Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11516.000491/2009-41

Processo nº	11516.000491/2009-41
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3401-009.462 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de agosto de 2021
Recorrente	AGROAVICOLA VENETO LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA

Não comprovada violação das disposições contidas no Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do despacho decisório proferido pela unidade jurisdicionante.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

De acordo com inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03, de mesmo teor do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02, o conceito de insumos pode ser interpretado dentro do conceito da essencialidade e relevância, desde que o bem ou serviço seja essencial ou relevante à atividade produtiva.

Segundo o art. 62, §2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com redação dada pela Portaria MF nº 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

INSUMOS PARA CRIAÇÃO DE AVES. SISTEMA DE INTEGRAÇÃO. PARCERIA RURAL PECUÁRIA.

A pessoa jurídica que se dedica à produção de carne aves por meio do sistema de integração faz jus ao crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 decorrente da parceria rural, na aquisição de animais vivos de produtores rurais pessoas físicas, vedado em relação a essas aquisições o aproveitamento do crédito com base no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002.

AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO. MERCADORIA PRODUZIDA.

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. Aplicação da Súmula CARF nº 157.

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; (1) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes a aquisição de farelo de soja, milho em grãos, pintos de um dia, matrizes para abate e frango vivo para abate, concedendo-se crédito presumido no percentual de 60% sobre o crédito, e, em manter as demais glosas; (2) exceto em relação aos créditos extemporâneos, cuja glosa também fora mantida, mas por voto de qualidade, vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Carolina Machado Freire Martins; Gustavo Garcia Dias dos Santos votou com o Relator pelas conclusões neste item.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronaldo Souza Dias (Presidente), Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para a Contribuição para o PIS/PASEP, cumulado com declarações de compensação a ele vinculadas.

Por retratar a realidade dos fatos de forma clara e sintética, reproduzo parcialmente, por economia processual, o Relatório da decisão de primeira instância (destaques nossos):

Documento nato-digital

"A Delegacia da Receita Federal em Florianópolis/SC manifestou-se pelo **reconhecimento parcial do direito creditório postulado pela requerente**.

Foram glosados valores lançados na linha 13, *outras operações com direito a crédito,* da Ficha 16A, referente à suposto crédito decorrente da inclusão na base de cálculo do tributo de valores relativos a ganhos com operações de *Hedge*. **Como tais incorreções se referem a períodos de apuração anteriores, tratam-se de créditos extemporâneos, não podendo ser apurados no Dacon em análise**.

Em relação aos **créditos decorrentes da aquisição de insumos**, foram ainda **glosados créditos decorrentes de aquisições que não se enquadram no conceito estabelecido pelo §4° do artigo 8º da IN SRF n° 404/2004**, quais sejam:

- **despesas financeiras com contrato de câmbio**, incorridas nos anos 2003 e 2004;

- **inclusão na base de cálculo do tributo de valores relativos a variações cambiais**, em Dacon dos anos de 2004 e 2005.

- Como tais incorreções se referem a períodos de apuração anteriores, trata-se de créditos extemporâneos, não podendo ser apurados no Dacon em análise.

- Em relação aos créditos decorrentes da aquisição de insumos, foram ainda glosados créditos decorrentes de **aquisições que não se enquadram no conceito estabelecido pelo §4° do artigo 8o da IN SRF n° 404/2004**, quais sejam:

- despesas com **alimentação, transporte e uniforme**;

- gastos com **equipamentos de proteção individual**, **serviços médicos** e **exames admissionais/demissionais de funcionários**;

- gastos com **laudos e análises técnicas**;

- gastos com **produtos de limpeza**;

- gastos com **manutenção da fábrica**;

- gastos com **sinalização da fábrica**, **extintores de incêndio**, **manutenção de equipamentos**;

- gastos com **tratamento de água, esgotos**;

- gastos com **manutenção de empilhadeiras, macacos hidráulicos, pneus**;

- gastos com **etiquetas e embalagens de transporte**;

- **fretes não confirmados como sendo referentes à venda de produtos acabados**;

Não foram deferidos os créditos destacados como insumos na criação de aves pelo sistema de integração, no tocante à **parcela de aves que cabe ao produtor integrado**.

A autoridade fiscal justifica sua glosa conforme exposto abaixo:

> *Na criação de aves pelo sistema de integração (parceria avícola), a pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de aves poderá, observados os demais requisitos legais, creditar-se das Contribuições para o PIS/Pasep e COFINS relativamente à ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação de animais por meio de sistema de integração, em que, mediante contrato de parceria avícola, o parceiro desta pessoa jurídica (produtor rural integrado) encarrega-se, dentre outras atribuições, da criação dos pintos que lhe foram entregues, a ele tocando parte da quantidade produzida. O valor do crédito a que faz jus esta pessoa jurídica será proporcional à parcela de produção que efetivamente lhe couber, por força do art. 3° II, da Lei n" 10.637, de 2002; art. 8o, I, "b", §4°, I, e §9°, da INSRFn°404, de 2004. Para a COFINS, aplica-se o art. 3o, II, da Lei n" 10.833, de 2003; art. 8o, I, "b", §4°, I, da INSRFn" 404.*

Documento nato-digital

> *O texto do inciso II do art. 3o da Lei n° 10.637/2002, e da Lei n° 10.833/2003, autoriza a apuração de créditos em relação a bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Está claro nesse comando, diante de seu contexto, que a produção há de destinar-se à venda, a ser por ela realizada. Ora, a parcela das aves que cabe ao produtor integrado não constitui produção da pessoa jurídica nem tampouco é destinada à venda pela pessoa jurídica (é irrelevante, nesse aspecto, a eventual prática de a processadora de frangos adquirir essa parcela do produtor rural).*
>
> *Assim, não se pode admitir que a pessoa jurídica calcule créditos sobre a totalidade da ração e outros insumos empregados na criação dos frangos. Como conseqüência lógica do explanado no parágrafo anterior, o valor dos créditos a que ela faz jus há de ser proporcional ao quinhão da produção que efetivamente toca.*

Desta forma, utilizou as informações referentes às aquisições de parceiros para calcular as parcelas de insumos que não foram utilizados nas aves da contribuinte para glosar os créditos referentes a estas aquisições.

No tocante aos **créditos presumidos decorrentes de atividades agroindustriais**, foram **alterados os percentuais aplicados**.

As aquisições de farelo de soja, milho em grãos, frangos vivos para abate, matrizes para abate e pintos de um dia foram objeto de creditamento pela requerente ao percentual de 0,99%, todavia tais insumos ensejam na aplicação do percentual de 0,5775%, razão pela qual foram glosados os valores que excedem ao permitido.

Foram **glosados os créditos presumidos referentes a aquisições de matrizes para postura**, pois tais bens **fazem parte do ativo imobilizado**.

Foi ainda glosada a **aquisição de lenha de eucalipto**, tendo em vista **não se enquadrar com insumo**.

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

Em relação à glosa dos créditos por despesas financeiras, a recorrente alega que o adiantamento sobre contrato de câmbio constitui antecipação parcial ou total por conta do preço em moeda nacional da moeda estrangeira comprada a termo. Em sendo uma antecipação, entende estarmos tratando de um financiamento à operação e, portanto, inserido no contexto da legislação que permite a tomada de créditos do PIS e COFINS no período analisado

Sustenta que seu entendimento está baseado no posicionamento contido nas soluções de consulta 208/03 e 237/04 da SRRF/10aRF, que possibilitam a inclusão, nas bases de cálculo de créditos do PIS e da COFINS no período analisado, das variações cambiais passivas relativas às operações de ACC e ACE.

Aduz ainda que a autoridade fiscal afirmou que (...) a correção de erros na apuração da contribuição, quando existirem, só pode ser realizada por retificação do Dacon, com consequente apuração de contribuição para a maior, se houver, ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte. (...).

Aduz que o §4° do artigo 3o da Lei 10.833/03 e o §4° do artigo 3o da Lei 10.637/02 não delimitam tal crédito a ser descontado exclusivamente no mês em que incorreu a referida despesa ou custo; o que a Lei dispõe acerca da "incorrência da despesa ou custo" seria condição para somente autorizar ou não, a inclusão desta despesa ou custo como base de cálculo para o crédito da COFINS ou PIS não cumulativos, mesmo que em meses subseqüentes. Já a redação do caput do artigo 3o da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02 teria disposto que os créditos a serem descontados poderão ser efetuados em meses subseqüentes, obedecida à prescrição, não sendo necessária, portanto, a retificação de obrigações acessórias.

Documento nato-digital

Afirma que, caso fosse exigida a retificação da Dacon, tal entendimento implicaria na decretação da prescrição de tal crédito, contudo, como houve a necessidade de cumprimento de ordem judicial para verificação dos pedidos de ressarcimentos efetuados, a prescrição dos créditos gráficos, fora interrompida quando do pedido de ressarcimento efetuado.

Defende ainda que, caso venha se confirmar o entendimento empossado pela autoridade fiscal de necessidade de retificação de Dacon e apuração de contribuição paga a maior, tal pagamento configuraria uma repetição de indébito e, como tal, tem sua contagem de prazo prescricional diferente, ou seja, o prazo para repetição do indébito tributário, até o advento da Lei Complementar 118/05 é de dez anos (cinco mais cinco) e, após esta Lei Complementar tal prazo é de cinco anos, acrescidos da atualização pela SELIC.

Assim, estaria evidenciado que tal glosa, de créditos apurados em conformidade com a legislação, sem a devida fundamentação legal, não poderia prosperar, sendo necessário a retificação do referido despacho decisório no tocante a glosa de créditos de COFINS e PIS de ACC e ACE, seja pelo entendimento de não possuírem características de despesas financeiras ou seja pelo entendimento de necessidade de retificação de Dacon quando da apuração de créditos extemporâneos, impossibilitando ao contribuinte o exercício do direito assegurado pela legislação.

O Art. 77 da IN 900/08, permite a retificação do PER/DCOMP, pelo sujeito passivo, caso se encontrem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador, não sendo possível a sua retificação posterior pelo sujeito passivo. Contudo, não há vedação alguma quando da possibilidade de retificação pela própria autoridade fiscal e, ainda afirmamos, a legislação não impede da computo de crédito das referidas contribuições em períodos posteriores

As retificações seriam necessárias quando não há possibilidade de aceitá-las em períodos subseqüentes, o que diverge do §4° do artigo 3o da Lei 10.833/03 e o §4° do artigo 3o da Lei 10.637/02, em que possibilita tal crédito extemporâneo.

Defende a recorrente que o não houve a correta aplicação da legislação pela autoridade fiscal, que teria glosado alguns itens necessários, que se encontram no conceito de insumos.

Entende que na instituição da não-cumulatividade da COFINS e do PIS, as leis 10.833/03 e 10.637/02 conceituaram insumos como os necessários à produção de produtos destinados à venda, sendo que esta venda seria o faturamento, ou seja, o fato gerador das referidas contribuições sociais.

Assim expõe seu pensamento:

(...)

Conclui que, sendo assim, não haveria o que se glosar no tocante as despesas e insumos necessários à percepção do faturamento, por quando tais insumos estão de acordo com o disposto na legislação que instituiu a COFINS e o PIS não-cumulativos e o conceito de insumo estabelecido pela legislação.

(...)

Conclui que, sendo assim, não há o que se glosar no tocante as despesas e insumos necessários a percepção do faturamento, por quando tais insumos estão de acordo com o disposto na legislação que instituiu a COFINS e o PIS não cumulativos e o conceito de insumo estabelecido pela legislação.

Em relação aos itens arrolados acima pela fiscalização e que foram objetos de glosa dos referidos créditos básicos de COFINS e PIS não cumulativos, expõe que:

(...)

Em relação aos créditos glosados referentes a insumos na criação de aves pelo sistema de integração, no tocante à parcela de aves que cabe ao produtor integrado, defende a requerente que o entendimento fazendário estaria equivocado.

Documento nato-digital

> Explicita seu processo produtivo, afirmando que, no regime de parceria rural, os parceiros partilham tanto os riscos como os rendimentos, previamente em contrato. Como cada parceiro rural deve apurar o seu resultado de forma separada, na proporção de seus rendimentos, bem como apurar os seus custos, entende que, independentemente do número de cabeça de frangos, o custo total da produção dos quilos de frangos absorvidos pelo contribuinte deve ser computado para fins de cálculo do crédito de PIS ou COFINS não-cumulativos.
>
> Em relação à glosa dos créditos decorrentes da aquisição de farelo de soja, a interessada entende que faz jus ao aproveitamento integral dos créditos referentes às aquisições de tal insumo e não apenas do crédito presumido.
>
> O farelo de soja adquirido pela Recorrente seria produto industrializado por cooperativas pessoas jurídicas e por estas submetido à tributação do PIS e da COFINS. Logo, o direito creditório da Recorrente encontraria fundamento de validade nos arte. 3o da Lei n° 10.637/2002 e da Lei n° 10.833/2003, que estabelecem propriamente a não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Dessa forma, a Recorrente teria direito a crédito sobre a integralidade das aquisições de farelo de soja, eis que é insumo utilizado na produção de bens (frangos congelados) destinados à venda, merecendo reforma a decisão recorrida.
>
> Em relação às aquisições de farelo de soja, milho em grãos, frangos vivos para abate e pintos de um dia, a interessada salienta que o Fisco aplicou na apuração do crédito presumido o percentual de 35% da alíquota de 1,65% para o PIS (art. 2o da Lei n° 10.637/2002) e 7,60% para a COFINS (art. 2o da Lei n° 10.833/2003), quando deveria ter considerado o percentual de 60%, afrontando ao dispositivo supra transcrito.
>
> A requerente disserta acerca do crédito presumido regido pelo artigo 8o da Lei n° 10.225/2004, concluindo que o art. 8o da Lei n° 10.925/2004 define que a alíquota aplicável é determinada em função do produto comercializado pelo detentor do direito creditório e não pelo insumo por este adquirido ou pelos produtos meio necessários à obtenção do produto final.
>
> Assim, a Recorrente entende fazer jus ao Crédito Presumido no percentual de 60%, pois é pessoa jurídica produtora de mercadorias de origem animal, destinadas à alimentação humana, classificadas no capítulo 02 e 16 da TIPI.
>
> Em relação à glosa do crédito decorrente da aquisição de lenha, explicita que a lenha é insumo para esquentar a caldeira a qual se faz necessária no processo produtivo dos frangos destinados a venda.
>
> Entende que os equívocos dos Dacon devem ser revisados de ofício, não podendo restringir o direito do contribuinte, ou, pelo menos, suspensa até o término do processo"

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis – SC (DRJ/Florianópolis), por meio do Acórdão nº 07-20.994 – 4ª Turma da DRJ/FNS (doc. fls. 470 a 502)[1], considerou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade formalizada, em decisão assim ementada:

> "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007
>
> REGIME DA NÃO-CUMULATIV1DADE. CONCEITO DE INSUMOS.
>
> No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em

[1] Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

Documento nato-digital

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. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

No regime da não-cumulatividade, a repetição/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PARCERIA RURAL AVÍCOLA.

A pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de aves poderá, observados os demais requisitos legais, creditar-se da Cofins e da Contribuição ao PIS relativamente à ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação de animais por meio de sistema de integração, em que, mediante contrato de parceria avícola, o parceiro desta pessoa jurídica (produtor rural integrado) encarrega-se, dentre outras atribuições, da criação dos pintos que lhe foram entregues. Os valores pagos pela pessoa jurídica ao produtor rural integrado em decorrência desta prestação de serviços correspondem à remuneração paga a pessoa física, não concedendo direito a créditos da não-cumulatividade em relação a estes valores.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS. ALÍQUOTA APLICÁVEL EM RELAÇÃO AO INSUMO ADQUIRIDO.

As pessoas jurídicas sujeitas à sistemática de não-cumulatividade da Cofíns e da Contribuição ao PIS que produzirem mercadorias relacionadas no caput do art. 8o da Lei n° 10.925, de 2004, desde que atendidos todos os requisitos exigidos pela legislação tributária, poderão usufruir crédito presumido, na forma disposta nesse artigo e respectivos parágrafos, calculado sobre o valor dos bens adquiridos de pessoa física ou de outros fornecedores descritos no § Io do mencionado artigo, sendo a alíquota definida pela natureza do insumo adquirido.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. LENHA ADQUIRIDA PARA ALIMENTAÇÃO DE CALDEIRAS.

A lenha utilizada na alimentação de caldeiras aplicadas no processo de produção avícola pode ser considerada insumo para efeito de cálculo de créditos relativos à Cofins e à Contribuição ao PIS no regime da não-cumulatividade.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte".

A recorrente foi devidamente cientificada em 21/12/2010 pelo recebimento da decisão de primeira instância em domicílio, como se extrai do Aviso de Recebimento - AR (doc. fls. 507).

Não resignada com o deslinde desfavorável após o julgamento de primeira instância, em 20/01/2011 a contribuinte interpôs seu Recurso Voluntário (doc. fls. 508 a 530), consoante carimbo aposto à primeira folha da peça recursal pela unidade preparadora. Por meio da peça recursal alega, em síntese, que:

Documento nato-digital

a) não pode prosperar o argumento do Acórdão recorrido de que não é qualquer custo ou despesa que concorre para a formação da receita que gera direito ao crédito, comparando a não-cumulatividade dessas contribuições com a não-cumulatividade de IPI, pois o que se afirma é que "*todos os insumos utilizados no processo produtivo e que se excluídos do mesmo não se obtém o produto final, são considerados como insumos para a não-cumulatividade de PISPasep e COFINS*";

b) a empresa "*se dedica à produção de ovos férteis de aves matriz, criação de aves matriz, produção de ovos comerciais de aves, incubação e criação de pintos de um dia, criação de frangos de corte e postura e o abate, preparação e comércio de aves e de pequenos animais*";

c) em razão das atividades que desenvolve, faz jus ao crédito decorrente da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, bem como do crédito presumido instituído pelo art. 8° da Lei n° 10.925/2004 a ser abatido dessas contribuições, calculados sobre o valor dos insumos que adquire mesmo daqueles abrangidos pela suspensão prevista no art. 9° da Lei n° 10.925/2004, mas a fiscalização teria glosado créditos legítimos;

d) em relação a aquisições de farelo de soja, entende que faz jus ao creditamento integral do PIS e da COFINS correspondente e não apenas ao crédito presumido, já que "*o farelo de soja adquirido pela Recorrente é produto industrializado por cooperativas pessoas jurídicas e por estas submetido à tributação do PIS e da COFINS*";

e) em relação ao milho em grãos, frangos vivos para abate e pintos de um dia, o crédito presumido a que faz jus a empresa corresponde à alíquota de 60%, de acordo com o que estabelece o art. 8° da Lei n° 10.925/2004, percentual também aplicável ao farelo de soja se prevalecer o entendimento de que integra o crédito presumido, pois o mencionado artigo "*define que a alíquota aplicável é determinada em função do produto comercializado pelo detentor do direito creditório e não pelo insumo por este adquirido*";

f) em relação à aquisição de matrizes, estas seriam utilizadas para reprodução por um curto período (menos de um ano), sendo após remetidas para o abate e comercializadas, e o Fisco teria desconsiderado os créditos aproveitados porque as matrizes seriam classificadas para efeitos contábeis no ativo imobilizado, mas "*a própria a Fazenda orienta em sua página eletrônica (Perguntas e Respostas) a classificar os animais reprodutores como receita operacional por ocasião de sua venda*", ao indicar que "*devido à sua peculiaridade, a receita proveniente da venda de reprodutores ou matrizes, bem como do rebanho de renda, será admitida à atividade própria das pessoas jurídicas que se dediquem à criação de animais*" e que "*o resultado dessa operação, qualquer que seja o seu montante, será considerado como operacional da atividade rural*";

g) em relação à aquisição de produtos discriminados como "ITEM GENÉRICO**", não teria havido qualquer fundamentação ou motivação para sua desconsideração e é nulo o procedimento fiscal, pois a glosa de créditos legítimos sem a adequada motivação cerceia o direito de defesa do

Documento nato-digital

contribuinte e, ademais, as notas fiscais correspondentes comprovariam "*se tratar de aquisições de produtos agropecuários idênticos àqueles já reconhecidos pelo próprio Fisco como insumos suscetíveis ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS*", já que "*tais itens se referem a ovos férteis, pintinhos de um dia, entre outros, os quais o Fisco reconhece que a Recorrente tem direito a crédito presumido do PIS e da COFINS*";

h) em relação ao Crédito de PIS e COFINS decorrente de erro de preenchimento da DACON, a autoridade administrativa desconsiderou que a Impugnante teria cometido equívocos no preenchimento das DACON;

i) o crédito presumido não seria instituído pela aquisição dos insumos, mas pelos produtos produzidos pela pessoa jurídica, razão pela qual a empresa "*faz jus ao Crédito Presumido no percentual de 60%, pois é pessoa jurídica produtora de mercadorias de origem animal, destinadas à alimentação humana, classificadas no capítulo 02 e 16 da TIPI*";

j) o que há na parceria rural não seria pagamento de remuneração a pessoa física, mas sim parceria rural com a divisão de frutos e, "*em sendo assim, a aquisição pela recorrente da parte da divisão dos frutos do parceiro rural pessoa física não tem natureza de remuneração*", motivo pelo qual não haveria vedação expressa de não apropriação de créditos não-cumulativos de PIS/Pasep e da COFINS e, como aquisição de insumos, dariam direito ao crédito presumido; e

k) entende o Fisco que, no regime da não-cumulatividade, o ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria, os créditos extemporâneos, deveriam ser precedidos da revisão da apuração através de retificação do Dacon, mas haveria "*vasto amparo legal no sentido de que não é necessário a retificação de obrigações acessórias, sendo que os créditos a serem descontados poderão ser efetuados em meses subsequentes*", de forma que a glosa não estaria em consonância com a legislação no tocante a possibilidade de cálculos extemporâneos de créditos de COFINS E PIS não cumulativos.

A partir desses argumentos, a empresa requer "*seja julgado o presente Recurso Voluntário para reformar o Acórdão proferido pelo Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis-SC, para que reconhecido a existência dos créditos em favor da contribuinte e a sua suficiência para amparar as compensações realizadas pela empresa*".

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Documento nato-digital

Há arguição de preliminar de nulidade do Despacho Decisório, a qual se passa então a analisar.

Preliminar de nulidade

As nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de despacho ou decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente ou do qual resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte (*verbis* – grifos nossos):

> "Art. 59. **São nulos**:
>
> I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
>
> II - **os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa**.
>
> § 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.
>
> § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.
>
> § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.
>
> Art. 60. **As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior** não importarão em nulidade e **serão sanadas** quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, **salvo se este lhes houver dado causa**, ou quando não influírem na solução do litígio".

A declaração de nulidade dos atos administrativos encontra-se relacionada com a ocorrência de prejuízo. Se não houver prejuízo às partes pela prática do ato no qual se tenha considerado haver suposta irregularidade ou inobservância da forma, não há de se falar na sua invalidação, ainda mais quando cumprida a sua finalidade.

Sob essa ótica, não vejo qualquer vício ou mácula que possa invalidar o Despacho Decisório de emitido pela DRF/Florianópolis, que reconheceu parcialmente o direito creditório.

O documento foi emitido pela autoridade competente para reconhecer o crédito à vista das informações extraídas das declarações preenchidas pelo próprio recorrente e de documentos e informações recolhidas da contribuinte em procedimento fiscal regularmente instaurado.

Ao contrário do que faz crer a recorrente, a glosa foi motivada, já que a Informação Fiscal expressamente atesta que esta foi efetuada por "não se tratarem de aquisições de produtos agropecuários". Se tais produtos adquiridos são ou não este tipo de bem é matéria de mérito a ser discutida ao longo do transcurso do contencioso.

Ou seja, tendo este sido regularmente emitido e tendo consignado de forma clara e objetiva os motivos pelos quais homologou parcialmente a DCOMP, chegou-se ao reconhecimento parcial do crédito indicado na declaração.

Também não vejo qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa. Ao contrário, a recorrente vem exercendo tal direito em plenitude. Foi cientificada do que motivou o reconhecimento parcial do crédito e alertada da possibilidade de contestá-lo por meio de Manifestação de Inconformidade, momento no qual poderia trazer novas informações e elementos de prova de que dispunha para infirmar os cálculos efetuados pela autoridade administrativa, capazes de reformar a decisão denegatória. Compreendeu perfeitamente o motivo

Documento nato-digital

da glosa e a contestou em Manifestação de Inconformidade, juntando os documentos que entendia pertinentes a afastá-la.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade do Despacho Decisório, uma vez que não existe qualquer indício que denote vício irremediável nem cerceamento do direito de defesa. No processo, não restou provada qualquer violação às determinações contidas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72.

Análise do mérito

Como bem relatado, trata o presente processo de litígio instaurado em decorrência da inconformidade da recorrente relativamente ao deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento de créditos relativos à Contribuição para o PIS/PASEP relativamente ao 2º trimestre de 2007.

O pedido foi materializado pela recorrente por meio da formalização do PER nº o 33992.07192.210807.1.1.08-9855, ao qual foi vinculada a DCOMP nº 42629.57295.060907.1.3.08-2707.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis – SC (DRF/Florianópolis), por meio de Despacho Decisório de 12/06/2009 (doc. fls. 410 a 411) reconheceu parcialmente o crédito inicialmente solicitado, em montante de R$ 290.455,44, sendo homologadas as declarações de compensação até o limite do crédito reconhecido - R$ 148.535,69.

Em síntese, após a análise dos documentos e informações trazidos pela recorrente após a formalização de três intimações, entendeu a autoridade competente para reconhecimento do crédito que a empresa não faria jus ao crédito integral pleiteado, com base nos seguintes fundamentos:

> (i) não há previsão de desconto de créditos extemporâneos, visto que o contribuinte teria incluído incorretamente os valores na base de cálculo das contribuições nos DACON dos respectivos períodos, de forma que correção de erros na apuração da contribuição só poderia ser realizada por retificação do demonstrativo com a consequente apuração de contribuição paga a maior ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte;
>
> (ii) nem todo o gasto, ainda que necessário ao funcionamento da empresa, geraria direito a créditos a descontar das Contribuições, mas apenas aqueles especificamente previstos na legislação é que são admitidos, utilizando-se do conceito de insumos do § 5º do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002;
>
> (iii) inexistem créditos decorrentes de insumos para produção alheia, visto que o contribuinte se utilizaria de sistema de integração para produção de frangos vivos utilizados como matéria-prima para o abatedouro de frangos e, nesse sentido, não se poderia admitir que a pessoa jurídica calculasse créditos sobre a totalidade da ração e outros insumos empregados na criação dos frangos, de forma que o valor dos créditos deveria ser proporcional ao quinhão da produção que efetivamente lhe toca;
>
> (iv) em relação aos créditos presumidos associados a atividades agroindustriais, o percentual de presunção de crédito seria vinculado ao tipo de insumo adquirido e

Documento nato-digital

não ao produto produzido, de forma que somente dariam direito ao desconto de créditos presumidos pelo multiplicador de 0,99% (60% de 1,65%) as aquisições de insumos classificados conforme as alíneas "a" (insumos de origem animal classificados nos capítulos 2 a 4 e 16 e nos códigos 15.01 a 15.06 e 1516.10 da NCM) e "b" (misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18 da NCM) do inciso I do § 1º do art. 8º da IN SRF nº 660/2006.

Nesses termos, passo a analisar isoladamente cada um dos temas, na ordem em que foram trazidos pelo Acórdão recorrido, para facilitar a análise.

Créditos extemporâneos

Segundo a fiscalização, a recorrente teria incluído incorretamente os valores na base de cálculo das contribuições nos DACON nos respectivos períodos de apuração, sem proceder à retificação do demonstrativo para apurar o valar da Contribuição paga a maior ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte.

A necessidade de retificação do DACON também foi o fundamento para a manutenção da glosa pela DRJ/Florianópolis, como se extrai dos excertos de fls. 652 e ss. (destaques nossos):

> "Em análise da argumentação posta, constata-se que, independentemente de se tratarem as glosas de despesas financeiras com contrato de câmbio ou de inclusão na base de cálculo do tributo de valores relativos a ganhos com operações de Hedge, **existe uma razão comum que impede o aproveitamento destes créditos no presente processo, qual seja a de que estes créditos estão sendo requeridos de forma extemporânea**.
>
> No âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não-cumulativo, exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de repetição segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, **é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de repetição por qualquer uma das formas previstas** (compensação ou ressarcimento, por exemplo).
>
> É preciso ter em conta que **a forma de repetição tem a ver com a natureza dos créditos apurados e com o período em que foram gerados**. De forma sintética, tais formas de repetição estão assim delineadas pela legislação:
>
> (a) **créditos associados a receitas tributadas no mercado interno**: meio preferencial é o **desconto no mês**;
>
> (b) **créditos associados a receitas não tributadas no mercado interno** (custos, despesas e encargos, inclusive estoque de abertura, vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, inclusive no caso de importação com pagamento de PIS e COFINS - importação): **compensação ou ressarcimento no próximo trimestre**;
>
> (c) **créditos associados a receitas de exportação** (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): **compensação no próximo mês ou ressarcimento no próximo trimestre**.
>
> De tal sorte, como a apuração dos créditos passíveis de repetição depende, no mais dos casos, da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração,

Documento nato-digital

> inevitável é que o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração.
>
> Neste sentido, salienta-se o disposto no parágrafo 1.° do artigo 3.° das Leis n.° 10.637/2002 e n.° 10.833/2003. Tais dispositivos determinam que os créditos, no regime da não-cumulatividade, **devem ser apurados por via da aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês** ou **sobre o valor das despesas incorridas no mês**, ou seja, confina o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração, e isto com o fim, como já se disse, de que **a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro período específico de geração do crédito**.
>
> (...)
>
> Assim, como se percebe, **não é despropositada ou ilegal a afirmação da DRF/Florianópolis/SC de que créditos extemporâneos devam compor pedidos de ressarcimento/compensação específicos**. Pelo contrário, a demanda decorre diretamente da legislação tributária, nos termos acima postos.
>
> Em relação à **necessidade de retificação do Dacon**, ressalta-se que **é condição para o creditamento que o contribuinte informe no Dacon todas operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições, sendo que tal demonstrativo precisa ser apresentado antes da análise do pedido de ressarcimento por parte da autoridade administrativa competente**".

A recorrente, por seu turno, defende que não é necessária a retificação de obrigações acessórias e que a legislação permite que o desconto dos créditos possa ser efetuado em meses subsequentes.

A questão é bastante discutida no âmbito deste Conselho e está longe de ter entendimento pacificado. Me alinho ao entendimento de que o aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos DACON retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, conforme ressaltado na decisão recorrida.

Tal entendimento está materializado em julgados recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exemplo dos Acórdãos nº 9303-011.460, de 20/05/2021, e nº 9303-010.080, de 23/01/2020:

> "*CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. CONDIÇÕES DE APROVEITAMENTO*
>
> ***O aproveitamento de crédito extemporâneo no sistema não cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela RFB, que exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas DACON original****. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem*" (Acórdão nº 9303-011.460, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado).
>
> "*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*" (Acórdão nº 9303-010.080, Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado)..

Me utilizo dos fundamentos trazidos pelo i. Conselheiro Redator no primeiro julgado, como razões de decidir (destaques nossos):

Documento nato-digital

"*Conforme pode ser verificado nos diplomas legais acima referidos, **o crédito não aproveitado no mês poderá ser aproveitado nos meses sequintes e o saldo credor apurado em cada trimestre poderá ser compensado com outros débitos tributários ou objeto de pedido de ressarcimento**.*

Desta forma não resta dúvida que a própria RFB prevê a possibilidade de aproveitamento dos créditos nos meses subsequentes, conforme se depreende do contexto das orientações expedidas para elaboração da EFD - Contribuições.

No entanto, no presente caso, informa o Fisco que o Contribuinte não apresentou os DACON demonstrando a apuração dos créditos e dos saldos credores trimestrais, comprovando a não utilização tempestiva dos créditos reclamados, e dos respectivos DACON retificadores, demonstrando seus aproveitamentos intempestivos, conforme dispõe o art. 11 da IN SRF nº 590, de 2005. Veja-se:

(...)

Assim, considerando que a Contribuinte não apresentou nos autos os DACONs retificadores, demonstrando os créditos extemporâneos e os saldos credores trimestrais apurados (demonstrativos com o recálculo dos saldos de cada trimestre, gerando os respectivos direitos creditórios a serem ressarcidos), bem como não apresentou as respectivas DCTFs retificadoras e documentos que comprovem as alegações de seu recurso, não é possível dar respaldo à operação de apropriação dos créditos glosados pelo Fisco.

***Uma vez que a legislação institui regras e instrumentos para a apuração do crédito a favor ou contra a Administração Tributária, essas regras devem ser seguidas e os instrumentos adequadamente utilizados**. O crédito só será considerado apurado devidamente na medida em que tal apuração atender aos procedimentos impostos.*

***Caso contrário, teremos o risco de perder o controle, com dois possíveis consequências: (a) eventual aproveitamento em duplicidade do mesmo valor, (b) eventual aproveitamento de direito creditório já alcançado pelo transcurso do prazo fatal para pedido de repetição de indébito**.*

(...)

*Nesse mesmo sentido, foi decido por essa 3ª Turma nos Acórdão nºs 9303-007.510, de 17/10/2018 e **9303-009.739**, de 11/11/2019. Confira-se a ementa:*

> *CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. O aproveitamento de créditos extemporâneo no sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Receita Federal, que exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas Declaração original. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.*

*Portanto, **como a Contribuinte não apresentou os DACON retificadores demonstrando os créditos extemporâneos e os saldos credores trimestrais apurados, a glosa de tais créditos deve ser mantida por absoluta falta de liquidez e certeza**".*

Nesses termos, voto por NEGAR provimento ao Recurso Voluntário nesse tema.

Créditos decorrentes da aquisição de insumos do processo produtivo

A fiscalização também glosou parte dos créditos tomados pela recorrente decorrentes de aquisição de insumos para seu processo produtivo por entender que apenas aqueles especificamente previstos na legislação seriam admitidos e que, no caso em tela, as

Documento nato-digital

aquisições da empresa não teriam enquadramento no conceito estabelecido pelo § 5º do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002.

Esse entendimento também foi utilizado pelo colegiado de piso para manter integralmente a glosa promovida, sustentando-se que se deve ter por insumos os bens *"que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado*" como se extrai do voto condutor do julgado (fls. 660 e ss – destaques nossos):

> "Como se percebe, **as transcritas Instruções Normativas estabeleceram, de forma explícita, que se deve ter por insumos aqueles bens "que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado"**. Ou seja, está-se aqui diante de um conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária e que, como já dito, têm efeito vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal.
>
> (...)
>
> Por conta destas considerações é que **não pode prosperar o argumento de que é da natureza da não-cumulatividade que qualquer custo ou despesa que concorra para a formação da receita deva gerar direito ao crédito**. Em verdade, o conceito e o alcance da não-cumulatividade do PIS e da Cofins encontram-se definidos em lei, e a ter-se por correto o argumento posto, ter-se-ia de rejeitar, no mesmo diapasão, qualquer exclusão da base de cálculo das contribuições, já que estas, em princípio, incidem sobre o total das receitas.
>
> (...)
>
> Por óbvio que não se está aqui a dizer que a legislação do IPI se aplica ao PIS e Cofins, mas a referência ao Parecer transcrito tem aqui razão de ser em face de que, como acima se viu, em relação ao PIS e à Cofins a lei estabeleceu um conceito de insumo que, por vinculado estreitamente ao conceito de industrialização, torna os paralelos justificáveis. Não se trata, por evidente, de estender, sem base legal, conceitos do IPI para a Contribuição ao PIS e a Cofins, mas apenas de explicitar, com base no quadro jurídico daquele imposto, conceitos que a legislação destas contribuições entendeu de reproduzir em novo contexto normativo. Apenas isso.
>
> De tal sorte, **conclui-se que não são considerados como insumos passíveis de geração de créditos aqueles que não estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo da empresa produtora**.
>
> **A contribuinte alega que se a legislação regulada pelo Ministério da Pecuária, Agricultura e Abastecimento estabelece diversas exigências, às expensas da empresa, e as despesas decorrentes, como exemplo a aquisição de uniformes de trabalho, estariam diretamente relacionadas a atividade desta, devem ser consideradas insumos**.
>
> Ocorre que, **em relação a tais despesas, as mesmas não se enquadram no conceito de insumo nos termos da legislação**, como já exposto.
>
> Ressalte-se que **razões de ordem mercadológica ou mesmo reguladora, não servem, por si sós, como meios de infirmação da enumeração exaustiva das hipóteses de geração de créditos previstas na legislação tributária**. O que importa para a validação do crédito não é a obrigatoriedade da despesa imposta pelo mercado ou pela lei que regula o setor de atuação da pessoa jurídica, mas sim a expressa previsão legal de que a despesa gere crédito. Assim, no caso da contribuinte aqui em conta, ou a despesa se refere a bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente em sua produção, ou então o creditamento é legalmente inviável.

Documento nato-digital

> **Afirma ainda a contribuinte, em relação a glosa de fretes, que os fretes glosados não estão vinculados a notas fiscais de venda pois "alguns fretes são de armazenagem de produtos destinados a venda" e, desta forma, estariam em conformidade coma legislação**.
>
> Em relação à possibilidade de creditamento de despesas com fretes, importa que se tenha em conta, antes de mais nada, a evolução legal relativa ao creditamento de valores relativos a fretes pagos.
>
> (...)
>
> Pois bem, feito este histórico, **infere-se que a legislação posta expressamente permite o creditamento de valores relativos a fretes, nos casos em que estes estejam inequivocamente associados a operações de venda, ou seja, que sejam utilizados na operação de transporte na venda de mercadorias ao cliente adquirente**.
>
> **Quando se trata de frete entre estabelecimentos da mesma empresa, de produto acabado, como na situação descrita pela requerente, ou de produto em elaboração, todavia, inexiste previsão normativa para o creditamento**.
>
> Assim sendo, as glosas promovidas pela DRF/Florianópolis em relação aos insumos não merece reparos*"*

A questão do conceito de insumo para efeito do creditamento relativo às Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS está totalmente pacificada desde a edição do REsp nº 1.221.170-PR, efetuado sob julgamento no rito do art. 54-3C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), por meio do qual foi estabelecido o conceito de insumo, tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância.

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

Em resumo, considerando a decisão proferida pelo STJ e o posicionamento do referido Parecer Normativo, temos as seguintes premissas que devem ser observadas pela empresa para apuração do crédito de PIS/COFINS:

> 1. **Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;
>
> 2. **Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Extrai-se do julgado que conceito de insumo deve "*ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte", ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa*".

Documento nato-digital

O conceito também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, *verbis*:

> *"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.*
>
> *Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*
>
> *Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n° 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016.*
>
> *Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."*

Deve ser analisado então, caso a caso, o insumo utilizado pela empresa na produção de seus bens ou nos serviços que presta e sua subsunção aos conceitos acima estabelecidos. Há de se verificar se o recorrente comprova a utilização dos insumos no contexto da atividade, de forma a demonstrar que o gasto incorrido guarda relação de pertinência com o processo produtivo ou de prestação do serviço, viabilizando sua execução. O emprego do insumo, ainda que indireto, deve ser feito de forma que a sua subtração obste a execução da atividade da empresa ou, ao menos, implique substancial perda de qualidade do produto ou serviço dela resultantes.

Restou ainda decidido serem ilegais as IN´s nº 247/2002 e nº 404/2004, que aplicavam conceito de muito restritivo de insumo para as contribuições em pauta, uma vez que somente se enquadrariam os bens e serviços "aplicados ou consumidos" diretamente no processo produtivo, sustentado pela decisão recorrida.

No caso em tela, contudo, a despeito da utilização pelo Acórdão recorrido de conceito superado com o advento da decisão judicial vinculante, vejo que não foram trazidas pela recorrente em Recurso Voluntário quaisquer contestações relativas às glosas mantidas pelo julgado de primeira instância.

Limitou-se a recorrente, ao longo de várias laudas de seu Recurso Voluntário, a tecer considerações acerca da não-cumulatividade e insumos das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS, da sistemática de tributação das Contribuições e da incorreta extensão do conceito de insumos utilizados no IPI para seu campo de incidência, para ao fim concluir que "*o conceito adotado pelo acórdão recorrido merece ser restabelecido em conformidade com a legislação, alçando os insumos utilizados no processo produtivo, estes que não podem ser excluídos do processo produtivo sob pena de não se obter o produto final*".

Sequer uma linha foi traçada para afastar os argumentos utilizados pelo Acórdão recorrido em relação ao caso concreto, com o intuito manter a glosa dos créditos promovida pela fiscalização.

Mesmo em sede de Manifestação de Inconformidade, se extrai daquela peça recursal que a recorrente se ateve, a partir de poucos exemplos extraídos dos itens de glosa, a construir argumentação genérica em tentativa de vincular tais despesas à exigência regulamentar, sem, contudo associá-las a seu processo produtivo e aos produtos/serviços adquiridos pela empresa, além de sua relação com suas atividades que promove, de forma a demonstrar sua essencialidade e relevância.

Apesar de a glosa promovida pela fiscalização se referir a dezenas de itens para os quais se entendeu não haver enquadramento dos insumos nos conceitos trazidos pelas IN afastadas judicialmente, vejo que a então impugnante somente contestou expressamente, em

Documento nato-digital

Manifestação de Inconformidade, alguns itens, tratados pelo Acórdão recorrido como visto (*verbis*):

> "**Dentre os itens arrolados acima pela fiscalização e que foram objetos de glosa dos referidos créditos básicos** de COFINS e PIS não cumulativos, **temos, por exemplo**, que dentro do conceito de insumos necessários a ocorrência do fato gerador, **as manutenções necessárias, as despesas necessárias, as embalagens necessárias para o transporte, os estudos técnicos necessários, o tratamento de água, os fretes e a manutenção da área da fiscalização, a geração de energia, dentre outros, são itens que não podem ser excluídos do processo produtivo sob pena de não se obter o produto final para venda e consequente ocorrência do fato gerador da COFINS e do PIS**.
>
> O abate de frangos é controlado pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento sendo que constantemente fiscalizado pelo mesmo através da Inspeção Federal e registro de CIF.
>
> **O Decreto n.° 30.691 de 1952, aprovou o regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal, sendo para tanto necessário seguir as normas por ele impostas**.
>
> Dentro do conceito que impõe as Leis 10.637/02 e 10.833/03 e afastada de maneira ilegal pelas Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil, **temos que, diante da necessidade de manter alguns aspectos impostos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento como, por exemplo, o que determina o item 9 do art. 33 do REGULAMENTO DA INSPEÇÃO INDUSTRIAL E SANITÁRIA DE PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL - RIISPO**A, que **deve o contribuinte dispor de rede de abastecimento de água** para atender suficientemente às necessidades do trabalho industrial e às dependências sanitárias, **e, quando for o caso, de instalações para tratamento de água**; ou ainda como prevê o item 12 do mesmo artigo onde determina que **deve dispor de rouparia (uniforme)**, vestiários, banheiros, privadas, mictórios e demais dependências necessárias, em número proporcional ao pessoal, instaladas separadamente para cada sexo, completamente isolados e afastados das dependências onde são beneficiados produtos destinados à alimentação humana.
>
> Ainda neste aspecto **citamos a PINTURA**, objeto de glosa por parte da autoridade fiscal e que, de acordo com o art. 86 do REGULAMENTO DA INSPEÇÃO INDUSTRIAL E SANITÁRIA DE PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL - RIISPOA **a inspeção federal deve determinar a substituição, raspagem, pintura e reforma, em pisos, paredes, tetos e equipamentos**.
>
> **Essas são citações pontuais e que demonstram a necessidade de conhecimento de causa para efetuar tal glosa de créditos básicos de COFINS e de PIS na modalidade não cumulativa**.
>
> Ainda neste aspecto, **a autoridade fiscal glosou as embalagens utilizados no processo produtivo que, segundo, não tem contato com o produto destinado a venda**.
>
> Contudo, o parágrafo único do artigo 90 do REGULAMENTO DA INSPEÇÃO INDUSTRIAL E SANITÁRIA DE PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL - RIISPOA **determina o emprego de embalagem intermediária adequada e impermeável para após providenciar a expedição do produto**.
>
> Apesar de elencar na fundamentação da glosa o disposto no §4° do artigo 8o da Instrução Normativa da Receita Federal de n.° 404/2004, tal entendimento não pode prosperar, eis que não podemos caracterizar insumos apenas os que exercem ação diretamente sobre o produto em fabricação, sendo que outras despesas, gastos e custos são necessário s a percepção e ocorrência do Fato Gerador destas contribuições, ou seja, o faturamento.
>
> Caso não seja os diversos itens do REGULAMENTO DA INSPEÇÃO INDUSTRIAL E SANITÁRIA DE PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL - RIISPOA devidamente verificados e cumpridos, os responsáveis pela Inspeção Federal fica sujeito o

Documento nato-digital

> estabelecimento a interdição do mesmo até que os itens que não se encontrem em acordo com o regulamento sejam regularizados.
>
> Assim **fica evidenciado e caracterizado que as despesas, os gastos e os custos glosados pela autoridade fiscal estão diretamente relacionados e caracterizados como insumos necessários para a produção de bens destinados a venda, pois não podem ser excluídos do processo de produção sob pena de não se obter o produto final e consequente faturamento**.
>
> Ainda como glosa **a autoridade fiscal fundamentou a glosa das partes e peças de máquinas que tem contato com o produto e as partes de máquinas que se quer tem contato com o produto**, na linha do conceito de insumo de maneira restrita, como já salientado.
>
> Contudo, **tais glosas não podem permanecer pois estes gastos são insumos e como tal não podem ser glosados** da base de cálculo de créditos da COFINS e do PIS.
>
> Acerca **da não vinculação de fretes, onde a autoridade fiscal afirmou que o contribuinte não elencou um grande numero de fretes**, tal fundamentação não está resguarda pela legislação, pois, o frete de produto acabado é frete de venda e suportado o ônus pelo contribuinte, ora inconformado, encontra respaldo no inciso IX do art. 3o e o inciso II do art. 15 da Lei .10.833/03. .
>
> **A vinculação a que se refere a autoridade fiscal consiste na apresentação dos fretes vinculados a notas fiscais de venda, contudo, alguns fretes são de armazenagens de produtos destinados a venda** e, como tal estão em conformidade com a legislação, sendo necessária a manutenção dos referidos créditos.
>
> Desta forma, requer seja reformado o presente despacho decisório no tocante a glosa destes insumos, restabelecendo o crédito básico de COFINS e de PIS requeridos anteriormente".

Alegação genérica não tem o condão de instaurar o contraditório. O Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, deixa cristalino este posicionamento (*verbis*):

> *"Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."*

Assim, considero definitiva a decisão de primeira instância em relação à matéria.

Insumos utilizados na parceria rural avícola

A fiscalização efetuou a glosa de parte dos insumos adquiridos pela recorrente para a produção de aves para abate por considerar que parte dessa produção seria efetuada por produtores rurais pessoa física a partir da formalização de contratos de parceria rural avícola.

Nesse sentido, considerou o Fisco que deveriam ser glosados os créditos decorrentes de insumos destinados à produção alheia objeto da mencionada parceria, visto que o contribuinte se utilizaria de sistema de integração para produção de frangos vivos utilizados como matéria-prima para o abatedouro de frangos e, nesse sentido, não se poderia admitir que a pessoa jurídica calculasse créditos sobre a totalidade da ração e outros insumos empregados na criação das aves. Assim, o valor dos créditos deveria ser proporcional ao quinhão da produção que efetivamente realizada pela pessoa jurídica.

Em relação à matéria, o Acórdão recorrido afastou parcialmente a glosa promovida, sob o entendimento de que a pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de aves poderia da Contribuição ao PIS/PASEP relativamente à ração e outros insumos utilizados na criação de animais, ainda que por meio desse sistema de integração. Ressalvou-se,

Documento nato-digital

contudo, o valor pagos pela pessoa jurídica ao produtor rural integrado em decorrência desta prestação de serviços, por se entender correspondem à remuneração paga a pessoa física, a qual não concede direito a créditos da não-cumulatividade (*verbis* – destaques nossos):

> "Em relação à lide que versa sobre os insumos utilizados na produção de aves de corte pelo sistema de parceria rural avícola, **verifica-se que o contrato de parceria, anexado aos autos, tem por objeto a produção de frangos de corte**. No caso em exame, são formalizados contratos de parceria entre a Agroavícola Vêneto Ltda. (Produtor II) e a pessoa física (Produtor I).
>
> Este sistema de parceria rural para produção de frangos de corte é tradicionalmente empregado no setor avícola.
>
> **O Produtor II assume a obrigação de fornecer ao Produtor I os insumos necessários à produção, quais sejam pintos de um dia, rações, medicamentos e demais insumos que se fizerem necessários**.
>
> **O Produtor I, por sua vez, tem por atribuição a efetiva produção dos frangos de corte, devendo cumprir uma série de prescrições relativas à criação das aves**, além de suprir água potável e energia elétrica nas quantidades necessárias à atividade.
>
> (...)
>
> Quanto à partilha dos frutos da parceria, reproduz-se as cláusulas contratuais que a define:
>
> (...)
>
> Como se depreende da leitura destes dispositivos contratuais, **ao Produtor I caberá um percentual dos quilos de frangos produzidos**, de acordo com a Tabela de Performance e Avaliação.
>
> Esta tabela, anexada aos autos, **converte em valores monetários a parte correspondente ao Produtor I**.
>
> Como se pode perceber, **em que pese a estipulação no contrato de que cabe ao Produtor I um percentual em relação ao total dos quilos de frangos produzidos, toda a produção verte para o Produtor II, não sendo permitida a negociação da produção com qualquer outra empresa**.
>
> A cláusula nona deste contrato esclarece definitivamente esta questão:
>
> (...)
>
> **O produto, portanto, não pertence ao Produtor I, sendo ele apenas o responsável pela condução do setor de produção**.
>
> Por esta tarefa, o Produtor II paga ao Produtor I uma remuneração, em pecúnia, cujo valor é definido de acordo com a produção.
>
> Assim sendo, constata-se que, **ao contrário do aludido pela autoridade fiscal, a produção pertence totalmente a requerente; consequentemente, todos os insumos utilizados na produção destes frangos de corte são passíveis de creditamento**.
>
> Por outro lado, **os valores pagos pela requerente aos seus parceiros rurais correspondem à remuneração paga a pessoa física, não concedendo direito a créditos da não-cumulatividade**".

De fato, a aquisição das aves objeto da referida parceria pertencentes ao produtor rural configura a aquisição de matéria-prima de pessoa física, a qual não gera o crédito previsto no art. 3º da Leis nº 10.637/2002 em decorrência da vedação expressa, mas gera o crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Correta, nesse sentido, a decisão recorrida, não merecendo qualquer reforma.

Documento nato-digital

Crédito presumido do agronegócio da Lei nº 10.925/2004 – farelo de soja, milho em grãos, frangos vivos para abate e pintos de um dia

Em relação à aquisição desses produtos, entendeu a fiscalização que o percentual de presunção de crédito seria vinculado ao tipo de insumo adquirido (entrada) e não ao produto produzido pela empresa (saída), de forma que somente dariam direito ao desconto de créditos presumidos pelo multiplicador de 0,99% (60% de 1,65%) as aquisições de insumos classificados como insumos de origem animal classificados nos capítulos 2 a 4 e 16 e nos códigos 15.01 a 15.06 e 1516.10 da NCM e misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18 da NCM, alíneas "a" e "b" do inciso I do § 1º do art. 8º da IN SRF nº 660/2006.

Como os insumos adquiridos (farelo de soja, milho em grãos, frangos vivos para abate e pintos de um dia) não se enquadrariam nos códigos da NCM previstos na norma, estariam tais insumos enquadrados no cômputo do crédito presumido pelo multiplicador de 0,5775% (inciso II do mesmo dispositivo normativo), à exceção de ovos férteis, para os quais admitiu o percentual de 0,99%.

Com relação especificamente ao farelo de soja, sustenta que faz jus ao creditamento integral do PIS e da COFINS correspondente e não apenas ao crédito presumido, já que o farelo de soja adquirido seria produto industrializado por cooperativas pessoas jurídicas e por estas submetido à tributação do PIS e da COFINS.

Já em relação aos demais produtos, a recorrente tem defendido desde o início do litígio que, nos termos da Lei nº 10.925/2004, a definição da alíquota aplicável seria determinada em função do produto comercializado pelo detentor do direito creditório e não pelo insumo por este adquirido ou pelos produtos meio necessários à obtenção do produto final. Assim, faria jus ao crédito presumido no percentual de 60%, pois seria pessoa jurídica produtora de mercadorias de origem animal, destinadas à alimentação humana, classificadas no capítulo 02 e 16 da TIPI.

No que toca à aquisição de farelo de soja, vê-se que as aquisições da recorrente foram efetuadas junto a cooperativas de produção agrícola, estando estas submetidas ao regime suspensivo da Contribuição ao PIS e da COFINS e, nessa condição não dão direito ao creditamento como insumos, pois tais produtos não são alcançados pelas contribuições em tela, dando todavia direito ao crédito presumido estabelecido pelo art. 8° da Lei n° 10.925/2004. (*verbis* – destaques nossos):

> "Em relação às aquisições de farelo de soja junto a cooperativas de produção agropecuária, constata-se que as alegações da requerente não procedem.
>
> Como já explicitado, **os fornecedores de insumos que concedem direito a crédito presumido não são apenas as pessoas físicas; também encontram-se incluídas pessoas jurídicas que, em decorrência do artigo 9° desta mesma lei n° 10.925/2004, tiveram direito à suspensão do pagamento Contribuição para o PIS/PASEP** e da Cofins quando da venda de produtos agropecuários pelas pessoas jurídicas citadas no § Io do art. 8o:
>
> (...)
>
> As **aquisições da requerente, conforme os documentos juntados aos autos, foram efetuadas junto a cooperativas de produção agrícola, estando estas submetidas ao regime suspensivo da Contribuição ao PIS e da Cofins**.
>
> Aplica-se a estas aquisições, desta forma, o disposto no parágrafo 2° do artigo 3° das Lei n° 10.637/2002 e Lei n° 10.833/2003, que assim dispõe:
>
> *(...)*
>
> *Lei n°10.637/2002 Art. 3°[...]*

Documento nato-digital

> *§ 2" 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.*

Conclui-se, desta forma, que **a contribuinte não tem direito ao creditamento destas aquisições como insumos, pois tais produtos não são alcançados pelas contribuições em tela; possui, todavia, direito ao crédito presumido estabelecido pelo art. 8o da Lei n° 10.925, de 2004**".

A vedação ao crédito integral para as aquisições de junto a cooperativas de produção agropecuária, em decorrência do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e a concessão de crédito presumido nessa situação já é assunto pacificado no âmbito desta c. Turma, de sorte que não merece reforma a decisão recorrida.

Já com relação aos demais itens, entendeu a DRJ/Florianópolis desarrazoada a alegação da recorrente de que a alíquota aplicável seria determinada em função do produto comercializado pelo detentor do direito creditório e não pelo insumo por este adquirido ou pelos produtos meio necessários à obtenção do produto final, nos seguintes termos (*verbis*):

> "Em relação ao percentual a ser aplicado para a apuração de créditos presumidos, conforme já explicitado, mostra-se desarrazoada a alegação da recorrente, de que a alíquota aplicável seria determinada em função do produto comercializado pelo detentor do direito creditório e não pelo insumo por este adquirido ou pelos produtos meio necessários à obtenção do produto final.
>
> **O montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota de 60%** (sessenta por cento) **apenas quando as aquisições se tratarem de produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18**.
>
> **Os itens que tiveram sua alíquota alterada pela autoridade fiscal**, quais sejam farelo de soja, milho em grãos, pintos de um dia, matrizes para abate e frango vivo para abate para abate, **constam dos capítulos 1, 10 e 12 da NMC, não se enquadrando, portanto, nos critérios definidos pelo legislador para aplicação do percentual de 60%"**.

Nessa matéria, a razão está com a recorrente.

Já é entendimento consolidado no âmbito deste Conselho que o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 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.

Tal entendimento encontra-se materializado na Súmula CARF nº 157, de observância compulsória por parte de seus membros:

> **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*".
>
> Acórdãos Precedentes: 9303-003.331, 9303-003.812, 3301-004.056, 3401-003.400, 3402-002.469 e 3403-003.551 (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Documento nato-digital

Nesse sentido, entendo que se ser revertidas as glosas associadas à aquisição de farelo de soja, milho em grãos, pintos de um dia, matrizes para abate e frango vivo para abate para abate, aos quais deve ser concedido crédito presumido calculado na forma do art. 8º , § 3º , inciso I. da Lei nº 10.925/2004, ou seja, com o percentual de 60% a ser aplicado sobre o valor do crédito apurado com base no art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Conclusões

Diante do exposto, VOTO por rejeitar a preliminar de nulidade e por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, de forma que sejam revertidas as glosas associadas à aquisição de farelo de soja, milho em grãos, pintos de um dia, matrizes para abate e frango vivo para abate para abate, aos quais deve ser concedido crédito presumido calculado com a aplicação de percentual de 60% sobre o valor do crédito apurado com base no art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche

Documento nato-digital