



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

**Processo n°** 10925.000361/2009-24  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-002.173 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de agosto de 2013  
**Matéria** Cofins  
**Recorrente** COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE  
**Recorrida** DRJ FLORIANÓPOLIS (SC)

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

Ementa:

**NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS.**

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

**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.

**COFINS NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE FRETE REFERENTE AO TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.**

O custo referente ao frete pago pelo transporte de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa integra a base de cálculo para o crédito previsto para a COFINS não cumulativos.

**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 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. Aplica-se a alíquota de 50 % para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI. Para os demais produtos agropecuários a alíquota aplicável é de 35 %.

**NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS.**

O artigo 15, combinado com o artigo 13, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, vedam expressamente a aplicação de qualquer índice de atualização monetária ou de juros para este tipo de ressarcimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para admitir a inclusão dos valores com aquisições de avental plástico, desinfetante, luvas, camisa impermeável, bota de borracha, calça de proteção, creme protetor microbiológico, protetor auricular, óleos lubrificantes para as máquinas fabris, peças do parque fabril, caixas de papelão utilizadas para o acondicionamento dos produtos finais, bem como os valores oriundos de prestação de serviços de limpeza que compreendam a lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais, prestação de serviço de lavanderia industrial que efetue a lavagem de uniformes utilizados pelos funcionários que atuam no processo produtivo, manutenção predial do setor fabril, transporte dos produtos acabados para a venda, desde que o vendedor arque com o ônus, frete referente à aquisição dos insumos utilizados no processo produtivo, desde que o comprador arque com o custo, transporte dos produtos acabados entre os estabelecimentos e despesas com armazenagem para a venda do produto acabado. Vencidos conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho (relator) quanto ao transporte dos produtos acabados entre os estabelecimentos. Designado conselheiro Winderley Moraes Pereira para redigir o voto vencedor. Vencidos os conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca e Leonardo Mussi da Silva quanto ao percentual de 35 % do crédito presumido e a aplicação da taxa selic ao ressarcimento. E o conselheiro João Carlos Cassuli Junior quanto a compra de ovos incubáveis, ao percentual de 35% do crédito presumido e a aplicação da taxa selic ao ressarcimento.

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente

Substituto.

(assinado digitalmente)

WINDERLEY MORAIS PEREIRA – Redator Designado.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Winderley Moraes Pereira, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Leonardo Mussi da Silva (suplente) e Luiz Carlos Shimoyama.

## Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos, colaciono o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

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

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

*a.1) material de uso geral;*

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

*a.3) peças de reposição e serviços gerais;*

*a.4) material de segurança;*

*a.5) conservação e limpeza;*

*a.6) manutenção predial;*

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

*a.8) fretes com a finalidade de transporte de documentos, bem como do transporte de insumos, matérias-primas e produtos em elaboração entre filiais da empresa;*

*a.9) outros itens;*

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

*c) crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais, tendo em vista não serem passíveis de ressarcimento, apenas de desconto, ou ainda decorrente da aplicação incorreta do percentual de 60% incidente sobre os insumos adquiridos, quando o percentual correto seria 35%;*

*d) créditos a descontar na importação — foram redistribuídas as Declarações de Importação apresentadas, em função de sua data de registro, bem como a fiscalização excluiu as importações com cujo pagamento foi suspenso devido a operação de DRAWBACK.*

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

*No que tange aos bens e serviços não enquadráveis como insumos, salienta que a decisão considera o conceito de insumo*



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

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

*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.*

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

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

*No tocante às despesas de armazenagem de mercadorias e fretes na operação de venda e nas despesas com fretes considerados insumos, afirma que os serviços de transportes glosados não dizem respeito à transferência entre estabelecimentos; tratam-se de fretes de vendas a clientes, fretes entre o estabelecimento produtor para outro estabelecimento produtor da mesma empresa e frete entre estabelecimento de produtor para estabelecimento comercial. Anexa documentos, a título exemplificativo.*

*Aduz ainda que o frete incidente sobre as transferências de uma unidade produtora para outra unidade produtora deve ser considerado insumo de produção, salientando o posicionamento da 9ª Região Fiscal (Solução de Consulta nº 71, de 28/02/05).*

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

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

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

*Afirma ainda que mesmo na vigência da Lei nº 10.925/04 os créditos presumidos são passíveis de compensação ou*

*ressarcimento, em razão de que os artigos 5º e 6º das leis 10.637/02 e 10.833/03, em seu §1º, regiam a utilização dos créditos apurados na forma do respectivo artigo 3º, e não dizem que são exclusivamente os créditos relacionados no artigo 3º de ambas as leis.*

*O inciso II do caput do artigo 3º das leis em questão, permitem, pois duas formas de apropriação de créditos sobre bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens: uma de forma direta, que são os denominados créditos ordinários pagos pelos respectivos fornecedores daqueles bens; outra de forma presumida, nas limitações estabelecidas pelo artigo 8º da Lei nº 10.925/04.*

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

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

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

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

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

*No que tange a aplicação do percentual de 60% sobre os insumos adquiridos, quando deveriam ter sido aplicado o percentual de 35%, aduz que, em relação às aquisições de suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate, o artigo 8º da Lei nº 10.925/04 estabelece o percentual de 60% sobre o valor das aquisições.*

*Argumenta que a Solução de Consulta nº 39, de 27/04/2006, apresenta decisão dos órgãos fazendários neste sentido.*

*No tocante às aquisições de milho inteiro e quebrado, deve, de igual modo, ser reconhecido o direito ao crédito presumido tendo por base o percentual de 60%, em razão de que tais insumos são destinados à alimentação de aves e suínos.*

*Por derradeiro, em relação à glosa da Cofins paga em razão do registro das declarações de importação ter sido efetuado por meio do regime aduaneiro drawback, a interessada não contesta tal vedação a seus créditos.*

*A interessada, todavia, expõe que não se creditou de algumas aquisições feitas por meio de declarações de importação referentes aos meses de julho a setembro de 2007. Desta forma, requer que sejam incluídos no cálculo deste período os valores correspondentes a estas importações.*

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

A 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, calcáreo, 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, quedou*

*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 04/07/12.*

É o Relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo ao mérito.

Trata-se de processo de pedido de ressarcimento da Cofins não-cumulativa referente ao 4º trimestre de 2007.

### **BENS E SERVIÇOS - INSUMOS**

A 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do Carf entendeu que os autos não estavam maduros para julgamento e retornou-os 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 12/09/2012 e apresentou petição em 18/09/2012 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 do documento de fls. 1422, 1426, 1430, 1434 e 1438 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 de fls. 1442 (serviço de ajardinamento, serviços de lenha, cultivo de horta e pomar, carga e descarga, eventuais roçadas); fls.1444 (serviço de limpeza de esgoto da lavagem de caminhões); fls.1448 e 1450 (ref.limpeza e desinfecção de todos os reservatórios de água da unidade); fls. 1452 e 1454 (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 de fls.1458 (pintura acesso indústria e lateral do prédio bloco administ II), fl.1460 (pintura circulação de acesso aos vestiários parede/platib), fls.1462 (pintura na salda de manutenção de baterias), Fls.1464 (pintura em calhas, teto, tirantes, suporte de expedição), fls.1466 (pintura no setor Mec preparação e piso da oficina). Fls.1468 (pintura no setor abt), fls. 1472 (serviço de manutenção civil no setor abt), fls. 1474 (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 que apenas 0,04% (R\$ 12.601,38 de um total de R\$ 38.146.583,73) se referem a despesas de armazenagem, sendo que 44,96% corresponderiam a fretes sobre operações de venda de produtos acabados, 15,68% de fretes na aquisição de insumos e 39,32% 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\$ 38.146.583,73 glosado no 4º trimestre de 2007, R\$ 17.154.379,07 correspondem a transporte de produtos acabados em operação de venda; R\$ 12.601,38 referem a despesas com armazenagem de produto final para venda, R\$ 14.996.592,32 a*

*transporte de produtos acabados entre estabelecimentos para venda (frete transferência), e R\$ 5.983.010,96 refere-se ao frete sobre compra de produtos/insumos para industrialização (frete sobre compras).*

*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.

O Conselheiro Mauricio Taveira e Silva, no processo nº 16707002127/2005-65 de sua relatoria, enfrentou o tema com maestria, profundidade e didática, de sorte que reproduzo seu voto para embasar minha razão de decidir, *in verbis*:

*O tema em questão enseja as maiores polêmicas acerca do PIS e Cofins não cumulativos em decorrência do termo “insumo” utilizado pelo legislador, sem a devida definição de sua amplitude, ou seja, se o insumo a ser considerado deva ser somente o “direto” ou se o termo deve abarcar, também, os insumos “indiretos”.*

*Nesse contexto, torna-se necessária uma maior reflexão sobre o tema. Os arts 3º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, dispõem sobre a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos relacionados a bens e serviços, utilizados como “insumo” na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

*Visando normatizar o termo “insumo” a Receita Federal editou as Instruções Normativas, IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, no caso do PIS e IN SRF nº 404/04, art. 8º, § 4º para a Cofins. Nelas, o fisco limitou a abrangência do termo “insumos” utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações,*

*tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Em se tratando de serviços, os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços. Necessário, ainda, que os bens não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem assim, os serviços sejam prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sendo aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou prestação do serviço.*

*De modo a esclarecer o alcance de tais normas em relação a casos concretos, foram editadas diversas Soluções de Consultas, por vezes conflitantes, as quais acabaram por ensejar a elaboração de inúmeras Soluções de Divergência. Na sequência dos acontecimentos, decorridos alguns anos desde a edição das leis criadoras do PIS e da Cofins na sistemática não cumulativa, percebe-se ser cada vez mais intenso o coro a rejeitar a não cumulatividade dessas contribuições de modo tão restritivo, nos moldes do IPI.*

*Nesse sentido, na doutrina preconizada por Fábio Pallaretti Calcini, a não cumulatividade vinculada ao produto (IPI) ou mercadoria (ICMS) não se presta a fundamentar a não cumulatividade do PIS e da Cofins, cujo pressuposto é a receita, ensejando, assim, uma maior amplitude para a obtenção dos créditos. A falta de pertinência se evidencia em se tratando de prestador de serviços.*

*As restrições legalmente impostas cingem-se ao art. 3º, § 2º, incisos I e II, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, que tratam de vedação de crédito decorrente de mão de obra paga a pessoa física e aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Releva observar, em conformidade com o art. 3º, § 3º, incisos I e II, dos mesmos diplomas legais, a necessidade de que, tanto os bens e serviços adquiridos, como também os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados, tenham como destino pessoa jurídica domiciliada no País.*

*Desse modo, proclama o referido autor; vez que as restrições, com caráter de excepcionalidade, estão expressamente consignadas em lei, os demais dispositivos normativos não poderiam ser elaborados de forma restritiva.*

*Conforme assevera Natanael Martins, levando em consideração o fato de que no caso das contribuições para o PIS e para a Cofins pelo regime não cumulativo a materialidade é a receita e não somente a atividade fabril, mercantil ou de serviços, constata que há a eleição de 'outras hipóteses creditórias desvinculadas da atividade desenvolvida pelo contribuinte como é o caso das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil'48, razão pela qual constata que, diante deste contexto, a noção de insumo 'erigido pela nova sistemática do PIS e da Cofins não guarda simetria com aquele delineado pelas legislações do IPI e do ICMS, visto não estar limitado apenas a operações realizadas com mercadorias ou produtos*

*industrializados, sendo, inclusive, aplicado aos prestadores de serviços.*

*Nessa linha registra Pallaretti Calcini que as limitações à utilização do crédito são exaustivamente descritas nas duas leis, não comportando acréscimos. Assim, sustenta que a expressão insumo deve estar vinculada aos dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribuam para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita. Logo, os parâmetros trazidos pela Receita Federal seriam claramente restritivos, não se coadunando com o disposto nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03.*

*No âmbito do CARF as decisões têm caminhado no sentido de se flexibilizar o entendimento acerca do que deva ser considerado como insumo. Nesse contexto, relevantes as considerações do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no voto condutor, na CSRF, do acórdão nº 9303-01.035 de 23/08/2010, processo nº 11065.101271/2006-47, conforme se observa de sua transcrição:*

*A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de Pis/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.*

*A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cofins não cumulativos. A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessa contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Julio Cesar Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:*

*“Destarte, aplicada a legislação do ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.*

*Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de ‘insumos’ aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.*

*Em segundo lugar, ao usar a expressão ‘insumos’, claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu ‘serviços’, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.*

*Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como “insumo” combustível e lubrificante, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.*

*Vejamos o dispositivo citado:*

*(...)*

*As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo.*

*Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no País, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de Pis/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.*

*Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional”.*

*Mais recentemente fora prolatado o acórdão nº 3202-00.226, em 08/12/2010, processo nº 11020.001952/2006-22, de relatoria do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Júnior que, após fazer diversas referências e citações doutrinárias, além de colacionar decisões administrativas, todas no sentido de que o conceito de “insumo” deve ser entendido em sentido menos restritivo do que o preconizado pelas normas editadas pelo Fisco Federal, arremata:*

*É de se concluir, portanto, que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação de IPI).*

*No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda.*

*Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas. Frise-se que o material utilizado para manutenção sofre, inclusive, desgaste com o tempo.*

*Em virtude do(a) argumentos expostos, em que pese o respeito pela I. decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), ao não admitir a apuração de créditos sobre os bens adquiridos pela Recorrente, entendo que tal glosa não deve prosperar, uma vez que os equipamentos adquiridos caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS.*

*Em relação ao tema, o referido acórdão restou assim ementado:*

*[...]*

**REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.**

*O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.*

*Feitas estas colocações, passo a expressar meu posicionamento acerca da matéria.*

*Conforme dito anteriormente, o cerne da questão reside no significado e abrangência do termo "insumo" consignado nos arts 3º, inciso II das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, cuja semelhante redação assim dispõem:*

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

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (destaquei)*

*Em que pese a judiciosa motivação apresentada pelo conselheiro relator em seu brilhante voto condutor do aresto precitado, ousou discordar de sua conclusão assinalada na ementa, como segue: “O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ...”*

*Trava-se aqui, a mesma discussão do crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/96, ou seja, se o insumo deve ser compreendido em seu sentido lato, abrangendo, portanto, toda e qualquer matéria-prima e produto intermediário, cuja utilização na cadeia produtiva seja necessária à consecução do produto final, ou não.*

*O art. 290 do RIR/99 mencionado no acórdão referencia o método de custeio por absorção o qual apropria todos os custos de produção dos bens, sejam diretos ou indiretos, variáveis ou fixos. Assim, o custo de produção dos bens ou serviços deverá compreender o custo de aquisição das matérias-primas e secundárias, o custo de mão de obra direta e indireta e os gastos gerais de fabricação, inclusive os custos fixos tais como os encargos de depreciação dos bens utilizados na produção.*

*Já o art. 299, também do RIR/99, trata das despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real como sendo as despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas.*

*Suas matrizes legais são:*

*Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 13, §§ 1º e 2º (art. 290 do RIR/99), que assim dispõe:*

*Art. 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.*

*§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:*

*a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;*

b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

§ 2º - A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda de 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.

Por outro lado, o art. 299 do RIR/99 tem como matriz legal o art. 47, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.506/64, com o seguinte teor:

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Tendo em vista a extensa redação levada a efeito no caso do Imposto de Renda, não posso compreender que o simples termo “insumo” utilizado na norma tenha a mesma amplitude do citado imposto. Acaso o legislador pretendesse tal alcance do referido termo teria aberto mão deste vocábulo, “insumo”, assentando que os créditos seriam calculados em relação a “todo e qualquer custo ou despesa necessários à atividade da empresa ou à obtenção de receita”. Dispondo desse modo o legislador, sequer, precisaria fazer constar “inclusive combustíveis e lubrificantes”.

Creio que o termo “insumo” foi precisamente colocado para expressar um significado mais abrangente do que MP, PI e ME, utilizados pelo IPI, porém, não com o mesmo alcance do IRPJ que possibilita a dedutibilidade dos custos e das despesas necessárias à atividade da empresa. Precisar onde se situar nesta escala é o cerne da questão.

De se registrar que o próprio fisco vem flexibilizando seu conceito de insumo. Como exemplo tem-se que, em relação ao citado acórdão, o qual tratou de créditos de aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, a própria administração tributária já havia se manifestado favoravelmente à utilização de tais créditos, por meio da Solução de Divergência nº 35/08. Nela a Cosit registra a desnecessidade

*de contato direto com os bens que estão sendo fabricados, conforme segue:*

*17. Isso posto, chega-se ao entendimento, de que todas as partes e peças de reposições utilizadas em máquinas e equipamentos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, aqui descritos ou exemplificados, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação, independentemente, de entrarem ou não contato direto com os bens que estão sendo fabricados destinados à venda, ou seja, basta que referidas partes e peças sejam incorporadas às máquinas e equipamentos que estejam atuando no processo de fabricação ou produção dos referidos bens, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que não estejam escriturados no ativo imobilizado. (grifei)*

*Em conclusão a Solução registra:*

*18. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência dando-se provimento ao recurso interposto, orientando à recorrente que as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, e a partir de 1º de fevereiro de 2004, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.*

*Destarte, entendo que o termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.*

Com base nas brilhantes linhas traçadas pelo Conselheiro Mauricio Taveira, entendo que em todo processo administrativo que envolver créditos referentes a não-cumulatividade do PIS ou da Cofins, deve ser analisado cada item relacionado como “insumos” e o seu envolvimento no processo produtivo, para então definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Regressando a lide, passo ao exame dos itens reclamados pelo recorrente, tendo por base a diligência realizada e o conceito de insumo alhures detalhado.

- 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.

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, 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.

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

Quanto a esse item, apenas 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. Mesma sorte não teve o elemento “etiqueta”, pois não têm nos autos provas mínimas de sua utilização no processo produtivo.

- c) Material de Conservação e Limpeza

Após diligência realizada no estabelecimento do 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.

- 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 foi utilizada 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, fl.1460 (pintura circulação de acesso aos vestiários parede/platib), fls.1462 (pintura na sala de manutenção de

baterias), Fls.1464 (pintura em calhas, teto, tirantes, suporte de expedição), fls.1466 (pintura no setor Mec preparação e piso da oficina). Fls.1468 (pintura no setor abt), fls. 1472 (serviço de manutenção civil no setor abt), fls. 1474 (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 a recorrente e não contesta o Fisco: *... do valor total de R\$ 38.146.583,73 glosado no 4º trimestre de 2007, R\$ 17.154.379,07 correspondem a transporte de produtos acabados em operação de venda; R\$ 12.601,38 referem a despesas com armazenagem de produto final para venda, R\$ 14.996.592,32 a transporte de produtos acabados entre estabelecimentos para venda (frete transferência), e R\$ 5.983.010,96 refere-se ao frete sobre compra de produtos/insumos para industrialização (frete sobre compras).*

*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*

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.

#### f) Armazenagem

As despesas com armazenagem também foi prevista no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como integrante dos créditos descontáveis da exação. De sorte que afasto a glosa efetuada pela fiscalização e mantida pela instância *a quo*.

#### 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*

*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 matizeiro, na realidade não lhe pertence, sendo ele apenas o responsável pela condução do setor de produção.*

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

*Assim sendo, os valores pagos pela cooperativa aos matizeiros 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 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.

### **AGROINDÚSTRIA – RESSARCIMENTO.**

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

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

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 dispôs 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. 12058, 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.

Não se pode esquecer que o art. 106 do CTN autoriza a aplicação de lei nova a ato não definitivamente julgado, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

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 da Cofins em operações de exportação com débitos de outros tributos.

Partindo das premissas acima cravadas, não é necessário empreender qualquer esforço de interpretação para concluir que os créditos adquiridos de agroindústria são considerados créditos presumidos, podendo ser objeto de pedido de ressarcimento. Portanto o ressarcimento pretendido pelo contribuinte deve prosperar sendo imperiosa a reforma da decisão proferida em primeira instância.

### 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.

Sobre esse assunto, entendo que a DRJ enfrentou de forma simples, contudo eficiente, devendo ser mantida sua decisão pelos seus próprios fundamentos, que abaixo transcrevo, *verbis*:

*Relativamente à COFINS, a normatização relativa à apuração de créditos presumidos foi estabelecida pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, que assim dispôs:*

*“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 nº11.051, de 2004)*

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

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº11.196, de 21/11/2005);*

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

*III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº11.051, 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 nº11.488, de 15 de junho de 2007)*

*III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n's 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Renumerado pela Lei nº11.488, 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:*

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

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

*Contata-se, portanto, que o montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento) apenas quando se tratar de produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.*

*Os itens que tiveram sua alíquota alterada pela autoridade fiscal, milho (1005.90.10), milho quebrado (1005.90.10), suíno padrão (0103.91.00), leitões p/term suicooper (0103.91.00) e aves para abate (0105.99.00), constam todos do capítulo 1 da TIPI, não se enquadrando, portanto, nos critérios definidos pelo legislador para aplicação do percentual de 60%.*

*Enquadram-se, todavia, no inciso III do parágrafo terceiro do artigo em comento, razão pela qual considera-se correto o entendimento da DRF/Joaçaba.*

Forte nestes argumentos, mantenho o teor da decisão da Delegacia de Julgamento no sentido da aplicação do percentual de 35% sobre as aquisições de suíno padrão, leitões para terminação, aves para abate, milho inteiro e quebrado.

### **CRÉDITOS A DESCONTAR.**

*Alega o recorrente que a decisão vergastada glosou valores em razão de que foram impados bens através do regime aduaneiro DRAWBACK, com suspensão da COFINS, 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 JULHO A SETEMBRO de 2007, 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.

### **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.

*Ex positis*, dou provimento parcial ao recurso voluntário para admitir a inclusão dos custos abaixo relacionados no valor a ser descontado da contribuição devida na forma da Lei nº 10.833/2003:

- a) aquisição de avental plástico, desinfetante, luva, camisa, 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, de peças para as máquinas do parque fabril e de caixas de papelão utilizadas para o acondicionamento dos produtos finais;
- b) prestação de serviços de limpeza que compreendam a lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais;

- c) prestação de serviço de lavanderia industrial que efetue a lavagem dos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam no processo produtivo;
- d) manutenção predial do setor fabril;
- e) transporte dos produtos acabados para venda, desde que o vendedor arque com o ônus;
- f) frete referente a aquisição dos insumos utilizados no processo produtivo, desde que o comprador arque com o custo;
- g) despesas com armazenagem para venda do produto acabado.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22/08/2013

Gilson Macedo Rosenberg Filho

### Voto Vencedor

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Redator Designado.

A decisão de piso decidiu que o frete entre estabelecimentos da empresa não poderia gerar crédito na apuração das contribuições não cumulativas. Em que pese o respeitável voto do e. relator, entendo que as despesas com o frete para transporte de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa podem ser utilizados no cálculo do crédito das contribuições não cumulativas.

Antes de adentrar o mérito da questão, faço um breve histórico da legislação que trata da não cumulatividade do PIS e da COFINS que foi trazida ao ordenamento jurídico com a Emenda Constitucional nº 42/2002, que incluiu o § 12º no art. 195 da CF. *verbis*:

*“§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”*

As alterações promovidas pela EC nº 42 deixou à legislação infraconstitucional definir quais setores econômicos poderiam utilizar a forma de apuração não cumulativa das contribuições.

A regulamentação efetiva da utilização da não cumulatividade veio com a edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida posteriormente na Lei nº 10.637/2002 para o PIS e tratando da COFINS foi editado a Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003. As alegações da Recorrente ao afirmar que a norma constitucional não definiu quaisquer restrições não podem prevalecer. O § 12º do art. 195 da CF atribui a legislação infraconstitucional determinar quais setores econômicos poderiam utilizar a não cumulatividade. Destarte, a própria norma constitucional definiu a existência de limites e restrições para a utilização da não cumulatividade.

A possibilidade de utilização de créditos para redução da contribuição devida das aquisições de bens e serviços utilizados como insumo, foi prevista no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. *Verbis*:

*“II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; “*

O conceito de insumo constante da Lei nº 10.833/2003 não foi perfeitamente delimitado na norma, surgindo desta indeterminação, uma grande discussão sobre o alcance da palavra “insumo” inserida no texto da norma, gerando diversos entendimentos sobre a matéria. As interpretações adotadas ocupam um vasto campo entre duas posições extremas. A primeira defendida em normas da Receita Federal, criando posições restritivas a utilização do conceito de insumo, conforme previsto no § 4º, do art. 8º, da Instrução Normativa SRF nº 404/2004.

*“§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”

Outra linha de pensamento aborda o conceito de insumo da forma mais abrangente possível, estendendo o seu conceito a toda e qualquer despesa realizada pela empresa para realização do suas atividades.

A Recorrente alega que o conceito da palavra insumo contida no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003 teria este caráter geral e extensivo, onde todos os custos e despesas incorridos pela empresa ensejariam a possibilidade de utilização de créditos.

A posição que vem sendo adotada nas turmas do CARF vai no sentido da análise restritiva do conceito de insumo, como pode ser visto na decisão adotada no Acórdão nº 3301-00.423, que foi assim ementado:

*Acórdão nº 3301-00.423 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
Sessão de 03 de fevereiro de 2010*

*Matéria Cofins Não-Cumulativa*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL – COFINS*

*Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004*

*INSUMOS. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA*

*O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.*

*AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. CRÉDITOS NA  
INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE.*

*A Lei nº 10.637/02 que instituiu o PIS não-cumulativo, em seu art. 3º, § 3º, inciso I, de modo expresso, como regra geral, vedou o aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de pessoas físicas.*

*FRETE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.*

*Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem.*

*ALEGAÇÕES GENÉRICAS. IMPOSSIBILIDADE.*

*São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem.”*

Neste sentido tem caminhado diversos julgados do CARF, ao se ater essencialmente aos conceitos definidos na norma ordinária para definir a procedência do crédito alegado pelos contribuintes, de outra forma não há o que trabalhar, pois se identificássemos a existência da não cumulatividade integral ao PIS e COFINS todo e qualquer despesa, sendo de serviço ou aquisição de insumos, comporia o quadro de créditos possíveis de redução da contribuição devida e não é o que observamos em todo arcabouço de legislação ordinária em vigência para o cálculo do PIS e da COFINS, que lista uma série de definições e regras para fruição dos créditos.

Se afastar por completo as restrições legais não é possível, utilizar o conceito restritivo previsto na IN SRF 404/2004, ao meu sentir, também não é melhor solução para a questão, visto a Instrução Normativa copiar o conceito do insumo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e aplicar este conceito às Contribuições, que incidem sobre o faturamento, gera uma distorção na utilização daquele conceito para a não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Acredito que o caminho, para delimitar se as despesas incorridas geram ou não o crédito, passa pela definição da atividade geradora da despesa e sua interferência na prestação de serviços ou produção de bens. O ônus que se apresenta ao julgador será para cada caso, delimitar o serviço prestado e o processo produtivo do contribuinte e dele extrair as atividades essenciais e necessárias a sua realização e partindo deste universo, identificar os custos e despesas que possibilitariam a utilização do crédito.

Neste caminho de definir a situação típica de cada contribuinte em que é necessário delimitar a conceito de produção identificando o momento a considerar iniciada a produção e o momento em que ocorre o fim desta etapa e ainda, em que momentos é possível que as despesas gerem créditos. O CARF tem adotado um conceito mais amplo, em que os dispêndios não se restringem à etapa da industrialização, sendo permitido o creditamento de despesas em momento anterior e posterior à atividade realizada dentro da fábrica. Os Acórdãos 3302-002.308, 3301-001.289, 3102-01.272 são exemplos destes julgados.

Este mesmo entendimento é confirmado na legislação, que incluiu entre as possibilidades de crédito, as despesas referentes à armazenagem e o frete de transporte nas operações de venda, ou seja, aos custos referentes a guarda e o transporte até o momento em

que possa ser entregue ao adquirente o produto industrializado, conforme previsto no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003. **Verbis:**

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

...

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor."*

Por óbvio, apesar da legislação citar especificamente o termo armazenagem, entendo que as despesas associadas a estas operações também compõe o custo final da armazenagem. Destarte, entendo que o frete entre estabelecimentos da mesma empresa, configura uma despesa vinculada a armazenagem e operação de venda e portanto incluída nos cálculos do crédito das contribuições não cumulativas. A matéria foi objeto de discussão no CARF, no Acórdão nº 3301-01.470, de 23/05/2012, em que a Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara desta Terceira Seção decidiu pela inclusão do frete entre estabelecimentos da mesma empresa no cálculo do crédito dos PIS e da Cofins não cumulativos.

*"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005*

***CRÉDITOS. DESCONTOS. INSUMOS.***

*Os custos e despesas incorridos com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos e embarcações para transporte de celulose; com óleos lubrificantes, agentes de limpeza e outros produtos utilizados na retífica de faca e manutenção de máquinas; com transporte, inclusive, fretes marítimos, ferroviários e rodoviários para a movimentação de mercadorias (produtos acabados) comercializadas, constituem insumos e geram créditos passíveis de desconto da contribuição apurada no mês e/ ou de ressarcimento do saldo credor trimestral.(grifo nosso)*

***CRÉDITOS. DESCONTOS. INSUMOS. NÃO TRIBUTADOS. ALÍQUOTA ZERO***

*Os custos com aquisições de insumos não tributados e/ ou tributados à alíquota zero não geram créditos, como se devido fossem, para desconto da contribuição apurada mensalmente e/ ou ressarcimento de saldo trimestral.*

***CRÉDITOS. DESCONTOS. CUSTOS E DESPESAS PRESCINDÍVEIS AO PROCESSO PRODUTIVO.***

*Os custos e despesas incorridos com aquisições de bens e serviços prescindíveis ao processo produtivo do produto fabricado e comercializado não constituem insumos e não geram créditos dedutíveis da contribuição apurada no mês nem ressarcimento trimestral.*

*FLORESTAS. FORMAÇÃO. CUSTEIO*

*Os custos inerentes à produção de toras (madeira), ou seja, o custeio agrícola, incluindo, correção de solo, adubação e fertilizantes, tratos culturais, etc., são contabilizados no ativo permanente e, portanto, não geram créditos de Cofins.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Data do fato gerador: 04/10/2006*

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP).  
HOMOLOGAÇÃO*

*O reconhecimento suplementar de parte do crédito financeiro declarado no respectivo Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação (Per/Dcomp) implica homologação da compensação de parte do débito declarado até o limite reconhecido.*

*RECURSO PROVIDO EM PARTE"*

Diante do exposto, voto no sentido de incluir as despesas referentes a fretes de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa, nos créditos da Cofins não cumulativos.

Winderley Morais Pereira