



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

**Processo n°** 10925.000823/2007-41  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-003.098 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de junho de 2016  
**Matéria** COFINS - RESSARCIMENTO  
**Recorrente** COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. AGROINDÚSTRIA. HIGIENE. PROTEÇÃO AO TRABALHADOR. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo, nos termos delimitados pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, assim considerados aqueles que integram o custo de produção e que não são passíveis de ativação obrigatória (art. 301 do RIR/99).

Tratando-se de agroindústria que produz alimentos, há o direito ao creditamento em relação aos bens adquiridos para proteção ao trabalhador e para higiene.

INSUMOS. CREDITAMENTO. EMBALAGENS. TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

Os itens relativos a embalagem para transporte, desde que não se trate de um bem ativável, deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e Cofins, eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda mantenha-se com características desejadas quando chegar ao comprador.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. PRODUTO FABRICADO. INTERPRETAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA.

O montante do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é determinado mediante aplicação da alíquota de 60% ou a 35% sobre o valor das mencionadas aquisições, em função da natureza do 'produto' a

que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo nele aplicado, nos termos da interpretação trazida pelo artigo 8º, §10 da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013.

Aplica-se retroativamente ao caso concreto sob julgamento, nos termos do art. 106, I do CTN, a norma legal expressamente interpretativa.

Recurso Voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário da seguinte forma: a) por unanimidade de votos, para reconhecer o crédito presumido em conformidade com a interpretação trazida pelo §10 do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, aplicando-se as alíquotas em função dos bens produzidos, e não dos insumos adquiridos, como antes efetuado pela fiscalização, em relação às aquisições da recorrente; b) por maioria de votos, para reconhecer o direito creditório correspondente aos seguintes bens e serviços: i) avental, bota, botina, capacete, creme protetor, máscaras, protetor auricular, protetor facial e botas sete léguas, sob a rubrica "Material de Segurança"; ii) desinfetante, detergente e vassoura, sob a rubrica "Conservação e Limpeza"; iii) caixas de papelão, sob a rubrica "Material de Embalagens e Etiquetas"; e iv) lavagem de uniforme, sob a rubrica "Outros Itens". Vencido o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que negou provimento nesta parte; e c) por unanimidade de votos, para reconhecer o direito creditório relativo às despesas de armazenagem, no valor de R\$ 375.525,66. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro declarou-se impedido de participar do julgamento.

*Assinatura Digital*

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

*Assinatura Digital*

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

O presente processo trata de Pedido de Ressarcimento de Créditos da Cofins, cumulado com declaração de compensação, tendo como saldo disponível para ressarcimento o valor de R\$ 4.832.551,63, referente a créditos da Cofins não cumulativa, decorrentes de operações no mercado externo do **4º trimestre de 2005**.

Submetido o pedido à apreciação da repartição de origem, reconheceu-se parcialmente o direito creditório pleiteado, não tendo sido acatados os créditos relativos a: (i) mercadorias para revenda adquiridas de pessoas físicas, (ii) aquisições de bens e serviços não enquadrados com insumos, (iii) gastos com transporte de produtos entre filiais, classificados pela cooperativa como despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda (iv) crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais, (v) crédito presumido relativo a estoque de abertura e (vi) créditos a descontar na importação.

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

Autenticado digitalmente em 24/06/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente e

m 28/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/06/2016 por MARIA APARECIDA MART

INS DE PAULA

Impresso em 28/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Irresignado, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando, em síntese:

a) em relação à glosa dos créditos referentes a mercadorias para revenda, adquiridas de pessoas físicas, houve equívoco na apropriação dos créditos;

b) a necessidade de reconhecimento do crédito presumido relativo às aquisições de animais para reprodução;

c) na decisão recorrida, considerou-se o conceito de insumo de forma restrita, sendo que, de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.833/2004, todas as aquisições de bens e serviços utilizados diretamente na fabricação de produtos destinados à venda gerariam direito ao crédito;

d) em relação às peças de reposição de máquinas e equipamentos, existiria direito à compensação baseado na similaridade com os créditos decorrentes de depreciação de máquinas, combustíveis e lubrificantes e energia consumida, sendo anexado solução de consulta;

e) em relação às aquisições de caixas de papelão e etiquetas, seria equivocada a afirmação de que esses materiais teriam sido utilizados no acondicionamento para transporte, pois o material utilizado nas embalagens teria por finalidade garantir a proteção adequada ao produto para minimizar a contaminação, prevenir danos e acomodar o rótulo;

f) no que tange às aquisições de material de segurança, produtos de conservação e limpeza e bens destinados à manutenção predial, tratar-se-ia de insumos, sendo que, no caso de equipamentos de proteção individual, eles seriam obrigatórios nos termos da NR 6 e 8;

g) quanto à aquisição de ovos incubáveis, não se teria remuneração de serviço prestado por pessoa física;

h) adota o modelo de produção de agroindústria integrado ou verticalizado, em que, 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, sendo que a parcela pertencente ao parceiro produtor, após apurada a sua participação no lote, normalmente é vendida para a empresa. A parcela recebida pelo parceiro produtor corresponde à sua quota no lote de ovos produzidos para incubação, que foi vendida a empresa, não se tratando de remuneração paga à pessoa física e sim de compra e venda de ovos para incubação.

i) o frete incidente sobre as transferências de uma unidade produtora para outra unidade produtora deve ser considerado insumo de produção;

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

k) em relação aos dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, para fins de comercialização, é possível o creditamento;

l) tanto os créditos ordinários com o os presumidos se vinculariam à forma dos créditos estabelecida pelo art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo passíveis de compensação com outros tributos, ou de ressarcimento em espécie;

m) desrespeito da norma constitucional que veda a incidência das contribuições sobre as receitas de exportação;

n) 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.

o) no tocante às aquisições de milho inteiro e quebrado, dever-se-ia, 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;

p) nos termos expostos pelo Ministro José Delgado no RESP nº 1.005.598/RS, o crédito da Cofins não cumulativo deve ser calculado com base na alíquota utilizada para quantificar o débito da Cofins, isto é, 7,6%, enquanto àquelas aquisições feitas anteriormente ao período sob análise, deve ser apropriado o crédito de 3%, em consonância com o que dispunha a legislação da Cofins cumulativa.

A DRJ Florianópolis/SC julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, tendo sido o acórdão ementado nos seguintes termos:

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

*Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005*

*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 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 MÁQUINAS 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.*

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA.**

*As alíquotas para o cálculo do crédito presumido sobre o estoque existente em 31 de julho de 2004 são de 0,65% para a Contribuição para o PIS/PASEP e de 3% para a Cofins.*

**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: 01/10/2005 a 31/12/2005*

**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 ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada dessa decisão em 02/08/2010, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 18/08/2010, repisando os mesmos argumentos da manifestação de inconformidade, acima sintetizados.

Mediante o **Acórdão nº 3803-02.059**, de 07 de outubro de 2011, a 3ª Turma Especial não conheceu do recurso voluntário, por se tratar de valor superior ao limite de alçada das turmas especiais do CARF.

Posteriormente, o julgamento foi convertido em diligência por este Colegiado, mediante a **Resolução nº 3402-000.377**, de 20 de março de 2012, para que a Unidade de Origem esclarecesse as seguintes questões:

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

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

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

*d) Quanto ao frete, quais foram os valores dos fretes utilizados para transporte de documentos, transporte de insumos entre estabelecimentos, transporte de produto intermediário entre estabelecimentos e transporte de produto final para venda?*

A autoridade fiscal, por intermédio da INFORMAÇÃO FISCAL SAORT 2012-0333 - CCV, esclareceu que:

*(...)*

*Em relação ao primeiro questionamento, a interessada esclarece, em síntese, que tanto o “creme protetor” quanto as “meias” são considerados **EPI** – equipamento de proteção individual, devendo ser considerados insumo.*

*A propósito, de acordo com a descrição constante da Nota fiscal-Fatura nº 2898, emitida por Malhasul Ind. e Com.Ltda., os cem pares de meia adquiridos são próprias para uso na prática esportiva (Meia Helanca lisa futebol pé atalhado) e não para uso exclusivo em frigoríficos ou atividade laborativa – vide fls.1236.*

*Com efeito, tais bens não são utilizados ou consumidos no processo de industrialização de carnes, atividade principal da contribuinte, logo não estão alcançados pelo conceito de “insumo”, fato que impede a utilização de crédito a título de Pis e Cofins não cumulativo. Ainda que tais gastos possam advir de*

*exigência de órgão de fiscalização, portanto, ainda que se constituam em despesas necessárias a atividade, não há previsão legal para beneficiar-se do direito ao crédito.*

*(...)*

*Quando ao segundo item (conservação e limpeza), alega a interessada que o serviço de bem móvel realizado ocorreu, apenas, em conserto de máquinas e equipamentos. No entanto, de acordo com a descrição constante do documento de fls. 1295, os consertos e manutenção de equipamentos que foram computados não fazem jus ao direito ao crédito, uma vez que se tratam de máquinas e equipamentos não utilizados diretamente na produção dos bens vendidos, a exemplo de: "conserto de lavajato", "conserto de sistema retrátil", "conserto de empilhadeira", "conserto de motor hidráulico", "conserto de painel", "conserto de controlador", "conserto de esmerilhadeira", "conserto de conversor", "conserto de carregador", "conserto de motor e direção hidráulica", "conserto de pistão", etc.*

*(...)*

*Relativamente a manutenção predial e os serviços de pintura e de construção civil, assevera a interessada que foram realizados no estabelecimento fabril.*

*Todavia, pela pequena amostragem trazida pela reclamante tal fato não se confirma por inteiro. De acordo com o contido nas Notas fiscais de fls. 1347 e 1349 os serviços relativos à construção civil adquiridos mediante ordem de compras foram efetuados em estabelecimentos não industriais, localizados no interior do município de Chapecó —Estrada Geral Chapecó/Guatambu. Km.1, Linha Tomazelli. Devendo-se tratar, portanto de reformas e ampliações em pocilgas, aviários e ou chiqueirões, ou seja: instalações rurais.*

*No entanto, ainda que aplicados nos estabelecimentos industriais este fato por si não implica no reconhecimento de que os valores aplicados dão direito ao crédito de Pis e Cofins não cumulativo. Com efeito, em se tratando de serviços de pintura em instalações conforme descrito nas notas fiscais de fls.1341, 1343 e 1345, implicam em serviços de reforma e ampliações até porque tem previsão de serem consumos em mais de doze meses, fato que implica em imobilização para futura depreciação.*

*Na mesma toada, estariam a troca do telhado (cobertura) de 150 mts do setor de abate — reforma, portanto despesa ativável — vide Nota fiscal nº 873 — fls.1351 e 1392. Também, devem ser ativados os gastos com: joelho soldável, tubo ABB soldável, joelho soldável, bucha, sifão, cimento e argamassa (fls.1357 e 1380), por caracterizarem gastos com reformas ou ampliações; argamassa (Nota fiscal nº 9007 de Muller Com. de Mats. Construção.ltda. — fls.1361); calcáreo (fls.1365, 1370, 1375); concreto (fls.1400/1401)*

*As obras em imóvel quando realizadas com aquisição de materiais, que pela sua natureza e quantidade afastam a hipótese de conservação ou simples reparos, implicam sua imobilização,*

*sendo irrelevante o valor de cada unidade se o bem adquirido, na prestação de sua utilidade, deixar de conservar sua individualidade. Neste sentido, os dispêndios retro mencionados deixam de ser contabilizados como despesas para caracterizarem imobilização de patrimônio, passando a gerar crédito para dedução do Pis, medida que venha a ser efetuada a depreciação futura.*

(...)

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

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

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

*O inciso **II** do artigo 3º das Leis 10637/02 e 1083303 estabelecem que o contribuinte poderá descontar créditos referentes aos "bens e serviços utilizados como insumo **na prestação de serviços ou na produção de bens destinados à venda**".*

*O frete de mercadorias acabadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por óbvio, não se enquadra nesta previsão legal. Ora, se a lei determina que só geram créditos os bens e serviços usados como insumos na **produção de mercadorias**, o intérprete não pode ampliar o espectro de aplicação dessa regra para alcançar também os bens e serviços utilizados na **distribuição** das mesmas.*

*Com efeito, o frete de mercadorias **acabadas** é um serviço utilizado na **distribuição** das mercadorias produzidas, e não na **produção** delas. Por isso os referidos fretes não podem ser considerados insumos e gerar créditos com base no inciso **II** do artigo 3º das Leis 10637/02 e 10833/03.*

*Também não estariam inseridos na hipótese do inciso **IX** do artigo 3º da Lei 10833, já que tal dispositivo é bastante claro ao limitar os créditos apenas aos fretes vinculados às operações de armazenagem e venda.*

*Aliás, esse inciso **IX** do artigo 3º é mais uma evidência de que, de fato, os **custos de distribuição de mercadorias** não se **subsumem ao conceito de insumo** utilizado no processo **produtivo, para fins do crédito do inciso II.** Ora, se o conceito de*

*insumos utilizados na produção envolvesse também os custos de distribuição da mercadoria, seria completamente desnecessária a previsão do inciso IX, que menciona custos específicos desta etapa, razão pela qual, repita-se, o frete usado para a distribuição das mercadorias não está inserido na hipótese do inciso II.*

*Tratando-se, então, do inciso IX, mister registrar que ele também não alcança o valor do frete contratado para a realização de transferências de mercadorias dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores, já que tais custos não integram a operação de venda a ser realizada posteriormente. Apenas daria direito ao crédito o frete contratado para a **entrega de mercadorias diretamente aos clientes.***

(...)

*Com isso, conclui-se que despesas de frete somente geram crédito quando o mesmo é contratado para aquisição de insumos ou quando é relacionado operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.*

(...)

A interessada manifestou-se em face da diligência, nos seguintes termos:

(...)

*Com a devida vênia, a diligência feita pela Receita Federal de Joaçaba, não pode ser acolhida, pois desconsiderou as informações prestadas pela intimada para, assim, tecer considerações de ordem subjetiva sobre a interpretação da legislação aplicável aos casos suscitados.*

*A competência para dizer qual é o direito aplicável ao caso concreto, neste momento, é do Egrégio Conselho de Contribuintes e não da autoridade fiscal. Cabia a esta tão somente responder de forma objetivamente aos questionamentos suscitados, que, como pode se ver, ficou inerte.*

*Assim, tendo a autoridade fiscal respondido aos questionamentos de forma subjetiva, não merecem prosperar as alegações ali lançadas, devendo o E. Conselho atentar para as informações prestadas pela ora intimada, as quais foram protocoladas em 06/06/12.*

(...)

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos os requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

### A) AQUISIÇÕES DE BENS PARA REVENDA:

Sobre a possibilidade de se reconhecer o crédito presumido nas aquisições de suínos reprodutores de pessoas físicas, cujos créditos básicos foram glosados, entendeu o julgador de primeira instância que não se poderia "incluir os valores glosados como crédito presumido de atividades agroindustriais, pois é condição para o creditamento que o contribuinte informe no Dacon todas operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições", nos termos do art. 21 a 23 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004:

*Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes a custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica domiciliado no exterior, com pagamento em moeda conversível, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, que não puderem ser deduzidos na forma do inciso I do § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso I do § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão ser utilizados na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF.*

*Art. 22. Poderão ser objeto de ressarcimento os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o art. 21 que, ao final de um trimestre do ano civil, remanescerem na escrita contábil da pessoa jurídica após efetuadas as deduções e compensações cabíveis.*

*§ 1º O ressarcimento de que trata o caput será requerido à SRF, conforme o caso, mediante o formulário Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, constante do Anexo II, ou do formulário Pedido de Ressarcimento de Créditos da Cotins, constante do Anexo III.*

***§ 2º Os créditos a que se refere o art. 21 somente poderão ter seu ressarcimento requerido à SRF após a entrega pela pessoa jurídica do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) do trimestre-calendário de apuração.***

*Art. 23. O crédito presumido de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins, correspondente ao estoque de abertura de que trata o art. 11 da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 12 da Lei nº 10.833, de 2003, poderá ser utilizado na forma prevista nos arts. 21 e 22, observado o percentual entre o valor das receitas previstas no art. 21 e o somatório destas receitas com as decorrentes de vendas e de prestação de serviços sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa. (grifo nosso).*

Sobre essa restrição ao ressarcimento do crédito presumido prevista na legislação tributária, a recorrente nada mencionou, nada trazendo aos autos de elemento modificativo ou extintivo a essa parte da decisão recorrida, a qual deve, então, ser mantida, nos termos do art. 36 da Lei nº 9.784/99 e art. 42, parágrafo único do Decreto nº 70.235/72.

Nesse mesmo sentido foi decidido no processo nº 10925.000822/2007-05 em face da própria recorrente:

***Acórdão nº 3401-01.716 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
Sessão de 15 de fevereiro de 2012***

**Recorrente: COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE**

**Relator: Odassi Guerzoni Filho Relator**

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

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006*

*Ementa:*

**CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIAS. INDICAÇÃO NO DACON.**

*A postulação de créditos originados de aquisições de insumos junto a pessoas físicas não pode ser convolada em pedido de reconhecimento do crédito presumido da contribuição que é facultado às agroindústrias, mormente se não foi feita a correta indicação no Dacon.*

(...)

### **B) BENS E SERVIÇOS NÃO ENQUADRÁVEIS COMO INSUMOS:**

Este Conselho Administrativo não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação restrita de insumos veiculada pelas Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004, e nem tão amplo, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, conforme bem esclarece o Acórdão n.º 3403-002.656 (julgado em 28/11/2013, Relator Rosaldo Trevisan), cuja ementa ora se transcreve:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

*Ementa:*

**PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.**

*Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.*

**ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.**

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

**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, conseqüentemente, 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: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

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

*DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.*

*Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.*

*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.*

*(...)*

A tendência da jurisprudência no CARF caminha no sentido de considerar o conceito de insumo coincidente com conceito de custo de produção, pois além de vários dos itens descritos no art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 integrarem o custo de produção, esse critério oferece maior segurança jurídica tanto ao Fisco quanto aos contribuintes, por estar expressamente previsto no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Nessa linha de raciocínio, este Colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99<sup>1</sup>. Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

No caso concreto, as glosas da fiscalização foram assim descritas no TERMO DE VERIFICAÇÃO E ENCERRAMENTO DA ANÁLISE FISCAL:

*a) Material de uso geral: Arruela, mangueira, rodinho, chave Allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso Allen,*

<sup>1</sup> Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

*parafuso bucha, parati.sext, porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado, tubo PVC, e etc;*

*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 cx's, são utilizadas no acondicionamento para transportes das mercadorias.*

*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 lavagem de roupas, serviço de locação de guindaste, serviço de manutenção máquinas, serviço em peças, serviço instalação de equipamento, e etc;*

*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.*

*f) **Manutenção predial:** argamassa, calcáreo, tintas, tomadas, tomeira, compra de concreto usinado, serviço de pintura, serviço construção civil, e etc;*

*g) **Ovos incubáveis:** serviços adquiridos de Pessoas Físicas, em desacordo com a legislação, conforme item 2.1.2;*

*h) **Outros itens:** Lavagem de uniforme, cimento, conserto de lava jato, pintura, e etc;*

Cabe aqui analisar, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, apenas aquelas glosas que foram objeto de contestação específica pela recorrente, em conformidade com o conceito de insumo adotado neste Voto.

Argumenta a recorrente que gerariam direito ao crédito as peças de reposição destinadas a troca de elementos das máquinas que se desgastam no processo industrial, ainda que não venham integrar o produto final.

Conforme já esclarecido, este Colegiado não adota o entendimento de que insumo para creditamento do PIS/Cofins seguiria a legislação do IPI, mas de que seriam todos os bens e serviços utilizados que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente. No entanto, a recorrente não trouxe aos autos maiores detalhes acerca das referidas peças de reposição, nem tampouco a comprovação de que elas integrariam alguma máquina ou equipamento essencial ao seu processo produtivo. Pelo que a glosa correspondente a peças de reposição deve ser mantida.

Prossegue a recorrente no sentido de que o mesmo raciocínio seria válido em relação aos demais insumos, como, por exemplo, o avental plástico, bota de borracha, camisa, camiseta impermeável, calça proteção, desinfetante, creme protetor microbiológico,

detergentes, lenha de eucalipto, luva, óleos lubrificantes, papel toalha, peças para máquinas, protetor auricular, correias industriais, desinfetantes, detergentes, vassouras, serviço de ajardinamento e limpeza, serviço de bens móveis, que a despeito de não comporem o produto final (como é também o caso energia elétrica), se desgastam ou são consumidos no processo produtivo.

Com relação aos *equipamentos de proteção individual*, necessários à proteção do trabalhador, considero-os essenciais ao processo produtivo, sendo cabível direito creditório dos bens que tenha essa finalidade.

No caso concreto, acerca das *meias*, apurou a fiscalização que aquelas adquiridas por meio Nota Fiscal-Fatura nº 2898 seriam de uso esportivo, não restando comprovado nos autos de essas meias ou outras seriam, efetivamente, utilizadas para a proteção individual no processo produtivo, não cabendo o creditamento pelas suas aquisições.

Com relação ao *creme protetor*, esclareceu a recorrente na diligência que seria de uso obrigatório ao trabalhador (Norma Regulamentadora nº 06 — Equipamento de Proteção Individual — EPI - Portaria nº 26, no ANEXO I - "F - EPI PARA PROTEÇÃO DOS MEMBROS SUPERIORES - F.2 — Creme protetor), cabendo o correspondente creditamento.

Assim, à mingua de provas adicionais, a cargo da recorrente, do enquadramento dos bens no conceito de insumo exposto neste Voto, utilizando-se o senso comum de bens desta natureza, devem ser revertidas as glosas relativas às aquisições dos seguintes itens sob a rubrica de "Material de segurança": **avental, bota, botina, capacete, creme protetor, máscaras, protetor auricular, protetor facial e botas sete léguas.**

Relativamente aos materiais de higiene, também utilizando-se o senso comum para uma agroindústria que produz alimentos, devem ser revertidas as glosas relativas às aquisições dos seguintes itens de "Conservação e Limpeza": **desinfetante, detergente e vassoura**, eis que tais bens são essenciais e/ou obrigatórios na atividade produtiva (rural ou industrial) da recorrente e, portanto, são passíveis de creditamento das contribuições.

Nesse mesmo sentido já foi decidido para a recorrente em outro processo, mediante o Acórdão nº 3401-002.675, de 24 de julho de 2014, conforme trecho do Voto do Relator JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA abaixo:

(...)

#### *1.3.5 Conservação e limpeza*

*Nesse item, foi glosado o seguinte: desinfetante, detergente, vassouras, serviços de ajardinamento e limpeza, serviço de conserto de bens móveis, serviço de lavanderia etc.*

*Considerando que a atividade da Recorrente envolve a produção de alimentos, é intuitivo que a higiene do local seja essencial, pois, se não fosse assim, certamente a linha de produção seria lacrada na primeira fiscalização dos órgãos competentes.*

*Desse modo, seguindo a linha da essencialidade e considerando a atividade da empresa, in casu, deve ser reconhecido o direito creditório em relação à aquisição de material para limpeza: desinfetante, detergente e vassoura.*

*Por outro lado, não vejo essencialidade no tocante aos serviços de ajardinamento, serviço de conserto de bens móveis e lavanderia, de modo que devem ser canceladas somente as*

*glosas referentes à aquisição de desinfetante, detergente e vassoura.*

*(...)*

Com relação ao material de embalagem, entendo que pode ser considerado como insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas desde que não seja um bem ativável, eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda tenha as características desejadas quando chegar ao comprador.

Nesse sentido, já foi decidido por esta 3ª Seção, conforme demonstra abaixo parte do Voto Vencedor da Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas:

*Processo nº 12571.000126/201079*

*Acórdão nº 3302001.858 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária*

*(...)*

*Após análise dos autos constato que o único item possível para o crédito do PIS e COFINS não cumulativo trata-se da embalagem para transporte.*

*Em relação a este item, ousou divergir do parecer apresentado pelo ilustre Conselheiro Relator. Parece-me claro que a embalagem de transporte é UTILIZADO no processo produtivo (isso porque entendo que a produção alcança até este momento, apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda), é INDISPENSÁVEL e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está RELACIONADO à atividade da Recorrente.*

*(...)*

Assim, entendo que devem ser excluídas as glosas de relativas às **caixas de papelão** utilizadas como embalagens, sob a rubrica "Material de Embalagens e Etiquetas". De outra parte, diante da ausência de provas sobre a forma de utilização das "etiquetas de uso interno", o creditamento correspondente não pode ser concedido.

Com relação à "Manutenção predial", não se vislumbra possibilidade de creditamento em face da ausência de comprovação, a cargo da recorrente, de essencialidade na sua atividade produtiva. As despesas de manutenção de imóvel, seja em unidade fabril ou administrativa, em sentido geral, salvo comprovação em contrário, são alheias à atividade de produção de alimentos.

Acerca dos "Ovos Incubáveis", glosados por se tratarem de "serviços adquiridos de Pessoas Físicas, em desacordo com a legislação", alega a recorrente que não se trataria de serviços prestados por pessoa física, mas de aquisição de ovos do Matriseiro, da parcela de 12% que lhe cabe do total de ovos produzidos<sup>2</sup>, razão pela qual faria jus ao crédito presumido da agroindústria na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

<sup>2</sup> INSTRUMENTO PARTICULAR DE PARCERIA PARA FORNECIMENTO DE OVOS PARA INCUBAÇÃO - CLAUSULA QUINTA

Esclarece a recorrente que adotou um modelo de produção verticalizado, pelo qual fornece ao produtor rural matrizes poedeiras, bem como assistência técnica, ração e medicamentos necessários, para o produtor rural cuidar dessas matrizes até a fase anterior à incubação dos ovos. Nesse modelo de integração, a pessoa física participa com as instalações, água, luz, mão-de-obra para alimentação e manutenção do lote de animais recebidos e, como pagamento, recebe uma parcela do que foi produzido (no caso, os ovos incubáveis), essa parcela normalmente é vendida para a própria empresa.

Verifica-se que realmente a compra pela contribuinte de ovos incubáveis do Matriseiro está prevista no contrato de parceria, de forma que, somente para os casos específicos de aquisição comprovada nos autos da contribuinte dos ovos incubáveis, haveria, em tese, o direito de apropriação de crédito presumido calculado com base nessas aquisições, na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

No entanto, conforme se explanará mais adiante, o crédito presumido somente poderia ser utilizado para dedução e não para ressarcimento. Além do que, o pedido original da contribuinte havia sido do crédito básico, legitimamente glosado pela fiscalização, não se podendo, em sede de recurso voluntário, considerar a inovação do pedido original, sem a apresentação obrigatória de requerimento por meio do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP). Assim, entendo que devem ser mantidas as glosas relativas a *ovos incubáveis* e indeferido o pedido de ressarcimento do crédito presumido correspondente.

Relativamente às aquisições de "Outros itens" glosadas (Lavagem de uniforme, cimento, conserto de lava jato, pintura, etc.), por se tratar de indústria de alimentos, na qual a higiene é imprescindível, verifica-se que o serviço de "**lavagem de uniforme**" é essencial à atividade produtiva da recorrente.

Desta forma, neste tópico, entendo que ser revertidas as seguintes glosas, em face do enquadramento no conceito de insumo adotado neste Voto, para conferir o direito ao creditamento da contribuição não cumulativa relativamente aos seguintes bens e serviços:

- i) **avental, bota, botina, capacete, creme protetor, máscaras, protetor auricular, protetor facial e botas sete léguas**, sob a rubrica "Material de Segurança";
- ii) **desinfetante, detergente e vassoura**, sob a rubrica "Conservação e Limpeza";
- iii) **caixas de papelão**, sob a rubrica "Material de Embalagens e Etiquetas"; e
- iv) **lavagem de uniforme**, sob a rubrica "Outros Itens".

Com relação aos demais itens, as glosas correspondentes devem ser mantidas, por ausência de prova de enquadramento no conceito de insumo adotado neste Voto ou por falta de contestação específica, nos termos do art. 36 da Lei nº 9.784/99 e arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72.

---

produção, devidamente, classificados de acordo com orientação do departamento técnico da segunda, bem como, a totalidade das aves em produção no dia do descarte do lote;

**PARÁGRAFO PRIMEIRO**

Em relação ao percentual de 12% (doze por cento) dos ovos produzidos, de propriedade do MATRIZEIRO, compromete-se este em dar à PARCEIRA preferência na sua compra, cujas condições serão dispostas em documento específico;

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

Autenticado digitalmente em 24/06/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/06/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

Impresso em 28/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

### C) DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA

Conforme consta no Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal, as glosas sobre fretes foram assim motivadas:

#### 2.2.3. Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda

O inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, autoriza o creditamento sobre armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, incorridos **no mês**, 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;

*Entretanto, conforme memória de cálculo apresentada pela requerente, as notas fiscais que compõem a despesas de frete de vendas, na verdade, **trata-se de gastos com transporte de produtos nas transferência entre filiais (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. O total subtraído, por esse critério, do valor da linha 07 das fichas 4 e 6 da DACON, e que se refere às notas fiscais de entradas, conforme Anexo III, foi, no trimestre, de **R\$ 13.232.008,38** (Treze milhões duzentos e trinta e dois mil oito reais e trinta e oito centavos).*

(...)

O julgador de primeira instância manteve as glosas de frete por ausência de previsão legal, esclarecendo que a manifestante, que tinha o ônus da prova do seu direito, não vinculou os documentos acostados às glosas de fretes da fiscalização:

(...)

*Em relação às alegações do sujeito passivo referentes à natureza dos fretes contratados, saliento a posição adotada em relação ao ônus probatório em processos de compensação, restituição e ressarcimento, esclarecida no item 1.1 deste voto.*

*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 ressarcimento, 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.*

(...)

A recorrente, no recurso voluntário, não se pronunciou sobre a ausência de provas para a comprovação do seu direito mencionada na decisão recorrida.

Intimado na diligência, a recorrente informou, e a fiscalização não contraditou, sobre os fretes que:

(...)

*Em relação ao frete informamos que do valor total de R\$ 13.232.008,38 glosado no 4º trimestre de 2005, **R\$ 375.525,66 se referem a despesas com armazenagem de produto final para venda**; R\$ 6.351.227,85 correspondem a transporte de produtos acabados em operação de venda; e R\$ 6.505.254,87 a transporte de produtos acabados entre estabelecimentos para venda (frete transferência).*

(...)

Assim, afasto uma parte da glosa relativa à ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA para reconhecer o direito creditório das **despesas de armazenagem**, no valor de **R\$ 375.525,66**.

No que concerne ao serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii)

sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com iii) fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como sobre despesas com iv) fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Assim, neste caso concreto, somente se vislumbraria o creditamento dos fretes entre os estabelecimentos da recorrente (item "iv" acima) se fossem de **insumos ou produtos inacabados**, mas conforme informado pela própria recorrente na diligência os fretes são de produtos acabados, sobre os quais a contribuinte pretendia o creditamento como uma etapa da operação de venda (item "ii" acima), o que não pode prosperar.

O transporte de produto acabado entre os estabelecimentos da recorrente ou até determinado ponto para comercialização ou exportação, depois de concluído o processo produtivo, que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente (frete na operação de venda), não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas de creditamento acima mencionadas. Nesse sentido, já foi decidido no Acórdão nº 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranches Ortiz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012. No caso, trata-se de serviço anterior ao frete na operação de venda, que o viabiliza, podendo ser caracterizado como uma despesa com vendas, para a qual não há previsão legal de creditamento.

#### **D) CRÉDITO PRESUMIDO — ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS:**

Requer a recorrente a reforma da decisão recorrida que negou o ressarcimento do crédito presumido na proporção da receita de exportação, vez que, a seu ver, tanto os créditos ordinários como os presumidos vincular-se-iam à forma dos créditos estabelecida pelo artigo 3º de ambas as leis, e, por isso mesmo, seriam passíveis de compensação com outros tributos administrados pela SRF, ou de ressarcimento em espécie.

No entanto, não há qualquer reforma a se fazer na decisão recorrida na parte em que entendeu incabível o ressarcimento ou compensação com outros débitos da recorrente do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

O crédito presumido da agroindústria estava previsto originariamente nos §§ 10 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e nos §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e, portanto, no caso de exportação, gozava nessa época do benefício da tríple forma de aproveitamento.

Ocorre que o crédito presumido previsto nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 foi expressamente revogado a partir de agosto de 2004 pelo art. 16, I, "a" e "b", da Lei nº 10.925/2004, passando a constar dos arts. 8º e 15 dessa mesma lei. De forma que, por opção do legislador ordinário, passou-se a restringir o aproveitamento do crédito presumido da agroindústria apenas para o abatimento da contribuição devida por operações no mercado interno, ainda que o crédito tenha sido auferido em operações de exportação.

Nessa esteira, a Receita Federal do Brasil dispôs em normas complementares, mediante a Instrução Normativa SRF nº 660/2006 e o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005 sobre a compensação ou ressarcimento dos créditos presumidos apurados a partir de 01/08/2004, nos termos do art. 8º da lei nº 10.925/2004, ou seja, decorrentes de atividades agroindustriais, permitindo apenas deduzi-los das contribuições devidas:

IN SRF nº 660/2006

**Do Crédito Presumido**

**Do direito ao desconto de créditos presumidos**

**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 à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:*

*(...)*

**Do cálculo do crédito presumido**

**Art. 8º** *Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o **crédito presumido** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.*

*(...)*

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

*I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e*

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

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005

**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. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.*

*[grifos da Relatora]*

Conforme já decidido na Apelação Cível Nº 2006.72.00.007865-4/SC, do Tribunal Federal da 4ª Região, cuja ementa segue abaixo, "as próprias leis instituidoras dos créditos presumidos em questão previram como modo de aproveitamento destes créditos o desconto das contribuições do PIS e COFINS a pagar, limitando a sua utilização, assim, à esfera das próprias contribuições":

*2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região*

*APELAÇÃO CÍVEL Nº 2006.72.00.007865-4/SC*

*RELATORA : Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA*

*EMENTA:*

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ARTS. 8º E 15 DA LEI N.º 10.925/04. COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO. NORMAS INFRALEGAIS.*

1. Os artigos 17 da Lei n.º 11.033/2004 e 16 da Lei n.º 11.116/2005 tratam de saldos credores do PIS e da COFINS apurados na forma do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, ou seja, de créditos gerados a partir da sistemática da não-cumulatividade e inerentes a ela, calculados em relação aos bens e serviços descritos nos seus incisos, não alcançando os créditos previstos nos artigos 8º e 15 da Lei n.º 10.925/2004.

2. As próprias leis instituidoras dos créditos presumidos em questão previram como modo de aproveitamento destes crédito o desconto das contribuições do PIS e COFINS a pagar, limitando a sua utilização, assim, à esfera das próprias contribuições.

3. Tanto os artigos 1º e 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 15/2005 como o § 6º do artigo 3º da Instrução Normativa SRF n.º 636/2006 (substituído pelo art. 5º da IN SRF n.º 660/06), ao vedarem expressamente outra forma de devolução do montante do crédito presumido apurado, vieram somente a esclarecer aquilo que a lei já trazia em seu conteúdo. Assim, tais dispositivos infralegais possuem cunho meramente interpretativo, de modo que não "inovaram", desbordando de sua competência regulamentar.

O Superior Tribunal de Justiça também já manifestou seu entendimento, no REsp 1240714/PR (Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 10/09/2013), conforme ementa abaixo:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. PRODUTOR RURAL. CRÉDITOS PRESUMIDOS. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 8º DA LEI 10.925/04. LEGALIDADE DA ADI/SRF 15/05 E DA IN SRF 660/06. PRECEDENTES DO STJ. MORA DO FISCO. INEXISTÊNCIA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.*

1. "A jurisprudência firmada por ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ é no sentido de que inexistente previsão legal para deferir restituição ou compensação (art. 170, do CTN) com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do crédito presumido de PIS e da COFINS estabelecido na Lei 10.925/2004, considerando-se, outrossim, que a ADI/SRF 15/2005 não inovou no plano normativo, mas apenas explicitou vedação já prevista no art. 8º, da lei antes referida" (AgRg no REsp 1.218.923/PR, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 13/11/12).

2. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido ser legítima a atualização monetária de crédito escritural quando há demora no exame dos pedidos pela autoridade administrativa ou oposição decorrente de ato estatal, administrativo ou normativo, postergando o seu aproveitamento, o que não ocorre na hipótese, em que os atos normativos são legais.

3. "O Fisco deve ser considerado em mora (resistência ilegítima) somente a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, aplicando-se o art. 24 da Lei 11.457/2007, independentemente da data em que efetuados os pedidos" (AgRg

no REsp 1.232.257/SC, Rel. Min.NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, DJe 21/2/13).

4. Recurso especial conhecido e não provido.

Nessa linha também foi decidido no Acórdão nº 3401-01.716– 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 15 de fevereiro de 2012, conforme trecho do Voto do Relator Odassi Guerzoni Filho abaixo:

(...)

*Com a devida vênia, não partilho do mesmo entendimento da Recorrente, haja vista a clareza do dispositivo que passou a tratar do crédito presumido do PIS/Pasep e da Cofins, qual seja o artigo 8º da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004, segundo o qual, “As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, [...], destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003, adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperado pessoa física.” (grifei)*

*Ora, a menção que referido dispositivo legal faz ao artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 tem como único objetivo o de identificar os produtos adquiridos que podem gerar o direito ao crédito presumido e não o de estender a este o mesmo direito de aproveitamento [ressarcimento e compensação] que está contemplado, ressalte-se, de forma taxativa, nas hipóteses constantes dos incisos do referido artigo 3º.*

*Nem me valerei aqui das regras específicas trazidas pelas instruções normativas que regem os procedimentos de compensação e de ressarcimento, e tampouco discorrerei sobre o argumento de que o crédito presumido seria uma subvenção financeira, porquanto vislumbro na argumentação da Recorrente mero inconformismo com a forma com que o legislador tratou a matéria.*

*Assim, consoante consta de forma clara no art. 8º da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004, o crédito presumido somente pode ser deduzido da contribuição eventualmente devida, e não ser aproveitado via ressarcimento e/ou compensação.*

(...)

Neste tópico, insurge-se também a recorrente em face da aplicação do percentual de 35% sobre os insumos adquiridos como milho, milho quebrado, suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate. Segundo entende, seria equivocada, essa decisão, no mínimo, em relação às aquisições de suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate, vez que, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/04, o percentual estabelecido é de 60% sobre o valor da aquisição, tendo por base a alíquota de 7,6%.

Com razão a recorrente, pois o §10 do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, acrescentado pela Lei nº 12.865/2013, publicada em 10/10/2013, trouxe norma para interpretação do §3º, I desse artigo:

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

(...)

*§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:*

*I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e*

*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 n.11.488, de 15 de junho de 2007)*

(...)

*§ 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 9 de outubro de 2013) [grifos da Relatora]*

De forma que, o novo dispositivo da Lei adota o entendimento de que os percentuais de crédito presumido previstos no art. 8º da lei nº 10.925/2004 devem ser aplicados em **função dos produtos elaborados**, e, como se trata de norma expressamente interpretativa, aplica-se retroativamente ao presente caso concreto, nos termos do art. 106, I do CTN.

Nessa linha, após a publicação da Lei nº 12.865/2013, que acrescentou a referida norma interpretativa, esta 3ª Seção de Julgamento do CARF tem adotado o entendimento nela exposto, conforme ementas abaixo transcritas:

**Acórdão nº 3202-001.451 - 2ª Câmara/2ª Turma**

**Relator: THIAGO MOURA DE ALBUQUERQUE ALVES**

**Data da Sessão: 27/01/2015**

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

Autenticado digitalmente em 24/06/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 24/06/2016 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

Impresso em 28/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 31/12/2006 a 31/10/2009*

*Ementa:*

(...)

**INSUMO. BOI VIVO E LENHA. FRIGORÍFICO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 12.865/2013. ART. 106, I, DO CTN. APLICAÇÃO RETROATIVA.**

*A aquisição de boi vivo (NCM 01.02) e de lenha (NCM 44.01), utilizados como insumos de mercadoria classificada no Capítulo 2, se sujeita a alíquota do crédito presumido, prevista no inciso I, art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013, aplicável retroativamente, por força do art. 106, I, do CTN.*

(...)

**Acórdão nº 3202-001.457 - 2ª Câmara/2ª Turma**

*Relator: GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JÚNIOR*

*Data da Sessão: 27/01/2015*

*Assunto: Normas de Administração Tributária*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2009*

*Ementa:*

(...)

**CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. PRODUTO FABRICADO.**

*O crédito presumido das contribuições sociais não cumulativas corresponde a 60% ou a 35% de sua alíquota de incidência em função da natureza do 'produto' a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo, nos termos do artigo 8º, § 10, da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013.*

Assim, entendo que o crédito presumido de Cofins não cumulativa a que a recorrente faz jus deverá ser recalculado pela fiscalização em relação às referidas aquisições, aplicando-se as alíquotas em função dos bens produzidos, e não dos insumos adquiridos, em conformidade com a interpretação trazida pelo §10 do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

### ***E) CRÉDITOS A DESCONTAR — COFINS PAGA:***

Conforme disposto no art. 15, §1º da Lei nº 10.865/2004, não há previsão para o creditamento de importações amparadas sob o regime aduaneiro de drawback:

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)(Produção de efeitos)(Regulamento)*

*I - bens adquiridos para revenda;*

*II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;*

*III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;*

*V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. [redação original]*

*V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.*

(...)

*Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1ª a 3ª e 5ª a 10 do art. 8º desta Lei poderão descontar crédito, para fins de determinação da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses: [redação original]*

Alega a recorrente que teria deixado de incluir no pedido de ressarcimento a totalidade das declarações de importação (DI's) registradas no período, razão pela qual requer a inclusão no cálculo dos valores correspondentes, uma vez que não foram computadas nos meses do registro das mesmas, não fora objeto de pedido de ressarcimento nos meses referidos, bem assim não tratam de importações suspensas do tributo.

Em relação a esse pedido da contribuinte, o julgador de primeira instância o indeferiu tendo em vista que não poderia aquele órgão julgador, "em julgamento de despacho decisório, incluir novos créditos por requerimento do contribuinte, pois é condição para a concessão de créditos que o requerimento seja efetuado por meio do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP)".

A recorrente, em seu recurso voluntário, não apresentou qualquer elemento modificativo ou extintivo dessa restrição ao seu direito mencionada na decisão recorrida, a qual deve, então, ser mantida, nos termos do art. 36 da Lei nº 9.784/99 e do art. 42, parágrafo único do Decreto nº 70.235/72.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **dar provimento parcial ao recurso voluntário** para reconhecer parcialmente o direito creditório sob litígio e homologar as compensações correspondentes nessa proporção, na seguinte forma:

a) Reconhecer o crédito presumido em conformidade com a interpretação trazida pelo §10 do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, **aplicando-se as alíquotas em função dos**

**bens produzidos**, e não dos insumos adquiridos antes efetuado pela fiscalização em relação às **aquisições da recorrente**.

b) Reconhecer o direito creditório correspondente aos seguintes bens e serviços: i) **avental, bota, botina, capacete, creme protetor, máscaras, protetor auricular, protetor facial e botas sete léguas**, sob a rubrica "Material de Segurança"; ii) **desinfetante, detergente e vassoura**, sob a rubrica "Conservação e Limpeza"; iii) **caixas de papelão**, sob a rubrica "Material de Embalagens e Etiquetas"; e iv) **lavagem de uniforme**, sob a rubrica "Outros Itens".

c) Reconhecer o direito creditório relativo às **despesas de armazenagem**, no valor de R\$ 375.525,66.

É como voto.

*(Assinatura Digital)*

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora