



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.905144/2010-66
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-009.660 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de outubro de 2019
Recorrentes FAZENDA NACIONAL .
SADIA S/A.

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CUSTOS/DESPESAS. INDUMENTÁRIA. SACOLAS. PAPEL ONDULADO E CREPE. COMBUSTÍVEIS. FERRAMENTAS/MATERIAIS PARA MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. SODA CÁUSTICA. TERRA CLARIFICANTE. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com indumentária (uniformes/EPIs) fornecidos aos empregados do setor de produção, com sacolas jersey, falhas de papel ondulado e crepe, com combustíveis (GLP, óleo de xisto e hexano), e com soda cáustica e terra clarificante se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

CUSTOS/DESPESAS. LINHA 3/FICHAS 6 E 16 DO DAON. LANÇAMENTOS EQUIVOCADOS. FALTA DE RETIFICAÇÃO DO DAON. FALTA DE IDENTIFICAÇÃO DOS BENS. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A linha 3 das Fichas 6 e 16 do Daon se destina exclusivamente ao lançamento de custos/despesas incorridos com serviços; assim, o aproveitamento de créditos sobre custos/despesas com bens utilizados como insumos está condicionado à retificação do Daon e/ ou a demonstração e comprovação de que tais bens constituem insumos do processo de produção do contribuinte.

CUSTOS/DESPESAS. PALLETS. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. MATERIAIS DE LIMPEZA E DE DESINFECÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets, com fretes entre estabelecimentos e com materiais de limpeza e de desinfecção, se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, geram créditos da contribuição,

passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

CUSTOS. PRODUTOS DESONERADOS (ALÍQUOTA ZERO). CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos (produtos) tributados à alíquota zero da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para a COFINS.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. DETERMINAÇÃO.

“Súmula CARF nº 157

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer o direito de ele aproveitar créditos sobre os custos/despesas com: (i) pallets; (ii) fretes entre seus estabelecimentos; (iii) materiais de limpeza e desinfecção; e, (iv) apurar o crédito presumido da agroindústria com base na natureza dos produtos industrializados e vendidos. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, quanto ao aproveitamento indevido de créditos sobre os custos/despesas dos bens lançados na linha 3 das Fichas 6 e 16 do Dacon, mantendo-se a glosa efetuada pela Autoridade Administrativa, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento parcial em maior extensão. Votaram pelas conclusões as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas- Presidente em exercício e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos tempestivamente pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte contra o Acórdão n.º 3302-002.027, de 23/04/2013, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O Colegiado da Câmara Baixa, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário do contribuinte, nos termos da ementa transcrita na parte que interessa ao julgamento nesta fase recursal:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

Os insumos utilizados na fabricação de produtos e prestação de serviços que são direito de crédito da contribuição não cumulativa são somente aqueles que representem bens e serviços.

DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente geram direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

CRÉDITO. INDUMENTÁRIA. INDÚSTRIA DE PROCESSAMENTO DE CARNES.

A indumentária de uso obrigatório na linha de produção da indústria de processamento de carnes enquadra-se no conceito de insumo e, consequentemente, a despesa incorrida com a mesma dá direito ao crédito básico de PIS e Cofins NC.

CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM.

Material de embalagem empregado nos produtos fabricados pela recorrente enquadra-se no conceito de insumo e, consequentemente, a despesa incorrida com o mesmo dá direito ao crédito básico de PIS e Cofins NC.

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.

CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

Não é permitido descontar créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados na operação anterior, mesmo que utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados a venda.

AGROINDÚSTRIA. INSUMOS. PERCENTUAL DE APURAÇÃO.

O percentual de apuração da alíquota aplicável sobre os créditos, prevista no art. 8º, § 3º, da Lei no 10.925, de 2004, é determinado em função do produto adquirido e não do fabricado.

Intimada daquele acórdão, a Fazenda Nacional apresentou recurso especial, suscitando divergências, quanto ao conceito de insumos, em relação a outras decisões do CARF, para fins de aproveitamento de créditos sobre os custos/despesas incorridos com: 1) indumentária de uso obrigatório; 2) sacolas “jersey”, folhas de papel crepe e de papel ondulado; 3) combustíveis, exceto óleo diesel; 4) ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; 5) soda cáustica e terra clarificante; e, 6) bens lançados na linha 3 das fichas 6 e 16 do Dacon.

A Fazenda Nacional defendeu o conceito de insumos da legislação do IPI para fins de creditamento da contribuição. Segundo seu entendimento, pelo fato de não serem consumidos, não sofrerem desgaste durante o processo de fabricação e não integrarem os produtos fabricados, os referidos bens e/ ou serviços não se enquadram como insumos do processo de produção do contribuinte, nos termos do inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Por meio do Despacho de Admissibilidade às fls. 461-e/464-e, o Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção admitiu o recurso especial da Fazenda Nacional.

Intimado do acórdão da Câmara Baixa, do recurso especial da Fazenda Nacional e do despacho da sua admissibilidade, o contribuinte interpôs recurso especial, suscitando divergência, quanto ao conceito de insumos, em relação a outras decisões do CARF, para fins de aproveitamento de créditos sobre os custos/despesas incorridos com: **“1 - uniformes, artigos de vestuário e equipamentos de proteção de empregados; 2 - produtos para movimentação de carga e embalagens de transporte - pallets; 3 - produtos à alíquota zero; 4 - frete entre os estabelecimentos; 5 - produtos agropecuários - adquiridos de pessoas jurídicas com suspensão/crédito integral; 6 - bens do ativo imobilizado (semoventes) lançados incorretamente no Dacon; 7) materiais de limpeza e desinfecção; 8) energia elétrica de anos anteriores.”.**

Por meio do Despacho de Admissibilidade às fls. 744-e/758-e, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção admitiu, em parte, o recurso especial do contribuinte, dando-lhe seguimento apenas, quanto ao conceito de insumos para fins de aproveitamento de créditos sobre os custos/despesas incorridos com: a) produtos para movimentação de carga e embalagens de transporte - pallets; b) produtos à alíquota zero; c) frete entre os estabelecimentos; d) produtos agropecuários - adquiridos de pessoas jurídicas com suspensão/crédito integral; e) materiais de limpeza e desinfecção; e, f) energia elétrica de anos anteriores.

No reexame da admissibilidade, então previsto no art. 71 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, o Presidente da CSRF manteve, na íntegra, aquele despacho.

Em seu recurso especial o contribuinte defendeu o conceito de insumos ampliado de modo a contemplar os custos e despesas que são necessários para a obtenção das suas receitas operacionais e que contribuam direta e indiretamente para o desenvolvimento de suas atividades.

Tanto a Fazenda Nacional como o contribuinte apresentaram contrarrazões aos recursos especiais interpostos por cada um deles, ambos pugnando pela manutenção do acórdão recorrido, na parte que beneficiou um e outro, respectivamente.

Em síntese é o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 9303-009.660 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10925.905144/2010-66

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Os recursos apresentados atendem aos pressupostos de admissibilidade previstos no art. 67, do Anexo II, do RICARF; assim, devem ser conhecidos.

Ambos discutem o conceito de insumos para fins de aproveitamento de créditos da COFINS, passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal.

A Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime não cumulativo para a COFINS, vigente na data dos fatos geradores, objetos do PER/DCOMP em discussão, assim dispunha:

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

(...);

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...).

§ 1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art.2º desta Lei sobre o valor:

(...);

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

(...).

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...);

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

(...).

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...).

Já a Lei nº 10.925/2004 que recriou o crédito presumido da agroindústria assim dispunha:

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.

(...).

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

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;)

(...).

§ 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;

II - 50% (cinquenta 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 a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; 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. Segundo o inc. II do art. 3º, de ambas as leis, os bens e serviços utilizados como na prestação de serviços ou na fabricação de bens e produtos destinados à venda geram créditos das contribuições.

(...).

No julgamento do REsp nº 1.221.170, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recurso repetitivo, que devem ser considerados insumos, nos termos do inc. II do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, os custos/despesas que direta e/ou indiretamente são essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica explorada pelo contribuinte.

Consoante à decisão do STJ "**o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**".

Em face da decisão do STJ, no julgamento daquele REsp, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, autorizando seus procuradores a dispensa de contestar e recorrer contra decisão desfavorável à União Federal, quanto ao conceito de insumos e respectivo direito de se aproveitar créditos sobre insumos, nos termos definidos naquela decisão, observada a particularidade do processo produtivo de cada contribuinte.

Com fundamento nos referidos dispositivos legais e na decisão do STJ no referido REsp, passemos à análise e julgamento de cada um dos recursos especiais.

A Fazenda Nacional suscitou a divergência jurisprudencial, em relação às seguintes matérias: 1) indumentária de uso obrigatório; 2) sacolas "jersey", folhas de papel crepe e de papel ondulado; 3) combustíveis, exceto óleo diesel; 4) ferramentas e materiais utilizados

em máquinas e equipamentos; 5) soda cáustica e terra clarificante; e, 6) bens lançados na linha 3 das fichas 6 e 16 do Dacon.

No presente caso, o contribuinte é uma empresa agroindustrial que tem como objetivo, dentre outras, as atividades econômicas seguintes: a) exploração de atividades ligadas aos setores agrícola, industrial e comercial de alimentícios em geral; b) exploração de matadouros, curtumes, frigoríficos, fábricas de conservas, enlatadas, ou não, de carnes, gorduras e laticínios, industrialização de óleos vegetais, bem como, a exploração de entrepostos frigoríficos com operação de depósito, conservação, armazenamento e classificação de carnes; c) exploração de carnes em geral, produtos derivados e carnes selecionadas.

A realização dessas atividades econômicas exigem, inclusive, por normas legais e sanitárias, a higienização dos ambientes de processamentos e de industrialização dos produtos fabricados e rígidos controles de qualidade. Assim, os custos/despesas incorridos com os feridos materiais e serviços, com exceção do item 6, bens lançados na linha 3 das fichas 6 e 16 do Dacon, tornam-se imprescindíveis e relevantes para o desenvolvimento das atividades econômicas do contribuinte e, conseqüentemente, se enquadram como insumos, nos termos do inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

A indumentária de uso obrigatório é fornecida aos empregados do setor industrial de processamentos de alimentos destinados à alimentação humana; as sacolas “jersey”, folhas de papel crepe e de papel ondulado são embalagens utilizadas nos produtos fabricados/vendidos; os combustíveis correspondem aos gastos com GLP, hexano e óleo de xisto utilizados no processo de industrialização da produção; as ferramentas e materiais são destinados às máquinas e equipamentos utilizados na produção; a soda cáustica e a terra clarificante são utilizados como insumos no processamento dos produtos destinados à alimentação humana para refino e clareamento de gordura animal e óleo vegetal. Assim, estes custos/despesas se enquadram no conceito de insumos definido pelo STJ no referido REsp.

Assim, por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adota-se, para os referidos custos/despesas, o mesmo entendimento do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170, para reconhecer o direito de o contribuinte apurar créditos sobre eles.

Especificamente, quanto ao item 6, bens lançados na linha 3 das fichas 6 e 16 do Dacon, a Fiscalização glosou os créditos sob o fundamento de que, naquela linha, devem ser lançados somente os custos/despesas com serviços. Contudo, equivocadamente o contribuinte lançou custos/despesas com aquisições de bens que teriam sido utilizados como insumos. Além disto, segundo a Fiscalização, tais bens não se enquadrariam como insumos utilizados na produção/processamento dos produtos vendidos.

No recurso voluntário, o contribuinte não se deu ao trabalho de demonstrar que tais bens foram utilizados como insumo no processamento e/ ou produção dos produtos processados e industrializados por ele.

Dessa forma, a DRJ manteve a glosa dos créditos aproveitados por ele sobre os bens lançados equivocadamente na linha 3 das fichas 6 e 16 do Dacon, sob o mesmo fundamento.

Nas contrarrazões apresentadas por ele, ao recurso especial da Fazenda Nacional, sequer fez menção àqueles bens.

Portanto, demonstrado o erro no Dacon e a não apresentação do retificador e, principalmente, pelo fato de o contribuinte, em nenhuma fase recursal, ter identificado e

demonstrado que tais bens, de fato, foram utilizados no processamento/ industrialização dos bens processados e fabricados, a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização deve ser mantida.

Quanto ao recurso especial do contribuinte, a divergência oposta, nesta fase recursal, refere-se ao direito de ele aproveitar créditos sobre os custos/despesas incorridos com: a) produtos para movimentação de carga e embalagens de transporte - pallets; b) produtos à alíquota zero; c) frete entre os estabelecimentos; d) produtos agropecuários - adquiridos de pessoas jurídicas com suspensão/crédito integral; e) materiais de limpeza e desinfecção; e, f) energia elétrica de anos anteriores.

a) produtos para movimentação de carga e embalagens de transporte – pallets.

Os pallets são utilizados nos setores de armazenagem de insumos, no setor industrial e no setor de vendas dos produtos fabricados/vendidos. Assim, são relevantes e imprescindíveis ao desenvolvimento de suas atividades, enquadrando-se no conceito de insumos dado pelo STJ, na decisão do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, conseqüentemente, dão direito a créditos.

b) produtos à alíquota zero.

O direito de se aproveitar (descontar) créditos sobre os custos dos insumos desonerados da contribuição (alíquota zero, não tributados e imunes), é expressamente vedado nos termos do inc. II do § 2º do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente.

Segundo aqueles dispositivos, a aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição** não dão direito a créditos.

c) frete entre os estabelecimentos.

Os fretes entre estabelecimentos sejam para o transporte de insumos sejam para o transporte de produtos em elaboração ou acabados são imprescindíveis ao desenvolvimento das atividades econômicas do contribuinte.

Assim, se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no referido REsp conseqüentemente, dão direito a créditos.

d) produtos agropecuários - adquiridos de pessoas jurídicas com suspensão/crédito integral

Ao contrário do que consta do recurso especial do contribuinte, conforme se verifica dos autos, mais especificamente do Despacho Decisório, item 2.3.6, às fls. 76-e/77-e, a Fiscalização não glosou créditos básicos (alíquota de 7,6%) aproveitados sobre insumos (produtos agropecuários) adquiridos de pessoas jurídicas com suspensão da exigência da contribuição. De fato, houve glosa parcial do crédito presumido da agroindústria, pelo fato de seu montante ter sido determinado, no percentual de 60,0 % da alíquota da base (7,60 %), quando o correto, segundo a Fiscalização, seria 35,0 %. Também, no acórdão recorrido, o Colegiado analisou e julgou o percentual utilizado pela Fiscalização e mantido pela DRJ, conforme comprova sua ementa e o voto condutor.

No acórdão recorrido, o Colegiado da Câmara Baixa decidiu que o percentual da alíquota da contribuição para se determinar o montante do crédito presumido deve ser calculado em função dos insumos utilizados para a obtenção dos produtos fabricados/vendidos, mantendo-se o percentual utilizado pela Fiscalização e pela DRJ, que foi calculado sob esse

mesmo entendimento, ou seja, deve ser determinado em função dos insumos adquiridos e não dos produtos fabricados/processados.

A determinação do percentual da alíquota de cálculo do crédito presumido da agroindústria para a COFINS constitui matéria sumulada pelo CARF, nos termos da Súmula n.º 157 que assim dispõe:

Súmula CARF n.º 157

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-la.

Dessa forma, por força do disposto no art. 72, caput, do RICARF, aplica-se ao presente caso essa súmula.

e) materiais de limpeza e desinfecção;

Os custos/despesas com materiais de limpeza e desinfecção são imprescindíveis ao desenvolvimento das atividades econômicas do contribuinte, inclusive por força de normas sanitárias, para a higiene das instalações e segurança alimentar.

Assim, tais custos/despesas se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no referido REsp, na decisão do REsp n.º 1.221.170/PR e, portanto, dão direito a créditos.

f) energia elétrica de anos anteriores.

O aproveitamento de créditos sobre os custos/despesas com energia elétrica está previsto no inc. III do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003. Contudo, conforme consta expressamente do inc. II do § 1º, deste mesmo artigo, os créditos devem ser descontados sobre os gastos incorridos no mês em que a energia foi consumida.

O art. 74 da Lei n.º 9.430/1996, assim dispõe quanto ao ressarcimento/compensação:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...).

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

(...).

Por sua vez a IN SRF n.º 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

(...).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

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:

I - 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 residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

(...).

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

(...).

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário.

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Ora, segundo estes diplomas legais, o créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal. Já o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo no meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP.

O instrumento legal para se apurara os créditos da contribuição é o Dacon mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte.

Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.

(...)

§ 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

(...).

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o DACON relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

No presente caso, foram glosados créditos aproveitados indevidamente sobre custos/despesas com energia elétrica incorridos em meses anteriores, sem a devida retificação dos Dacon.

O ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos da COFINS é possível, desde que retificados os respectivos Dacon e as DCTF.

Em face do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Fazenda Nacional apenas e tão somente, quanto ao aproveitamento indevido de créditos sobre os custos/despesas dos bens lançados na linha 3 das Fichas 6 e 16 do Dacon, mantendo-se a glosa efetuada pela Autoridade Administrativa e mantida pela DRJ, e DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial do contribuinte para reconhecer o direito de ele aproveitar créditos sobre os custos/despesas com: a) pallets; b) fretes entre seus estabelecimentos; c) materiais de limpeza e desinfecção; e, d) apurar o crédito presumido da agroindústria com base na natureza dos produtos industrializados e vendidos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas