibilitar a compensação ou o ressarcimento de créditos presumidos de agroindústria de PIS/COFINS de operações de exportação, podendo apenas servir para abater o PIS/Cofins devido na sistemática da não-cumulatividade. Ou seja, o valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, somente pode ser utilizado para deduzir da contribuição para o PIS/Cofins apurado no regime de incidência não-cumulativa;

3 - A partir de 13/10/2009, a legislação retornou com a possibilidade de ressarcir ou compensar os créditos referentes à agroindústria.

Após esse singelo passeio pela legislação da não cumulatividade aplicada às agroindústrias, retornando ao caso em questão, conforme consta nos autos, a sociedade buscou compensar créditos presumidos de agroindústria das contribuições apuradas no regime da não-cumulatividade em operações de exportação com débitos de outros tributos.

Como no presente caso, o período de apuração refere-se ao ano-calendário de 2007, anterior a vigência da Lei nº 12.058/2009, entendendo que não havia a possibilidade de ressarcimento/compensação pretendidos pela recorrente.

1. Percentual do crédito presumido.

O recorrente afirmar que houve erro na aplicação do percentual sobre os insumos adquiridos – suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate – em seu julgamento o percentual do crédito presumido deveria ser de 60% e não de 35% como foi feito pela DRJ/Joaçaba. Mesma sorte deveria ter as aquisições de milho inteiro e quebrado em razão de que tais insumos são destinados à alimentação de aves e suínos.

O art. 8º da Lei nº 10.925/2004 trata do percentual em questão:

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 n's 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, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

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

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

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis n's 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 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 nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 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; e

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 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 15 de junho 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. (Renumerado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

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

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

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013)

De acordo com as modificações aduzidas pela Lei nº 12.865/2003, o percentual aplicado aos insumos utilizados para industrialização dos produtos previstos no §1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é de 60%. Portanto, o pleito do recorrente tem amparo legal, de sorte de aplicar o percentual citado, e reformo da decisão *a quo* quanto a esta matéria

j) Taxa Selic

A interessada requer que seja determinada a aplicação da taxa Selic entre a data do pedido de restituição até a data da completa satisfação do crédito.

Quanto à possibilidade de aplicação de juros compensatórios sobre o ressarcimento de créditos fiscais referentes ao PIS e a Cofins não-cumulativos, entendo que não há amparo legal, muito pelo contrário, a Lei nº 10.833/2003 veda expressamente a aplicação de juros compensatórios sobre o ressarcimento de créditos fiscais nela previstos, assim dispondo:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e §5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e lido § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.

Portanto, pela regra acima reproduzida, é vedada a aplicação da taxa Selic ao valor do crédito de PIS e de Cofins não cumulativos.

Por fim, essa matéria se encontra pacificada no âmbito do CARF por intermédio do Enunciado de Súmula CARF nº 125.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

CRÉDITOS A DESCONTAR.

Alega o recorrente que:

... a decisão vergastada glosou valores em razão de que foram imputados bens através do regime aduaneiro DRAWBACK, com suspensão do PIS, tendo, entretanto, o sujeito passivo se apropriado do crédito, contrariando disposição contida na Lei nº 10.865/04, art. 15, § 1º, que autoriza a apropriação do crédito apenas quanto aos valores efetivamente pagos, o que não seria o caso de importações amparadas pelo DRAWBACK.

Entretanto, a divergência entre os valores solicitados e os reconhecidos pela autoridade fiscal, reside noutra situação de fato. Nos meses de OUTUBRO A DEZEMBRO DE 2006, a recorrente, por motivo ignorado, deixou de incluir no pedido de ressarcimento, a totalidades as DI's registradas no mencionado período.

A totalidade das DI's, por ocasião da apreciação do pedido de ressarcimento do referido, também não foram computadas pela autoridade fiscal.

Quanto a essa matéria, entendo que é defeso o aditamento de pedido de ressarcimento visando à inclusão de novos créditos financeiros ao pedido inicial. Novos direitos devem ser pleiteados em novo pedido de ressarcimento, sob pena de cerceamento do direito de defesa e de inobservância do devido processo legal.

Nesta linha, acertou a DRJ/Joaçaba em não aceitar a inclusão de novos créditos financeiros ao pedido inicial de ressarcimento.

Sendo assim, nego esse capítulo recursal.

Conclusão

Ex positis, dou provimento parcial ao recurso voluntário para:

- 1) determinar a aplicação da alíquota de 60% aos insumos utilizados para industrialização dos produtos previstos no §1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004;
- 2) admitir a inclusão dos custos com bens e serviços abaixo relacionados no valor a ser descontado da contribuição devida na forma da Lei nº 10.833/2003:
 - 2.a) aquisição de avental plástico, desinfetante, luva, de bota de borracha, de camiseta impermeável, de calça de proteção, de creme protetor microbiológico, de protetor auricular, de óleos lubrificantes para as máquinas fabris, correias industriais, de peças para as máquinas do parque fabril, de caixas de papelão e etiquetas utilizadas para o acondicionamento dos produtos finais;
 - 2.b) prestação de serviços de limpeza que compreendam a lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais;
 - 2.c) prestação de serviço de lavanderia industrial que efetue a lavagem dos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam no processo produtivo;

- 2.d) manutenção predial do setor fabril;
- 2.e) frete referente a aquisição dos insumos utilizados no processo produtivo, desde que o comprador arque com o custo;
- 3) admitir a inclusão no cálculo do crédito da exação dos custos com transporte dos produtos acabados para venda, desde que o vendedor arque com o ônus;
- 4) admitir a inclusão no cálculo do crédito da exação das despesas com armazenagem para venda do produto acabado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho.