



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

Processo n° 11634.720126/2013-97
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3101-001.807 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de fevereiro de 2015
Matéria Auto de Infração PIS e COFINS
Recorrente JAGUAFRANGOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/12/2009

INSUMOS. CREDITO. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE.

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

Os gastos com produtos aplicados em ambientes e instalações para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e microorganismos, subsumem-se no conceito de insumo para empresa do setor agroindustrial, e ensejam a tomada de créditos.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.

Com o advento da Lei n° 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3° da Lei n° 10.637, de 2002, não gera direito a crédito de PIS as aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PRODUTO FABRICADO

O crédito presumido de que trata o art. 8° da Lei n° 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.

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 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. Nesse caso, o valor do crédito a que faz jus a pessoa jurídica será proporcional à parcela da produção que efetivamente lhe couber.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/12/2009

INSUMOS. CREDITO. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE.

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

Os gastos com produtos aplicados em ambientes e instalações para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e microorganismos, subsumem-se no conceito de insumo para empresa do setor agroindustrial, e ensejam a tomada de créditos.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.

Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não gera direito a crédito de PIS as aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PRODUTO FABRICADO

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.

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 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. Nesse caso, o valor do crédito a que faz jus a pessoa jurídica será proporcional à parcela da produção que efetivamente lhe couber.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Decisão: (i) Por unanimidade, deu-se provimento parcial ao Recurso Voluntário para: a) reconhecer o direito a crédito relativo aos gastos com produtos aplicados em ambientes e instalações para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e microorganismos; e b) reconhecer o direito à apropriação do crédito presumido na forma do art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004, ou seja, no equivalente a 60% das alíquotas básicas previstas no art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002 e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003; (ii) Por maioria, negou-se provimento ao Recurso Voluntário para: a) manter as glosas dos gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos para transporte das mercadorias vendidas. Vencida a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro; b) não se admitir os créditos sobre a totalidade de pintainhos, ração e medicamentos utilizados para a produção de aves no sistema de integração avícola, admitindo apenas o valor dos créditos de forma proporcional ao quinhão da produção que efetivamente lhe toca. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro e José Maurício Carvalho Abreu, que fará declaração de voto exclusivamente neste ponto; e (iii) pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao Recurso Voluntário para manter a glosa dos gastos com combustíveis utilizados em veículos para transporte de insumos. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Adolpho Bergamini e José Maurício Carvalho Abreu.

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente em exercício e relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri, Valdete Aparecida Marinheiro, Mônica Monteiro Garcia de los Rios, Adolpho Bergamini, José Mauricio Carvalho Abreu e Rodrigo Mineiro Fernandes

Relatório

Reproduzo o relatório da Resolução **3101000.373** até aquela fase (fls. 4319 a 4323):

O processo trata de Recurso Voluntário contra o Acórdão DRJ/RJI nº 1260.493, de 17 de outubro de 2013, exarado pela 17ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro I, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, não cumulativas, correspondentes aos períodos de apuração 05/2008 a 12/2009.

O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/12/2009

INSUMOS. CREDITO. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE.

Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda somente serão incluídos quaisquer serviços e bens que sofram alterações, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado.

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 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. Nesse caso, o valor do crédito a que faz jus a pessoa jurídica será proporcional à parcela da produção que efetivamente lhe couber.

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

As pessoas jurídicas sujeitas à sistemática de não-cumulatividade que produzirem mercadorias relacionadas no caput do art. 8º da Lei nº 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 § 1º do mencionado artigo, sendo a alíquota definida pela natureza do insumo adquirido.

CRÉDITO/ATIVO IMOBILIZADO/ALÍQUOTA ZERO

Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/12/2009

INSUMOS. CREDITO. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE.

Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda somente serão incluídos quaisquer serviços e bens que sofram alterações, tais como: consumo; desgaste; dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado.

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 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. Nesse caso, o valor do crédito a que faz jus a pessoa jurídica será proporcional à parcela da produção que efetivamente lhe couber.

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

As pessoas jurídicas sujeitas à sistemática de não-cumulatividade que produzirem mercadorias relacionadas no caput do art. 8º da Lei nº 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 § 1º do mencionado artigo, sendo a alíquota definida pela natureza do insumo adquirido.

CRÉDITO/ATIVO IMOBILIZADO/ALÍQUOTA ZERO

Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/12/2009

DECADÊNCIA.CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Após a publicação da Súmula Vinculante STF nº 8, que declarou inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, pacificou-se o entendimento de ser quinquenal o prazo decadencial para constituição das contribuições sociais.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

Considera-se como não impugnada a contribuição lançada, quando não contestada expressamente pelo contribuinte.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Segundo consta no Termo de Verificação e Encerramento Fiscal (fls. 3693 a 3716), a autoridade fiscal efetuou a apuração dos débitos de PIS e COFINS, contemplando as alterações na base de cálculo e nos créditos em função das supostas irregularidades por ela apuradas, resultando em insuficiência de recolhimento das contribuições. Para a apuração do saldo a pagar, os saldos de créditos das contribuições disponíveis foram aproveitados de ofício.

Foram apuradas as seguintes irregularidades, segundo o entendimento fiscal:

(1) Aproveitamento incorreto dos créditos de PIS e COFINS sobre aquisições não enquadradas como insumos:

Gastos com produtos aplicados em ambientes e instalações (para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e microorganismos, etc);

Gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos para transporte das mercadorias vendidas;

Gastos com combustíveis utilizados em veículos para transporte de insumos;

Gastos com filtros e lubrificantes, pneus, acessórios de rodagem, partes, peças e manutenção aplicadas em frota própria;

(2) Aproveitamento incorreto dos créditos de PIS e COFINS sobre aquisições não sujeitas ao pagamento de contribuição:

Aquisições de pintos de um dia, vacinas;

Aquisição de galinha matriz;

(3) Aproveitamento indevido de créditos em duplicidade:

Nota fiscal 8990 da CJ do Brasil Industria Comércio de Produtos Alimentícios Ltda, CNPJ 07.450.031/0001-93, que se refere a remessa por conta e ordem da Nutron Alimentos Ltda, CNPJ 01.961.898/0005-50 (a nota fiscal 136863 emitida pela Nutron Alimentos foi aceita pela fiscalização);

(4) Aproveitamento indevido de crédito sobre aquisições da Danica Termoindustrial Brasil Ltda

As aquisições referem-se a painéis e acessórios termoisolantes utilizados para fechamento lateral na construção das câmaras para produtos refrigerados e congelados, contabilizados como edificações em andamento – abatedouros (conta 1.3.2.10.002), não se enquadrando no conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS);

(5) Aproveitamento indevido de crédito em duplicidade:

Nota Fiscal 13245 emitida pela ADM do Brasil, informada em duplicidade;

(6) Glosa do crédito sobre a nota fiscal 196 da ADM do Brasil Ltda:

Não apresentação do documento;

(7) Aproveitamento indevido do crédito presumido sobre aquisições de milho destinadas à revenda, e não utilizadas como insumo;

(8) Aplicação incorreta do percentual de crédito presumido;

(9) Aproveitamento incorreto do crédito de PIS e COFINS sobre insumos aplicados na parcela de produção do parceiro-criador;

(10) Aproveitamento indevido de crédito sobre valores de mercadorias adquiridas em consignação;

(11) Exportações não comprovadas – ano calendário 2009;

(12) Exportações não comprovadas – ano calendário 2008.

A empresa autuada não impugnou os seguintes itens objetos do lançamento efetuado: item 3 (aproveitamento indevido de crédito sobre a nota fiscal 8990 da CJ do Brasil Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda), item 4 (aproveitamento indevido de crédito sobre aquisições da Danica Termoindustrial Brasil Ltda), item 5 (aproveitamento indevido de crédito em duplicidade), item 6 (glosa do crédito sobre a nota fiscal 196 da ADM do Brasil Ltda), item 7 (aproveitamento indevido do crédito presumido sobre aquisições destinadas à revenda) e item 10 (mercadorias adquiridas em

consignação). Foi efetuado o recolhimento da parte não contestada, conforme DARF's acostados junto à impugnação.

A autoridade julgadora a quo, com base na documentação acostada aos autos na fase impugnatória, entendeu que não teria sustentação a pretensão da autoridade administrativa em desqualificar a Receita de Exportação, visto que as Notas Fiscais elencadas no Termo de Verificação Fiscal, na verdade, ou foram canceladas com a emissão de Nota Fiscal de Entrada, inclusive no mesmo período de apuração, ou foram substituídas por outras Notas Fiscais com a devida comprovação da exportação mediante consultas ao SISCOMEX e os devidos Registros de Operações de Exportação.

No recurso voluntário, a recorrente alega a decadência para fatos anteriores a 22/02/2008, além de contestar as glosas efetuadas relativas aos itens 1, 2, 8 e 9 do Termo de Verificação e Encerramento Fiscal.

Em sessão de julgamento datada de 23 de julho de 2014, esta turma julgadora converteu o julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem, para intimação do contribuinte, a fim de juntar aos autos:

- (a) Laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada da fase da produção cujos insumos adquiridos, objeto do litígio, foram utilizados, incluindo sua completa identificação e descrição funcional dentro do processo;
- (b) Identificação de cada insumo à respectiva exigência de órgão público, se assim for, descrevendo o tipo de controle ou exigência, e qual o órgão que exigiu, apresentando o respectivo ato (Portaria, Resolução, Decisão, etc) do órgão público ou agência reguladora.

A unidade de origem, em atendimento ao disposto na Resolução **3101000.373**, anexou o Laudo Técnico e considerações adicionais apresentadas pela recorrente (fls. 4330 a 4452).

Após a conclusão da diligência, o processo foi novamente encaminhado a este órgão julgador e distribuído a este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

O recurso é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade, e dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, a recorrente alega a decadência para os fatos geradores ocorridos até 21/02/2008.

Entretanto, constata-se que os períodos de apuração lançados nos referidos autos de infração foram de maio de 2008 a dezembro de 2009.

Desta forma, torna-se inócua a pretensão do sujeito passivo, pois os períodos anteriores a 21/02/2008 não foram objeto de constituição de crédito tributário mediante o presente lançamento.

Passo agora à apreciação da questão meritória.

Do enquadramento dos gastos como insumos para fins de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS

A recorrente é empresa agroindustrial, tendo por objeto social a atividade de criação, abate, comercialização e exploração de aves, suínos e bovinos, vivos ou abatidos, e seus derivados e subprodutos, entre outras.

A autoridade fiscal glosou créditos relativos à aquisição de bens para uso e consumo, sob o fundamento de que tais itens não se enquadrariam no conceito de insumos para fins de crédito do PIS e COFINS, a saber: a) gastos com produtos aplicados em ambientes e instalações (para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e microorganismos, etc); b) gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos para transporte das mercadorias vendidas; c) gastos com combustíveis utilizados em veículos para transporte de insumos; e d) gastos com filtros e lubrificantes, pneus, acessórios de rodagem, partes, peças e manutenção aplicadas em frota própria.

A recorrente alega que todos os créditos aproveitados decorreriam de itens que são indispensáveis ao seu processo produtivo, fundamentais para sua atividade inclusive seguindo exigências de autoridades sanitárias. Alega ainda que seria também fundamental o transporte de matérias-primas entre suas unidades, sendo cabível o creditamento dos dispêndios com a manutenção da frota.

Segundo seu entendimento, o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS é amplo, e estaria atrelado aos custos, despesas e encargos de tudo que contribui para a obtenção de receitas pela empresa. Os gastos glosados pela fiscalização seriam indispensáveis ao processo produtivo da empresa, e imprescindíveis para o exercício da atividade de produção de aves.

Complementa sua defesa afirmando que o Laudo Técnico apresentado em atendimento à Resolução **3101-000.373** corrobora seu entendimento.

A jurisprudência administrativa acerca do conceito de insumo para o fim de creditamento das contribuições sociais não cumulativas tem evoluído ao longo dos anos, e majoritariamente já adota um conceito mais amplo do que aquele da legislação do IPI, mas mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

Segue-se, inclusive, o conceito deduzido na jurisprudência do STJ, plasmado no REsp 1.246.317MG, Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 16.06.2011, segundo o qual (sublinhado no original):

Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

O Min. Campbell Marques extraiu o que há de nuclear na definição de insumo para tal fim:

*1º O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**);*

*2º A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e*

*3º Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).*

Interpreto a questão de forma divergente à posição externada pela recorrente, de que o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS seria amplo, atrelado aos custos, despesas e encargos de tudo que contribui para a obtenção de receitas pela empresa. A análise deverá ser feita considerando o processo produtivo da empresa, levando em consideração sua pertinência e essencialidade ao processo produtivo.

Inicialmente analisaremos as glosas efetuadas pela fiscalização dos gastos com produtos aplicados em ambientes e instalações para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e microorganismos.

Segundo o Laudo Técnico elaborado pelo Engenheiro Lauro César Silva Melo, CREA/SC 061848-1, ART 5268633-7 (fls. 4341 a 4379), os produtos abaixo relacionados, aplicados em ambientes e instalações do processo produtivo para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e microrganismos, são utilizados para manter a biossegurança no processo de produção e assegurar a conformidade em relação às normas da ANVISA e de saúde pública.

- *ANTIFUNGHI VELA 30GR*
- *AVICLOR CHOQUE 50G OU AVICLOR*
- *AVICLOR PULVERIZAÇÃO 500G*
- *AVICLOR 200 TRICLORO 1,4*
- *AVT-450 DESINFETANTE*
- *AVT-500 DESINFETANTE*
- *BD-FORTE-DESENGRAXANTE ALCALINO*
- *CAL VIRGEM*
- *CALCÁRIO*
- *FORMOL*

- HALAMID
- RATUM BLOCO
- SULFATO DE COBRE NUTRICIONAL MONO 35% 1KG
- VETANCID
- VIRKON 10 KG

O referido laudo informa ainda que tais insumos são aplicados nas fases do processo produtivo onde existe o risco de contaminação por microrganismos e similares, os quais poderiam comprometer a cadeia de segurança alimentar.

Quanto ao Sulfato de cobre nutricional mono 35%, conforme descrito no referido laudo técnico, trata-se de um aditivo utilizado com finalidade antifúngica em matérias-primas e rações destinadas à alimentação animal.

Como se trata de uma empresa agroindustrial, que exerce a atividade de criação, abate, comercialização e exploração de aves, suínos e bovinos, entendo que merece prosperar a argumentação da recorrente, de que os itens acima referidos, aplicados em ambientes e instalações para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e microorganismos, enquadram-se no conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS, por serem inerentes à atividade da recorrente, essenciais ao seu processo produtivo, e utilizados ainda que indiretamente na produção.

Entendo também que a não aplicação dos insumos no processo produtivo, com a consequente ausência da etapa de limpeza e desinfecção, certamente comprometeria a cadeia de segurança alimentar, inviabilizando a qualidade do produto final.

Dessa forma, as glosas dos valores creditados relativos aos gastos com produtos aplicados em ambientes e instalações para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e microorganismos (planilha às fls. 3717 a 3720) são indevidas.

Quanto às glosas relativas a gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos para transporte das mercadorias vendidas, entendo como correto o entendimento do julgador *a quo*.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, os dispêndios glosados são aplicados em fase posterior da cadeia de produção da empresa, constituindo em despesas vinculadas à operação de venda, não se enquadrando como insumos para fins de crédito de PIS e COFINS.

Em se tratando de serviço de frete, as leis de regência permitem o creditamento, desde que tomados de pessoas jurídicas, quando o serviço seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda e no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

No caso em análise não se trata de despesas de frete lastreado em contrato específico de transporte, mas de despesas decorrentes de transporte com frota própria, não se enquadrando na previsão do inciso IX do art. 3º, e inciso II do art.15, da Lei nº 10.833/2003, que trata de frete na operação de venda com suportado pelo vendedor.

Desta forma, entendo como corretas as glosas efetuadas pela autoridade fiscal relativa aos gastos com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos para transporte das mercadorias vendidas (fls. 3721 a 3729), por falta de previsão legal para o crédito.

Quanto às demais glosas efetuadas (gastos com combustíveis utilizados em veículos para transporte de insumos e gastos com filtros e lubrificantes, pneus, acessórios de rodagem, partes, peças e manutenção aplicadas em frota própria), também entendo que nenhuma ressalva a que ser feita na decisão recorrida.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, os gastos com combustíveis utilizados em veículos para transporte de insumos glosados não se enquadram no conceito de insumo e também não se trata de serviço de frete na operação de venda, inexistindo previsão legal para seu creditamento.

Mesmo entendimento tenho com relação aos gastos com filtros e lubrificantes, pneus, acessórios de rodagem, partes, peças e manutenção aplicadas em frota própria. Trata-se de despesas sem previsão de crédito das contribuições.

Desta forma, mantenho as glosas dos gastos com combustíveis utilizados em veículos para transporte de insumos (fls. 3730 a 3752), e as glosas dos gastos com filtros e lubrificantes, pneus, acessórios de rodagem, partes, peças e manutenção aplicadas em frota própria (fls. 3753 a 3842), por falta de previsão legal para o crédito.

Do aproveitamento incorreto dos créditos de PIS e COFINS sobre aquisições não sujeitas ao pagamento de contribuição

A autoridade fiscal glosou os créditos indicados pelo contribuinte relativos às aquisições de pintos de um dia e de vacinas, que são sujeitos à alíquota zero de PIS e COFINS, e relativo as aquisições de “galinha matriz”, decorrentes de operação de venda de ativo imobilizado.

Alega a recorrente o direito ao crédito das contribuições decorrentes dos insumos que utilizou na fabricação de seus produtos, mesmo no caso de insumos sujeitos à alíquota zero de PIS e COFINS, como no caso do pinto de um dia. Entende que a impossibilidade de creditamento violaria a não-cumulatividade das contribuições e anularia o benefício da alíquota zero concedido aos insumos. Alega que teria direito ao menos ao crédito presumido de 35% na forma do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004.

Não assiste razão à recorrente.

A vedação ao creditamento na aquisição de produtos com alíquota zero é tratada de forma expressa no artigo 3º, § 2º, inciso II, tanto da Lei nº 10.637/2002, quanto da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, *in verbis*:

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

.....

§ 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 insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0(zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

A lei fala em “*não sujeição ao pagamento*” e essa consequência, financeira, é gerada pela alíquota zero. Inaplicável, portanto, na espécie, a tese pretendida pela Recorrente.

Quanto ao crédito presumido, proveniente da aquisição de Pinto de um dia, conforme já apontado pelo julgador *a quo*, os mesmo foram concedidos ao contribuinte.

A recorrente alega também que não utiliza as Matrizes para integrar seu ativo imobilizado, sendo que são abatidas e vendidas, o que geraria o crédito de PIS/COFINS.

Entretanto, a recorrente não apresenta provas de seu argumento, de que não contabiliza as matrizes em seu Ativo Permanente. Note-se que a atividade da empresa pressupõe a aquisição de matrizes, e que os recursos ali investidos são destinados à manutenção das atividades da empresa e devem ser registrados no Ativo Permanente/Imobilizado.

Portanto, devem ser mantidas as glosas efetuadas pela autoridade fiscal sobre aquisições não sujeitas ao pagamento de contribuição (fls. 3843 a 3847), por expressa vedação legal.

Da aplicação incorreta do percentual de crédito presumido;

A autoridade fiscal alega que a interessada utilizou indevidamente um percentual único de 60% para todos os insumos objeto do crédito presumido, quando o correto seria utilizar o percentual de 35% para Frangos vivos e galinhas vivas classificados no capítulo 1 da TIPI, percentual de 50% para Soja e derivados classificados nos capítulos 12, 15 e 23 da TIPI e o percentual de 35% para os demais produtos (milho, lenha, briquetes, cavaco de madeira, etc), percentuais esses previstos no artigo 8º, § 3º, inciso III, da Lei nº 10.925/2004.

A recorrente alega que não há que se falar nas reduções apontadas uma vez que os itens apurados em razão do crédito presumido da atividade agroindustrial estão sujeitos ao percentual apropriado de 60% (sessenta por cento).

Neste caso, assiste razão à Recorrente, tendo em vista uma recente alteração legislativa que interpretou de forma contrária ao argumento do Fisco. O artigo 33 da Lei nº 12.865/13 acresceu enunciado interpretativo ao artigo 8º da Lei nº 10.925/04, *verbis*:

Art. 33. *O art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

"Art. 8º

§ 10. *Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos." (NR)*

O legislador expressamente consignou a natureza interpretativa do parágrafo 10 incluído pela Lei nº 12.865/13. Desta forma, conforme determinação do art. 106, I, do Código Tributário Nacional, aplica-se o entendimento de que o direito ao crédito na alíquota de

60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, de forma retroativa, alcançando os fatos geradores objeto do presente lançamento.

Assim, reconhece-se à Recorrente o direito à apropriação do crédito presumido na forma do artigo 8º, §3º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004, ou seja, no equivalente a 60% das alíquotas básicas previstas no art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002 e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003.

Do aproveitamento incorreto do crédito de PIS e COFINS sobre insumos aplicados na parcela de produção do parceiro-criador

O item seguinte glosado refere-se aos dispêndios referentes aos pintainhos, ração e medicamentos utilizados para a produção de aves no sistema de integração avícola, onde o Parceiro-Proprietário (Jaguafrangos) fornece os referidos itens aos Parceiros-Criadores (granjas), que se encarregam da criação e engorda das aves.

A fiscalização aponta que como uma parcela da produção das aves cabe aos Parceiros-Criadores, os dispêndios referentes aos pintainhos, ração e medicamentos utilizados para a produção dessa parcela não podem ser aproveitados para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

A recorrente alega que as glosas são indevidas, visto que os custos sobre os itens em questão foram integralmente suportados pela recorrente, de forma a viabilizar a parceria rural, integrando o preço final do produto.

Não assiste razão à recorrente.

Como existe uma parcela das aves que cabe ao produtor integrado, tal parcela **não constitui produção da pessoa jurídica nem tampouco é destinada à venda** pela pessoa jurídica. Trata-se de produção de terceiros, e os insumos relativos a tal parcela são vinculados ao processo produtivo de terceiros.

Apenas gera direito ao crédito a parcela própria do Parceiro-Proprietário e os dispêndios referentes aos pintainhos, ração e medicamentos utilizados proporcionalmente nessa parcela. Não existe previsão legal para conceder créditos das contribuições sobre insumos relativos a produção de terceiros.

Conforme já destacado pelo julgador *a quo*, o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, autoriza a apuração de créditos em relação a *bens e serviços utilizados como insumo 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 pertencer à pessoa jurídica que apura o crédito e que essa produção há de destinar-se à venda, a ser por ela realizada.

O mesmo entendimento é manifestado na Solução de Consulta nº 1, SRRF/10ª RF, de 18 de maio de 2007, cuja ementa abaixo transcrevemos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

A definição de bens utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda não está atrelada estritamente

ao conceito de industrialização de bens e serviços, inerente à legislação do IPI, podendo abranger outros processos produtivos não tipificados como industrialização.

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 da 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 a pessoa jurídica será proporcional à parcela da produção que efetivamente lhe couber.

Dispositivos Legais: Art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003; art. 8º, I, “b”, e § 4º, I, da IN SRF nº 404, de 2004.

Assim, confirmo a decisão recorrida de não se admitir o créditos sobre a totalidade de pintainhos, ração e medicamentos utilizados para a produção de aves no sistema de integração avícola, admitindo apenas o valor dos créditos de forma proporcional ao quinhão da produção que efetivamente lhe toca, como foi efetuado no presente lançamento em análise.

Das conclusões

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito a crédito relativo aos gastos com produtos aplicados em ambientes e instalações para limpeza, desinfecção, higienização, controle de pragas e microorganismos; e para reconhecer o direito à apropriação do crédito presumido na forma do artigo 8º, 3º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004, ou seja, no equivalente a 60% das alíquotas básicas previstas no art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002 e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003; com a exoneração dos tributos e acréscimos legais incidentes, proporcionais aos créditos reconhecidos no presente julgamento.

Sala de sessões, 24 de fevereiro de 2015.

Rodrigo Mineiro Fernandes – Relator [assinatura digital]

Declaração de Voto

Conselheiro José Mauricio Carvalho Abreu,

Sopeso a decisão proferida por este Colegiado e o abalizado Voto do Eminentíssimo Conselheiro Relator Rodrigo Mineiro Fernandes. Contudo, entendo ser justificada a presente declaração de voto para manifestar os argumentos que nos levam à divergência quanto ao último item do Voto do Relator, cujo trecho inicial ora transcrevo:

“Do aproveitamento incorreto do crédito de PIS e COFINS sobre insumos aplicados na parcela de produção do parceiro-criador

O item seguinte glosado refere-se aos dispêndios referentes aos pintainhos, ração e medicamentos utilizados para a produção de aves no sistema de integração avícola, onde o Parceiro-Proprietário (Jaguafrangos) fornece os referidos itens aos Parceiros-Criadores (granjas), que se encarregam da criação e engorda das aves.”

Dirirjo do Voto do Relator por entender ser legítimo o direito da Recorrente ao desconto de créditos na apuração do PIS e da COFINS sobre a totalidade dos dispêndios por ela incorridos com a aquisição de pintainhos, ração e medicamentos. Tais itens são - na totalidade - incorridos, utilizados e necessários à produção de aves no sistema de integração avícola da Recorrente, e são por ela arcados para a obtenção da totalidade dos bens (aves) que lhe competem no modelo de operação adotado, as quais são efetivamente destinadas à venda.

Com efeito, a parcela das aves que cabe ao Parceiro-Criador já é pré-determinada e decorre exatamente do modelo de operação e produção adotado pela Recorrente, o qual não se questiona. Neste modelo de produção em parceria, a Recorrente incorre integralmente com o custo dos insumos para que, ao final, obtenha um percentual pré-determinado de aves. Tal característica é intrínseca ao próprio modelo de integração avícola, fato que não desqualifica nem altera a natureza do dispêndio incorrido, nem tampouco afasta ao contribuinte o direito de crédito integral sobre os *insumos* por ele incorridos.

O montante de *insumos* utilizados pela Recorrente para produzir um número de aves dentro do modelo de parceria é exatamente aquele que ela incorreu. Em outras palavras, compreende-se que, dentro do modelo de parceria, os dispêndios sobre os itens em questão são integralmente suportados pela Recorrente, sendo necessários e suficientes para a produção do número de aves que lhe compete.

Do contrário, estaríamos atribuindo à fiscalização não só o direito mas também o dever de glosar créditos de PIS e da COFINS sobre operações em que o contribuinte é ineficiente ou dispendioso na aquisição e consumo de insumos, seja por decorrência de seu ineficiente modelo operacional seja por seu inadequado processo produtivo, o que não nos parece correto por carecer de fundamentação legal.

Nesse ponto, parece válido um breve exercício para exemplificar a lógica do racional adotado: Assuma-se que determinado contribuinte “A”, utilizando-se de uma máquina obsoleta, modelo operacional deficiente ou processo produtivo inadequado incorra em um volume de insumos “I”, para obtenção de uma quantidade “X de” produto final. Por sua vez, assumam-se que outro contribuinte “B”, utilizando-se de máquinas modernas, de modelo operacional eficiente ou processo produtivo adequado consuma 50% menos insumos “I/2”, para produzir a mesma quantidade de produto final “X”. Pois bem, sendo inequívoco que o custo incorrido foi com *insumos*, há fundamento legal para que a fiscalização glose os créditos de PIS e COFINS de “A” por seu consumo excessivo ou ineficiente de *insumos*? Nos parece que a resposta é não.

Ora, o que se identifica no caso da Recorrente é um perfeito paralelo com o exemplo acima descrito. O volume de insumos utilizado pela recorrente é aquele adequado

para a obtenção do número “X” de aves que lhe cabem como decorrência direta de seu modelo operacional, qual seja, o modelo de parceria e integração avícola. Frise-se que não se questionou o direito ao crédito em razão da natureza dos dispêndios incorridos (*i.e.* pintainhos, rações e medicamentos utilizados na produção avícola), sendo efetivamente *insumos* para fins de creditamento do PIS e da COFINS.

Na forma do Artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, é direito do contribuinte o desconto de créditos da não cumulatividade decorrente da aquisição de “*bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*”. Sim, o número “X” de aves produzido pela Recorrente foi destinado à venda e para a obtenção do número “X” de aves que lhe compete a recorrente incorreu na totalidade dos insumos em questão.

A nosso ver, não há fundamento para desconstituir o modelo de operação da Recorrente com o objetivo de presumir que apenas parte dos *insumos* - apesar de *insumos* – gera direito ao crédito discutido. Ao contrário, sendo acatados como *insumos* da atividade produtiva e sendo este o volume de insumos adequado e necessário para a produção das aves da recorrente nas bases de seu modelo operacional, resta configurado à mesma o direito ao crédito de PIS e da COFINS.

Vamos além. Permitir a glosa de parte dos *insumos* efetivamente utilizados na cadeia produtiva dentro do modelo de parceria significaria macular a não cumulatividade do PIS e COFINS. Entenda-se, caso a Recorrente não tivesse adquirido a quantidade de pintainhos, ração e medicamento em discussão, a mesma não teria obtido a quantidade de aves a que faz jus dentro do modelo de parceria e integração avícola, logo, tais itens são efetivamente *insumos*, quer pela natureza quer pela sua utilização.

Diante do exposto, acato o argumento da Recorrente pelo reconhecimento do direito integral de créditos de PIS e da COFINS sobre a totalidade dos valores incorridos com pintainhos, ração e medicamentos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Mauricio Carvalho Abreu