



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

Processo n° 13005.720027/2011-85
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-003.940 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria COFINS
Recorrente FRS S.A. AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

Ementa:

INSUMOS. CONCEITO. REGIME NÃO-CUMULATIVO.

O conceito de “insumo” utilizado pela legislação na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS denota, por um lado, uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI, por outro lado, tal abrangência não é tão ampla como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. A amplitude do conceito de “insumo” nas Contribuições PIS/PASEP e COFINS limita-se aos bens e serviços essenciais às atividades produtivas de bens e serviços destinados à venda.

DESPESAS DE TRANSPORTE. FUNCIONÁRIOS. INSUMOS.

Não se insere no conceito de insumo o transporte dos funcionários, das suas residências até a empresa e vice versa, por meio do fretamento de transporte.

INDUMENTÁRIA. LOCAÇÃO DE UNIFORMES. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO.

A indumentária na indústria de processamento de alimentos por ser necessária e essencial à atividade produtiva, bem como, pela exigência dos órgãos reguladores, insere-se no conceito de insumo nas contribuições PIS/PASEP e COFINS.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E LIMPEZA INDUSTRIAL REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS.

Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços de manutenção e limpeza industrial, que comprovadamente são empregados em máquinas e equipamentos utilizados na produção de alimentos.

SERVIÇOS RELACIONADOS À CONSTRUÇÃO CIVIL. REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços empregados na construção civil, mas apenas os encargos de depreciação dos imóveis em que foram empregados, devendo ser comprovada cada parcela deduzida.

NÃO-CUMULATIVIDADE. RESÍDUOS INDUSTRIAIS. NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO.

Seja pelo critério da essencialidade na cadeia produtiva, seja pelo critério do elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, o tratamento dos resíduos não pode ser considerado insumo para fins de creditamento da Cofins.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. DESPESAS DE ARMAZENAGEM.

Concede-se direito a crédito na apuração não-cumulativa da contribuição as despesas referentes à energia elétrica utilizada na “carga a frio” dos contêineres nos portos, considerando-se essas despesas como despesas de armazenagem, de acordo com o art. 3, IX da Lei n. 10.833/2003.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. FRETES DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS.

Concede-se direito à apuração de crédito as despesas de frete contratado relacionado a operações de venda, bem como, as despesas de frete entre os estabelecimentos da própria empresa quando essas estão inseridas no processo produtivo, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedor/exportador.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DACON. Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte, desde que comprovado pelo contribuinte.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. BENS ADQUIRIDOS DA COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO (CONAB). GLOSA.

Os valores referentes a insumos adquiridos da CONAB não geram créditos para o adquirente no regime não cumulativo.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRIAÇÃO DE ANIMAIS PELO SISTEMA DE PARCERIA (INTEGRAÇÃO). APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE A TOTALIDADE DOS INSUMOS ADQUIRIDOS. POSSIBILIDADE

A pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de animais poderá, observados os demais requisitos legais, apropriar-se de créditos do PIS/PASEP e da COFINS calculado sobre o valor total (sem a redução do percentual de participação do parceiro) das aquisições de ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação dos animais, por meio de sistema

de integração, considerando o percentual como remuneração do parceiro integrado.

AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL DO CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA. REGIME NÃO CUMULATIVO.

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

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. COMPENSAÇÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

O valor do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 somente pode ser utilizado para desconto do valor devido das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, não podendo ser objeto de compensação ou de ressarcimento de que trata a Lei nº 10.637/2002.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

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

Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar Provimento Parcial, nos seguintes termos: 1. Conceito de insumos para PIS e Cofins não cumulativos referentes a: 1.1 Transporte de funcionários: negar provimento por maioria, vencido o Conselheiro Cássio Schappo; 1.2 Locação de uniformes: dar provimento por unanimidade; 1.3 Limpeza e higiene: dar provimento por maioria, vencido o Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, exclusivamente quanto ao crédito referente à câmara frigorífica; 1.4 Construção civil: negar provimento por unanimidade; 1.5 Tratamento de resíduos industriais: negar provimento por voto de Qualidade, vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Cássio Schappo, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen, designado Redator do voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho; 1.6 Despesa com energia elétrica: dar provimento por unanimidade; 2. Despesas com fretes de transferência de produtos em elaboração e acabados: dar provimento por unanimidade; 3. Créditos extemporâneos/preclusos: dar provimento por unanimidade, ressaltando-se que a lide restringe-se à admissão dos créditos extemporâneos, negado sumariamente na origem por falta de declaração, a aferição do crédito não foi tratada nos autos, devendo ser executada pela Unidade de Origem, quando da execução do Acórdão; 4. Créditos presumidos: 4.1 Aquisições da Companhia Nacional de Abastecimento – CONAB: negar provimento por unanimidade; 4.2 Regularidade do valor da base de cálculo do crédito presumido atribuído pelo Contribuinte: dar provimento por maioria de votos, vencido o Conselheiro José Henrique Mauri; 4.3 Alíquota para o cálculo do crédito presumido: Por unanimidade de votos: (i) dar provimento ao recurso voluntário quanto a aplicação da alíquota de 60% sobre todos os insumos utilizados na produção e (ii) negar provimento no sentido de não ser possível a compensação ou ressarcimento do crédito

presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004; 4.4 Aplicação da taxa Selic: negar provimento por unanimidade.

José Henrique Mauri - Presidente.

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Cassio Schappo, Larissa Nunes Girard, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 547 a 602) interposto pelo Contribuinte, em 4 de junho de 2014, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 10-49.788 (fls. 510 a 543), de 29 de abril de 2014, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) – DRJ/POA – que decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente as manifestações de inconformidade apresentadas.

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão:

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMP transmitido pela contribuinte em 18/11/2010, através do qual pretendeu ressarcimento de valores credores de COFINS não-cumulativa vinculados à receita do mercado externo relativos ao 3º trimestre de 2010.

A repartição fiscalizadora efetuou auditoria e produziu *Relatório de Ação Fiscal* (parte integrante do processo no 13005.721311/2011-79 – lançamento de multa isolada de PIS/COFINS) onde dissecou, pormenorizadamente, os problemas encontrados, tendo apontado o valor passível de ressarcimento (PlanilhaPERD/COMP–fl.441 –anexa ao *Relatório*). Foi emitido *Parecer* em 27/06/2011 com propositura de reconhecimento parcial do direito creditório da contribuinte, sendo proferido, também, o *Despacho Decisório* de fl. 20, por meio do qual reconheceu-se parcialmente o direito creditório relativo à COFINS não-cumulativa vinculado à receita do mercado externo (3o trimestre de 2010).

Desse *Despacho Decisório* a contribuinte tomou ciência em 01/08/2011 (*Termo de Intimação* de fl. 37) e, não se conformando, apresentou, através de procurador, longa *manifestação de inconformidade* onde, de início, referiu aos fatos, para, a seguir, argumentar (de forma resumida):

1) **Conceito de insumos:** as INs SRF nºs 247/2002 e 404/2004 interpretaram o termo *insumos* em sentido estrito, amoldando-o à forma prevista no Regulamento do IPI. Mas estes atos normativos não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, pois tal conceito não se coaduna com a base econômica de PIS/COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita, vinculada à atividade fim da empresa. Todos os itens glosados no DD combatido encontram-se perfeitamente enquadrados na concepção de *insumo* e de custos/despesas necessárias ao processo produtivo. Para interpretar o conceito de *insumo* do PIS/COFINS deve-se adotar não só a previsão de insumo prevista nas INs referidas, como também albergar os custos e despesas que se fizerem necessárias na atividade econômica da empresa, conformando os arts. 290 e 299 do RIR/99. Deve-se admitir que todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pela empresa na fabricação de produtos destinados a venda, incluindo a prestação de serviços, são *insumos*, visto que inerentes à materialidade do tributo, isto é, à obtenção de receita.

1.1) **Transporte de funcionários:** para o transporte dos seus funcionários, responsáveis pela mão-de-obra aplicada no processo produtivo, a empresa contrata serviços de transporte de empresas de transporte privadas (fretamento) para o fim de proporcionar o transporte de seus funcionários, de suas residências às instalações da empresa e vice-versa. Os serviços tomados das empresas de transporte de passageiros têm como finalidade viabilizar o acesso dos funcionários às instalações da empresa, sem os quais não seria possível a atividade produtiva. Assim, os serviços de transporte municipal e intermunicipal dos funcionários são serviços tomados com o objetivo de viabilizar a mão-de-obra necessária ao processo produtivo. Por tal razão, trata-se de serviço que se enquadra no conceito de insumo previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Requer a reforma do DD para o fim de reconhecer o creditamento dos custos/despesas de transporte de funcionários, visto serem serviços de transporte tomados com o objetivo de viabilizar o acesso e o retorno dos funcionários ao setor produtivo da empresa, subsumindo-se, portanto, ao conceito de insumo de PIS/COFINS.

1.2) **Locação de uniformes (indumentária):** a empresa aluga uniformes próprios para o manuseio das carnes de aves e suínos, ou seja, indumentárias especiais. Tais indumentárias consistem em vestimentas, calçados, luvas, capacetes e outros itens necessários para que os funcionários possam manusear as carnes de aves e suínos, em condições sanitárias exigidas pela ANVISA. Considerando que a empresa, para estar apta à exercer a sua atividade econômica, necessita utilizar uniformes especiais para o manuseio das carnes de aves e suínos, atendendo assim os requisitos sanitários da ANVISA, conclui-se que as despesas de locação desses equipamentos são custos vinculados a sua atividade produtiva. O reconhecimento da legitimidade do creditamento dos custos com locação de indumentárias (PIS/COFINS), conforme a inteligência dos arts. 3º, incisos II, § 3º, incisos II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 c/c os arts. 290 e 299 do RIR/99 deve ser feito.

1.3) **Limpeza e higiene:** a limpeza e a higiene são requisitos básicos de qualquer empresa que tenha como atividade econômica o fornecimento de produtos alimentícios. Para que seja garantida a boa qualidade dos produtos, bem como eliminado o risco de qualquer tipo de contaminação às carnes de frangos, a empresa periodicamente toma serviços de empresas especializadas em limpezas de imóveis para a limpeza e higienização de seus frigoríficos. A contratação periódica de empresas especializadas em serviços de higienização e limpeza é indispensável ao processo produtivo. A tomada desses serviços são custos indispensáveis ao processo produtivo e como tal se subsume ao conceito de insumo para o PIS/COFINS,

devendo ser reconhecida a legitimidade do seu creditamento. Mesmo que se entenda que a tomada de serviços de higienização e a limpeza não consistiriam em custos, mas sim em despesas, ainda assim o creditamento de tais serviços estaria albergado pelo art. 299 do RIR/99. Verifica-se que os dispêndios com os serviços de higiene e limpeza, que preparam os frigoríficos para a atividade produtiva da empresa, se subsumem ao conceito de insumo, com base nos arts. 3º, incisos II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como nos arts. 290 e 299 do RIR/99. Requer o afastamento da referida glosa.

1.4) Construção civil: no exercício da atividade produtiva, a empresa precisa, periodicamente, contratar empresas tercerizadas para a prestação de serviços de construção civil, seja para a ampliação de dependências de suas instalações frigoríficas, seja para realizar benfeitorias em suas instalações. Face a isso, a empresa creditou-se dessas despesas para efeitos de PIS/COFINS. Todavia, o Fisco glosou essas despesas, por entender que não se subsumem ao conceito de insumo e, por conseguinte, efetuou a glosa do direito creditório pleiteado em relação a essa despesa. Ocorre que o creditamento das despesas de edificação e benfeitorias, como é o caso dos serviços contratados, é expressamente permitido pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, como se percebe na dicção dos arts. 3º, incisos VII. É medida de rigor que seja reconhecida a legitimidade do creditamento das despesas de construção civil creditadas pela empresa, visto tal possibilidade estar expressamente prevista na legislação de regência do PIS/COFINS - regime não-cumulativo.

1.5) Tratamento de resíduos industriais: em todas as etapas do processo produtivo da empresa, seja o produto final que industrializa, há o descarte de resíduos industriais, em decorrência da transformação da matéria-prima. Como os resíduos são orgânicos, por uma questão de saneamento e de procedimento sanitário, procede-se a locação de células apropriadas para os resíduos sólidos, o que revela que tais dispêndios no tratamento dos resíduos industriais consistem em despesas, as quais devem ser creditadas para efeito de PIS/COFINS, por força do art. 299 do RIR/99.

2) Despesas de energia elétrica: para a *carga de frio* a empresa contrata prestação de serviços de energia elétrica de empresas especializadas, que, dentro do próprio porto, procedem ao resfriamento dos containeres. Face a necessidade de *cargas de frio* nos containeres que acondicionam as carnes de aves e produtos derivados que estão aguardando o seu embarque nos portos, para que cheguem ao seu destino final com qualidade e aptas para o consumo, é medida de rigor reconhecer a legitimidade do creditamento dessas despesas para efeitos do PIS/COFINS. Por esta razão, o creditamento da tomada desse serviço (fornecimento de energia elétrica) deve ser reconhecido com fulcro nos arts. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, c/c o art. 299 do RIR/99.

3) Despesas com fretes:

a) *fretes de produtos em elaboração:* nos casos em que o produto começa a ser elaborado em uma unidade e tem o seu processamento final em outra unidade, está-se diante de um processo produtivo único, apenas com etapas contínuas de industrialização em unidades diferentes da mesma empresa. Para a remessa dos produtos em elaboração, a empresa necessita contratar prestadoras de serviços de transporte para essa locomoção, o que revela que os fretes são serviços de transporte tomados com a finalidade propiciar a continuidade do processo produtivo, que, por razão de especialização e de racionalização do processo industrial, é concluído em outra unidade. Dessa forma, o frete de produtos em elaboração se subsume ao

conceito de insumo previsto nos arts. 3o, incisos II, das Lei nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, visto que são serviços contratados para proporcionar a continuidade do processo produtivo;

b) *fretes de produtos acabados*: as carnes de aves, inteiras ou em cortes, são remetidas do frigorífico para outra unidade responsável pelo acondicionamento dos produtos nos containeres, assim como outras unidades responsáveis pela elaboração dos empanados, dos embutidos e de pratos prontos. Essa remessa de produtos acabados, é procedida de vendas aos compradores estrangeiros, de modo que os produtos acabados são transportados após concretizada a operação de venda e com a finalidade de serem exportados. Já com a saída do produto da unidade de origem, destinam-se para entrega aos clientes, que por serem estrangeiros se sujeitam ao trâmite da exportação em containeres. Dessa forma, essas operações de fretes de produtos acabados se enquadram no permissivo legal da Lei nº 10.833/2003, que garante o creditamento de COFINS/PIS. As despesas de fretes de produtos acabados entre filiais são despendidas com o propósito de viabilizar a atividade econômica de exportação dos produtos. Como tal, são despesas que se consubstanciam no conceito de insumo do PIS/COFINS, de modo que seu creditamento também pode ser reconhecido com base nos arts. 3o, II, § 3o, incisos II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como nos arts. 290 e 299 do RIR/99. Seja como frete na operação de venda, seja como despesa necessária a atividade econômica de exportação, o creditamento do frete de produtos acabados deve ser reconhecido, para que seja observada a não-cumulatividade do PIS/COFINS.

4) **Créditos extemporâneos/preclusos**: nos períodos de apuração de janeiro, novembro e dezembro de 2010, a empresa adjudicou créditos de PIS/COFINS sobre itens do ativo imobilizado que não haviam sido aproveitados em meses anteriores. Tais créditos foram tratados pela fiscalização como *extemporâneos*. A empresa adjudicou-se de forma extemporânea tão somente de créditos originários de cinco anos anteriores ao creditamento, observando os termos estabelecidos no artigo 1o do Decreto nº 20.910, de 1932. É ilegal a decisão do Fisco de vedar o aproveitamento de créditos extemporâneos que seriam passíveis de adjudicação – de cinco anos anteriores. A ilegalidade materializa-se no fato de tal decisão conflitar com a interpretação integrada do art. 1o do Decreto 20.910/1932 com os dispositivos legais e normativos (Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003 e INs SRF nos 287/2002 e 404/20), que autorizam que *o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes*. Nesse sentido, a empresa requer que o DD seja reformado, lhe sendo restituído o valor que lhe é de direito nos termos da legislação.

5) **Crédito presumido**:

a) *aquisições da Conab*: sobre as aquisições de milho realizadas pela empresa, apurou-se crédito presumido à alíquota de 4,56%, para fim de creditamento do referido insumo adquirido da CONAB. O DD glosou o creditamento dessa aquisição, entendendo que, como a CONAB era intermediária da União, não haveria direito a crédito de PIS/COFINS (não teria havido débito das contribuições na etapa anterior). Fundamentou seu entendimento com base no Comunicado CONAB/DIGES/SUOPE/GECOM nº 158, de 10/05/2006. Essa glosa não merece persistir, visto que o direito ao crédito de PIS/COFINS estão garantidos pelos arts. 3o, incisos II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não havendo limitação infra-legal, quanto mais de um Comunicado que sequer foi objeto de publicação no DOU (art. 100 do CTN). O fato da CONAB ser uma intermediária da União, não quer dizer que o adquirente não faz jus ao creditamento na aquisição do milho. O fato da União Federal ser imune a incidência de PIS/COFINS, não quer dizer que não há incidência das contribuições na etapa anterior à aquisição do milho, mas tão-

somente que a receita da União, assim como dos demais Entes da Federação, não será tributada. Não significa dizer que a empresa não pode usufruir da não-cumulatividade do PIS/COFINS e se creditar da aquisição do insumo, pois não se está diante de uma limitação de um benefício fiscal ao contribuinte, mas apenas de uma imunidade do Ente Federado. Requer o afastamento dessa glosa, assim como das demais, devendo ser reconhecida a legitimidade da aquisição do milho, visto a regularidade do cálculo do crédito presumido realizado;

b) *regularidade do valor da base de cálculo do crédito presumido*: a empresa adquire animais para sua produção e os envia para os centros de criação. Até que os animais estejam prontos para o abate, a empresa procede à manutenção dos mesmos, enviando aos criadores, ração e outros insumos empregados na criação dos frangos. Portanto, empresa a firma com os produtores Parceria Rural nos termos do Decreto no 59.566/1966. A empresa entrega todos os pintos ao produtor integrado, bem como adquire 100% dos insumos utilizados na produção da ração, fornecendo integralmente ao integrados para a alimentação e o desenvolvimento de 100% dos animais, que posteriormente são utilizados em sua totalidade na produção da própria empresa. O produtor integrado não participa com nenhum dos insumos necessários para a criação dos frangos. Toda a ração, medicamentos e todos os demais insumos empregados na criação dos frangos são custeados pela empresa. O produtor integrado contribui exclusivamente com a mão-de-obra. O percentual de 9%, mencionado no DD, representa a remuneração da mão-de-obra do produtor integrado, para garantir o desenvolvimento dos animais até o momento do abate. A empresa não realiza compra de parte de produção do produtor integrado, mas sim remunera a mão-de-obra despendida pelo produtor durante o desenvolvimento dos animais. O fato de remunerar o produtor com valor em torno de 9% do que valem os frangos devolvidos, não significa que tais frangos não sejam da empresa, tampouco que tais frangos pudessem ser vendidos a terceiros. Tratam-se de frangos e de insumos da empresa, sendo que o emprego de tais insumos na criação destes frangos em nada retira o direito ao crédito da empresa. A empresa remunera seus integrados pela mão- de-obra (cuidados e criação dos frangos), mas a totalidade dos insumos deve lhe ser reconhecida, pois 100% dos frangos são de sua propriedade. A Doux Frangosul paga pelo serviço em valor que importa em quantia em torno de 9% do valor dos frangos, mas isso não retira o caráter de propriedade dos mesmos;

c) *alíquota utilizada para calcular o crédito presumido*: o cálculo levado a efeito pela empresa encontra guarida na legislação federal e merece ser mantido, face à estrita observância das normas de regência (art. 3º, § 10 da Lei no 10.637/2002; Lei no 10.833/2003; art. 8º da Lei no 10.925/2004). Desses dispositivos depreende-se que a utilização das alíquotas previstas nos incisos I, II e III (art. 8º da Lei no 10.925/2004) *tem como critério o produto fabricado* pela empresa beneficiária. Considerando que a empresa fabrica produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, e nos códigos 15.01 a 15.06 da NCM, conclui-se que esta se encontra credenciada ao desconto de crédito presumido com a utilização da alíquota de 60% sobre os insumos adquiridos;

d) *procedência dos créditos objetos do pedido de ressarcimento*: disse o Fisco que o total do valor do crédito presumido não é ressarcível, podendo apenas ser deduzido do PIS/COFINS. Mas é expressamente permitido o ressarcimento do crédito quando a pessoa jurídica, ao final de cada trimestre, não conseguir deduzir seus créditos com débitos próprios ou compensar com débitos próprios (art. 5º da Lei no 10.637/2002; art. 6º, da Lei no 10.833/2003). Além disso, a IN SRF nº 660/2006 alterou por completo a Lei nº 10.925/2004, usurpando competência de normas complementares (art. 8º);

e) *modificações ao texto da Lei no 10.925/2004 pela IN SRF no 660/2006*: em momento algum o legislador ordinário determinou como condição para cálculo do crédito presumido a aquisição de insumos elaborados ou semi-elaborados. A IN SRF no 660/2006 modificou indevidamente o texto da Lei no 10.925/2004 ao estabelecer que o crédito presumido de PIS/COFINS fosse calculado com base nos insumos adquiridos pela PJ. Não merece amparo a glosa levada a efeito pelo Fisco, eis que ela se deu com base em ato de natureza complementar, que de forma indevida modificou a legislação de regência. Pode-se concluir que não merece amparo a fundamentação para a glosa da alíquota de 60% sobre 1,65% e 7,6% para o cálculo do crédito presumido de PIS/COFINS, visto que o critério determinado para cálculo do benefício não são os insumos e sim o produto que a empresa produz. Requer a reforma do DD, para ser reconhecido o direito creditório pleiteado na sua integralidade.

6) **Pedidos**: a empresa requer que sua manifestação de inconformidade seja recebida e acolhida, reformando-se o DD combatido, deferindo-se totalmente os créditos pleiteados, visto a comprovação da legitimidade daqueles. Requer a possibilidade, durante o trâmite do processo administrativo, de juntada de outros documentos que possam comprovar a legitimidade dos créditos pretendidos e, caso seja entendido necessário, a determinação de diligência fiscal para comprovação dos fatos descritos.

Remetido o processo a esta DRJ, foram os autos analisados. Em 14/03/2012 emitiu-se pedido de diligência para, em especial, verificações quanto ao redutor aplicado nas glosas de insumos remetidos para os produtores integrados, devendo ser esclarecido se foi esta a parcela do total produzido pelos produtores parceiros que efetivamente coube a estes produtores (se pagos em dinheiro ou *em frangos*). Em atendimento, o Órgão preparador anexou documentos e produziu *Relatório de Diligência Fiscal*. Neste assentou (excertos):

(...)

Em consulta aos arquivos digitais contendo os documentos fiscais do ano de 2010, apresentados pelo contribuinte, verificou-se entradas de produtos advindos dos integrados nos estabelecimentos do contribuinte, tendo sido registradas com CFOP 1451 (Retorno de animal do estabelecimento produtor) e CFOP 1101 (Compra para industrialização ou produção rural), de acordo com os valores constantes da tabela demonstrativa abaixo:

<i>CFOP Entradas de Integrados 2010</i>	<i>Valor (R\$)</i>
<i>CFOP 1101 (compra para industrialização ou produção rural)</i>	<i>75.297.506,81*</i>
<i>CFOP 1451 (Retorno de animal do estabelecimento produtor)</i>	<i>703.102.854,97*</i>
<i>TOTAL ENTRADAS (CFOP 1101 + 1451)</i>	<i>778.400.361,78</i>
<i>% COMPRAS SOBRE TOTAL ENTRADAS (CFOP 1101/TOTAL)</i>	<i>9,67%</i>

Verifica-se que do total das operações de entradas de produtos advindos dos integrados (CFOP 1451 + CFOP 1101), aproximadamente 9% referiram-se a aquisições destes produtos (CFOP 1101).

Desta forma, conclui-se que a parcela de, aproximadamente, 9% do total produzido pelos produtores parceiros do contribuinte no ano de 2010 coube a estes produtores parceiros, que receberam esta parcela da produção em mercadorias/produtos como pagamento pela prestação de seus serviços, tendo vendido sua parte da produção ao contribuinte fiscalizado, conforme operações de aquisições registradas com CFOP 1101, relacionados na tabela acima.

(...)

Cientificada do *Relatório* a contribuinte apresentou nova manifestação em 03/08/2012. Nela registrou (de forma sintética):

1) **Valor da base de cálculo do crédito presumido atribuído pela empresa:** o intuito do pedido de diligência era de verificar o entendimento do Fisco: como a ração e outros insumos adquiridos e fornecidos pela empresa são entregues aos produtores integrados, tais insumos não se destinariam integralmente à produção própria, vez que parte do resultado desta produção supostamente cabe ao produtor integrado, que realiza algumas etapas de seu processo produtivo. No entendimento do Fisco, uma parcela dos insumos entregues ao produtor integrado não constituiria produção da PJ, não se destinando à venda desta e, portanto, não se enquadrando no dispositivo legal que autoriza a geração de crédito presumido. Conseqüentemente, o valor relativo a esta parte (9%), deveria ser excluído da base de cálculo dos créditos. A empresa entrega todos os pintos ao produtor integrado, bem como adquire 100% dos insumos utilizados na produção da ração, fornecendo-os aos integrados, para uso na alimentação e desenvolvimento de 100% dos animais. Esses são, posteriormente, utilizados em sua totalidade na produção da própria empresa. O produtor integrado não participa com nenhum dos insumos necessários para a criação dos frangos. Toda ração, medicamentos e demais insumos empregados na criação dos frangos são custeados pela empresa. O produtor integrado, por sua vez, contribui exclusivamente com a mão-de-obra. A empresa fornece 100% dos insumos, suportando o custo do produtor integrado em sua totalidade. Também utiliza 100% dos animais em sua produção. O percentual de 9% mencionado no DD representa remuneração da mão-de-obra do produtor integrado, para garantir o desenvolvimento dos animais até o momento do abate. A empresa não realiza a compra de parte de produção do produtor integrado, e sim remunera a mão-de-obra despendida pelo produtor durante o desenvolvimento dos animais. O fato de remunerar o produtor com valor em torno de 9% do que valem os frangos devolvidos, não significa que tais frangos não sejam da empresa, tampouco que tais frangos pudessem ser vendidos a terceiros. Trata-se de frangos e insumos da empresa, sendo que o emprego de tais insumos na criação destes frangos em nada lhe retira o direito ao crédito. Protesta pela posterior juntada de outros documentos que possam comprovar a aquisição de insumos em 2010.

2) **Tabela demonstrativa:** no *Relatório de Diligência Fiscal* não há qualquer referência que possa fornecer elementos que possibilitem à empresa, ao menos, deduzir os valores que seriam correspondentes a cada glosa, o que demonstra a nulidade do referido *Relatório*, bem como do DD, por ausência de fundamentação. O *Relatório* não descreveu a fundamentação de sua decisão, ou seja, os motivos e dispositivos legais que dariam guarida a tal decisão. O DD sequer individualizou os valores das glosas realizadas pelo Fisco. Faltaram os elementos de convicção da decisão, os elementos fáticos ocorridos e o motivo pelo qual a glosa realizada pelo Fisco foi superior ao valor pleiteado. Retirou-se, por consequência, a segurança jurídica e a possibilidade de defesa, visto que não há qualquer explicação, tanto no DD quanto no *Relatório*, para que o valor das glosas, somado ao valor deferido, seja

superior ao valor pleiteado. Dessa forma, além de tornar-se inócua, prejudica a defesa recursal da empresa por cercear a sua defesa, vez que não foram respeitados os princípios da ampla defesa e do contraditório. Deve ser considerado nulo o ato administrativo pela falta de elemento essencial à sua formação.

3) Pedidos:

a) requer seja recebida e acolhida sua manifestação complementar, reconhecendo-se a nulidade parcial do DD e a nulidade integral do *Relatório de Diligência Fiscal*, eis que não apresentaram as razões que justificassem as glosas combatidas, bem como o fato da soma das glosas realizadas, com o valor inicialmente deferido pelo Fisco, ser superior ao valor pleiteado pela empresa no período em análise;

b) requer seja determinado que a autoridade fiscal de origem realize nova análise dos valores glosados, bem como reaprecie as referidas glosas, considerando os documentos juntados em anexo que demonstram a legitimidade do crédito pleiteado;

c) requer, caso não seja acolhido o pedido anterior, o provimento integral de sua Manifestação de Inconformidade, com a consequente reforma do DD, para o fim de deferimento do total dos créditos pleiteados, vista a comprovação da legitimidade daqueles;

d) requer a possibilidade de juntar outros documentos que possam comprovar a legitimidade dos créditos pleiteados, bem como, caso se entenda necessário, seja determinada diligência fiscal para comprovar os fatos antes descritos ou para contraditar as alegações que eventualmente sejam feitas.

Posteriormente, em 18/10/2012, a contribuinte solicitou juntada de mídia eletrônica (CD). O processo retornou a esta DRJ.

Tendo em vista a negativa do Acórdão da 2ª Turma da DRJ/POA, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls. 69 a 114) apresentada pelo Contribuinte, este ingressou com Recurso Voluntário (fls. 547 a 602), em 4 de junho de 2014, visando reformar a referida decisão.

O Conselho Administrativo de Recurso Fiscais – CARF, por meio da Resolução nº 3202-000.290 (fls. 880 a 908), de 15 de outubro de 2014, resolveu converter o julgamento em diligência.

O Contribuinte, por sua vez, apresentou Requerimento (fls. 937 a 954), em 12 de junho de 2015, para que houvesse a juntada de laudo técnico em anexo (fls. 956 a 1005).

Em 27 de abril de 2016 houve, por parte da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Cruz do Sul (RS), a apresentação de Manifestação Fiscal (fls. 1704 a 1711).

Por fim, em 24 de agosto de 2016, o CARF, por meio da Resolução 3402-000.816 (fls. 1724 a 1728) da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, converteu o julgamento em diligência para que haja o apensamento de outros processos do Contribuinte ao processo nº 13005.721311/2011-79.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Valcir Gassen

O Recurso Voluntário (fls. 547 a 602), de 4 de junho de 2014, interposto pelo Contribuinte, em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 10-49.788 (fls. 510 a 543), de 29 de abril de 2014, é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado Recurso Voluntário visa reformar decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento ao direito de defesa quando a contribuinte é regularmente cientificada do despacho decisório, sendo-lhe possibilitada a apresentação de manifestação de inconformidade, na qual revela conhecer as razões da homologação parcial da compensação declarada.

PROTESTO PELA JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada junto da peça de contestação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROV AÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

ENTENDIMENTOS ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS. MANIFESTAÇÕES DOUTRINÁRIAS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos de segunda instância administrativa ou judicial, bem como a manifestações da doutrina especializada, não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

Entende-se por insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida

sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado e sejam utilizadas na fabricação ou produção de bens destinados à venda e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na sua produção ou fabricação.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL - EPI. Somente os bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação é que geram direito ao crédito, sendo certo que os gastos com equipamento de proteção individual e uniformes estão fora deste universo, pois, embora sejam relevantes e até possam ser necessários, não são empregados diretamente na produção, já que se tratam de materiais auxiliares, complementares ao processo produtivo e, por isso, estão fora da literalidade do dispositivo legal, ou seja, estão fora do alcance do conceito de insumo.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E LIMPEZA INDUSTRIAL.

Não geram direito a crédito a ser descontado da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços de manutenção e limpeza industrial, que não sejam comprovadamente empregados em máquinas e equipamentos utilizados na produção, por não se classificarem como insumos.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. SERVIÇOS RELACIONADOS À MANUTENÇÃO CIVIL.

Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços empregados na construção civil, mas apenas os encargos de depreciação dos imóveis em que foram empregados, devendo ser comprovada cada parcela deduzida.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA.

Somente dão origem a crédito na apuração não-cumulativa da contribuição as despesas referentes à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS PRESUMIDOS. ALÍQUOTAS.

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.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA CONFORME NATUREZA DO INSUMO.

Na apuração do crédito presumido, o percentual a ser observado tem relação com a natureza do insumo adquirido, e não do bem/mercadoria produzida.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

O crédito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não-cumulativa.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. BENS ADQUIRIDOS DA COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO (CONAB). GLOSA.

Os valores referentes a insumos adquiridos da CONAB não geram créditos para o adquirente no regime não cumulativo.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. GLOSA. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA ÉPOCA PRÓPRIA. DACON. DCTF.

É cabível a glosa de créditos extemporâneos, quando, dentro do prazo decadencial de cinco anos, a autuada não retifica as declarações (DACON, DIPJ e DCTF) para demonstrar que efetivamente apurou e não descontou os créditos a que diz fazer jus.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS REFERENTES À PARTE DA PRODUÇÃO PERTENCENTE AO PARCEIRO (INTEGRADO). A legislação somente 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 próprios destinados à venda, não podendo ser estendida à parcela das aves que cabe ao produtor integrado ou parceiro.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Quando da análise do Recurso Voluntário pela 2ª. Turma Ordinária, da 2ª. Câmara da Terceira Seção de Julgamento, decidiu-se por unanimidade de votos, por meio da Resolução nº 3202-000.290, converter o julgamento da lide em diligência, elencando diversos pontos a serem esclarecidos pela Fiscalização, como se observa no seguinte trecho da Resolução:

Em vista de todo o exposto, e depreendendo-se da análise dos documentos acostados, em homenagem ao princípio da verdade material que permeia o processo administrativo tributário, bem como para fins de clarear o andamento do processo produtivo, serviços e produto que aqui transitam, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem:

- Intime a Recorrente a apresentar laudo de renomada instituição, ou perito credenciado junto a Receita Federal do Brasil, que descreva detalhadamente o seu processo produtivo, apontando a utilização dos insumos, despesas, custos ora glosados na produção do referido bem destinado à exportação, ou vinculados ao processo produtivo e/ou ao seu objeto social; Considerando também que tal laudo deverá, entre outros:
 - o demonstrar a função de cada bem e/ou evento que pretende o reconhecimento como insumo e o motivo pelo qual ele é indispensável e essencial ao processo produtivo e/ou para fins de cumprimento do objeto social da empresa;
 - o esclarecer o teor de cada um dos eventos observados pela recorrente vinculando ao processo produtivo ou ao seu objeto social;
 - o quanto à construção civil, esclarecer se as benfeitorias foram realizadas nas suas instalações, bem como se foram úteis e necessárias para a atividade da empresa;

o quanto ao frete de produtos em elaboração, demonstrar as etapas contínuas da industrialização nas unidades diferentes da r. empresa.

- Cientifique a fiscalização para se manifestar sobre o resultado da diligência, se houver interesse e caso entenda ser necessário;
- Cientifique o contribuinte sobre o resultado da diligência, para que, se assim desejar, apresente no prazo legal de 30 (trinta) dias, manifestação, nos termos do art. 35, parágrafo único, do Decreto no 7.574/11;
- Findo o prazo acima, devolva os autos ao CARF para julgamento.

Como resposta à Resolução, o Contribuinte apresentou, em 12 de junho de 2015, **Laudo Técnico de Avaliação do Uso de Materiais e Serviços no Processo Produtivo no. 085/2015**, em apenso os seus anexos, que apresentou em síntese a seguinte conclusão:

Diante do exposto nos capítulos acima, concluímos que os serviços avaliados no presente laudo no mês de abril de 2015, são serviços integrantes ligados ao processo produtivo, sem os quais não seria possível obter; o produto em condições adequadas para o consumo, bem como dispor de instalações suficientemente higienizadas, obtendo desta forma a liberação pelos órgãos fiscalizadores, pelos mercados específicos atendidos pela empresa e a obtenção da certificação de produtos considerados Halal (permitido para consumo), pelo mercado islâmico. (grifou-se).

A respeito deste laudo técnico, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Cruz do Sul (RS) apresentou Manifestação Fiscal, alegando o que se segue:

Quanto ao “laudo técnico de avaliação do uso de materiais e serviços no processo produtivo” retro anexado ao presente processo, resultante da diligência fiscal requerida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, reproduz-se abaixo, por sua total aplicabilidade no que concerne ao objeto da diligência, fundamentação extraída do Acórdão recorrido, integrante deste processo, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre/RS, que decidiu, por unanimidade de votos, em julgar pela total improcedência das manifestações de inconformidade apresentadas pelo contribuinte:

“Acórdão

...

Voto

(...)

Cabe ressaltar que fosse a intenção do legislador que o conceito de insumo alcançasse todas as despesas necessárias ao desenvolvimento da atividade econômica, como pretende o contribuinte, não haveria necessidade de elencar uma a uma as hipóteses de creditamento, como efetivamente disposto pelo legislador nos incisos I a XI dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. (grifou-se).

A 2ª. Turma Ordinária, da 4ª. Câmara da Terceira Seção de Julgamento, decidiu, por intermédio da Resolução nº 3402-000.816, converter o julgamento em diligência para requerer o apensamento de outros processos do Contribuinte ao processo nº 13005.721311/2011-79, de relatoria deste conselheiro, conforme se verifica no seguinte trecho da Resolução:

Portanto, forte nessa norma administrativa, decido converter o presente julgamento em diligência para determinar que este e os demais processos (13005.720742/2010 37, 13005.720743/201081, 13005.720027/201185, 13005.720025/201196, 13005.720038/201165, 13005.72041/201189, 13005.720363/201128 e 13005.720364/2011 72) retornem à repartição de origem (**ARF Montenegro/RS**),

devendo ser todos apensados ao processo 13005.721311/201179, no qual se controverte o auto de infração, anexando nele (processo do auto de infração) todas as decisões dos processos em referência, acima listados, e ora em julgamento.

Com isto posto cabe a análise do Recurso Voluntário. Neste o Contribuinte alega em sua defesa os seguintes pontos:

1. Conceito de insumos para PIS e Cofins não cumulativos referentes a:

- 1.1. Transporte de funcionários;
- 1.2. Locação de uniformes;
- 1.3. Limpeza e higiene;
- 1.4. Construção civil;
- 1.5. Tratamento de resíduos industriais;
- 1.6. Despesa com energia elétrica.

2. Despesas com fretes de transferência de produtos em elaboração e acabados

3. Créditos extemporâneos/preclusos

4. Créditos presumidos:

- 4.1. Aquisições da Companhia Nacional de Abastecimento – CONAB;
- 4.2. Regularidade do valor da base de cálculo do crédito presumido atribuído pelo Contribuinte;
- 4.3. Alíquota para o cálculo do crédito presumido;
- 4.4. Aplicação da taxa Selic.

Portanto, a partir deste ponto passo a decidir acerca dos pedidos do Contribuinte.

1. Conceito de insumos para PIS e Cofins não cumulativos

Por intermédio do art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 prescreve-se as hipóteses de creditamento para efeito de deduções dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos, com o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumos nas atividades produtivas de bens e serviços.

Nota-se que desta prescrição legislativa foram editadas pela Receita Federal do Brasil a Instrução Normativa n. 247/2002 acerca do cálculo do crédito no caso do PIS/PASEP não- cumulativo e a Instrução Normativa n. 404/2004 dos créditos a descontar da COFINS não-cumulativa. Para bem lembrar cita-se o art. 66 da IN n. 247/2002:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, **entende-se como insumos:**

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

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

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Mesmo diante dessa legislação acerca do que pode ou não ser considerado insumo no processo produtivo de bens e serviços, a doutrina e a jurisprudência tem-se debatido acerca da abrangência deste conceito, visto que historicamente, se, por um lado, o conceito de insumo referente ao IPI é restritivo quanto aos bens e serviços que são considerados insumos para fins de crédito, por outro lado, o conceito trazido pela legislação aplicável ao IRPJ é abrangente, incluindo praticamente todos os bens envolvidos na cadeia produtiva.

O entendimento mais atual acerca deste tema, inclusive de acordo com este Colegiado, é que o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS deve respeitar a legislação pertinente a estas contribuições e no campo da interpretação e sua abrangência balizar-se entre os dois conceitos acima explicitados, ou seja, deve-se considerar a essencialidade dos bens e serviços na sua cadeia produtiva para que se defina a característica de insumo. Se o bem ou serviço em questão está vinculado e é essencial a produção do bem final ele deverá ser considerado como insumo, e, portanto, poderá gerar direito a crédito de PIS e COFINS.

Nesse sentido, passaremos a analisar os bens e serviços apontados pelo Contribuinte para que seja verificado, com base na sua essencialidade para o desenvolvimento da atividade produtiva, se devem ser considerados como insumos para fins de **creditamento de PIS e COFINS**.

1.1. Transporte de funcionários

Acerca deste ponto a DRJ/POA, por meio do Acórdão nº 10-49.788, entende que o transporte de funcionários, apesar de relevante para o processo produtivo, não é essencial e, portanto, como é apenas um serviço auxiliar, não pode ser considerado insumo para fins de creditamento de PIS e Cofins.

Por outro lado, o Contribuinte por meio do Recurso Voluntário ora analisado entende que:

Ademais, conforme a recente interpretação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, o insumo para efeitos de PIS e COFINS deve ser interpretado não só como os bens e serviços empregados no processo produtivo, mas também como todos os custos e despesas necessárias para a atividade econômica da empresa.

Nesse diapasão, as despesas de fretamento de funcionários se coadunam ao conceito de insumo, por se caracterizarem como custos indispensáveis ao processo produtivo da Recorrente, que encontram guarida no art.290 do RIR/99, *in verbis*:

(...)

Ademais, mesmo que se entendesse que o serviço de transporte de funcionários não seria um custo, mas uma despesa, ainda assim, estariam o fretamento consubstanciado no conceito de insumo, razão pela qual também seria permitido o seu creditamento, com base no art. 299, do RIR/99.

(...)

Por fim, deve-se lembrar, que, conforme recentes entendimentos do CARF demonstrados no ponto anterior, o transporte dos funcionários trata-se de atividade essencial para o processo produtivo da recorrente, fato pelo qual sem ele não seria possível manter a produção da empresa, ou, no mínimo, afetaria de forma a reduzia a quantidade e a qualidade dos produtos comercializados pela empresa. Assim sendo, o transporte dos funcionários em insumo para a empresa e sendo insumo dando direito ao crédito pleiteado.

Por esta razão, requer a reforma do Acórdão para fim de reconhecer o creditamento dos custos/despesas de transporte de funcionários, haja vista serem serviços de transporte tomados com o objetivo de viabilizar o acesso e o retorno dos funcionários ao setor produtivo da Recorrente e, portanto, se subsumem ao conceito de insumo de PIS e COFINS.

Nesse mesmo sentido é o entendimento trazido pelo Laudo Técnico apresentado pelo Contribuinte, em resposta à Resolução nº 3202-000.290, que converteu o julgamento em diligência.

O referido Laudo demonstra as distâncias percorridas pelos funcionários e o itinerário das viagens e conclui o seguinte :

Diante do evidenciado acima, conclui-se que o processo de transporte dos funcionários, das suas residências até a empresa e vice versa, através do fretamento de transporte, é essencial para o processo de produção e obtenção dos produtos, visto que esta mão de obra não se encontra disponível na quantidade suficiente para atender à demanda produtiva da empresa nas regiões em que as empresas estão instaladas.

Em que pese o entendimento do Contribuinte, bem como do Laudo Técnico, a respeito do transporte de funcionários, verifica-se que o mesmo deve ser considerado como custo da produção e que este serviço não pode ser considerado insumo para as atividades produtivas do Contribuinte.

Sendo assim, a este respeito considero que o transporte de funcionários não deve ser considerado como insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS, nego, portanto, neste ponto, provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte.

1.2. Locação de uniforme

Sobre este ponto o Contribuinte alega que em outras oportunidades já obteve com sucesso o creditamento, para fins de PIS e COFINS, dos gastos decorrentes da locação de uniformes e nesse sentido aduz o que se segue:

Com o desiderato de cumprir as exigências sanitárias no seu processo produtivo, a Recorrente aluga uniformes próprios para o manuseio das carnes de aves e suínos, ou seja, indumentárias especiais.

Tais indumentárias consistem em vestimentas, calçados, luvas, capacetes e outros itens necessários para que os funcionários possam manusear as carnes de aves e suínos, em condições sanitárias exigidas pela ANVISA. Nesse sentido, a Recorrente juntou notas fiscais desses custos de locação na Manifestação de inconformidade, em anexo.

(...)

Destarte, considerando que a empresa, para estar apta à exercer a sua atividade econômica, necessita utilizar uniformes especiais para o manuseio das carnes de aves e suínos, atendendo assim os requisitos sanitários da ANVISA, é fácil concluir que as despesas de locação desses equipamentos são custos vinculados à sua atividade produtiva.

Portanto, o reconhecimento da legitimidade do creditamento dos custos, com locação de indumentárias, para o PIS e a COFINS, conforme a inteligência do art. 3º, inciso II, §3º, inciso II da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03 c/c os arts. 290 e 299 do RIR/99 e o conceito da essencialidade, assim como já reconheceu o Colendo CARF.

No mesmo sentido está o já citado Laudo Técnico que traz o seguinte entendimento:

A indumentária, conforme mostra as Fotos 03 e 04, compreende: calças, camisas, macacões e uniformes que são utilizados em todo o processo produtivo do matadouro, conforme recomenda a PORTARIA No. 210, 1998, que expõe: “Será obrigatório o uso de uniforme branco pelos operários (para os homens: gorros, calça e camisa ou macacão, preferentemente protegidos por aventais; para as mulheres touca, calça e blusa ou macacão, este protegido por avental)”. Faculta-se o uso de uniforme de cor escura para trabalhadores de manutenção de equipamentos e que não manipulem produtos comestíveis. Não será permitido o uso de roupas de cor escura, por baixo do uniforme de trabalho.

A proibição da utilização de roupas escuras por baixo do uniforme obriga a empresa a fornecer a vestimenta padronizada e conforme recomendação da portaria.

Fotos 03 e 04 – Uniformes em geral

(...)

Em média a vida útil estimada das calças e macacões é de 02 anos. O desgaste se dá devido a frequente lavagem para higienização, onde são utilizados produtos químicos para a remoção de manchas provenientes do processo produtivo.

Além de não atender a recomendação da Portaria, a não utilização destes itens acarretaria em uma baixa qualidade ao produto, pelo fato de não ser utilizado um uniforme padrão higienizado e em condições para garantir que o produto não sofra contaminação.

A utilização de jaquetas no processo produtivo, conforme pode ser visto na Foto 05, principalmente nas áreas onde a temperatura deve ser baixa, como nas áreas de congelamento e armazenamento, possui a função de evitar que o operador sofra o resfriamento e/ou congelamento do corpo, sendo obrigado a interromper o trabalho e o fluxo da produção para recompor a temperatura do corpo.

Diante do evidenciado acima, conclui-se que a necessidade da empresa em utilizar as indumentárias para garantir os padrões recomendados e evitar interrupções do processo produtivo, é essencial para que se possa obter o produto final nas condições adequadas para a posterior comercialização e consumo.

Já o Acórdão ora recorrido entende de forma diversa. Considerou-se que a locação de uniformes (indumentária) não é considerada como insumos, pois “embora sejam relevantes e até possam ser necessários, não são empregados diretamente na produção, já que se tratam de elementos auxiliares, complementares ao processo produtivo”.

Data vênia ao entendimento consubstanciado no voto do Acórdão ora recorrido, entendo que ao se verificar quais são as atividades produtivas do Contribuinte, e, da obrigatoriedade legal da utilização e manuseio de uniformes (indumentária) de acordo com o que se estabelece como padrão de segurança nas normas regulatórias do setor, não é possível desenvolver as atividades produtivas de forma correta e legal sem a utilização dessa indumentária.

Portanto, tendo em vista a essencialidade e a necessidade do uso de uma indumentária específica utilizada pelos funcionários nas atividades produtivas desenvolvidas pelo Contribuinte, voto no sentido de dar, neste ponto, provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte.

1.3. Limpeza e higiene

O Contribuinte sustenta que o item serviços de limpeza e higiene deve ser incluído no conceito de insumo, possibilitando o creditamento para PIS e COFINS, conforme se verifica no seguinte trecho do recurso:

É ululante que a limpeza e a higiene são requisitos básicos de qualquer empresa que tenha como atividade econômica o fornecimento de produtos alimentícios e com a Recorrente, não poderia ser diferente.

Para que seja garantida a boa qualidade dos seus produtos, bem como eliminado o risco de qualquer tipo de contaminação às carnes de frangos, a Recorrente, periodicamente toma serviços de empresas especializadas em limpezas de imóveis para a limpeza e higienização de seus frigoríficos, conforme pode ser conferido nas notas fiscais juntadas, por amostragem, na Manifestação de Inconformidade.

Como a contratação periódica de empresas especializadas em serviços de higienização e limpeza é indispensável ao processo produtivo da Recorrente, verifica-se a tomada desses serviços são custos indispensáveis ao seu processo produtivo e como tal se subsume ao conceito de insumo para o PIS e a COFINS, devendo ser reconhecida a legitimidade do seu creditamento.

Entretanto, mesmo que se entenda que a tomada de serviços de higienização e a limpeza não consistiriam em custos, mas sim em despesas, ainda assim o creditamento de tais serviços estaria albergado pelo art. 299 do RIR/99 e pelo seu caráter essencial para o processo produtivo do qual sem ele, estaria reduzido a qualidade dos produtos produzidos.

Portanto, verifica-se que os dispêndios com os serviços de higiene e limpeza, que preparam os frigoríficos para a atividade produtiva da empresa, se subsumem ao conceito de insumo, com base no art. 3º, inciso II da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03 e nos arts 290 e 299 do RIR/99, bem como pelo conceito da sua essencialidade no processo produtivo que sem ele não manteria a qualidade dos produtos, razão pela qual a Recorrente requer o afastamento da referida glosa.

Nesse mesmo sentido está o entendimento do Laudo Técnico apresentado pelo Contribuinte que estabelece o seguinte:

Os serviços de limpeza e higienização são essenciais para garantir a boa qualidade do produto, bem como eliminar o risco de qualquer tipo de contaminação. Conforme recomenda a PORTARIA No. 210, 1998, no início de cada jornada de trabalho, incluindo as interrupções para refeições, é indispensável que os pisos se apresentem irrepreensivelmente limpos em todos os pontos das salas e anexos. Para isto se faz necessário efetuar a lavagem frequente, principalmente das áreas mais propensas a sujidades. O mesmo se aplica às máquinas e equipamentos que possuem contato direto com os animais já abatidos e com as carnes, caso contrário a Inspeção Federal poderá não autorizar o funcionamento da seção ou seções, conforme prevê a mesma portaria.

As Fotos 06 e 07 apresentam o processo de limpeza e higienização de um dos setores da empresa após um dos turnos de trabalho, onde este serviço visa preparar o setor para permitir que o próximo turno possa continuar as operações em conformidade com as recomendações dos órgãos fiscalizadores.

Diante do evidenciado acima, conclui-se que a necessidade da empresa em utilizar os serviços de limpeza e higienização das áreas produtivas da empresa, é essencial para que se possa atender às determinações dos órgãos fiscalizadores e também garantir a obtenção do produto final nas condições adequadas para a posterior comercialização e consumo.

Já o Acórdão ora recorrido, mais uma vez, conclui que os custos com limpeza e higiene não devem ser considerados insumos e, portanto, não devem ser objeto de creditamento de PIS e COFINS, e observa que:

Ressalta-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, e diga-se, obrigação extremamente salutar, mas sim a expressa previsão legal de que a despesa gere crédito.

Em que pese estar de acordo com os argumentos trazidos pelo órgão julgador ora recorrido, de que uma despesa imposta pelo mercado não implica em obrigatoriedade de tomada de crédito, ocorre que neste caso específico, nas atividades produtivas desenvolvidas pelo Contribuinte, a necessidade de limpeza e higienização são indissociáveis do processo produtivo, ou seja, além da legislação regulatória que determina a obrigatoriedade de padrões de higiene com o fito de garantir as condições higiênico-sanitárias do alimento preparado, é intrínseco a atividade produtiva a limpeza e higiene, pois sem isso não se obtém o produto final, isto é, o alimento assim considerado.

Com esse entendimento voto em dar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito ao item serviços de limpeza e higiene nesta atividade produtiva.

1.4. Construção civil

Outro ponto trazido pelo Contribuinte em seu Recurso Voluntário é a respeito dos custos com serviços de construção civil que, segundo ele, devem ser considerados como insumos para que haja o creditamento de PIS e COFINS. Conforme se verifica no seguinte trecho:

A Manifestante no exercício da sua atividade produtiva, periodicamente, necessita contratar empresas terceirizadas para a prestação de serviços de construção civil, seja para a ampliação de dependências de suas instalações frigoríficas seja para realizar benfeitorias nas suas instalações, como a reforma de uma caldeira, por exemplo. Em face da contratação desses serviços, a Recorrente creditou-se dessas despesas para efeitos de PIS e COFINS.

Todavia, a Autoridade Fiscal glosou essas despesas, por entender que não se subsumem ao conceito de insumo e, por conseguinte, efetuou a glosa do direito creditório pleiteado em relação a essa despesa.

Ocorre que, o creditamento das despesas de edificação e benfeitorias, como é o caso dos serviços contratados pela Recorrente, é expressamente permitido pelas Leis 10.833/03 e 10.637/02, como se percebe na dicção do art. 3º, inciso VII, *in verbis*: (...)

Tal posição é reforçada pelo Laudo Técnico que neste ponto aduz o seguinte, tanto no que tange a obras civis e locação de mão de obra, quanto a utilização de serviços de guincho e elaboração de projetos:

10.6. OBRAS CIVIS E LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA

O item de obras civis compreende a contratação de mão de obra de empresas terceirizadas para a prestação de serviços de construção civil, sendo elas: ampliação das dependências e instalações frigoríficas, benfeitorias nas instalações, reformas, manutenções, entre outros, de forma que se possibilite maximizar a capacidade de produção, melhorar os processos de obtenção do produto existente, além de fornecer melhores condições de higiene tal como mostra a Foto 08, onde está acontecendo a lavagem e pintura da parte externa do prédio e a Foto 09 que está mostrando a manutenção de um piso, que possui a finalidade de diminuir a porosidade garantindo assim a higienização adequada conforme recomenda a PORTARIA No. 210, 1998.

Na questão específica do serviço de contratação de serviços terceirizados para construção de benfeitorias, faz-se necessário também conforme a PORTARIA No. 210, 1998, a pavimentação das áreas de circulação e, as demais áreas não construídas, desta forma evitando que poeiras e fuligens oriundas do trânsito de veículos possam contribuir para a contaminação das áreas produtivas, seja pelo ar ou pelo trânsito de funcionários que estiverem acessando as proximidades das áreas não pavimentadas.

Diante do evidenciado acima, conclui-se que a necessidade da contratação de serviços de terceiros para efetuar construções de ampliação e benfeitorias, manutenções e reformas, para fins de aumento da produtividade e atendimento às recomendações dos órgãos fiscalizadores, é essencial para que se possa cumprir o objeto social da empresa.

10.6.1. Serviços de guincho e elaboração de projetos

Os serviços de guincho são utilizados em reformas, ampliações e em mudanças ou adequações do layout industrial, visando o atendimento da demanda e exigência que o produto impõe ao processo de produção. Tendo em vista as dimensões e o peso do maquinário que, em muitas vezes deve ser reposicionado durante as obras, se faz necessária a contratação de uma empresa especializada que possui os equipamentos adequados e a expertise para a movimentação segura do bem, de forma a garantir que a máquina, equipamento ou recurso esteja a disposição da empresa para entrar em operação o mais rápido possível garantindo assim a continuidade do processo de produção. As Fotos 10 e 11 demonstram a utilização deste serviço.

Quanto aos serviços para elaboração de projetos de engenharia, estes são utilizados para viabilizar obras civis ou instalações de máquinas e equipamentos com o objetivo de ampliar as instalações da empresa, as quais são essenciais para o devido desenvolvimento do processo produtivo. Além disto, atribui-se ao contratado a responsabilidade técnica pelo serviço prestado, garantindo que a execução destes serviços proporcione um nível seguro de continuidade do processo produtivo, evitando com isto, a parada da linha ou empresa para a execução de reparos.

Está claro que as despesas efetuadas com a construção civil são custos necessários e inerentes ao exercício da atividade do Contribuinte, mas que de acordo com a legislação não se aproveita o crédito decorrente destas despesas e sim relativas aos encargos com a depreciação do ativo imobilizado.

Cito trecho da decisão da DRJ como razões para bem decidir no que tange a este item:

Ainda que a contribuinte alegue pela possibilidade de apuração de créditos decorrentes da contratação de empresas terceirizadas para a prestação de serviços de construção civil, eis que se tratam de despesas necessárias ao exercício de sua atividade produtiva, a Lei nº 10.833, de 2003, não permite que haja, por parte das empresas, o aproveitamento da contribuição relativa a valores gastos com benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, **mas apenas das relativas aos encargos de depreciação daí decorrentes (inciso III do § 1º do art. 3º).**

Deveria a empresa incorporar tais gastos com benfeitorias em seu ativo imobilizado – nos casos em que a legislação assim o permite – e, a partir daí, aproveitar como crédito os encargos com depreciação e amortização das edificações. Para isso, no entanto, haveria de observar os dispositivos legais, que limitam a utilização desses créditos à aquisição de edificações novas ou à construção de edificações (§ 5º do art. 6º da Lei nº 11.488, de 2007), podendo-se aplicar o desconto acelerado somente a partir da conclusão da obra (§ 6º do mesmo artigo). Pelos elementos constantes nos autos, nada disso fica comprovado.

Fica claro, pois, que não há como a empresa creditar-se diretamente da contribuição incidente sobre tais gastos, devendo ser observada a legislação vigente. Também não há elementos que comprovem o direito ao crédito pretendido, devendo ser mantidas as glosas efetuadas pela Órgão fiscalizador.

Assim, me filiando a posição adotada pelo ora recorrido Acórdão, voto em negar provimento ao Recurso Voluntário neste item referente as despesas com construção civil.

1.5. Tratamento de resíduos industriais

O Contribuinte alega em seu Recurso Voluntário que tem direito ao creditamento dos custos empregados no tratamento de resíduos industriais para fins de PIS e COFINS. Nesse sentido cito trecho do recurso para melhor precisar a atividade produtiva desenvolvida para a apreciação do alegado direito creditório e a glosa efetuada:

O tratamento de resíduos industriais consiste no descarte apropriado dos materiais orgânicos, separado da matéria-prima (carne de aves) em decorrência da transformação do produto industrializado.

Sem muito esforço, é possível visualizar que em todas as etapas do processo produtivo da Recorrente, de acordo com o produto que deseja produzir, é contínua a transformação do produto e o descarte dos seus resíduos orgânicos.

Por exemplo, é possível vislumbrar que no abate de aves, ocorre a limpeza das mesmas, sendo retiradas as penas e outros miúdos não comercializados, para o fim de serem vendidas inteiras (frango, por exemplo) ou em partes (coxa, sobrecoxas, peito, coração, moela, etc.).

No caso em que as carnes são preparadas para serem comercializadas em partes, ainda há o caso em que são preparadas em cortes de filés de peito de frango ou de coxa e sobrecoxa das aves, situação em que são separadas das peles e dos ossos.

Também na preparação de embutidos, empanados e pratos prontos, pode ser visualizado o descarte de resíduos orgânicos.

Enfim, em todas as etapas do processo produtivo da Recorrente, seja o produto final que industrializa, há o descarte de resíduos industriais, em decorrência da transformação da matéria-prima. Neste sentido, a Recorrente juntou, por amostragem, notas fiscais de locação de células para resíduos sólidos e de serviços de tratamento dos mesmos, na manifestação de inconformidade.

Como os resíduos são orgânicos, por uma questão de saneamento e de procedimento sanitário, a Recorrente procede a locação de células apropriadas para os resíduos sólidos, o que revela que tais dispêndios no tratamento dos resíduos industriais consistem em despesas, as quais devem ser creditadas para efeito de PIS e COFINS, por força do art. 299 do RIR/99 e, também, pela sua **essencialidade** ao processo produtivo.

A mesma linha de argumentação segue no Laudo Técnico apresentado concluindo que “a necessidade da contratação de serviços de terceiros para efetuar coleta, segregação e transporte dos resíduos industriais são essenciais para que se possa cumprir o objeto social da empresa e as recomendações dos órgãos fiscalizadores”.

Já o Acórdão ora recorrido entendeu de forma diversa, não considerando os custos com tratamento de resíduos industriais como insumos, logo não sendo possível o creditamento de PIS e Cofins, como se verifica no seguinte trecho do voto:

Da mesma forma, as despesas relacionadas a tratamento de resíduos, a despeito de poderem ser consideradas necessárias à vida da empresa, não fazem parte do âmagô da fabricação. Por essa razão, não podem ser consideradas intrínsecas à atividade da empresa, não cabendo, dessa forma, sua qualificação como insumo à fabricação, que permitiria o desconto de crédito em relação a elas.

Em que pese os argumentos expostos na decisão ora recorrida, na análise de qual é a atividade produtiva desenvolvida pelo Contribuinte, percebe-se claramente que não se trata de uma simples atividade de tratamento e ou encaminhamento de resíduos industriais, mas que se trata de tratamento de resíduos industriais específicos e previstos como obrigatórios na legislação regulatória d setor produtivo, como por exemplo, o Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal.

Assim, voto no sentido de dar provimento ao recurso do Contribuinte para a tomada de crédito dos custos pertinentes ao tratamento dos resíduos industriais neste setor de produtos de origem animal.

1.6. Despesa com energia elétrica.

A respeito dos custos com energia elétrica para a produção, o Contribuinte argumenta que devem ser incluídos no conceito de insumos, possibilitando o creditamento para PIS e Cofins, conforme se verifica no seguinte trecho do ora analisado Recurso:

Dessa maneira, a Recorrente nas suas exportações faz monitoramento da temperatura dos seus containeres que acondicionam os seus produtos (carnes de aves e derivados) e, quando percebe a necessidade de resfriamento da temperatura interna dos seus containeres, procede à chamada “carga de frio” nas acomodações dos próprios portos.

Para a “carga a frio”, a Recorrente contrata a prestação de serviços de energia elétrica de empresas especializadas, que, dentro do próprio porto, procedem ao resfriamento dos containeres.

Para demonstrar a tomada desse serviço, a Recorrente juntou, por amostragem, no Doc. 09 da Manifestação de Inconformidade, notas fiscais de serviços de fornecimento de energia elétrica, prestados pela empresa TECON RIO GRANDE S.A., cujos serviços foram prestados no interior do Superporto de Rio Grande.

Destarte, face a necessidade das “cargas de frio” nos containeres que acondicionam as carnes de aves e produtos derivados, que estão aguardando o seu embarque nos portos, para que cheguem ao seu destino final com qualidade e aptas para o consumo, é medida de rigor reconhecer a legitimidade do creditamento dessas despesas para efeitos do PIS e da COFINS.

O Laudo Técnico apresentado pelo Contribuinte relata pormenorizadamente os procedimentos para a exportação e alega que a utilização da energia elétrica é essencial para que se obtenha o produto final em condições consideradas adequadas.

Já o Acórdão ora recorrido argumenta no sentido de que o Contribuinte não comprova que a utilização da energia elétrica está relacionada com a condição legal para permitir o creditamento de PIS e COFINS, conforme se verifica no seguinte trecho do voto:

No caso da COFINS não-cumulativa, o creditamento de despesas de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica está previsto na Lei no 10.833, de 2003 (art. 3º, inciso III), com a redação da Lei no 11.488, de 2007. Essa legislação dispõe que poderão ser descontados créditos relativos à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

(...)

Atentando-se ao fixado pela própria contribuinte, a condição legal não se verifica no presente caso relativamente a tais despesas, visto que o consumo da energia elétrica não se dá nos estabelecimentos da empresa.

Ademais, no caso em tela deve-se adotar a interpretação literal na análise da subsunção dos casos concretos às hipóteses de direito ao crédito definidas na legislação, não cabendo a extensão da norma a situações que não estejam nela expressamente previstas. Assim, há que se interpretar restritivamente a legislação referente à sistemática não-cumulativa de apuração de créditos da contribuição.

Destarte, correta a glosa aplicada pela Fiscalização.

De acordo com a decisão recorrida no sentido de que, conforme a legislação das contribuições PIS/PASEP e COFINS, somente cabe crédito com as despesas de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não alcançando as despesas de consumo de energia elétrica fora do estabelecimento produtivo. Portanto, não alcançando as despesas de energia elétrica nos portos referentes a “carga a frio” dos contêineres.

Entendo também que o referido consumo de energia elétrica na “carga a frio” não se insere no conceito de insumo previsto nas legislações das citadas contribuições. Mas considerando que as “cargas a frio” aplicadas nos contêineres que acondicionam as carnes de aves e produtos derivados, que encontram-se nos portos aguardando o embarque, compreendo

que estas despesas estão contempladas no item armazenagem, o que possibilitaria o direito ao crédito destas despesas.

A legislação de regência das contribuições oferta amparo ao crédito das despesas efetuadas com armazenagem. Como no caso da Lei n. 10.833/2003 que assim estabelece:

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Tendo em vista as informações trazidas aos autos do processo, entendo que as despesas com serviços especializados de fornecimento de energia elétrica utilizados na “carga a frio” dos contêineres estão incluídos nas despesas de armazenagem contempladas pela legislação. Portanto, voto por dar provimento neste item ao recurso do Contribuinte.

2. Despesas com fretes de transferência de produtos em elaboração e acabados.

O Contribuinte aduz que a respeito dos custos com as despesas de fretes de transferência de produtos em elaboração devem ser considerados insumos e, portanto, possibilitar o seu creditamento para fins de PIS e Cofins, conforme se verifica no seguinte trecho do referido Recurso:

No seu processo produtivo, a Recorrente em diversas etapas deve proceder a remessa dos produtos em elaboração para outras unidades, como no exemplo da carne de frangos em partes, do frigorífico até as unidades responsáveis pela elaboração de empanados, embutidos e pratos prontos.

Não há dúvida que, nesses casos em que o produto começa a ser elaborado em uma unidade da Recorrente e tem o seu processamento final em outra unidade, estamos diante de um processo produtivo único, apenas com etapas contínuas da industrialização em unidades diferentes da mesma empresa.

Para a remessa dos produtos em elaboração, a Recorrente necessita contratar prestadoras de serviços de transporte para essa locomoção, o que revela que os fretes são serviços de transporte tomados com a finalidade de propiciar a continuidade do processo produtivo, que, por razão de especialização e de racionalização do processo industrial, é concluído em outra unidade da Recorrente.

Dessa forma, o frete de produtos em elaboração se subsume ao conceito de insumo previsto no art. 3º, inciso II, das Lei nº 10.833/03 e 10.637/02, visto que são serviços contratados para proporcionar a continuidade do processo produtivo.

Ademais, em consonância com o recente entendimento do CARF e do TRF4 sobre o conceito de insumos para o PIS e a COFINS, verifica-se que as despesas de frete de produtos em elaboração são verdadeiros custos de produção e essenciais ao processo produtivo e, como tais, se subsumem ao conceito de insumo para o PIS e a COFINS, na forma do art. 290 do RIR/99 e na forma do entendimento jurisprudencial onde tem como base material do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS a essencialidade.

O Laudo Técnico apresenta em sua argumentação sobre este ponto o mesmo entendimento trazido pelo Contribuinte em seu Recurso Voluntário e conclui da seguinte forma:

Diante do evidenciado acima, conclui-se que o processo de transporte do subproduto da unidade de produção para outra unidade de beneficiamento e distribuição é essencial para que se possa obter o produto final para posterior comercialização.

A respeito do frete de produtos acabados o Contribuinte também alega que seus custos devem ser considerados insumos e que consequentemente devem dar direito de crédito em PIS e Cofins, conforme se verifica nesse seguinte trecho do Recurso Voluntário:

Para exportação de carnes de aves, inteiras ou em cortes, e de produtos elaborados como empanados, embutidos e pratos prontos, por uma questão de logística e de racionalização da operação, cada unidade produtiva remete os seus produtos para a unidade responsável pela “montagem” da carga exportada no container.

Dessa forma, as carnes de aves, inteiras ou em cortes, é remetida do frigorífico a outra unidade responsável pelo acondicionamento dos produtos nos containeres, assim como outras unidades responsáveis pela elaboração dos empanados, dos embutidos e de pratos prontos, encaminham os seus produtos para a referida unidade responsável.

(...)

Ademais, o frete de produtos acabados são **essenciais** para o processo produtivo da ora Recorrente, sem estes não é possível continuar com as atividades de venda para o mercado externo, ou até mesmo, para o mercado interno. Desta forma, tornando-se insumo do processo produtivo devido a sua **necessidade/essencialidade**, devendo gerar créditos de PIS e COFINS conforme entendimento jurisprudencial já transcrito no decorrer deste petição.

Portando, seja como frete na operação de venda, seja como despesa necessária a atividade econômica de exportação, o creditamento do frete de produtos acabados deve ser reconhecido por esta Colenda Turma para o fim de que seja observada a não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

O entendimento trazido pelo Laudo Técnico apresentado pelo Contribuinte divide a análise do frete dos produtos acabados para o mercado interno e para o mercado externo, sendo assim cito trecho do referido Laudo para que sirva de elucidação do ponto:

Mercado Interno

Os produtos acabados, que são transferidos de uma unidade de produção para outra unidade de produção/logística, com vistas de completar a embalagem, fornecer o nível de congelamento adequado e completar pedidos, podem ser identificados através do número do Serviço de Inspeção Federal (SIF) que todo o produto deve possuir, comprovando a procedência do produto. A mesma carga pode conter produtos que foram fabricados em locais diferentes, os quais possuem a finalidade de completar pedidos e também otimizar itinerários. **Enfatizando que pode ocorrer a espera de produtos que são fabricados em unidades diferentes para completar um mesmo pedido, desta forma se faz necessário a manutenção do congelamento deste produto.**

Mercado Externo

Para comercialização no mercado externo, os produtos podem ser despachados da unidade de fabricação diretamente para o porto, todavia, os produtos também podem ser transferidos da filial para o armazém central, localizado no município de Montenegro (RS), ou do armazém central para a filial, para que o contêiner seja completado com os produtos e após possa seguir de forma consolidada para o porto.

A produção de produtos para fins de exportação, somente podem ser comercializados no mercado externo. Desta forma, os produtos destinados para exportação são produzidos sem a necessidade de pedidos, visto que o tempo para atendimento de tais pedidos seria muito extenso, em função dos processos envolvidos desde a seleção do ovo, que irá gerar o pintainho, até a obtenção do frango abatido, conforme mostrado no fluxograma do capítulo 8.

Devido ao fato das fábricas não possuírem locais adequados para armazenar os produtos destinados à exportação, e estes ainda não possuírem destino final conhecido, estes produtos são transferidos para o armazém localizado no município de Montenegro (RS), para que assim que o pedido de exportação seja fechado o produto esteja à disposição para compor uma um contêiner e assim, ser despachado para o porto e posteriormente ao destino final.

Diante do que foi exposto neste capítulo, conclui-se que o processo de transporte do produto final entre as unidades da empresa para fins de finalização da embalagem, armazenamento adequado, otimização de entregas e manutenção das condições do produto e embalagem através dos processos de congelamento, é essencial para o processo de obtenção do produto final e atendimento aos pedidos dos clientes e requisitos dos órgãos fiscalizadores. (grifou-se).

Observa-se, porém, que o entendimento do ora recorrido Acórdão caminha em outro sentido, ou seja, considera que o frete não se caracteriza insumo na produção do Contribuinte porque o transporte dos produtos se dá entre os estabelecimentos da própria empresa, o que não estaria abarcado na hipótese legal.

Cito trecho do voto do referido Acórdão para que se elucide o seu entendimento:

A empresa contesta a glosa de despesas com serviços de frete pagos na transferência de produtos acabados/em elaboração entre suas unidades, alegando, em síntese, que tais despesas se subsumem ao conceito de *insumo*.

Como antes assentado, esses desembolsos não são considerados *insumos* para fins de geração de créditos de COFINS não-cumulativa. Dessa forma, os fretes suportados na transferência de produtos acabados ou em elaboração entre unidades da mesma empresa, não são geradores de créditos não-cumulativos.

A legislação expressamente permite o creditamento de valores relativos a despesas com frete de mercadorias em três hipóteses. A primeira, estabelecida no inciso I do art. 3º da Lei no 10.833, de 2003, refere ao caso de bens adquiridos para revenda, onde o frete referente à aquisição de mercadoria pode ser somado ao custo da mercadoria. A segunda é a de se entender a despesa com frete como um bem ou serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem (inciso II do art. 3º da Lei no 10.833, de 2003). A terceira é a do inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833, de 2003, que se refere ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Para valerem os créditos, todos estes custos devem ser, necessariamente, suportados pela contribuinte e ser prestados por pessoas jurídicas, com exceção dos créditos presumidos a que se refere o § 19 do art. 3º da Lei no 10.833, de 2003, relativo à sub-contratação de pessoa física autônoma por parte das empresas de transporte rodoviário de cargas.

Contudo, o frete glosado pelo Fisco não trata de serviço utilizado como insumo na prestação de serviços de transportes ou mesmo no transporte de produtos vendidos. Trata-se, sim, de frete utilizado para o transporte entre estabelecimentos da própria empresa, transporte de caráter meramente estratégico para as operações da empresa.

Assim, independentemente do frete ser prestado por pessoas jurídicas, e não obstante a importância operacional do serviço no processo de logística de distribuição da empresa, fato é que não há previsão legal que dê suporte ao entendimento de que esta operação gere créditos no regime da não-cumulatividade.

Em que pese o entendimento da DRJ de que as despesas de frete estão circunscritas entre estabelecimentos da própria empresa, me parece claro que além destes existem os fretes para o mercado externo. Entendo que os serviços de frete utilizado para o transporte entre os estabelecimentos da própria empresa não ficam restritos ao “caráter meramente estratégico para as operações da empresa” e sim inseridos no processo produtivo do Contribuinte.

Cabe lembrar que a legislação referente ao PIS/PASEP (Lei n. 10.637/2004) e a COFINS (Lei n. 10.833/2003) tratam sobre a possibilidade de creditamento acerca do frete se o consideramos como insumo quanto a previsão do frete na operação de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor. A título de base legal cita-se a Lei n. 10.833/2003 que assim dispõe:

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

(...)

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

Com essas considerações voto em dar provimento ao recurso do Contribuinte para reformar o acórdão recorrido no sentido de conceder o creditamento dos fretes de produtos em elaboração por entender que são bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e pela previsão de que os fretes na operação de venda em que o ônus é suportado pelo vendedor também estão contemplados pela legislação de regência.

3. Créditos extemporâneos/preclusos

O Contribuinte aduz pela ilegalidade da decisão da fiscalização de negar o aproveitamento dos créditos extemporâneos, o que, segundo ele, iria de encontro à interpretação do art. 1º do Decreto 20.910/32, da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03 que autorizariam que o crédito não aproveitado em determinado mês possa ser aproveitado nos meses subsequentes. Como forma de elucidação do caso cito trecho do Recurso Voluntário:

Nos períodos de apuração de janeiro, novembro e dezembro de 2010, a Doux Frangosul Agro Avícola Industrial (Doux) adjudicou créditos da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) sobre itens do ativo imobilizado que não haviam sido aproveitados em meses anteriores. Tais créditos foram tratados pela fiscalização

como “extemporâneos”, aliás nomenclatura como são comumente conhecidos os créditos em tela.

Os créditos dessa natureza tem a peculiaridade de terem sua origem em determinado mês (ou período de apuração) e serem adjudicados em mês ou meses subsequentes, portanto a destempo – ou de forma extemporânea.

Nesse sentido, a legislação própria da Contribuição ao PIS e da COFINS contém no parágrafo 4º, artigo 3º, respectivamente, da Lei nº10.637, de 30 de dezembro de 2002 (Lei 10.637/02), e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (Lei 10.833/03), dispositivo que é cristalino no sentido da possibilidade do expediente utilizado pela Dour de adjudicar-se de créditos extemporâneos, quando autoriza que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”. Aliás, o parágrafo 2º, artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (IN SRF 247/02), para a Contribuição ao PIS, e o parágrafo 2º, artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004 (IN SRF 404/04), para a COFINS, contém idêntica redação aos dispositivos legais antes citados, portanto no âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB) também está autorizada a prática adotada pela Dour.

(...)

Tanto o crédito extemporâneo é autorizado, que na recentemente inaugurada Escrituração Fiscal Digital (EFD) de PIS e COFINS está previsto bloco específico para sua escrituração. Segundo o guia prático da escrituração fiscal digital, o bloco 1 serve para fins de: complemento da escrituração, controle de saldos de créditos e de retenções, operações extemporâneas e outras informações.

A decisão ora recorrida entendeu que a apuração extemporânea dos créditos realizada pelo Contribuinte “somente poderia ser admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os DACON (...).”.

Nesse mesmo sentido, cito outro trecho do referido voto do Acórdão que bem elucida a posição adotada pelo Colegiado:

Note-se que a retificação do DACON é exigida não somente para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados no DACON original, devendo-se atentar, principalmente, para o fato de que *os saldos de créditos dos Dacon dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito. Trata-se pois de ficar demonstrado com precisão que o crédito está constituído e o mais importante: que o crédito não foi utilizado em períodos anteriores, condição sine qua non para o aproveitamento futuro.* A título ilustrativo, deve-se observar que através da IN RFB no 1.441, de 2014, o DACON foi extinto relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014. Tal extinção é aplicável, também, aos casos de extinção, incorporação, fusão, cisão parcial ou cisão total que ocorreram a partir de 1º de janeiro de 2014. No entanto, permaneceu obrigatória a entrega do DACON para fatos geradores ocorridos até 31/12/2013.

Assim, se a empresa deixou de apurar créditos pretensamente admissíveis no tempo correto, ou os apurou em montante menor, poderia realizar a correção a posteriori. Entretanto, deveria obrigatoriamente providenciar as retificações do seu Demonstrativo de Apuração das Contribuições (DACON) e das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF) referentes aos respectivos meses, pois seria com base nesses elementos que se tomaria conhecimento do que a própria contribuinte informou e declarou como débito a recolher, servindo, inclusive, como controle da administração fazendária e confissão de dívida para fins de cobrança tributária.

No caso, a Fiscalização agiu corretamente ao não admitir o aproveitamento de pretensos créditos extemporâneos apontados nos meses de janeiro, novembro e dezembro de 2010, eis que não houve demonstração da origem de eventuais créditos. Com efeito, observado o período decadencial, por meio de declarações (originais/retificadoras) e demais documentação poderia a empresa ter demonstrado que efetivamente apurou e não descontou os créditos que diz fazer jus. A mera alegação da existência dos créditos não assegura que não tenham sido descontados anteriormente.

Assim o entendimento da administração fazendária é de que o Contribuinte deveria providenciar as retificações do seu Demonstrativo de Apuração da Contribuições (DACON) e das correspondentes Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTF) para que se pudesse informar à administração fazendária a existência de créditos extemporâneos.

Ocorre que como isso não ocorreu, ou seja, o contribuinte não fez as retificações de DACON e DCTF, fica a questão se faz ou não faz jus ao crédito apurado nas contribuições para o PIS e COFINS não cumulativas no prazo de cinco anos a contar da aquisição dos insumos. A questão é que assiste razão ao fisco que é necessário não só alegar a existência de créditos, mas sim demonstrar de forma inequívoca a existência do crédito extemporâneo, daí o entendimento da necessidade das retificadoras.

Salienta-se que o Contribuinte adjudicou de forma extemporânea apenas os créditos que tiveram sua origem nos 5 anos anteriores ao creditamento de acordo com o que estabelece o art. 1º. do Decreto n. 20.910/1932 no que concerne a reinvidicação de direito contra a Fazenda que prescreve em 5 anos da data do ato ou fato do qual se originarem.

Porém, como alega o Contribuinte, o sítio da Receita Federal do Brasil na pergunta 60 da seção das perguntas frequentes do EFD admite ser possível requerer os créditos extemporâneos da seguinte forma:

Pergunta 60. Como informar um crédito extemporâneo na EFD PIS/COFINS?

O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. **No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB no. 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins).** (grifou-se).

Na decisão proferida por intermédio do Acórdão 3401-001.585 do CARF, processo 13981.000257/2005-20, entendeu-se desta forma:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DACON. Desde que desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte.

Com isso posto, fica a questão de se verificar se o Contribuinte demonstra de forma inequívoca a existência do crédito extemporâneo. No Recurso Voluntário o Contribuinte assim se pronuncia acerca da origem do crédito que demonstram os itens do ativo imobilizado objeto da depreciação e a forma da depreciação:

Após a demonstração da possibilidade da utilização dos créditos extemporâneos acima, passa-se, então, a demonstração dos cálculos referentes aos valores dos créditos extemporâneos corroborado com as planilhas em anexo.

Tendo em vista que o acórdão ora vergastado não analisou os créditos extemporâneos e tão somente analisou a forma em que os créditos foram tomados, analisaremos, desta forma, o ponto apresentado no relatório fiscal anexo ao auto de infração.

No ponto do relatório fiscal onde apresenta a glosa sobre os créditos extemporâneos/preclusos, a Autoridade Fazendária transcreve uma planilha onde consta os valores dos créditos lançados pela Recorrente, conforme segue:

Linha DACON	Mês DACON	Valor R\$	Tipo de Depreciação	Planilha Demonstrativa apresentada pela empresa
Linha 09. Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base nos encargos de Depreciação)	jan/10	R\$ 19.129.555,42	Matrizes Perus e Suínos	Crédito Depreciação Perus Suínos xls.
Linha 10. Sobre bens do Ativo Imobilizado (com base no Valor de Aquisição ou de Construção)	jan/10	R\$ 34.466.432,53	Alteração de Prazo p/ depreciação	Resumo PIS COFINS ativo Imobilizado xls.
Linha 10. Sobre bens do Ativo Imobilizado (com base no Valor de Aquisição ou de Construção)	nov/10	R\$ 14.484.886,84	Alteração de Prazo p/ depreciação	Resumo PIS COFINS ativo Imobilizado xls.
Linha 10. Sobre bens do Ativo Imobilizado (com base no Valor de Aquisição ou de Construção)	dez/10	R\$ 1.316.807,89	Alteração de Prazo p/ depreciação	Resumo PIS COFINS ativo Imobilizado xls.

Desta forma, a título de comprovação, passa-se a discorrer sobre os valores dos créditos lançados:

- Quanto ao crédito da linha 09 da Dacon de janeiro de 2010, sobre bens do ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação), conforme demonstra a planilha anexa, o valor de R\$ 19.129.555,42 (dezenove milhões cento e vinte e nove mil quinhentos e cinquenta e cinco reais e quarenta e dois centavos) é oriundo da depreciação das matrizes de perus e suínos, que foram tomados da seguinte forma: quanto as matrizes de perus, a sua depreciação foi apurado em 30 meses, começando no mês de maio de 2004. De maio de 2004 a Dezembro de 2004, fora apurado o valor de R\$ 2.585.931,75. No ano 2005, fora apurado o valor de R\$ 2.575.990,16. No ano de 2006, fora apurado o valor de R\$ 3.328.111,35. No ano de 2007, fora apurado o valor de R\$ 3.969.384,10. No ano de 2008 fora apurado o valor de R\$ 3.868.406,64 e, por fim, no ano de 2009, fora apurado o valor de R\$ 1.828.182,80. Diante disso, resultando na soma de créditos no valor de R\$ 18.156.006,80. Já os créditos oriundos da depreciação das matrizes dos perus, esses foram tomados na razão de 6 meses entre os meses de maio de 2004 e dezembro de 2009 e representam o valor de R\$ 4.930.809,64. Totalizando o valor das matrizes de suínos e as matrizes de perus o valor total de R\$ 23.086.816,44.
- Quanto ao crédito referente a linha 10 da Dacon de janeiro de 2010, sobre os bens do ativo imobilizado com base no valor de aquisição ou de construção no valor de R\$ 34.466.432,53 é oriundo da apropriação de PIS e COFINS sobre o ativo imobilizado, calculado a base na proporção de 48 parcelas de R\$ 518.025,93 que totaliza o valor de R\$ 24.865.244,64, 24 parcelas de R\$ 111.050,95 que totaliza o valor de R\$

2.665.222,80 e 12 parcelas de R\$ 687.731,07 que totaliza o valor de R\$ 8.252.772,84.

- Quanto ao crédito referente a linha 10 da Dacon de novembro de 2010, sobre os bens do ativo imobilizado com base no valor de aquisição ou de construção no valor de R\$ 14.484.866,84, como demonstra a planilha anexa, é oriundo da soma do valor da parcela que deverá ser apropriada em 48 vezes, com o valor da parcela que deverá ser apropriada em 24 vezes e o valor da parcela que deverá ser apropriada em 12 vezes dos meses de janeiro de 2010 a novembro de 2010. A título ilustrativo: parcela mensal na categoria de 48 meses: R\$ 518.025,93. Parcela mensal na categoria de 24 meses: R\$ 111.050,95. Parcela mensal na categoria de 12 meses: R\$ 687.731,07. Soma das parcelas: 1.316.807,89. O qual totaliza nos meses de janeiro de 2010 a novembro de 2010 o valor total de R\$ 14.484.866,84.
- Quanto ao crédito referente a linha 10 da Dacon de dezembro de 2010, sobre os bens do ativo imobilizado com base no valor de aquisição ou de construção no valor de R\$ 1.316.807,89, com demonstra planilha anexa, é oriundo do mesmo motivo do item anterior, ou seja, a soma das parcelas que devem ser tomadas no mês, referente as categorias de 48, 24 e 12 meses. Dessa forma, na categoria de 48 meses o valor da parcela é: R\$ 518.025,93. Em 24 vezes o valor da parcela é: R\$ 111.050,95 e, por fim, em 12 vezes o valor da parcela totaliza o valor de R\$ 687.731,07 o que somando os três valores resulta na base de crédito lançada na linha 10 da Dacon no valor já referido de R\$ 1.316.807,89.

Desta forma, resta explicado a origem do crédito, bem como corroborado com as planilhas em anexo, que demonstrem (I) os itens do ativo imobilizado objeto da depreciação e (II) a forma da depreciação, devendo, desta forma ser reconhecido pela Autoridade Julgadora, pois, certo, totalmente comprovado e legitimamente autorizado o pedido de crédito de forma extemporânea.

Com isto posto, voto no sentido de dar provimento ao recurso do Contribuinte para a admissão dos créditos extemporâneos cuja comprovação deverá aferida pela unidade de origem.

4. Créditos presumidos:

4.1. Aquisições da Companhia Nacional de Abastecimento – CONAB;

Houve, por parte da Fiscalização, a glosa de créditos referentes a aquisição, por parte do Contribuinte, de milho proveniente da CONAB, alegando que o direito ao crédito não existiria uma vez que a CONAB é intermediária da União e não teria havido débito das contribuições na etapa anterior, baseando seu entendimento no Comunicado CONAB/DIGES/SUOPE/GECOM nº 158, de 10 de maio de 2006, que assim dispõe:

Comunicado no 158, de 10 de maio de 2006, da Diretoria de Gestão de Estoques/Superintendência de Operações/Gerência de Comercialização (DIGES/SUOPE/GECOM) da Conab

INFORMAMOS QUE NÃO INCIDE PIS E COFINS NAS RECEITAS PROVENIENTES DAS VENDAS DE ESTOQUES PÚBLICOS REALIZADAS PELA CONAB.

ASSIM SENDO, SOLICITAMOS INFORMAR AOS ADQUIRENTES DE PRODUTOS QUE OS MESMOS NÃO FARÃO JUS AO CRÉDITO DO PIS E COFINS SOBRE O VALOR DAS AQUISIÇÕES FEITAS JUNTO À CONAB, DE ACORDO COM O ART. 21 DA LEI 10.865/04, QUE ALTEROU O ART. 3 DA LEI 10.833/02, E O ART. 37 DA LEI 10.865/04, QUE ALTEROU O ART. 3 DA LEI 10.637/02.

O Contribuinte discorda de tal glosa e alega que os créditos de PIS e Cofins requeridos estão garantidos pelo art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, e que tal direito não pode ser limitado por um Comunicado.

E nesse mesmo sentido o Contribuinte segue argumentando o que se segue:

Não é demais ressaltar que, todo o benefício fiscal deve estar previsto em lei, de modo que a norma que venha limitar tal benefício, deve ser introduzida no ordenamento jurídico pelo mesmo veículo introdutor, ou seja, por uma lei. O que não ocorreu no presente caso, haja vista que a restrição em pauta adveio através de um Comunicado.

Ademais, o fato da CONAB ser uma intermediária da União, não quer dizer que o adquirente não faz jus ao creditamento da aquisição do milho. O fato da União Federal ser imune a incidência do PIS e da COFINS, não quer dizer que não há incidência do PIS e da COFINS na etapa anterior à aquisição do milho, ou seja, que o produtor não tenha adquirido e aplicado insumos tributados, mas tão-somente que a receita da UNIÃO FEDERAL, assim como os demais Entes da Federação, não terá a sua receita tributada.

Em que pese a argumentação trazida aos autos pelo Contribuinte, de que é possível que tenha ocorrido incidência do PIS e da COFINS em etapas anteriores do processo produtivo, faz-se necessário que tal fato seja de forma precisa demonstrado para que se possa apurar o valor suportado a montante e daí sim, a adequada discussão acerca da não cumulatividade.

Ocorre que de acordo com a legislação das contribuições ao PIS e COFINS não-cumulativas veda-se a apuração de créditos sobre bens que não se sujeitaram à incidência das mesmas. Cito o dispositivo legal da Lei n. 10.833/2003 que assim estabelece:

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

Com isso posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso do Contribuinte por entender que a legislação veda a apuração de créditos sobre bens ou serviços que não se sujeitaram à incidência da contribuição, mantendo, portanto, as glosas nas aquisições da CONAB.

4.2. Regularidade do valor da base de cálculo do crédito presumido atribuído pelo Contribuinte;

A Fiscalização, bem como o Acórdão ora recorrido, entendeu que parte dos insumos adquiridos e fornecidos pelo Contribuinte não se destinam à sua própria produção, tendo em vista que parte da produção cabe ao produtor integrado (parceiro), o que excluiria essa parte de insumos da pessoa jurídica do Contribuinte. Conforme se verifica no seguinte trecho do Recurso Voluntário:

Entendeu a fiscalização, portanto que uma parcela dos insumos entregues ao produtor integrado não constituiria produção da pessoa jurídica, não se destinando à venda desta e, portanto, não se enquadrando no dispositivo legal que autoriza a geração de crédito presumido. Consequentemente, o valor relativo a esta parte, no presente caso de 9%, deve ser excluído da base de cálculo da geração de créditos.

Todavia o entendimento aduzido no referido acórdão não merece persistir.

Quanto ao sistema de integração, utilizado pela ora Recorrente, elucida-se que a empresa adquire os animais para sua produção e envia os mesmos para os centros de criação (produtores integrados), e até que o animal esteja pronto para o abate, a empresa procede à manutenção dos mesmos, enviando, aos criadores, toda a ração, medicamentos e todos os demais insumos empregados na criação dos frangos.

Ou seja, a ora Recorrente entrega todos os pintos e ao produtor integrado, bem como **adquire 100% dos insumos** utilizados na produção da ração, fornecendo integralmente aos integrados para a alimentação e o desenvolvimento de **100% dos animais**, que posteriormente são utilizados **em sua totalidade** na produção da própria empresa.

O produtor integrado não participa com nenhum dos insumos necessários para a criação dos frangos, toda a ração, medicamentos e todos os demais insumos empregados na criação dos frangos são custeados pela Doux Frangosul, o produtor integrado, por sua vez, contribui exclusivamente com a mão-de-obra.

A ora Recorrente fornece 100% dos insumos, suportando o custo do produtor integrado em sua totalidade e, utiliza 100% dos animais em sua produção.

(...)

O percentual de 9% (nove por cento), mencionados no despacho decisório, representa a remuneração da **mão-de-obra** do produtor integrado, para garantir o desenvolvimento dos animais até o momento do abate.

Com isso o Contribuinte requer que seja reconhecido o direito de crédito sobre a totalidade dos valores da ração e outros insumos, alegando que o ônus dos custos da parceira é suportado inteiramente por ele.

A esse respeito o Acórdão ora recorrido entende de forma diversa, como se verifica no seguinte trecho:

Isso verificado, observa-se que a contribuinte afirma que *entrega todos os pintos ao produtor integrado, bem como adquire 100% dos insumos utilizados na produção da ração, fornecendo integralmente ao integrados para a alimentação e o desenvolvimento de 100% dos animais, que posteriormente são utilizados em sua totalidade na produção da própria empresa*. No entanto, ao contrário do que diz, apenas em torno de 91% da criação de animais é de sua propriedade, donde a ração e outros insumos fornecidos pela empresa (parceiro-outorgante) não se destinam integralmente a aves que resultarão em *produção* dela própria, eis que uma parte dos animais criados cabe ao produtor rural (integrado).

Tal afirmativa está fundada:

a) na verificação do item 7 do *Termo de Intimação Fiscal* no 003, de 04/04/2011 (fl. 505 do processo no 13005.721311/2011-79 – *A empresa deverá informar, quanto ao sistema de produção integrado, qual a parcela percentual média da produção que coube ao produtor integrado no ano de 2010*), combinado com a resposta àquela intimação, datada de 13/04/2011 (fls. 508 a 523 do mesmo processo):

7 - Quanto ao sistema de produção integrado, a parcela percentual média de produção que coube ao produtor integrado no ano de 2010 é de 9% (nove por cento).

b) no *Relatório de Diligência Fiscal*, produzido em 28/06/2012 em atendimento à diligência solicitada, foi informado que:

(...)

Em consulta aos arquivos digitais contendo os documentos fiscais do ano de 2010, apresentados pelo contribuinte, verificou-se entradas de produtos advindos dos integrados nos estabelecimentos do contribuinte, tendo sido registradas com CFOP 1451 (Retorno de animal do estabelecimento produtor) e CFOP 1101 (Compra para industrialização ou produção rural), de acordo com os valores constantes da tabela demonstrativa abaixo:

<i>CFOP Entradas de Integrados 2010</i>	<i>Valor (R\$)</i>
<i>CFOP 1101 (compra para industrialização ou produção rural)</i>	<i>75.297.506,81*</i>
<i>CFOP 1451 (Retorno de animal do estabelecimento produtor)</i>	<i>703.102.854,97*</i>
<i>TOTAL ENTRADAS (CFOP 1101 + 1451)</i>	<i>778.400.361,78</i>
<i>% COMPRAS SOBRE TOTAL ENTRADAS (CFOP 1101/TOTAL)</i>	<i>9,67%</i>

Verifica-se que do total das operações de entradas de produtos advindos dos

integrados (CFOP 1451 + CFOP 1101), aproximadamente 9% referiram-se a aquisições destes produtos (CFOP 1101).

Desta forma, conclui-se que a parcela de, aproximadamente, 9% do total produzido pelos produtores parceiros do contribuinte no ano de 2010 coube a estes produtores parceiros, que receberam esta parcela da produção em mercadorias/produtos como pagamento pela prestação de seus serviços, tendo vendido sua parte da produção ao contribuinte fiscalizado, conforme operações de aquisições registradas com CFOP 1101, relacionados na tabela acima.

(...)

Também de ver que, ao contrário da argumentação da contribuinte, não se trata de estabelecer-se se a empresa utilizou-se de 100% dos animais criados em regime de parceria. Trata-se, isso sim, de estabelecer-se a quantidade de animais que pertenceram à ela e/ou ao produtor rural (*integrado*), não importando a forma de remuneração. E isso a própria empresa informou. Além disso, a análise dos CFOPs permite identificar, com clareza, que parte das entradas vindas de *integrados*, correspondentes ao CFOP 1101, advinha de compras para industrialização, ou seja, se tratavam de aquisições (compras) efetuadas pela empresa, com remuneração em produtos/mercadorias. Disso se pode inferir que tais animais a ela não pertenciam.

Nesse passo, verifica-se que os créditos a que faz jus a pessoa jurídica sujeita à COFINS não-cumulativa, destinados a assegurar a não-cumulatividade de sua incidência, estão arrolados no art. 3º da Lei no 10.833, de 2003, sendo que dentre os créditos passíveis de serem descontados (e que interessam ao caso em tela) estão os previstos no inciso II daquele artigo, que tem a seguinte redação:

(...)

Examinados esses dispositivos, não se distingue no seu texto restrição à apuração de créditos em relação a *insumos utilizados na produção de produtos destinados à venda*, fornecidos pela pessoa jurídica a terceiro, encarregado da efetiva produção (criação de animais), mediante contrato de parceria. Ademais, não se pode esquecer que a pessoa jurídica, uma vez recebidos os animais em seu estabelecimento, executará nova etapa de produção, ela própria, mediante o abate e beneficiamento daqueles. Assim, é de aplicar a regra de hermenêutica, proveniente do direito romano, segundo a qual onde a lei não faz distinção, também o intérprete não a deve fazer (*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*).

Entretanto, o fato de parte da produção de animais não caber à pessoa jurídica prejudica seu direito de calcular créditos sobre o total de insumos empregados na criação dos animais.

Uma leitura atenta do texto do inciso II do art. 3º da Lei no 10.833, de 2003, permite essa verificação. Observe-se que esse dispositivo 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. Ora, a parcela dos animais que cabe ao produtor integrado *não constitui produção da pessoa jurídica nem tampouco é destinada à venda* pela pessoa jurídica, sendo irrelevante, nesse aspecto, a eventual prática de a processadora dos animais adquirir essa parcela do produtor rural. Os créditos devem ser apurados com observação da *quota-parte* de cada um dos envolvidos nas operações.

Assim, não se pode admitir que a pessoa jurídica calcule créditos sobre a totalidade da ração e outros insumos empregados na criação dos animais. Como consequência 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 lhe toca, donde entende-se correta a glosa perpetrada pela Fiscalização.

Entendo, com a devida vênia, incorreta a glosa efetuada, visto que o Contribuinte entrega todos os pintos ao produtor integrado, bem como adquire 100% dos insumos utilizados na produção da ração, fornecendo integralmente aos integrados para a alimentação e o desenvolvimento de 100% dos animais, que posteriormente são utilizados em sua totalidade na produção da própria empresa. O percentual de 9% é apenas um parâmetro de remuneração do integrado parceiro.

Com isso posto voto por dar provimento neste item do Recurso Voluntário do Contribuinte, afastando a glosa efetuada pela administração fazendária.

4.3. Alíquota para o cálculo do crédito presumido;

Argumenta o Contribuinte que a Fiscalização, bem como a decisão consubstanciada no Acórdão ora recorrido, errou em glosar as alíquotas incidentes no cálculo do crédito presumido de PIS e COFINS, alegando que o critério utilizado para calcular o benefício não são os insumos e sim o produto final produzido pelo Contribuinte, o que possibilitaria o direito ao crédito na alíquota de 60% sobre todos os insumos utilizados na produção.

Assim dispunha a Lei n. 10.925 de 23 de julho de 2004 acerca da dedução das contribuições PIS e COFINS do crédito presumido:

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

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

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

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no [§ 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), e [10.833, de 29 de dezembro de 2003](#).

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

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no [art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), e no [art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do [art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), e no caput do [art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), para soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todas da TIPI; e

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no [art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), e [10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), para os demais produtos.

Diante dessa legislação o Contribuinte sustenta que as alíquotas previstas nos incisos I, II e III do § 3º, do art. 8º, da Lei 10.925/2004 tem como critério o produto fabricado pela empresa beneficiária, isto é, o produto final. Com isso, como o Contribuinte alega que fabrica produtos classificados nos Capítulos 2 a 4, e nos códigos 15.01 a 15.06 da NCM, entende que faz jus ao desconto do crédito presumido com alíquota de 60% sobre todos os insumos adquiridos.

Nesse sentido, cito um trecho do Recurso ora analisado para que elucide a argumentação trazida aos autos:

Verifica-se que em momento algum o legislador ordinário determina como condição para o cálculo do crédito presumido a aquisição de INSUMOS ELABORADOS OU SEMI-ELABORADOS. Mesmo assim, a Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 660/06, a qual modificou indevidamente o texto da Lei Federal nº 10.925/04, ao estabelecer que o crédito presumido de PIS/COFINS fosse calculado com base na Mensagem nº 443, de 23 de julho de 2004, a Autoridade Administrativa glosou o direito creditório da empresa ora Recorrente.

Cumprida à ora Recorrente salientar que com o advento da Instrução normativa citada, o objetivo primordial do crédito presumido de PIS/COFINS para as agroindústrias restou afastado, haja vista que o critério para fruição do benefício determinado no diploma regulamentador – aquisição de Insumos elaborados ou semi-elaborados tais como salsicha, linguiça, mortadela, etc., – em momento algum beneficia o setor agroindustrial.

Subsumem-se então que a lei federal instituidora do crédito presumido de PIS/COFINS não trouxe em seu bojo a aquisição de insumos como condição ensejadora do benefício em comento. Por conseguinte, esta tarefa não poderia ser incorporada apenas por uma orientação interna da Receita Federal, vez que este ato não poderá dispor contrariamente ao que vem regulamentar. Este é o ancestral princípio do *Accessio cedit principali*, ou seja, o acessório segue o principal, o acessório está compreendido no principal.

Diante da legislação e da controvérsia sobre as alíquotas aplicáveis no crédito presumido cita-se trecho da decisão ora recorrida que bem fundamenta o entendimento acerca da matéria:

No tocante ao percentual a ser aplicado para a apuração de créditos presumidos, o § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, é claro ao estabelecer qual a alíquota pode ser aplicada sobre o valor das aquisições. Naquela Lei tais alíquotas eram de 60%

para produtos de origem animal, classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18, e de 35% para os demais produtos. A partir de junho de 2007 (Lei no 11.488), passou-se a aplicar o percentual de 50% para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23 da TIPI (houve revogação pela Lei no 12.865, de 2013). Portanto, considera-se correto o cálculo feito pela autoridade fiscal, conforme tabela inserida nas fls. 382 e 383.

Ademais, o *caput* do art. 8º da Lei no 10.925, de 2004, ao criar a possibilidade de calcular crédito presumido estabeleceu que as pessoas jurídicas que produzissem mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nas NCMs ali enumeradas faziam jus ao cálculo de crédito presumido quando adquirissem insumos de pessoas físicas. *Crédito presumido*, como o próprio nome já deixa claro, é um crédito obtido de forma presumida. A sistemática da não-cumulatividade previa a possibilidade de descontar créditos calculados sobre o valor das aquisições de insumos dos débitos da contribuição, o chamado *crédito básico*. Esse crédito estava limitado a aquisições de pessoas jurídicas domiciliadas no país. Todavia, a legislação permitia, em hipóteses específicas, o cálculo do crédito presumido sobre a compra de insumos para a produção das mercadorias enumeradas no *caput* do art. 8, produtos classificados nas NCMs especificadas. No entanto, ao contrário do que entende a contribuinte, o método de cálculo desse crédito estava diretamente ligado ao insumo adquirido e não à mercadoria produzida, ou seja, a natureza do bem produzido pela empresa é considerada para fins de aferir seu direito ao aproveitamento do crédito presumido, sendo que no cálculo do crédito deve ser observada a alíquota conforme a natureza do insumo adquirido.

Restam impertinentes, pois, os argumentos da empresa relativos à alíquota aplicável e à forma de apuração dos créditos, entendendo-se correta a interpretação dada pela autoridade fiscal.

O que se depreende da legislação, art. 8º. da Lei n. Lei n. 10.925 de 23 de julho de 2004, é que o montante do crédito deve ser obtido tendo por referência os percentuais variáveis aplicados sobre as alíquotas básicas do PIS e da COFINS e incidentes sobre o valor dos insumos adquiridos. A dúvida interpretativa diz respeito em se saber quais os produtos que a lei estaria se referindo, se os produtos adquiridos como matéria prima para a produção do produto final, ou, de forma contrária, estaria se referindo ao próprio produto final.

Neste sentido há que se notar a publicação da Lei no. 12.865/13 que passou a definir em caráter interpretativo qual é o percentual que deve ser aplicando na aquisição de quaisquer insumos utilizados na fabricação de produtos de origem animal que estão classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, e as misturas e preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18. Assim dispõe a Lei no. 12.865/13:

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

§ 1º

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

.....

§ 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). (grifou-se).

Assim, percebe-se que com essa alteração legislativa de como se deve interpretar o art. 8º. da Lei n. Lei n. 10.925, é possível, de acordo com o disposto de que lei interpretativa se aplica a fatos pretéritos ainda não definitivamente julgados, entender que assiste razão ao Contribuinte de utilizar o percentual de 60% sobre todos os insumos utilizados na produção e que estão classificados nos Capítulos 2 a 4, e nos códigos 15.01 a 15.06.

Outra questão neste ponto discutida é da forma de utilização do crédito presumido. O Contribuinte aduz:

Ao analisar a procedência dos créditos objeto do pedido de ressarcimento formulado pela empresa, a fiscalização entender que os valores relativos ao crédito presumido de PIS/COFINS calculados pela empresa não merecem amparo, tendo em vista que *“o total do valor do crédito presumido não é ressarcível, podendo apenas ser deduzido da Contribuição para o PIS e da COFINS, devidas em cada período de apuração, conforme determina o caput do art. 8º. da Lei no. 10.925, de 23 de julho de 2004, combinado como inciso II do § 3º. art. 8º. da Instrução normativa SRF no. 660, de 17 de julho de 2006, que veda expressamente o ressarcimento deste tipo de crédito.”*

(...)

Primeiro, é expressamente permitido o ressarcimento do crédito quando a pessoa jurídica, ao final de cada trimestre, não conseguir deduzir seus créditos com débitos próprios ou compensar com os débitos próprios, pela Lei 10.833/03:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

E, nos mesmos termos, a Lei no. 10.637/02 em relação ao PIS: (...)

No que concerne a forma de utilização do crédito presumido entendeu a DRJ de forma diversa. Cito o voto neste item para expor a posição da decisão ora recorrida e como fundamento das razões de decidir:

A forma de utilização do crédito presumido apurado de acordo com o art. 8º da Lei no 10.925, de 2004, constou claramente de disposições do ADI SRF no 15, de 2005 (dispôs sobre o crédito presumido de que tratam os arts. 8º e 15 da citada Lei):

Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei no 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

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

(...) (os grifos não constam do original)

Nesse ponto, pertinente transcrever-se parte de julgado do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART 8º DA LEI N. 10.925/2004. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. ILEGALIDADE INEXISTENTE.

1. Ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção desta Corte Superior firmaram entendimento no sentido de que o ato declaratório interpretativo SRF 15/05 não inovou no plano normativo, mas apenas explicitou vedação que já estava contida na legislação tributária vigente.

2. Precedentes: REsp 1233876/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, Dje 1.4.2011; e REsp 1118011/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, Dje 31.8.2010.

3. Recurso especial não provido. (REsp no 1.240.954/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe: 21/06/2011)

Observada a normatização de regência, verifica-se que o art. 8º da Lei no 10.925, de 2004, dispunha que as pessoas jurídicas *poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração* o crédito presumido ali tratado. No normativo referido ou na Lei não há qualquer previsão de utilização de tal crédito, que não a mera dedução da contribuição devida.

Atente-se que a compensação e o ressarcimento admitidos pelo art. 6º da Lei no 10.833, de 2003, respeitam unicamente aos créditos apurados na forma do art. 3º da referida Lei, donde a conclusão inevitável é a de que o crédito presumido tratado no art. 8º da Lei no 10.925, de 2004, destina-se unicamente à dedução dos valores devidos a título de COFINS no período de apuração.

Assim, o entendimento no âmbito da RFB, em regra, é de que o crédito presumido eventualmente existente não pode ser objeto de ressarcimento/compensação, o que, aliás, consta não só do precitado ADI no 15, de 2005, mas, também, do art. 8º, § 3º, inciso II, da IN SRF no 660, de 2006.

Deve-se atentar, no entanto, ainda, que conforme o caso se mostra cabível a observação das disposições contidas na Lei no 12.058, de 2009, com suas alterações, especialmente seu art. 33 e parágrafos com seus incisos, bem como na IN RFB no 977, de 2009 (em especial os arts. 11, 12 e 13).

Nesse passo, entende-se correto o entendimento da autoridade fiscal.

Entendo assim que o valor do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 somente pode ser utilizado para desconto do valor devido das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, não podendo ser objeto de compensação ou de ressarcimento de que trata a Lei nº 10.637/2002.

Em conclusão neste item, voto por dar provimento ao recurso do Contribuinte no que diz respeito da alíquota de 60% sobre todos os insumos utilizados na produção e que estão classificados nos Capítulos 2 a 4, e nos códigos 15.01 a 15.06. e por negar provimento

quanto a forma da utilização do valor do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 no sentido de não ser possível a compensação ou ressarcimento.

4.4. Aplicação da taxa Selic.

Por fim o Contribuinte requer em seu recurso:

(...) considerando que houve vedação do Fisco ao ressarcimento tempestivo da parte do saldo credor da PIS/COFINS não cumulativa, apurado para o 2º trimestre de 2010, sobre o valor suplementar reconhecido incidirão juros compensatórios, à taxa Selic, a partir da data de protocolo/transmissão do pedido de ressarcimento (PER) em discussão até a data do seu efetivo ressarcimento.

A questão aqui é em reconhecer a correção monetária pela taxa SELIC em saldo credor de pedido de ressarcimento.

Assim dispõe a Lei no. 10.833/2003:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

De acordo com a legislação aplicável ao caso, voto por negar provimento neste ponto ao recurso do Contribuinte por entender não se aplica a atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes do aproveitamento de crédito de acordo com o § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, da Lei n. 10.833/2003.

Conclusão

De acordo com os autos do processo e da legislação aplicável voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do Contribuinte.

Valcir Gassen - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator designado.

O Senhor Presidente deste Colegiado nomeou-me redator do voto vencedor no tema do tratamento de resíduos industriais.

Reproduzo abaixo, do relatório, trecho da manifestação de inconformidade da contribuinte, após sua ciência do despacho decisório de 27/06/2011:

1.5) Tratamento de resíduos industriais: em todas as etapas do processo produtivo da empresa, seja o produto final que industrializa, há o descarte de

resíduos industriais, em decorrência da transformação da matéria-prima. Como os resíduos são orgânicos, por uma questão de saneamento e de procedimento sanitário, procede-se a locação de células apropriadas para os resíduos sólidos, o que revela que tais dispêndios no tratamento dos resíduos industriais consistem em despesas, as quais devem ser creditadas para efeito de PIS/COFINS, por força do art. 299 do RIR/99.

O minucioso voto do relator traz exemplos do processos da cadeia produtiva da recorrente:

Por exemplo, é possível vislumbrar que no abate de aves, ocorre a limpeza das mesmas, sendo retiradas as penas e outros miúdos não comercializados, para o fim de serem vendidas inteiras (frango, por exemplo) ou em partes (coxa, sobrecoxas, peito, coração, moela, etc.).

No caso em que as carnes são preparadas para serem comercializadas em partes, ainda há o caso em que são preparadas em cortes de filés de peito de frango ou de coxa e sobrecoxa das aves, situação em que são separadas das peles e dos ossos.

Também na preparação de embutidos, empanados e pratos prontos, pode ser visualizado o descarte de resíduos orgânicos.

Sobre o conceito de insumo o relator traz o entendimento de que:

deve-se considerar a essencialidade dos bens e serviços na sua cadeia produtiva para que se defina a característica de insumo. Se o bem ou serviço em questão está vinculado e é essencial a produção do bem final ele deverá ser considerado como insumo, e, portanto, poderá gerar direito a crédito de PIS e COFINS.

Sobre mesmo conceito, transcrevo ainda emenda de decisão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho:

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.

Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

No caso julgado, são exemplos de insumos ácido sulfúrico, calcário AL 200 Carbomil e inibidor de corrosão.

Recurso Especial do Procurador negado.

(CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 3º Turma, Ac. 9303-003.515, de 15/03/2017, rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas).

Tome-se o primeiro processo-exemplo, o abate de aves.

"O descarte de resíduos industriais, em decorrência da transformação da matéria-prima" é atividade externa, lateral, ao processo produtivo. As penas e outros miúdos são apenas decorrência do produto comercializável da empresa, não se confundido com este. Qualquer que seja o processo de "limpeza" das aves, envolvendo elementos de corte e lavagem, o que se faz com os restos deste é processo de elementos externos, indiretos, da produção.

Se não houver tratamento destes resíduos, o produto, ao final, saíria da linha de produção. Longe de ser essencial, pertence à cadeia produtiva da empresa.

Assim, seja pelo critério da essencialidade na cadeia produtiva, seja pelo critério do elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, o tratamento dos resíduos não pode ser considerado insumo para fins de creditamento da Cofins.

O mesmo se aplica aos demais processos da cadeia produtiva da recorrente.

Embora a jurisprudência deste CARF não seja pacífica com relação ao tema, reproduzo abaixo decisão da Câmara Superior deste Conselho, de novembro de 2016, no mesmo sentido do raciocínio exposto:

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. SERVIÇO DE REMOÇÃO DE LAMA VERMELHA, AREIA E CROSTA. AQUISIÇÕES DE ÁCIDO SULFÚRICO E FRETES RELACIONADOS A ESSAS AQUISIÇÕES, ÓLEO BPF.

Na incidência não cumulativa do PIS, instituída pela Lei nº 10.637/02 e da Cofins, instituída pela Lei nº 10.833/03, devem ser compreendidos por insumos somente bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, ou seja, que integrem o processo produtivo e que com eles estejam diretamente relacionados.

Recurso Especial do Procurador Provido

(CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 3º Turma, Ac. 9303-004.378, de 09/11/2016, relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas).

Ainda que o tratamento dos resíduos em pauta seja determinado por normas regulatórias, como tais normas não incidem sobre atividade essencial para a cadeia produtiva ou se constitua em elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, as respectivas despesas não geram direito a crédito.

Abaixo, reproduzo ementa e trecho da fundamentação de decisão pelo creditamento de despesas imposta por norma regulatória, mas apenas quando atinente a

produção dos bens ou produtos comercializáveis pela empresa, no caso nas fases agrícola e fabril:

EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. IMPOSIÇÃO NORMATIVA.

A utilização de E.P.I. é indispensável para a segurança dos funcionários. Imposição prevista na legislação trabalhista, incluindo acordos e convenções firmados pelo sindicato das categorias profissionais dos empregados da empresa.

(CARF, 3º Seção, 3º Câmara, 2º Turma Ordinária, Ac. 3302-003.155, de 27/04/2016, redator designado Conselheira Lenisa Rodrigues Prado).

Sobre os créditos sobre os dispêndios para aquisição de EPI assim se pronunciou a recorrente:

"Os equipamentos de proteção individual (aqui incluídas as botinas, macacões e óculos de proteção bandido) são absolutamente indispensáveis à atividade da Recorrente, que fornece a indumentária sem a qual a execução das atividades da capina e aplicação de herbicidas (por exemplo) jamais poderiam ser executadas (...) Restando firmado que o laudo atesta a indispensabilidade dos equipamentos de proteção individual, os quais são de uso obrigatório para evitar acidentes tanto na fase agrícola (corte da madeira, aplicação de agrotóxico, etc) quanto na fase fabril (laminação de celulose, preparo químico da pasta de celulose, etc)". (fl. 11257 grifos do orininal).

Assim, nesse tema, votou o colegiado, por voto de qualidade, por negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator designado