



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

Processo nº	10925.000363/2009-13
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3402-002.976 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	16 de março de 2016
Matéria	COFINS - PER/DCOMP
Recorrente	COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/06/1999 a 30/06/2000

COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. REALIDADE FÁTICA. ENQUADRAMENTO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMO NOS TERMOS DO REGIME. No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais.

O escopo das mencionadas Leis não se restringe à concepção de insumo tradicionalmente proclamada pela legislação do IPI e espelhada nas Instruções Normativas SRF nos 247/2002 (art. 66, § 5º) e 404/2004 (art. 80, § 4º), sendo mais abrangente, posto que não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Assim, devem ser considerados como insumos os bens utilizados diretamente no processo produtivo (fabril) da empresa, ainda que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva.

Contudo, deve ser afastada a interpretação demasiadamente elástica, e sem base legal, no sentido de dar ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda, posto que a Lei, ao se referir expressamente à utilização do insumo na produção ou fabricação, não dá margem a que se considerem como insumos passíveis de

creditamento despesas que não se relacionem diretamente ao processo fabril da empresa.

AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE. O art. 36 da Lei nº. 12.058, de 2009, permitiu o resarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL DO CRÉDITO PRESUMIDO. O montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento) quando se tratar de insumos utilizados nos produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.

Recurso Voluntário que se dá parcial provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas de créditos tomados sobre os seguintes itens: materiais de uso geral; materiais de embalagem; peças de reposição e serviços gerais; materiais de segurança; materiais de conservação e limpeza; lavagem de uniformes; despesas de armazenagem de mercadorias; créditos presumidos da agroindústria com alíquota de 60%; créditos a descontar - Cofins paga na importação, este conforme resultado da diligência realizada.

Vencido o Conselheiro Jorge Freire quanto ao material de uso geral, peças de reposição e serviços gerais; quanto aos serviços de conserto de bens móveis; serviços de ajardinamento e limpeza. Vencida a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, quanto às peças de reposição e serviços gerais; serviços de ajardinamento e limpeza e conserto de bens móveis. Vencidos os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Jorge Freire e Antonio Carlos Atulim, quanto à lavagem de uniformes. Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula para redigir o voto vencedor. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Thais de Laurentiis Galcowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto quanto as despesas com fretes.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Valdete Aparecida Marinheiro, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Trata-se o presente processo, de pessoa jurídica qualificada neste processo, que transmitiu, em 31 de julho de 2007, Pedido de Ressarcimento/Declaração de Compensação (PER/DCOMP) para declarar a compensação de débitos com crédito da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurada no regime da não-cumulatividade referente ao quarto trimestre de 2006.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

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) mercadorias para revenda adquiridas de pessoas físicas;*
- b) aquisições de bens e serviços não enquadrados com insumos, como:*
 - b.1) material de uso geral;*
 - b.2) material de embalagem e etiquetas, utilizadas no acondicionamento para transportes das mercadorias;*
 - b.3) peças de reposição e serviços gerais;*
 - b.4) material de segurança;*
 - b.5) conservação e limpeza;*
 - b.6) manutenção predial;*
 - b.7) ovos incubáveis, considerados como serviços adquiridos de pessoas físicas;*
 - b.8) fretes com a finalidade de transporte de documentos, bem como do transporte de insumos, matérias-primas e produtos em elaboração entre filiais da empresa;*
 - b.9) outros itens;*
- c) gastos com transporte de produtos entre filiais, classificados pela cooperativa como despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda;*
- d) 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%;*
- e) créditos a descontar na importação — foram incluídas importações com cujo pagamento foi suspenso devido a operação de DRAWBACK;*

A interessada apresenta manifestação de inconformidade frente

Documento assinado digitalmente conforme esta decisão, com os argumentos abaixo expostos.

Autenticado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 22/03/2016

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAU

LA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em relação à glosa dos créditos referentes a mercadorias para revenda adquiridas de pessoas físicas, a interessada confirma ter se equivocado na apropriação destes créditos.

Requer, tendo em vista estas aquisições se referirem a animais para reprodução, e gerarem crédito presumido das contribuições, que seja reconhecido o direito ao crédito presumido sobre as referidas aquisições.

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

Aduz que, em atenção ao artigo 3º da Lei nº 10.833/04, todas as aquisições de bens e serviços utilizados diretamente como insumo na fabricação de produtos destinados A venda geram direito ao crédito.

Desta forma, os valores glosados se enquadrariam perfeitamente como insumos, tanto na ótica da Lei nº 10.833/04 quanto da IN/SRF nº 404/2004, artigo 8º.

Em relação às peças de reposição de máquinas e equipamentos, sustenta o direito A compensação baseado na similaridade com os créditos decorrentes de depreciação de máquinas, combustíveis e lubrificantes e energia consumida, anexando solução de consulta nº 80, de 13/06/08, que permitiria o creditamento.

Em relação às aquisições de caixas de papelão e etiquetas, aduz em primeiro lugar que é equivocada a afirmação da autoridade fiscal de que estes materiais foram utilizados no acondicionamento para transporte.

Informa que o material utilizado nas embalagens tem por finalidade garantir a proteção adequada ao produto para minimizar a contaminação, prevenir danos e acomodar o rótulo.

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

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

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

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

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

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

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

E 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 a 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 pesa 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 30 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, regulam 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 os presumidos vincular-se-iam. A forma dos créditos estabelecida pelo artigo 3º de ambas as leis, e por isso mesmo seriam passíveis de compensação com outros tributos, ou de ressarcimento em espécie.

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

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

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

Defende que, embora não esteja prevista expressamente no texto do artigo 8º, da Lei 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 22/03/20

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAU

LA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Por derradeiro, em relação A glossa 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 vedaçāo 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 abril a junho de 2006.

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.

E o relatório.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acolhidos pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, conforme ementa do Acórdão abaixo transcrita (fls. 335/370):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

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

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS.

CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

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

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

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

As peças para manutenção de máquinas e equipamentos, para que possam ser consideradas como insumos, permitindo o desconto do crédito correspondente da contribuição, devem ser consumidas em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação/beneficiamento REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

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

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

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

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

De acordo com o disposto nos arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833, de 2003, não incide atualização monetária sobre créditos de COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP objeto de ressarcimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006*

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em 28/07/2010, a Recorrente foi cientificada da decisão da primeira instância (cópia AR - fl. 371). Inconformada, em 18/08/2010 (fl. 372), apresentou recurso voluntário ao CARF (fls. 372/396), no qual, resumidamente, argumenta as seguintes razões:

- que o direito creditório foi parcialmente reconhecido pela DRF de Joaçaba (SC), com homologação das compensações até o limite do crédito reconhecido, visto que foram efetuadas as glosas detalhadas no (TVE) Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal às fls. 826/844;

- foi apresentada manifestação de inconformidade e a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) manteve o despacho decisório da unidade de origem, ensejando a interposição de recurso voluntário para contestar as glosas efetuadas pela fiscalização, nos seguintes eventos:

- a) Aquisição de Bens para revenda;
- b) Bens e Serviços não enquadráveis como Insumos;
- b.1) Material de uso geral;
- b.2) Material de embalagens e etiquetas;
- b.3) Material de segurança;
- b.4) Conservação e limpeza;
- b.5) Manutenção Predial;
- b.6) OVOS incubáveis;
- b.7) Fretes, e
- b.8) Outros itens: cesta básica, rendimento de trabalho assalariado e sem vínculo empregatício, serviço de vistoria de carga, serviço de desembaraço aduaneiro, serviço de hotelaria, serviços portuários;
- c) Despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda;

d) Crédito Presumido - Atividades Agroindustriais; e

e) Créditos a descontar - COFINS paga/importação.

Dentre as alegações da Recorrente, qual seja, a de que, relativamente ao crédito da Cofins paga na importação, a divergência entre os valores solicitados e os reconhecidos pela fiscalização decorreria da não inclusão, no pedido de ressarcimento do terceiro trimestre de 2006, da totalidade das DI registradas no período de julho a setembro de 2006.

Posto isto, em 10/11/2001, este processo entrou em pauta de julgamento e considerando as alegações acima, a 2^a Turma Ordinária da 4^a Câmara, resolveu por unanimidade de votos, conforme Resolução nº 3402-00346 (fls. 1.530/1.531), converter o julgamento do recurso em Diligência, nos seguintes termos:

"(...) Assim sendo, uma vez que consta do Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal que, além das glosas em virtude de tratar-se de importação em regime suspensivo do pagamento do tributo, a fiscalização procedeu à redistribuição das Declarações de Importação (DI) em função das datas de registro e considerando que o art. 15, § 2º, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, faculta a utilização, nos meses subsequentes, do crédito não aproveitado no mês de competência, julgo necessário o retorno destes autos à unidade de origem para que se informe se, nessa redistribuição foram excluídas DI registradas no período acima mencionado cujo crédito não tenha sido utilizados em outros períodos, anteriores ou posteriores ao período objeto do pedido de ressarcimento deste processo.

Na hipótese de haver DI registrada no período de julho a setembro de 2006 objeto de exclusão do pedido de que aqui se trata cujo crédito ainda não tenha sido utilizado, solicita-se que seja apurado o novo valor do ressarcimento de que tratam estes autos.

Diante disso, voto por converter o julgamento do recurso em diligência, lembrando que a recorrente deve ser científica dessa diligência e do seu resultado para, sobre ela, manifestar-se no prazo regulamentar".

E desta forma o processo foi remetido à DRF de Origem para providências.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra - Relator

Da admissibilidade do recurso

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Verifica-se no presente recurso que não foram abordadas questões de ordem preliminares caminhando-se, então, diretamente às questões de mérito.

1- Do Resultado da Diligência (Resolução nº 3402-00346).

A Recorrente, então, foi devidamente cientificada da referida decisão e em cumprimento a Resolução nº 3402-00346 deste CARF, em 06/08/2014, foi intimada pela fiscalização da DRF em Joaçaba (SC), conforme Termo de Intimação nº 363/2014 (fl. 1.611/12), solicitando apresentar cópia integral das Declarações de Importação (DI), relacionadas, que teriam sido objeto de glosa pelo Fisco ao examinar os créditos de PIS/COFINS não-cumulativo, referente ao 4º trimestre de 2006.

Em 12/09/2014, em atendimento a solicitação do Fisco, a Recorrente atende a intimação e informa o seguinte (fls. 1.546/1.547):

"(...) COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS, já qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, em atendimento a Intimação SAORT 2012 Nº 363/2014, vem apresentar os documentos fiscais e contábeis, hábeis e idôneos, em face a solicitação de Diligência (Resolução 3402-00.346, da 4ª Câmara/ 2ª Turma Ordinária), como segue:

Item 2: Para atendimento do item 2, a requerente apresenta os documentos abaixo relacionados (por Dl), relativo as Declarações de Importações nºs 06/1010319-3; 06/1048772-2; 06/1080407-8; 06/1128898-7; 06/1128904-5; 06/1129645-9; 06/11556493:

Cópia da Nota Fiscal de Entrada, relativo a compra dos insumos;

Cópia integral da DI correspondente a NF de compra;

Comprovante de Recolhimento dos débitos de Pis e Cofins incidentes sobre a respectiva importação.

Item 3: Para atendimento do item 3, a requerente esclarece que em virtude da redistribuição das Dl's em função das datas de registro, regime de competência, pela autoridade fiscal à época da análise do crédito, foram excluídas no 3º Trimestre de 2006, porém não consideradas nos trimestres anteriores ou posteriores, especificamente as Declarações de Importação informadas pela autoridade fiscal no item 2 desta intimação.

Noutras palavras, foram excluídas no 3º Trimestre de 2006 e não consideradas/ utilizadas em outros períodos as Dl's nºs: 06/1010319-3; 06/1048772-2; 06/1080407-8; 06/1128898-7; 06/1128904-5; 06/1129645-9; 06/1155649-3.

(...).... Sendo o que se apresenta, permanecemos a disposição para outros esclarecimentos".

Com base nos documentos acostados aos autos e na informação acima, a fiscalização efetuou o cotejamento dos dados e elaborou a Informação Fiscal nº 053/2015, às fls. 1.613 a 1.628, que em seu item 4, conclui o seguinte:

"(...) Conforme os documentos e demonstrativos apresentados, em atenção ao solicitado pela Resolução 3402-00.346 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, a presente Diligência resultou em uma complementação na apropriação de créditos de COFINS não cumulativa Mercado Externo, no 4º trimestre de 2006, no valor de R\$ 1.450.998,90, como base de cálculo do crédito de

*PIS/COFINS não cumulativo, e R\$ 110.275,91 como crédito a descontar à alíquota de 7,6%, alterando desta forma o valor reconhecido inicialmente de R\$ 1.770.065,89 para R\$ 1.794.293,96 a título de **mercado externo**, remanescentes ao final do 4º trimestre de 2006, passível de ressarcimento sem a incidência de juros moratórios, conforme disposto no § 5º do art. 83 da IN/SRF nº 1.300/2012.*

Em 27/04/2015, a Recorrente foi cientificada da referida Informação Fiscal (fl. 1.630), sendo que em 22/05/2015, protocolou documento manifestando-se da seguinte forma (doc. fl. 1.631) - grifou-se:

"(...) Relativamente ao resultado da diligência solicitada pela 2ª TO da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento do CARF, no que concerne as DIs do período de julho a setembro de 2006, realocadas para o 4º Trimestre de 2006, a requerente informa que concorda com o novo valor de crédito apurado, conforme cálculo realizado pela autoridade fiscal.

Desta forma, requer o imediato ressarcimento dos valores reconhecidos, tendo em vista a inexistência de pedidos de compensação pendentes de homologação atrelados ao crédito.

Ato contínuo, solicita a remessa/retorno dos autos ao CARF, para a apreciação das demais matérias envolvidas no litígio".

Posto isto, os autos, então, retornaram para essa Turma para prosseguimento do julgamento, em que da conclusão da Diligência solicitada, resultou em uma complementação na apropriação de créditos de COFINS não-cumulativa, Mercado Externo, no 4º trimestre de 2006, no valor de R\$ 1.450.998,90, como base de cálculo do crédito de PIS/COFINS não cumulativo, e de R\$ 110.275,91 como crédito a descontar à alíquota de 7,6%.

Portanto, para este item, deve ser alterado o valor reconhecido inicialmente de R\$ 1.770.065,89 para **R\$ 1.794.293,96, a título de crédito - mercado externo**, remanescentes ao final do 4º trimestre de 2006, passível de ressarcimento sem a incidência de juros moratórios, conforme disposto no § 5º do art. 83, da IN/SRF nº 1.300/2012.

2- Do Conceito de INSUMOS

O núcleo da questão em combate concentra-se sobre a subsunção no conceito de insumos - bens ou serviços adquiridos, que geram direito aos créditos de PIS e da COFINS.

É pertinente, portanto, que, antes do exame das questões fáticas objeto da controvérsia sejam feitas breves considerações acerca do referido regime de incidência, nas quais abordaremos, em conjunto, questões atinentes aos regimes da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, dada a similitude existente entre os mesmos.

O regime de incidência não-cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas leis nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), e 10.833, de 29/12/2003 (conversão da medida Provisória nº 135, de 2003), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade dessas contribuições – na mesma ordem – a partir de 1º de dezembro de 2002 e de 1º de fevereiro de 2004.

interpretação do conceito de insumos segundo a legislação do Imposto de Renda, nem aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, conforme bem esclarece o Acórdão nº 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan, cuja ementa ora se transcreve:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final.

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

O custo dos serviços de remoção de resíduos, em face das exigências do controle ambiental, subsumem-se no conceito de insumo e ensejam a tomada de créditos.

(...)

Como vimos acima, concluímos que geram direito de crédito todos os insumos - bens ou serviços - que sejam aplicados na produção - de bens ou serviços, cuja receita esteja sujeita à incidência sob o regime não-cumulativo.

No entanto, não é toda e qualquer aquisição que gera direito de crédito, mas apenas aquelas que se enquadrem nas hipóteses de crédito previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. São estas Leis a fonte primária de definição dos critérios para o direito de crédito.

O entendimento deste Conselho, com efeito, é de que:

"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. (...) (Acórdão 3301-00.423, Processo 11080.003383/2004-83, Rel. Cons. Maurício Taveira e Silva, j. 03/02/2010).

Portanto, para decidir quanto ao direito ao crédito de PIS/Cofins não-cumulativo é imprescindível que primeiro se confirmam as características da atividade produtiva desenvolvida pela empresa para, então, analisar quais as aquisições que configuram insumo para os bens e serviços por ela produzidos.

Como a Recorrente se dedica à **fabricação de produtos derivados do abate de suínos e aves (carnes)**, obtém-se que dão direito a crédito os bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos referidos produtos (industrialização de produtos alimentares derivados do abate de suínos e aves, derivados de frutas, hortaliças e leguminosas, derivados de leite, bovinos, etc), conforme consta do Estatuto Social anexado às fls. 39 e sgts.

É com este enfoque que passaremos a examinar os argumentos apresentados pela Recorrente frente os elementos e constatações presentes nos autos.

3- Aquisição de Bens para revenda (adquiridas de PF)

Alega a Recorrente em seu recurso que "(...) a autoridade fiscal, glosou (...), sob a alegação de que a recorrente apropriou-se crédito de PIS/COFINS, sobre aquisições de mercadorias de pessoas físicas para revenda, sem permissão legal. De fato, a recorrente adquiriu suínos reprodutores de pessoas físicas, tendo, equivocadamente, apropriado crédito ordinário de PIS e COFINS, no percentual de 9,25%. Todavia, as aquisições de mencionados bens (suínos reprodutores), não se destinam a revenda e sim para a reprodução de animais, conforme provam os documentos acostados. A aquisição de animais para reprodução, gera, nos termos do art. 8º, da Lei nº 10.925/04, o crédito presumido do PIS e da Cofins (grifou-se).

O inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, autoriza o creditamento sobre bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos no mês, que assim dispõe (grifou-se):

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei aº 10.865, de 2004).

(...).

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

Dai o sentido de se autorizar o crédito relativo aos bens, serviços, custos e despesas pagas exclusivamente de pessoas jurídicas, nos incisos I e II do § 3º do art. 3º acima.

No entanto, consta do Termo de Verificação Fiscal (TVE) às fls. 826/844, na relação de notas fiscais de aquisições de mercadorias que geraram créditos de PIS/COFINS, foram incluídos bens para revenda adquiridos de **pessoas físicas**, sendo que referido crédito não tem previsão na legislação.

Ressalte-se que a própria Recorrente, em seu recurso (fl. 374), admite esta situação em seu recurso (produtos adquiridos de pessoas físicas).

Posto isto, sendo exigência da legislação de regência do tributo que a utilização dos créditos das contribuições do PIS e da Cofins, apuradas na sistemática da não-cumulatividade, seja estabelecida pelo contribuinte por meio do Dacon, e não tendo a interessada informado estas aquisições como crédito presumido de atividades agroindustriais, conforme define a legislação, **mantém-se a glosa deste item**, conforme proposto pela fiscalização da DRF/Joaçaba (SC).

4- Bens e serviços não enquadráveis como insumos

Verifica-se no TVE elaborado pelo Fisco (fls. 826/844), que na relação de notas fiscais de aquisições de mercadorias que geraram créditos de PIS/COFINS, foram incluídos bens e serviços que não encontram enquadramento no referido inciso. A fiscalização alega que "*tratam-se, na verdade de despesas gerais, necessárias as operações industriais e comerciais normais de qualquer estabelecimento industrial/comercial, sem direito a crédito das contribuições relativas ao Pis e a Cofins*".

Quanto à relação de aquisições que não foram considerados para o cálculo do crédito da Cofins, me reservo a analisar apenas aqueles que a 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 salutar lembrar que a lide versa sobre pedido de resarcimento, cujo ônus da prova é do recorrente. Desta forma, passemos ao exame de cada um deles:

4.1) Material de uso geral

Alega a Recorrente que neste item foi excluído da base de cálculo da COFINS, importâncias relativos às aquisições, dentre outras, "de avental plástico, bota de borracha, camisa, camiseta impermeável, calça proteção, desinfetante, creme protetor

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 21/08/2011
Autenticado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 22/03/2016

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAU

LA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

microbiológico, detergentes, lenha de eucalipto, luva, óleos lubrificantes, papel toalha, peças para máquinas, protetor auricular, correias industriais, etc".

Aduz que, em atenção ao artigo 3º da Lei nº 10.833/03, todas as aquisições de bens e serviços utilizados diretamente como insumo na fabricação de produtos destinados a venda geram direito ao crédito.

Na relação dos itens glosados pela fiscalização (TVE - fl. 833), em virtude ao não enquadramento como "insumos" como prediz a legislação, foram relacionados os seguintes:

a) **Material de uso geral:** *Arruela, mangueira, rodinho, chave Allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso Allen, parafuso bucha, paraf.i.sex., porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado, tubo PVC, e etc.*

Posto isto, analisando-se os autos, entendo que os valores gastos com a aquisição de avental plástico, camisa, desinfetante, luva, bota de borracha, camiseta impermeável, calça de proteção, creme protetor microbiológico, o protetor auricular, os óleos lubrificantes e as peças para as máquinas do parque fabril subsumem ao conceito de insumo, uma vez que, a meu sentir, se relacionem diretamente ao processo fabril da empresa, portanto, foram utilizados no processo produtivo, devendo fazer parte do cálculo do crédito da Cofins.

Portanto, neste espeque, entendo que **deve ser revertida as glosas efetuadas para estes insumos.**

4.2- Material de Embalagens e Etiquetas

4.2.1- Material de Embalagens

Alega que neste item, glosou-se as aquisições caixas de papelão e etiquetas, as quais seriam utilizadas no acondicionamento para transporte das mercadorias. "(,,,) em primeiro lugar, é equivocada a afirmação da autoridade fiscal de que as aquisições de caixas de papelão, etiquetas e outras embalagens foram utilizadas no acondicionamento para transporte. A forma e o material de embalagem, como feito pela recorrente não é gratuito e ou não visa única e exclusivamente o transporte. Vai muito além. Em primeiro lugar, a forma e o material de embalagem tem o propósito de garantir uma proteção adequada ao produto para minimizar a contaminação, prevenir danos e acomodar o rótulo. Já as medidas adotadas durante o transporte e logística têm como objetivo proteger os alimentos contra fontes potenciais de contaminação e danos capazes de tornar o produto impróprio para o consumo.

Em sua finalidade de proteção contra ataques ambientais, as embalagens preservam os produtos alimentícios contra choques, vibrações impróprias, esmagamento, roubo e outras perdas do conteúdo do produto. Vários são os tipos de embalagens que podem ser utilizados nos alimentos. As carnes, recebem embalagens especiais que, por aquecimento, se tornam encolhidas e rígidas. Este tipo de embalagem tem a vantagem de ser amoldada ao produto, impedindo com isso a proliferação de mofos. A embalagem cryovac, termoplástico, é destinada embalagem a vácuo. Seu emprego se deve as suas qualidades de impermeabilidade ao oxigênio e outros gases e principalmente pela sua capacidade de contração imediata e uniforme.

Já para fins de comercialização, os produtos embalados requerem barreiras ao oxigênio e a luz ainda maior. Tal fato é consequência do aumento da área superficial do produto exposta ao meio ambiente, como a descoloração, rancificação e deterioração

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 22/03/20

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAU

LA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

microbiológica. Dentre as principais reações de deterioração dos produtos cárneos, destacam-se a oxidação e a fotooxidação dos pigmentos cárneos, que são responsáveis pela cor do produto.

Para a produção e comercialização do salame, por exemplo, inicialmente é feita a moagem da matéria-prima em picador de carne. A seguir, na misturadeira, mescla-se a carne suína com os ingredientes, batendo até obter a mistura homogênea. A seguir vem o processo de embutir a massa numa tripa. Concluída esta etapa, o produto é levado ao fumeiro. A etapa seguinte é a cura, que exige o controle de tempo e temperatura, para o produto adquirir as características de sabor, cor e aroma. Após o produto é retirado e lavado até uma câmara de lavagem para a retirada da tripa e secagem. Após o produto é colocado em uma embalagem, que é denominada de primária, a qual contém todas as características do produto, tais como peso, data de fabricação, data de validade, composição, etc. Depois da colocação da embalagem primário, os produtos são colocados em caixa de papelão, denominada embalagem secundária, não só com a finalidade de transporte, mas também de armazenagem e para comercialização. E aqui é preciso deixar absolutamente claro que a recorrente não vende o produto de forma fracionada, ou seja, fora de sua embalagem secundária. A recorrente não vende aos seus clientes 1 salame de "x" kg, mas sim uma quantidade de produtos constantes numa caixa secundária. Quem fraciona o produto é o cliente, ou seja, o supermercado, o atacadista ou o retalhista. Nunca a recorrente.

Em relação dos itens glosados pelo Fisco, em virtude ao não enquadramento como "insumos" como prediz a legislação, foram relacionados os seguintes:

b) Material de Embalagens e Etiquetas: caixas de papelão e etiquetas de uso interno. Em diligência a empresa, no dia 08 de dezembro de 2008, verificou-se que as embalagens apresentadas como caixas, são utilizadas no acondicionamento para transportes das mercadorias.

O Fisco entendeu que não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte dos produtos elaborados (doc. fls. 228/236).

Com efeito, revendo os termos do TVE elaborado pelo Fisco, verifico que, concernente aos gastos com embalagens de transporte (embalagens), *a priori*, sua admissão não foi vetada, entretanto, restringida àqueles produtos por se tratarem de **embalagens para transporte e não de apresentação**, na premissa que o termo “insumo” refere-se aos bens e serviços utilizados diretamente no processo industrial ou produtivo.

No mesmo sentido, veja como ficou consignado pela decisão recorrida:

"(...) A contribuinte anexa fotos das embalagens que utiliza, sendo que a análise destes documentos permite concluir que aquelas denominadas pela interessada como "embalagens primárias" possuem a completa identificação do produto, passíveis, portanto, de utilização para venda do produto ao consumidor final. Além disso, a quantidade é compatível com a venda no varejo.

Já a embalagem denominada "secundária", todavia, não apresenta as mesmas características. As fotos ilustram caixas de papelão, que comportam uma quantidade significativa de produtos dentro de "embalagens primárias". Em relação a estas

caixas de papelão, nenhuma evidência há de que possam se caracterizar como "embalagem de apresentação".

Observo que a glosa procedida pela autoridade fiscal restringe-se a aquisições de caixas de papelão, não tendo sido vedado o crédito em relação a outras embalagens.

No entanto, a recorrente alega que a glosa, atingiu os créditos oriundos da aquisição de desses produtos por possuírem requisitos para o transporte sem alteração das características dos produtos, evidente que sua utilização é imprescindível para o processo de geração de receitas, gerando custos a cada etapa, enquadrando-se no conceito de insumo e devendo dar direito ao crédito pretendido.

Neste caso, entendo que assiste razão, em parte a recorrente, pelas razões seguintes.

O acondicionamento dos produtos a serem exportados constitui-se em etapa da industrialização e, como tal em face do princípio da não cumulatividade das contribuições, deve ter todos os valores relativos às suas aquisições de fornecedores considerados para fins de dedução de créditos.

Como já frisado anteriormente sobre o conceito de insumos, a tendência é o acolhimento da interpretação que, sem se restringir às legislações do IPI e do IRPJ, busca a construção do conceito de insumo a partir de critérios próprios do PIS/Pasep e da Cofins. Insumo, nessa linha, abrange a custo de produção e, dependendo das particularidades do caso concreto, despesas de venda do produto industrializado, notadamente quando incorridas para atender exigências indispensáveis ao exercício de determinada atividade econômica ou à comercialização de um produto.

A decisão recorrida, como se vê, foi além do conceito restrito de insumo das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004. Aplicando diretamente as disposições do Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544/2002), restringiu o direito ao crédito apenas às embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização.

Trata-se, porém, de interpretação que não tem respaldo na legislação, à medida que a IN SRF nº 247/2002, não opera com a distinção adotada pela decisão recorrida:

Art. 66. [...]

§ 5º 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) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

A recorrente alega que não procede a afirmação de que a caixa de papelão, etiqueta e outras, têm por fim o transporte ou o acondicionamento do produto. Muito pelo contrário. A embalagem é colocada para fins comerciais, e visa a proteção do produto e a sua comercialização.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 22/03/20

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAU

LA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Portanto, neste caso, entendo que trata-se, assim, diferentemente dos casos em que ocorre especificamente para a etapa de transporte, e sim de acondicionamento diretamente relacionado à produção do bem e que afasta o seu enquadramento com bem do ativo imobilizado, pois não são retornáveis.

A recorrente fabrica seus produtos, que notoriamente são sensíveis e facilmente afetados por situações cotidianas, como por exemplo contatos físicos com outros produtos, deterioração por contatos de produtos naturais, como água, umidade, produtos químicos, etc.

Para quem entende que elas não integram o custo de produção, pode se adicionar que a lei prevê créditos com despesas de armazenagem (art. 3º, inc. IX da Lei nº 10.833/2003).

O Recorrente, portanto, mesmo considerando os critérios da IN SRF nº 247/2004 e ao conceito de insumo adotado pela jurisprudência do CARF, tem direito ao crédito relativo às aquisições de “**embalagens**”.

Por fim, afastada a interpretação restritiva adotada pela decisão recorrida, descabe a exigência de prova da venda dos materiais de embalagens com o produto ao consumidor final.

Concluindo, as caixas de papelão (**embalagens**) utilizadas no acondicionamento dos produtos para fins de proteção contra ataque ambientais, choques, vibrações impróprias, esmagamento, etc, fazem parte do processo produtivo do recorrente, de forma que **devem ser (revertidas) incluídos nos cálculos dos créditos** como sendo insumos.

4.2.2- Etiquetas (de uso interno)

No entanto, mesma sorte não teve o insumo “**etiqueta de uso interno**”, pois não encontrei nos autos provas mínimas de sua utilização no processo produtivo ou se relacionem diretamente ao processo fabril da empresa.

Neste caso deve **ser mantidas as glosas** para Etiquetas (uso interno).

4.3) Peças de reposição e serviços gerais

Aduz que as peças de reposição, assim como os demais insumos glosados, estão albergadas pelo mesmo dispositivo como insumo.

"(...) Se é garantido o crédito da própria depreciação das máquinas (art. 3º, inc. VI, c/c § 1º, inc. III), assim como quanto aos combustíveis e lubrificantes (inc. II) e à energia consumida (inc. IX), etc, o que não se dizer das peças e outros produtos que se consomem ou desgastam no processo produtivo?

Ora, se tanto a depreciação do maquinário quanto o consumo de combustíveis, lubrificantes e energia para a produção geram direito ao crédito, com mesma razão haverão de gerar as peças destinadas à troca de elementos dessas máquinas que se desgastam nesse processo e de materiais utilizados para a transformação do produto final, ainda que não venham a integrá-lo".

No acórdão da DRJ, desta forma definiu sobre este item:

"(...) As peças de reposição de máquinas e equipamentos às quais a interessada busca creditar-se, apesar de serem utilizadas em máquinas e equipamentos aproveitados no processo produtivo, não sofrem alterações em decorrência da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, destinando-se tão-somente a manter os bens de produção em condições eficientes de operação".

Na relação dos itens glosados pela fiscalização, em virtude ao não enquadramento como "insumos" como prediz a legislação, foi relacionado os seguintes:

c) **Peças de reposição e serviços gerais:** Peças para máquinas e equipamentos, peça de manutenção, peças e serviços torno, serviço de conserto de equipamento, serviço de lavação de roupas, serviço de locação de guindaste, serviço de manutenção máquinas, serviço em peças, serviço instalação de equipamento, e etc.

Em relação às peças de reposição de máquinas e equipamentos, a interessada sustenta o direito à compensação baseado na similaridade com os créditos decorrentes de depreciação de máquinas, combustíveis e lubrificantes e energia consumida, que permitiria o seu creditamento.

Conforme consta do TVE de fls. 826/844, nota-se, que o critério adotado pela autoridade fiscal foi aquele proclamado pela legislação do IPI, adotado pelas instruções normativas SRF nº 247, de 2002 - não-cumulatividade do PIS/Pasep - e 404, de 2004 - não-cumulatividade da COFINS. Tais instruções normativas foram utilizadas como fundamento para a análise do pleito por parte da autoridade fiscal.

Neste item em específico, e tendo como norte a essencialidade como pressuposto para a consideração de determinado bem como insumo, entendo que as partes e peças de reposição adquiridas pela Recorrente podem, sim, ser admitidas para fins de creditamento.

Em exame dos autos, especialmente dos documentos acostados à manifestação de inconformidade, pude constatar que não há nenhum elemento que desacredite as justificativas apresentadas pela interessada no sentido de que os bens adquiridos pela empresa, acima elencados, devem sim estar relacionados às correspondentes finalidades mencionadas.

As Glosas referem-se a peças para máquinas e equipamentos, peça de manutenção, peças e serviços torno, serviço de conserto de equipamento, serviço de lavação de roupas, serviço de locação de guindaste, serviço de manutenção máquinas, serviço em peças, serviço instalação de equipamento, e etc., me parece que tais produtos guardam correlação com a finalidade declarada pela recorrente no recurso voluntário e consumidas na operação das máquinas de preparo de seu produto final (carnes e embutidos).

Evidentemente, a análise quanto à aplicação dos produtos acima na atividade industrial da interessada, e, portanto, sua possível caracterização como insumo, é superficial, já que este conselheiro não tem conhecimento técnico específico em relação ao processo produtivo de carnes. Mesmo assim, entendo que a questão não merece sejam os autos baixados em diligência, uma vez que a premissa adotada pela autoridade fiscal obedeceu aos ditames traçados pelas instruções normativas nos 247/02 (para o PIS/Pasep vide § 5º do artigo 66) e 404/04 (para a COFINS vide incisos I e II do § 4º do artigo 8º), as quais, como vimos, seguem conceituação de insumo demasiadamente restritiva por equiparar sua acepção à que é adotada

pela legislação do IPI, o que, conforme defendemos, não é adequado ao regime da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS.

Assim, diante da fundamentação adotada pela autoridade fiscal, e considerando que o parâmetro aqui adotado é o de dar à acepção de insumo um caráter de essencialidade à concretização da razão de ser do empreendimento, e por fim, fundado nas explicações trazidas pela recorrente e na documentação acostada aos autos, se relacionem diretamente ao processo fabril da empresa e, portanto, penso que **deverão ser admitidos os créditos calculados em relação aos itens descritos neste tópico.**

4.4- Material de Segurança e 4.5- Material de Conservação e limpeza

Argumenta que merece ser reformada a decisão em relação as glosas implementadas na base de cálculo da COFINS sobre as aquisições de **Material de Segurança** (b.3 da irresignação), tais como avental, botina, capacetes, creme protetor, máscaras, meia, protetor auricular, protetor facial, compras de botas sete léguas; etc, bem assim em relação as aquisições de produtos de **Conservação e Limpeza** (b.4 da irresignação), como por exemplo, as aquisições de desinfetantes, detergentes, vassouras, serviço de ajardinamento e limpeza, serviço de bens móveis.

No caso dos equipamentos de proteção individual, acrescente-se o fato de serem obrigatórios nos termos da NR 6 e 8, além de serem despesas intimamente e indispesavelmente utilizados e consumidos na produção. O mesmo diga-se em relação aos itens de consumo industrial relacionados limpeza e manutenção cível das instalações industriais. Ressalta, a título exemplificativo, cópia de notas fiscais sobre os itens glosados.

Na relação dos itens glosados pelo Fisco (TVE), em virtude ao não enquadramento como "insumos" como prediz a legislação, destaca-se o que segue:

d) Material de Segurança: Avental, bota, botina, capacete, creme protetor, máscaras, meia, protetor auricular, protetor facial, compras de botas sete léguas, e etc;

e) Conservação e limpeza: Desinfetante, detergente, vassouras, serviço de ajardinamento e limpeza, serviço de conserto de bens móveis, serviço de lavanderia e etc.

A DRJ em Florianópolis (SC), em seu acórdão, analisou da seguinte forma a aquisição desses materiais:

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

(...)...

Conforme o artigo 66, §5º da IN SRF no 247/02 e o artigo 8º, § 4º, da IN SRF nº 404/04, na definição de insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda foram excluídos quaisquer bens que não sofram alterações, tais como consumo, desgaste, dano ou a perda de propriedades

físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto que está sendo fabricado. Foram também excluídos os bens que estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica.

Desta forma, claro está que o conceito de insumo encontra-se vinculado à aplicação direta no processo produtivo do contribuinte, requisito não satisfeito em relação a materiais de segurança e produtos destinados a conservação, limpeza e manutenção predial.

O fato de tais materiais serem exigidos pela nossa legislação não tem o condão de transformá-los em parte do processo produtivo, razão pela qual encontra-se correta a decisão da DRF/Joaçaba.

Por ser o estabelecimento industrial da Recorrente produtor de carnes e frios, 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 (**d) Material de Segurança:** Avental, bota, botina, capacete, creme protetor, máscaras, meia, protetor auricular, protetor facial, compras de botas sete léguas, e etc; e **e) Conservação e limpeza:** Desinfetante, detergente, vassouras, serviço de ajardinamento e limpeza, serviço de conserto de bens móveis, serviço de lavanderia e etc., se relacionem diretamente ao processo fabril da empresa e devem fazer parte do cálculo do crédito da Cofins, por estarem contemplados no conceito de insumo.

4.6- Manutenção predial

Da mesma forma, a Recorrente entende que merece reforma às aquisições de bens destinados a **Manutenção Predial** (b.5 da irresignação), como por exemplo, as aquisições de argamassa, calcáreo, tintas, tomadas, torneiras, compra de concreto usinado, serviço de pintura, serviço de construção civil, etc.

Conforme constatou o Fisco no TVE, este item se refere a: **(f) Manutenção predial:** argamassa, calcáreo, tintas, tomadas, torneira, compra de concreto usinado, serviço de pintura, serviço construção civil, e etc;

Verifica-se que a manutenção predial e os serviços de pintura e construção civil até podem ter ocorrido no estabelecimento fabril e a compra de todos os itens podem ter sido utilizada nos estabelecimentos industriais.

Nesta senda, apenas os custos com a manutenção predial e serviços de pintura do setor fabril teria o direito de fazer parte do cálculo do crédito da exação, desde que não caracterizem benfeitorias e melhoramentos que devam ser adicionados aos valores dos imóveis para futuras depreciações. Já os custos com a manutenção e pintura dos prédios administrativos e outros setores não podem compor o referido crédito.

No entanto, não há elementos nos autos que esclareçam e comprovem o efetivo emprego de tais fatos foram aplicados no setor fabril da empresa. É bom lembrar que a lide versa sobre pedido de resarcimento, cujo ônus da prova é do recorrente.

Portanto, nego sua inclusão no cálculo do crédito em virtude das alegações estarem órfãs de informações que sustentem seu direito.

4.7- *Ovos Incubáveis*

Alega a Recorrente que de igual modo, merece reforma a negativa do direito ao crédito sobre a aquisição de OVOS INCUBÁVEIS, ao argumento de que seria remuneração de serviços adquiridos de pessoas físicas, em desacordo com a legislação.

Afirma que não se trata de remuneração de serviço prestado por pessoa física, uma vez que as agroindústrias da região Sul, ainda na década de sessenta, trouxeram dos Estados Unidos da América, o modelo de produção denominado sistema integrado ou verticalizado de produção.

Referido modelo consiste em uma combinação de dois ou mais estágios sucessivos de produção e ou distribuição em propriedade da empresa ou terceiros, mas sob o controle da empresa proprietária.

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

No modelo de integração/partneria, a empresa firma um contrato de parceira 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. O contrato e as notas fiscais acostados, a título meramente exemplificativo, atestam o alegado.

Assim, não se trata de remuneração paga à pessoa física e sim de compra e venda de ovos para incubação. Os ovos e ou ovos incubáveis, estão classificados na TIPI, na posição NCM 04.07.00.

O Fisco em seu TVE, informa que **(g) Ovos incubáveis: serviços adquiridos de Pessoas Físicas, em desacordo com a legislação, conforme item 2.1.2.** Qual seja: Os créditos devem ser quantificados a rigor do disposto nos artigos 3º e 12 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que assim dispõem (...):

Pois bem. A lide versa, sobre a natureza dos pagamentos efetuados pela requerente aos seus parceiros produtores; correspondem-se à compra e venda de produtos agrícolas ou referem-se à remuneração por serviços prestados.

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

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

Conforme se verifica no contrato de parceria, anexado aos autos, o mesmo 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.

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.

Quanto à partilha dos frutos da parceria, reproduz-se abaixo a cláusula contratual que a define (fls. 217/227):

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"

No modelo de integração/parceria, a empresa firma um contrato de parceira com o parceiro produtor, pessoa física, em que a empresa se compromete a fornecer as matrizes, pintos, leitões, medicamentos, de alimentação e assistência técnica, enquanto que o

Autenticado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 22/03/20

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAU

LA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Observa-se, também que, pelas tarefas executadas, a parceira agrícola paga ao matrizeiro uma remuneração, em pecúnia, cujo valor é definido de acordo com a produção.

A própria Recorrente em seu recurso (fl. 385), admite que, "merece reforma a decisão recorrida que glosou os créditos sobre as aquisições de ovos para incubação de pessoas físicas. Deve-se, no mínimo, reconhecer o direito ao crédito presumido sobre as compras de ovos para incubação, nos termos das leis citadas".

O produto, em que pesa no contrato restar estabelecido que uma parte ser propriedade do matrizeiro, na realidade não lhe pertence, sendo ele apenas o responsável pela condução do setor de produção.

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

Em resumo, as afirmativas das partes convergem no sentido de que a operação efetuada é de prestação de serviço por pessoa física. Consoante noção cediça, a legislação veda o direito ao crédito relativo ao valor de prestação de serviço por pessoa física.

Deste modo, **mantendo a decisão a quo quanto à glosa desses valores** do cálculo do crédito da Cofins.

4.8) Outros itens

A Recorrente alega em seu recurso que negou-se o crédito sobre os seguintes eventos: **B.8) Outros itens:** cesta básica, rendimento de trabalho assalariado e sem vínculo empregatício, serviço de vistoria de carga, serviço de desembaraço aduaneiro, serviço de hotelaria, serviços portuários.

Já no seu TVE, o Fisco glosou os seguintes tens: **i) Outros itens:** Lavagem de uniforme, cimento, conserto de lava jato, pintura, e etc.

Os custos com a manutenção e pintura dos prédios administrativos e outros setores não podem compor o referido crédito.

Quanto aos demais itens da lista 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.

Portanto **deve-se manter as glosas** efetuadas pelo Fisco.

5- Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda

5.1 - Despesas com Fretes

A Recorrente solicita a reforma da decisão que glosou créditos sobre os valores relacionados às Despesas de Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda, ao argumento de que não gera direito ao crédito as **despesas entre estabelecimentos da empresa**, além dos valores sobre os serviços de **frete com a finalidade de transporte de documentos**, assim como o **transporte de insumos, matérias-primas e produtos em elaboração entre filiais da empresa**.

Aduz em seu recurso que, para a devida consecução de sua atividade, possui granja de reprodutores de aves e suínos, incubatórios, fabricas de rações e concentrados, unidades de abate de aves e suínos, bem assim unidades onde são industrializados os derivados de aves e suínos. A empresa ainda possui filiais comerciais. Cada uma das unidades, seja industrial ou comercial, está localizada em lugares diferentes, com CNPJ próprios.

Afirma em seu recurso que "os documentos acostados infirmam alegação da autoridade fiscal, ou seja, os serviços de transporte glosados não dizem respeito a transferência entre estabelecimentos. Trata-se de **fretes sobre vendas a clientes; fretes entre o estabelecimento produtor para outro estabelecimento produtor da mesma empresa e frete entre estabelecimento de produtor para estabelecimento comercial** (vide anexo V e VI, a título exemplificativo)".

Assim, por exemplo, os ovos férteis, coletados nas granjas, são transferidos desta para o incubatório até o nascimento do pinto. Este estabelecimento, após o nascimento do pinto, irá transferi-los para os produtores rurais para engorda/terminação. Do estabelecimento do produtor rural, já na condição de ave para abate, estes animais são transferidos para o abatedouro de aves. Este, por sua vez, inicialmente irá abatê-las para então destinar as aves abatidas tanto para o estabelecimento industrializador (no caso unidades industriais que transformam a carne de frango em salsicha, mortadela, linguiça, dentre outros produtos), quanto para armazenagem ou para um estabelecimento comercial.

Por outro lado o Fisco em seu TVE, relaciona os itens glosados em virtude ao não enquadramento como "insumos" como prediz a legislação, veja-se:

h) Fretes: serviço adquirido com a finalidade de transporte de documentos; e assim como o transporte de insumos, matérias-primas e produtos em elaboração entre filiais da empresa;

No que se refere ao frete referente às transferências de produtos de uma unidade produtora para outra unidade produtora.

Com o advento da Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) o legislador além de permitir crédito calculado sobre o valor dos bens adquiridos para revenda e dos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, passou-se a admitir também o aproveitamento de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 22/03/2016

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAU

LA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

crédito da Cofins calculado sobre o valor dos gastos efetuados com a armazenagem de mercadoria e frete, **na operação de venda**, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece em seu art. 3º caput e inciso IX, que assim dispõe:

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;

Sobre este fato, o Fisco em seu TVE, informa que:

"(...) Entretanto, conforme memória de cálculo apresentada pela requerente, e cópias de documentos (fls. 1.043 a 1.049), as notas fiscais que compõem a despesas de frete de vendas, na verdade, tratam-se de gastos com transporte de produtos nas transferência entre filias (Produção-Produção e Produção-Vendas), portanto, não integram a "operação de venda". Na verdade, trata-se de despesas operacionais que não geram direito ao crédito PIS/COFINS não-cumulativo por falta de expressa previsão legal.

A partir dessa definição, aplicável às despesas que não podem ser classificadas como de armazenagem e/ou frete na operação de venda, não ensejando, portanto, direito a crédito, impondo-se desta forma a glosa.

Das informações coletadas nos autos, conclui-se que as despesas com fretes estão divididas entre três situações: **(i)** as relativas ao transporte de produtos acabados em operação de venda, **(ii)** ao transporte entre estabelecimentos de produtos acabados e **(iii)** ao frete sobre as compras dos insumos utilizados para industrialização dos produtos a serem comercializados (doc. fls. 424/494 e 563/629).

A meu sentir, a Recorrente entende que quaisquer despesas com fretes, sejam fretes de produtos acabados destinados a venda, sejam entre seus estabelecimentos, concedem direito a crédito, pois as considera insumos da produção.

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 dispositivos 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.

Neste caso, a decisão da DRJ, mandou muito bem ao analisar essas questões, a qual me filio e adoto como fundamentos e razão de decidir, nos termos do art. 50, § 1º da Lei nº 9.784/99:

"(...) O contribuinte, no caso em tela, limitou-se a anexar uma variedade de documentos, a título exemplificativo, argumentando que se referem a 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, sem vincular qualquer destes documentos com as glosas efetuadas pela autoridade fiscal.

Como já explicitado, cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito simplesmente juntar uma massa de documentos ao processo, sem indicação individualizada de a quais registros se referem.

A atividade de "provar" não se limita, no mais das vezes, a simplesmente juntar documentos aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos, provar significa associar registros e documentos de forma individualizada, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento dos indícios. Não é tarefa do julgador contextualizar os elementos de prova trazidos pelo contribuinte no caso de um pedido de restituição, compensação ou resarcimento, tanto quanto não é contextualizar os elementos de prova trazidos pela autoridade fiscal no âmbito de um lançamento de ofício. Quem acusa deve provar, contextualizando os elementos de prova que evidenciam a infração; da mesma forma, quem pleiteia repetição deve provar a existência do direito creditório, contextualizando os elementos de prova que evidenciam o indébito.

Na realidade, resta claro que o requerente entende que quaisquer despesas com fretes, sejam fretes de produtos acabados destinados a venda, sejam entre seus estabelecimentos, concedem direito a crédito, pois as considera insumos da produção. E procedeu com apuração de seus créditos da forma que entende.

Em relação ao entendimento que permite o creditamento de fretes entre estabelecimentos, nos reportamos ao item 3.5. deste voto, que esclarece não se enquadrar no conceito de insumos as despesas com o transporte entre unidades produtoras.

Ressalto que o Fisco afirma que "as notas fiscais que compõem a despesas de frete de vendas, na verdade, tratam-se de gastos com transporte de produtos nas transferências entre filiais (Produção-Produção e Produção-Vendas), portanto, não integram a "operação de venda". Na verdade, trata-se de despesas operacionais que não geram direito ao crédito PIS/COFINS não-cumulativo por falta de expressa previsão legal".

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 22/03/2016

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAU

LA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em relação às alegações da Recorrente referentes à natureza dos fretes contratados, saliento a posição adotada em relação ao ônus probatório em processos de compensação, restituição e resarcimento é do interessado.

A Recorrente, no caso em tela, limitou-se a anexar uma variedade de documentos, a título exemplificativo, argumentando que se referem a 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, sem vincular qualquer destes documentos com as glosas efetuadas pelo Fisco.

Quem pleiteia repetição deve provar a existência do direito creditório, contextualizando os elementos de prova que evidenciam o indébito. Não é tarefa do julgador contextualizar os elementos de prova trazidos pelo contribuinte no caso de um pedido de restituição, compensação ou resarcimento. Entendo que cumpre a Recorrente vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo licito simplesmente juntar uma massa de documentos ao processo, sem indicação individualizada de a quais registros se referem.

Desta forma, quanto a essas despesas com Fretes, **por ausência de elementos de provas** do alegado pela Recorrente, **mantenho afastados os valores da base de cálculo do crédito da Cofins**.

5.2- Despesas de Armazenagem de Mercadoria

As despesas com armazenagem está 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 DRJ de Florianópolis (SC).

6- Do Crédito Presumido - Atividades Agroindustriais

Verifica-se nos autos que foi glosado o crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais, **devido a não serem passíveis de resarcimento**, apenas de desconto, ou ainda decorrente da **aplicação incorreta do percentual de 60% incidente sobre os insumos adquiridos**, quando o percentual correto seria 35%.

6.1) Do resarcimento do crédito presumido

Alega a Recorrente no que diz respeito a este item, qual seja de que os valores creditados a título de crédito presumido referentes às aquisições de aves, suínos, milho, etc, foram alocadas indevidamente no campo de receita de exportação, o que geraria o direito ao resarcimento da COFINS, o que contraria as disposições contidas no art. 8º, da Lei nº 10.925/04, segundo o qual os créditos somente poderiam ser opostos para fins de dedução da contribuição e **não restituição**, de igual modo, entende, merecer reforma a decisão recorrida.

Informa que inicialmente o crédito presumido estava previsto no art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e que posteriormente, passou a ser previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04. E, que a interpretação apenas literal ou gramatical dos artigos 5º e 6º das Leis nº

10.637/2002 e nº 10.833/2003 talvez possa efetivamente dar sustentação ao entendimento do Fisco. Todavia, a interpretação lateral, gramatical, não é a única e nem pode ser 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. 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, regulam 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.

Afirma ainda que, o crédito presumido do PIS e da COFINS, constitui uma forma de subvenção, que é definida pelo artigo 12, § 3º, da Lei 4.320, de 1964 e que assim, o crédito presumido do PIS e da COFINS constitui espécie de estímulo financeiro, para reduzir o impacto tributário existente sobre a produção.

Assim, frustradas as outras formas de ressarcimento, a Fazenda Pública deverá efetuar o pagamento, mediante a entrega ao beneficiário da respectiva soma em dinheiro. O particular deverá formular cumulativamente pedido de ressarcimento e de pagamento.

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.

Por outro giro o Fisco consignou em seu TVE (fls. 837 e 838) que: "*Os procedimentos adotados pela empresa para o cômputo do crédito presumido, assim demonstrados por meio de memórias de cálculos apresentadas, planilhas digitais, Anexo I, evidenciam as seguintes incorreções:*

1. os valores creditados referentes às aquisições no período estão sendo alocadas indevidamente no campo de Receita de Exportação, o que geraria o direito de ressarcimento do referido montante, entretanto conforme a literalidade do art. 8º da lei 10.925/2004, o mesmo só da direito a deduções da própria contribuição, sendo assim o valor de mercado externo foi zerado e transferido para o mercado interno" (grifo nosso).

Pois bem. Temos que o cerne da questão é definir se os créditos presumidos da agroindústria podem ser objeto de processo de ressarcimento ou de compensação tributária e para 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.

Com a citada alteração legislativa, onde os créditos presumidos deixaram de ter sua matriz legal no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, passando para a Lei nº 10.925, de 2004 (art. 8º, redação atual lhe foi dada pela Lei nº 11.051/2004), tanto o artigo 5º da Lei nº 10.637/2002, como o artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, **ao tratarem da compensação ou ressarcimento em dinheiro referem-se exclusivamente aos créditos apurados na forma de seu artigo 3º**, pelo que não estariam mais os créditos presumidos vinculados àqueles dispositivos, mas sim ao artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, que conforme este dispositivo legal só seriam utilizados para abatimento do próprio PIS e da COFINS devidos nas operações do mercado interno. Veja-se:

Ocorreu 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 dars eão a partir do quarto mês subseqüente 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.

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

Portanto, em que pese as alegações postas pela interessada, o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (que determinou o benefício as pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal) foi claro e específico ao estabelecer que o crédito presumido decorrente das aquisições que menciona somente poderia ser deduzido do valor devido da COFINS e do PIS não-cumulativos, não havendo a possibilidade de efetivar-se ressarcimento dos mesmos.

Corroborando esse entendimento, foi editado o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº SRF nº 15, de 2005, que em seus artigos 1º e 2º, impede a utilização do crédito presumido decorrente de aquisições de pessoas físicas para ressarcimento ou compensação, permitindo exclusivamente sua utilização por meio de desconto no cálculo da contribuição devida (grifou-se):

Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 12 não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 52, § 12, inciso II, e § 22, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 62, § 12, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

Na mesma esteira, a IN SRF nº 660, de 2006, é expressa neste sentido, vedando, com efeitos a partir de 1º de agosto de 2004, o pedido de ressarcimento (ou a compensação) desses créditos presumidos, conforme dispõe os arts. 5º, 8º, § 3º, inciso II, daquela Instrução (grifou-se):

Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos.

I - destinados a alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

(...).

§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.

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.

Autenticado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 22/03/2016

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAU

LA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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, o art. 36 da Lei nº. 12.058, de 13 de outubro de 2009, aduziu importantes modificações no tema, a saber:

a) permitiu a compensação dos saldos dos créditos presumidos em discussão com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB;

b) autorizou o ressarcimento em dinheiro destes mesmos créditos, sob a ressalva de que o pedido só poderia ser efetuado para créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do mês subsequente ao da publicação da lei. E o pedido referente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre 01/2009 e o mês de publicação da lei, a partir de 01/01/2010.

Por fim, a Lei nº. 12.350, de 20 de dezembro de 2010, ratificou os direito concedidos pela Lei nº. 12.058/2009, no sentido de manter a permissão ao ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

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

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

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

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

Após esse singelo passeio pela legislação da não cumulatividade aplicada às agroindústrias, retornando ao caso em questão, conforme consta nos autos, a sociedade buscou compensar créditos presumidos de agroindústria 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 pela Recorrente deve prosperar sendo imperiosa a reforma da decisão proferida em primeira instância.

6.2) Do percentual incidente sobre os insumos adquiridos.

A Recorrente questiona que merece reforma também a decisão recorrida no Documento assinado digitalmente conforme M.º N.º 2.200-2 da 24/08/2007 Autenticado digitalmente em 22/03/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAU LA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

insumos adquiridos como milho, milho quebrado, suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate, quando deveria ter aplicado o percentual de 35%. Assim, foi glosado o valor calculado a maior (diferença entre 60% e 35%).

Afirma que nos termos do contido no art. 8º da Lei nº 10.925/04, em relação as aquisições de suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate, o percentual estabelecido é de 60% sobre o valor da aquisição, tendo por base a alíquota de 7,6%.

Aqui, sim, a simples leitura da norma evidencia com clareza solar o direito ao crédito presumido no percentual de 60% sobre o valor das aquisições, uma vez que a recorrente produz as mercadorias de origem animal, destinadas a alimentação humana, classificadas na TIPI na posição 02, o que é incontestável. Assim, merece reforma a cisão recorrida que limitou o crédito presumido no percentual de 35% sobre as aquisições de mercadorias de origem animal (posição 02 da TIPI), destinadas a alimentação humana.

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

"(...) É equivocada, a decisão recorrida, no mínimo em relação as aquisições de suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate".

"(...) No que se refere ao crédito presumido sobre as aquisições de milho inteiro e quebrado, deve, de igual modo, ser reconhecido o direito ao crédito presumido tendo por base o percentual de 60%, em razão de que tais insumos são destinados à alimentação de aves e suínos".

Por outro giro o Fisco entende e consignou em seu TVE (fls. 837 e 838) que: "Os procedimentos adotados pela empresa para o cômputo do crédito presumido, assim demonstrados por meio de memórias de cálculos apresentadas, planilhas digitais, Anexo I, evidenciam as seguintes incorreções:

2. A requerente aplicou incorretamente o percentual de 60%, do inciso I, §3º, art. 8º, sobre os insumos adquiridos como: milho, milho quebrado, suíno padrão, leitões piterm suicooper, aves para abate. Conforme as respectivas classificações fiscais- TIPI (1005.90.10; 1005.90.10; 0103.91.00; 0103.91.00 e 0105.99.00), as referidas mercadorias tem como enquadramento legal o percentual de 35% das alíquotas previstas no art. 2º das Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Sendo assim, referidos valores a maior devido à aplicação incorreta do percentual de 60%, foram devidamente glosadas".

O art. 8º da Lei nº 10.925/2004 trata do percentual em questão (grifou-se):

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

periodo de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

I- cerealista que exerce cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II- pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e III pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 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 15.17e 15.18; e

II- 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III- 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Renumerado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

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.

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

§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013).

Verifica-se, portanto, que o valor de crédito presumido é determinado pela aplicação da **alíquota de 60%** (sessenta por cento) para as empresas **que produzam mercadorias de origem animal** 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.

De outro modo, sobressai que o legislador elegeu o critério da natureza do "produto" a ser produzido (isto é, do resultado decorrente do processo industrial) como método de discriminação das alíquotas. Assim, se o produto a ser produzido (ao qual os insumos agregados/consumidos) for de origem animal (carne embutida, p. ex.), deverá ser aplicada a alíquota de 60%, independente da qualificação desses insumos.

Como se vê, no TVE elaborado pelo Fisco, os itens que tiveram sua alíquota alterada pela autoridade fiscal, quais sejam: 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), realmente constam todos do capítulo 1 da TIPI, como devem ser, porém tratam-se de insumos adquiridos para produção de mercadorias de origem animal (carnes e derivados).

Posto isto, de acordo com as modificações aduzidas pela Lei nº 12.865, de 2013, o percentual aplicado aos insumos utilizados para industrialização dos produtos previstos no § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é de 60%.

Portanto, o pleito da Recorrente tem amparo legal, de sorte que aplique o percentual citado e reformo a decisão *a quo* quanto a esta matéria.

7- Créditos a descontar - COFINS paga na importação

A recorrente, expõe que não se creditou de algumas aquisições feitas por meio de declarações de importação referentes aos meses de abril a junho de 2006. Desta forma, requer que sejam incluídos no cálculo deste período os valores correspondentes a estas importações.

Este item já se encontra decidido, conforme consta do resultado de diligência efetuado (**item 1** - Resolução nº 3402-00346) e com a respectiva manifestação da Recorrente, atestando que encontra-se de acordo com a conclusão da referida Informação Fiscal (fl. 1.631).

8- Conclusão

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de

dar parcial provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma:

Autenticado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA, Assinado digitalmente em 22/03/20

16 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 22/03/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAU

LA, Assinado digitalmente em 21/03/2016 por WALDIR NAVARRO BEZERRA

Impresso em 22/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1) Em relação aos **créditos a descontar - COFINS**, pago na importação (DI), deve ser alterado o valor reconhecido inicialmente, remanescentes ao final do 4º trimestre de 2006, passível de resarcimento sem a incidência de juros moratórios, conforme disposto no § 5º do art. 83, da IN/SRF nº 1.300/2012 (nos termos dos itens **1 e 7**, deste voto);

2) admitir o resarcimento/compensação dos créditos presumidos de Cofins não cumulativos (**item 6.1**, deste voto);

3) determinar a aplicação da alíquota de 60% aos insumos utilizados para industrialização dos produtos previstos conforme o contido no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (**item 6.2**, do voto); e

4) admitir a inclusão dos custos abaixo relacionados no valor a ser descontado da contribuição devida na forma da Lei nº 10.833/2003:

4.a) despesas com **embalagens** (caixas de papelão) utilizadas no acondicionamento dos produtos para fins de proteção (**item 4.2.1**, deste voto);

4.b) peças de reposição e serviços gerais, que se desgastam e são utilizados no processo produtivo (**item 4.3**, deste voto);

4.c) material de segurança e conservação e limpeza, por estarem relacionados diretamente ao processo fabril da empresa (**item 4.4 e 4.5**, deste voto);

4.d) despesas com armazenagem para venda do produto acabado. (**item 5.2**, deste voto).

É como voto.

Sala das Sessões, em 16/03/2016.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra

Voto Vencedor

Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada

Na sessão de julgamento deste processo, ousei divergir do ilustre Relator no que concerne à glosa relativa à "lavagem de uniforme", cujo creditamento da contribuição social não cumulativa foi requerido pela contribuinte sob a rubrica "Outros Itens".

Segundo entendo, embora não haja nos autos prova acerca da finalidade desses uniformes dentro do estabelecimento da contribuinte, utilizando-se o senso comum para uma agroindústria no ramo alimentício, para a qual são essenciais a higienização e a utilização de uniformes na sua atividade produtiva, entendo que os gastos relativos a "lavagem de uniformes" são considerados custos de produção e ensejam ao creditamento das contribuições sociais. Nesse sentido foi decidido em face da contribuinte, mediante o Acórdão nº 3401-002.675 - 4^a Câmara/1^a Turma Ordinária, em sessão de 24/07/2014.

Assim, o meu voto é no sentido de reverter as glosas relativas aos gastos de "lavagem de uniforme", sob a rubrica "Outros Itens", no que fui acompanhada por maioria dos Conselheiros da sessão de julgamento.

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada