



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

Processo n° 13005.901852/2012-60
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-005.131 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2018
Matéria COFINS
Recorrente FRS S/A AGRO AVICOLA INDUSTRIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2011 a 31/03/2011
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.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS RELATIVOS A FRETE MARÍTIMO NA EXPORTAÇÃO, DESDE QUE COMPROVE SUA EXISTÊNCIA

Os créditos extemporâneos relativos a frete marítimo na exportação, desde que comprove sua existência.

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

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.

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.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. DESPESAS DE ARMAZENAGEM. SERVIÇOS DE ESTIVAS E CAPATAZIA.

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.

TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Devido as especificidades das atividades produtivas do Contribuinte, produção de produtos de origem animal, concede-se crédito a ser descontado da contribuição apurada de forma não-cumulativa as despesas com o tratamento de resíduos industriais previstos como obrigatórios na legislação regulatória do setor produtivo, no caso, o Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal

DESPESAS COM MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. REGIME NÃO CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS

Concede-se direito a crédito na apuração não-cumulativa da contribuição porque a 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a glosa de frete marítimo na exportação; créditos extemporâneos relativos a frete marítimo na exportação, desde que comprove sua existência; aplicação da alíquota de 60% sobre todos os insumos utilizados na produção; frete de transferências de produtos acabados e em elaboração; locação de uniformes, limpeza e higiene; despesa com energia elétrica; serviços de estivas e capatazia; despesas com indumentárias; despesas com tratamento de resíduo industrial; e despesas com locação de mão-de-obra terceirizada. Vencido o conselheiro Antônio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, que negou provimento as despesas com tratamento de resíduo industrial.

(assinado digitalmente)
Winderley Morais Pereira Presidente

(assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Candido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 275/373) contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 1535.358-4ª Turma da DRJ/SDR (fls. 234/260), que decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada.

Com o intuito de elucidar os fatos e por economia processual cito o relatório do referido Acórdão:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório Eletrônico proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Cruz do Sul/RS que, com base no Parecer DRF/SCS/SAFIS nº 51/2012, anexado às folhas 192/210 e link no sítio da Receita Federal na internet (<https://www32.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/SSL/ATRCE/SCC/detalhamentoCredito.asp?nr=024926010>), deferiu o crédito no

valor de R\$1.031.769,17 e homologou parcialmente a compensação declarada pela contribuinte no PER/DCOMP nº 01367.78809.260711.1.7.080704.

O direito creditório em discussão se origina de pedido de ressarcimento de crédito do “PIS/PASEP não-cumulativo– exportação” relativo ao 1º trimestre de 2011, no valor total de R\$3.064.522,53, objeto do PER nº 35340.76860.300112.1.5.083093.

Cientificada do despacho decisório em 16/07/2012, conforme Aviso de Recebimento – AR à folha 229, em 15/08/2012 a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, sendo esses os pontos de sua irrisignação, em síntese:

1. Preliminarmente, o despacho decisório é nulo por ausência de fundamentação, pois não foram descritos com precisão os fatos entendidos como irregulares, não permitindo a ampla defesa e o contraditório à manifestante;
2. Ao glosar o cálculo sobre crédito presumido de agroindústria, a autoridade fiscal sustenta, em síntese, que a manifestante calculou equivocadamente créditos presumidos das contribuições ao PIS/COFINS, tendo utilizado o percentual de 60% para todos os insumos adquiridos, enquanto que, supostamente, deveria ter utilizado as alíquotas de 60% e 30%, dependendo da natureza do insumo adquirido;
3. Para tanto, o fiscal apresentou uma listagem contendo o código da mercadoria, o código NCM, CFOP e descrição das notas fiscais por ele utilizadas para chegar aos percentuais que entende como devidos, sem qualquer fundamentação legal que embasasse a redução do percentual utilizado pela manifestante, fato este que a impede de compreender como a fiscalização chegou a tal resultado (base de cálculo menor), o que implica na violação do direito ao devido processo legal;
4. Ao não especificar os motivos pelos quais entende que deve ser aplicada a alíquota de 30% (trinta por cento), o despacho combatido acabou maculado de nulidade, por não oportunizar à manifestante que se defenda da suposta irregularidade, com a amplitude e o contraditório garantidos pela Constituição da República;
5. Ainda, o relatório fiscal foi omissivo ao não descrever a fundamentação da glosa, referente aos insumos, novamente baseando-se apenas em arquivos magnéticos, inexistindo no presente caso qualquer análise física das notas fiscais e verificação de como são realizados os serviços glosados;
6. A afirmação de que os serviços glosados não são insumos baseou-se em mera presunção da fiscalização, ao classificar os serviços constantes nos arquivos magnéticos fornecidos pela empresa, sem fundamentar a razão pela qual entende que os serviços glosados não se tratam de insumos;
7. Assim, faltaram os elementos de convicção da decisão, os elementos fáticos ocorridos e o motivo da inexistência de crédito, retirando, por conseqüência, a segurança jurídica da manifestante e a possibilidade de defesa, o que fere frontalmente o Princípio Administrativo da Motivação estabelecido no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, o qual se refere à obrigatoriedade dos atos administrativos serem devidamente fundamentados, tanto em relação aos aspectos legais, quanto aos fatos a que se destinam, conforme doutrina transcrita;
8. A manifestante carece de elementos capazes e suficientes para precisar, no item relativo às despesas de armazenagem, quais são os valores que supostamente não possuem os respectivos documentos comprobatórios, e qual a irregularidade do

cálculo do rateio dos créditos, tendo a autoridade fazendária descumprido os dispositivos do Procedimento Tributário Administrativo, que no art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, estabelece de maneira explícita a tipologia dos atos, que devem obrigatoriamente ser motivados;

9. No que tange à glosa de créditos sobre fretes de exportação (extemporâneos/preclusos), a legislação própria do PIS e da COFINS é cristalina no sentido da possibilidade do expediente utilizado pela autuada, de adjudicar-se de créditos extemporâneos, no presente caso tão somente dos créditos originários dos 5 (cinco) anos anteriores ao creditamento, observando os termos estabelecidos no artigo 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932;

10. Ademais, é cediço que na forma que está posta a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os créditos mensais são proporcionalizados no Dacon de acordo com as características das receitas auferidas pelo contribuinte no mês do crédito (receita tributada no mercado interno, não tributada no mercado interno e de exportação), e no caso do crédito extemporâneo tal situação pode ser perfeitamente conciliada calculando-se a proporcionalidade dos créditos tal como se fossem efetuados nos meses em que nasceu o direito de creditamento (ou mês de origem do crédito efetuado extemporaneamente), materializando uma ficção que remonta perfeitamente a proporcionalidade do crédito;

11. A ausência de elementos para aferição dos citados créditos passíveis de ressarcimento não pode ser alegada pela fiscalização, eis que ela dispõe de todos os Dacon da manifestante, bem como poderia solicitar tais informações caso fossem necessárias;

12. O crédito sobre fretes marítimos na exportação foi glosado, primeiro, por supostamente terem sido prestados por pessoa jurídica domiciliada no exterior e, segundo, ainda que fossem prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, continuariam não gerando créditos, por se tratarem de serviços isentos utilizados como insumo em produtos isentos (exportação);

13. Porém, quanto à primeira alegação do Fisco, cumpre referir que todos os pagamentos de frete marítimo do período foram feitos para pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, inscritas regulamente no CNPJ e contribuintes de PIS/COFINS, nos termos do art. 3º, § 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.833, de 2003, e Lei nº 10.637, de 2002, conforme Conhecimentos de Embarque juntados por amostragem à Manifestação de Inconformidade (DOC. 05):

14. Portanto, sendo as despesas dos fretes internacionais suportados pela manifestante, cujos encargos foram pagos à pessoa jurídica domiciliada no Brasil, é medida de rigor que seja reconhecido o creditamento de tais despesas, em observação ao princípio da não-cumulatividade consagrado, em relação ao PIS e à COFINS, no art. 195, § 12 da CRFB;

15. Também não merece prosperar o segundo argumento da fiscalização, de que os serviços de frete internacional não dariam direito a crédito por supostamente se tratarem de serviços isentos utilizados como insumo em produtos isentos (exportação), pois a base legal para o crédito da COFINS sobre fretes nas operações de venda está contida no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833, de 2003, aplicável ao PIS por força do art. 15 da mesma lei, observadas as exigências de que as despesas sejam pagas ou creditadas a pessoa jurídica domiciliada no país, conforme previsão do inciso II do §3º do seu art. 3º;

16. A vedação ao direito ao crédito prevista no inciso II do §2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não é aplicável ao caso em tela justamente porque o serviço de frete internacional não é insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda, como alegou a fiscalização, e sim uma despesa ocorrida na venda de mercadorias;

17. A Lei atribuiu especial tratamento ao caso de isenção, vedando a possibilidade de crédito sobre bens e serviços adquiridos com isenção de PIS e de COFINS apenas quando forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pelas contribuições, mas este não é caso da situação em tela, uma vez que o serviço de frete internacional não se enquadra no conceito de insumo previsto no artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, para o PIS, e no artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, para a COFINS, e sim uma despesa ocorrida na venda de mercadorias;

18. Em relação à glosa sobre o cálculo de crédito presumido, se não for acatada a nulidade do Despacho Decisório por ausência de fundamentação legal, como já alegado, no mérito verifica-se que o artigo 55 da Lei nº 12.350, de 2010, somente passou a ser aplicado com o advento da Instrução Normativa nº 1.157, de 16 de maio de 2011, portanto não poderia ser aplicado ao período ora em litígio, o 1º trimestre de 2011;

19. Apesar de a referida IN prever em seu artigo 22 que produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 2011, não há como uma norma que veio para regulamentar a aplicação de um método de cálculo de crédito presumido determinar a aplicação a fatos geradores anteriores a sua vigência, tendo em vista que é justamente a partir do seu advento que foi possibilitado ao destinatário da norma utilizá-la;

20. Ademais, cumpre referir que a lei nova (Lei nº 12.350/2010) trouxe um método de apuração do crédito presumido menos benéfico para a autuada, não podendo, assim, retroagir;

21. De toda a sorte, independente do fato do artigo 55 da Lei nº 12.350, de 2010, aplicar-se apenas após o advento da IN RFB nº 1.157, de 2011, a manifestante observou estas regras para apuração do seu crédito presumido, somente aplicando de forma legal a alíquota de 60% sobre os insumos adquiridos para a industrialização de produtos classificados nos Capítulos 02 a 04 (excluídos os produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM), no capítulo 16 e no código 15.01 a 15.06 da NCM, conforme inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004;

22. No entanto, ao analisar o crédito presumido apurado pela manifestante, a fiscalização, com base em um arquivo magnético, analisou as notas fiscais de aquisição de insumos e aplicou a alíquota de 30% prevista no artigo 55 da Lei nº 12.350, de 2010 – que é exclusiva para as mercadorias e produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM – para praticamente todos os insumos adquiridos no período em análise, simplesmente desconsiderando o fato de que a manifestante fabrica e comercializa tanto produtos classificados no capítulo 2 da NCM, quanto produtos classificados nos capítulos 3, 4 e 16 e no código 15.01 a 15.06 da NCM;

23. Realizando uma leitura do artigo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, depreende-se que a utilização das alíquotas previstas nos incisos I, II e III tem como critério o produto fabricado pela empresa beneficiária;

24. Destarte, considerando que a manifestante também fabrica produtos classificados nos Capítulos 2 (não classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM), 3, 4 e 16, e nos códigos 15.01 a 15.06 da NCM, conclui-se que se encontra credenciada ao desconto de crédito presumido com a utilização da alíquota de 60% sobre os insumos adquiridos;

25. O entendimento esposado pela Fiscalização encontre-se

desprovido de razão, posto que, com a instituição do crédito presumido das contribuições ao PIS e à COFINS, o legislador visou beneficiar as atividades das empresas agroindustriais, dentre as quais se enquadra a empresa manifestante;

26. Assim, o critério eleito pelo legislador para a determinação da alíquota aplicável foi o produto fabricado pelo contribuinte, e não o insumo adquirido, haja vista que, no caso de a determinação da alíquota aplicável se dar pelo insumo adquirido, não resultaria benefício algum às empresas do setor agroindustrial, entendimento já manifestado pelo Conselho Administrativo e Recursos Fiscais – CARF;

27. Neste viés, de acordo com a legislação de regência, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal enquadradas nos códigos estipulados, e que sejam destinados à alimentação humana, estão autorizadas a deduzir das contribuições pagas ao PIS e à COFINS crédito presumido nas alíquotas de 60%, 50% e 35%;

28. Uma breve análise do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, permite constatar que as empresas produtoras de produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 (não classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM), 3, 4 e 16, e nos códigos 15.01 a 15.06 devem observar a alíquota de 60% sobre o valor das aquisições dos insumos aplicados no processo produtivo para cálculo do respectivo crédito presumido, enquanto que o percentual de 50% se aplica para a soja e seus derivados, e a alíquota de 35% para os demais produtos;

29. Assim, em estrita obediência aos preceitos estabelecidos pela Lei nº 10.925, de 2004, a empresa calculou o crédito presumido do PIS e da COFINS à alíquota de 60%, tendo em vista que os produtos por ela produzidos encontram-se classificados nos códigos constantes do inciso I do § 3º do art. 8º do mencionado diploma legal;

30. Quanto à glosa sobre o cálculo de crédito básico/reconhecimento crédito presumido, a fiscalização alega que a manifestante calcula crédito à alíquota integral para PIS/COFINS nas aquisições de preparações classificadas no código 2309.90 da NCM, utilizadas na alimentação de animais vivos classificados na posição 01.03 e 01.05, o que supostamente estaria em desacordo com a legislação pertinente à matéria, haja vista que o art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, determina a aplicação de percentual correspondente a 30% da alíquota integral, para cálculo do montante do crédito presumido, incidente sobre o valor das aquisições destes produtos;

31. No entanto, elucida-se que a manifestante não adquire produtos classificados na NCM 2309.90, e, para chegar a esta classificação, a fiscalização se baseou nos arquivos da IN 86, os quais podem conter erro de cadastro na classificação da NCM;

32. Assim, para elucidar a questão, mister se faz que seja determinada a realização de diligência para seja verificado, através de notas fiscais e análise das mercadorias in loco, se realmente os produtos glosados pela fiscalização se enquadram na classificação 2309.90 da NCM, pois inexistiu qualquer análise física pelo Fiscal das notas fiscais e mercadorias adquiridas e mencionadas nas notas fiscais objeto da

autuação, o que impossibilita a verificação quanto à efetiva classificação das mesmas no código 2309.90 da NCM;

33. Assim, a Fiscalização baseou-se em mera presunção da classificação constante nos arquivos da IN86, que podem conter erro, pois, como referido, a manifestante não adquire mercadorias classificadas no código 2309.90 da NCM;

34. Ademais, cumpre referir que com o advento da Lei nº 12.235, de 2010, nos termos do seu artigo 57, os arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, deixaram de ser aplicados, exclusivamente, para as mercadorias ou produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e 23.09.90 da NCM;

35. O crédito presumido para pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, calculado sobre mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, passou a ser definido nos termos do artigo 55 da referida Lei nº 12.235 de 20 de dezembro de 2010;

36. Desta forma, passaram a existir duas possibilidades para apuração do crédito presumido, quais sejam, o crédito presumido calculado sobre mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, definido pelo artigo 55 da Lei nº 12.235, de 2010 – cuja regulamentação, contudo, somente ocorreu com a IN RFB nº 1.157, de 2011 –, e o crédito presumido calculado sobre os demais produtos e mercadorias, que continuou a ser regulado pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004;

37. O artigo 55 da Lei nº 12.350, de 2010, não poderia ser aplicado ao período ora em análise, qual seja, 1º trimestre de 2011, ainda que o art. 22 da IN RFB nº 1.157, de 2011, preveja seus efeitos a partir de 1º de janeiro de 2011, pois a referida lei, ao estabelecer um método de apuração do crédito presumido menos benéfico para a manifestante, não pode retroagir;

38. Ademais, conforme referido anteriormente, a manifestante não adquire mercadorias classificadas no código 2309.90 da NCM, razão pela qual a glosa não pode subsistir;

39. Sucessivamente, caso não seja acolhido o pedido anterior, requer-se com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, que seja reconhecida ao menos a alíquota de 60% (sessenta por cento) sobre as mercadorias adquiridas pela autuada, classificadas por equívoco no código 2309.90 da NCM, tendo em vista que, conforme explanado em item anterior, as alíquotas são determinadas em função das mercadorias produzidas e vendidas, e não dos insumos adquiridos;

40. No que concerne aos fretes referentes à remessa dos produtos em elaboração para outras unidades, não há dúvida de que, nesses casos, em que o produto começa a ser elaborado em uma unidade da manifestante e tem o seu processamento final em outra, estamos diante de um processo produtivo único, apenas com etapas contínuas da industrialização em unidades diferentes da mesma empresa;

41. Para a remessa dos produtos em elaboração, é necessária a contratação de prestadoras de serviços de transporte, 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 manifestante;

42. Dessa forma, o frete de produtos em elaboração se subsume ao conceito de insumo previsto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.833, de 2003, e 10.637, de 2002, visto que são serviços contratados para proporcionar a continuidade do processo produtivo;
43. 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, como tais, se subsumem ao conceito de insumo para o PIS e a COFINS, na forma do art. 290 do RIR/99, bem como são essenciais ao processo produtivo da manifestante.
44. Como a prestação de serviço de frete em elaboração é tributada pelo PIS e pela COFINS, e se revela como um custo essencial à atividade produtiva, não há razão para persistir a referida glosa;
45. Para a 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 pelo acondicionamento dos produtos nos containeres, precedida de vendas aos compradores estrangeiros;
46. Dessa forma, é hialino que estas operações de fretes de produtos acabados se enquadram no permissivo legal da Lei nº 10.833, de 2003, que garante o seu creditamento à COFINS, aplicável ao PIS nos termos do art. 15 da mesma lei;
47. Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para efeitos de argumentação, as referidas despesas de frete poderão ser creditadas para efeitos de PIS e de COFINS, pois foram despendidas com o propósito de viabilizar a atividade econômica de exportação dos produtos da manifestante, e, como tal, são despesas que se consubstanciam no conceito de insumo do PIS e da COFINS, de modo que o seu creditamento também pode ser reconhecido com base no art. 3º, II, § 3º, inciso II, das Leis nº 10.833, de 2003, e nº 10.637, de 2002, e nos art. 290 e 299 do RIR/99;
48. Ademais, conforme descrito no contrato social (doc. 02 em anexo), além da industrialização, a ora manifestante possui em seu objeto social a comercialização dos produtos fabricados, e nesse sentido todas as despesas com frete são maneiras de poder efetuar a comercialização/exportação dos produtos que fabrica;
49. A comercialização de produtos acabados é essencial para a consecução do objeto social da empresa, e é a comercialização que traz o elemento econômico para o ciclo produtivo, pois com a venda é que a empresa obtém receita;
50. A contrario sensu, se acaso a manifestante não comercializasse os produtos que fabrica, não haveria qualquer tipo de faturamento e, portanto, sequer deveria se falar em incidência de PIS/COFINS;
51. A Portaria nº 368, de 4 de setembro de 1997, do Ministério da Agricultura e do Abastecimento, traz o conceito de estabelecimento como sendo o local e a área que o circunda, onde se efetiva o conjunto de operações e processos que têm como finalidade a obtenção de um alimento elaborado, assim como o armazenamento e transporte de alimentos e/ou matéria prima, e em seguida determina que manipulação de alimentos são as operações que se efetuam sobre a matéria prima até o produto terminado, em qualquer etapa do seu processamento, armazenamento e

transporte, conceituando que elaboração de alimentos é o conjunto de todas as operações e processos praticados para a obtenção de um alimento terminado;

52. Portanto, seja como frete na operação de venda, seja como despesa essencial à atividade econômica de exportação, o creditamento do frete de produtos acabados deve ser reconhecido para o fim de que seja observada a não-cumulatividade do PIS e da COFINS;

53. Quanto à glosa sobre serviços não caracterizados como insumos, o autuante, realizando uma análise através de notas fiscais apresentadas em meio magnético, entendeu que diversos serviços não se caracterizam como insumos conforme definido nos incisos II do arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, nem se enquadram em nenhuma hipótese geradora de crédito, mas a fiscalização foi feita de uma forma genérica, sem sequer tentar entender como são utilizados os referidos serviços glosados, sem realizar a devida análise in loco na indústria, verificando como tais serviços são empregados no processo produtivo;

54. Em suma, a ausência de tais serviços prejudica o processo produtivo da manifestante, razão pela qual deverá ser determinada a anulação parcial do despacho decisório, para que as autoridades fazendárias de origem reanalisem in loco a cadeia produtiva envolvida, desde a aquisição da matéria prima até a obtenção do produto acabado e sua posterior comercialização, para que, então, possam fundamentar os motivos pelos quais deferem os créditos ou os indeferem;

55. A forma utilizada pela fiscalização para realizar a glosa dos serviços impede a manifestante de realizar a sua identificação e conseqüentemente defendê-la;

56. Apesar disso, cumpre referir que todos os insumos utilizados no creditamento de PIS/COFINS encontram-se perfeitamente enquadrados na concepção de insumo e de custos e despesas essenciais ao processo produtivo, bem como estão plenamente de acordo com o conceito de insumo previsto na legislação, devendo-se atentar para a evolução da interpretação da jurisprudência administrativa, firmada no âmbito do CARF;

57. Apesar de o acórdão transcrito do CARF tratar especificamente de indumentárias, no referido julgamento os conselheiros entenderam que produtos e serviços inerentes à produção, em face da sua essencialidade na atividade econômica da empresa, geram créditos que podem reduzir o valor final a ser recolhido do PIS e da Cofins;

58. Assim, de acordo com este entendimento, tem-se que a conceituação de "insumos", para efeitos de PIS/COFINS, se identifica ao conceito de "Custos e Despesas Operacionais" utilizado na legislação do Imposto de Renda IR, desde que essenciais ao processo produtivo;

59. Para fins de PIS/PASEP e COFINS, a essencialidade significa considerar todos os bens e serviços empregados direta ou indiretamente na fabricação do bem e na prestação do serviço cuja subtração importe na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, e foi nesse contexto que foram apurados os créditos sobre os serviços glosados pela fiscalização;

60. Nesta ótica, insumos são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento;

61. É correta tal interpretação, haja vista que o conceito de insumo para o PIS e COFINS, em face do seu critério material de "obter receita ou faturamento" contido na sua regra-matriz de incidência tributária, não pode se limitar ao conceito de insumo para o IPI, e para que seja realizada a não-cumulatividade das Contribuições, na forma desejada pela Constituição, o conceito de insumo para o PIS e a COFINS também deve contemplar os custos e despesas despendidas com a obtenção de receita;

62. Portanto, para interpretar o conceito de insumo para o PIS e a COFINS em análise na Manifestação de Inconformidade, deve-se adotar não só a previsão de insumo prevista nas IN SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, 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;

63. No caso dos autos, além das glosas efetuadas pela fiscalização estarem plenamente de acordo com as Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, gerando o direito aos créditos de PIS e COFINS na modalidade não cumulativa, tal situação fica ainda mais evidenciada levando-se em consideração a sua essencialidade no processo produtivo, como foi proposto pela Câmara Superior da 3ª Seção do CARF, bem como o conceito de insumo de acordo com a legislação do Imposto de Renda, visto que também se enquadram como custos e despesas estritamente vinculados à atividade produtiva e econômica e essenciais ao processo produtivo;

64. Em seguida, a manifestante descreve, sinteticamente, a essencialidade de cada serviço ao seu processo produtivo, requerendo, ao final, que caso assim não se entenda a legitimidade dos créditos realizados, seja determinada a baixa em diligência para análise dos referidos insumos na sede da empresa;

65. Devido ao grande volume de documentos fiscais a que se refere o presente processo, instrui a Manifestação de Inconformidade com documentos por amostragem, mas protesta pela possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar a comprovação dos créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, bem como, caso se entenda necessário, seja determinada diligência fiscal, tudo para comprovar os fatos expostos acima ou para contraditar as alegações que eventualmente sejam feitas.

O Acórdão nº 1535.358-4ª Turma da DRJ/SDR (fls. 234/260), por unanimidade de votos, julgou improcedente, com a seguinte ementa:

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2011 a 31/03/2011

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep as despesas com matéria-prima, produto intermediário, 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.

O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

FRETE INTERNACIONAL

No regime de incidência não-cumulativa, podem ser apurados créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação ao frete internacional, cujo ônus seja suportado pela vendedora, vinculado à exportação de seus produtos, desde que os serviços de transporte sejam adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País. Não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País os serviços de transporte internacional contratados por intermédio de agente de transportador domiciliado no exterior.

FRETE. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO SUJEITO PASSIVO.

O valor do frete contratado com pessoa jurídica domiciliada no país para a realização de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do sujeito passivo não pode ser utilizado como crédito a ser descontado da Contribuição para o PIS/Pasep devida sob a forma não-cumulativa, por não integrar a operação de venda.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON E DCTF. RETIFICAÇÃO.

No regime da não-cumulatividade, o ressarcimento e a compensação de créditos não aproveitados à época própria devem ser precedidos da revisão da apuração confronto entre créditos e débitos do período a que pertencem tais créditos, sendo exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadores.

AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.

Nos termos da legislação de regência, as pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem vegetal ou animal destinadas à alimentação humana ou animal podem descontar como créditos as aquisições de insumos, considerados os percentuais de acordo com a natureza dos insumos adquiridos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Foi apresentado Recurso Voluntário.

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 3202-000.304 (fls. 376/414), 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 anoitecer 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 **Laudo Técnico de Avaliação do Uso de Materiais e Serviços no Processo Produtivo no. 085/2015** (fls. 478 e seguintes), 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 (fls. 1288 e seguintes), cabendo destacar o seguinte:

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).

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

No Recurso Voluntário (fls. 275 e seguintes), são apresentadas as seguintes questões:

- 1. - GLOSA DE CRÉDITO SOBRE FRETE MARÍTIMO NA EXPORTAÇÃO**
- 1.1 - GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE FRETES EXPORTAÇÃO (EXTEMPORÂNEOS/PRECLUSOS)**
- 1.2 - GLOSA DE CRÉDITO SOBRE FRETES MARÍTIMOS NA EXPORTAÇÃO**
- 2 - GLOSA SOBRE CÁLCULO DE CRÉDITO PRESUMIDO**
- 3 - GLOSA SOBRE CÁLCULO DE CRÉDITO BÁSICO/RECONHECIMENTO CRÉDITO PRESUMIDO**
- 4 - GLOSA SOBRE OPERAÇÕES DE FRETES DE TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS EM ELABORAÇÃO.**
- 5 - GLOSA SOBRE SERVIÇOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS**
- 6 - GLOSA DE CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ALÍQUOTA ZERO.**

Será analisado cada um dos itens apresentados no Recurso Voluntário.

1. - GLOSA DE CRÉDITO SOBRE FRETE MARÍTIMO NA EXPORTAÇÃO

1.1 - GLOSA DE CRÉDITOS SOBRE FRETES EXPORTAÇÃO (EXTEMPORÂNEOS/PRECLUSOS)

Nesse item, a Recorrente indica o entendimento do Fisco de que o frete internacional não gera crédito por ter sido prestado por pessoa jurídica domiciliada no exterior e que mesmo se tais serviços tivessem sido prestados por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, continuariam não gerando créditos, por se tratarem de produtos isentos utilizados como insumo em produtos isentos (exportação). Entendimento com o qual manifesta a Recorrente discordância.

Por sua vez, destaca a Recorrente, o entendimento na decisão recorrida é de que para a apropriação de crédito extemporâneo é imprescindível a retificação tanto dos Dacon quanto das DCTF, referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração das contribuições. Sendo que a Recorrente assim não o fez, não caberia à Receita Federal fazer a análise de qual o período em que o crédito foi originado, quais os valores das receitas tributadas e não tributadas no mercado interno e na exportação, além de calcular a proporcionalidade entre elas, ainda que o Fisco disponha dos Dacon.

Realmente, o entendimento do Fisco foi 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 faria jus ao crédito apurado nas contribuições para o PIS e COFINS não cumulativas no prazo de cinco anos a contar da aquisição dos insumos. É necessário não só alegar a existência de créditos, mas 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 à reinvidicação de direito contra a Fazenda que prescreve em 5 anos da data do ato ou fato do qual se originarem.

Porém, como alega a Recorrente, 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.

Dessa forma, conclui-se que a Recorrente faz jus ao crédito extemporâneo desde que comprove sua existência.

1.2 - GLOSA DE CRÉDITO SOBRE FRETES MARÍTIMOS NA EXPORTAÇÃO

A respeito do frete marítimo na exportação, assevera que os pagamentos foram feitos a pessoa jurídica domiciliada no Brasil e que devem ser concedidos os créditos em razão do princípio da não-cumulatividade

O entendimento trazido pelo Laudo Técnico apresentado pelo Contribuinte divide a análise do frete dos produtos acabados para o mercado externo, apresenta as seguintes conclusões:

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).

Em que pese o entendimento da DRJ de que as despesas de frete estão circunscritas entre estabelecimentos da própria empresa, parece claro que além destes existem os fretes para o mercado externo. 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, entendo caber razão ao pedido da Recorrente de reformar o acórdão recorrido no sentido de conceder o creditamento dos produtos destinados à venda e pela previsão de que os fretes na operação de venda em que o ônus é suportado pelo vendedor estão contemplados pela legislação de regência.

Isso posto, voto no sentido de dar provimento ao recurso do Contribuinte para a admissão dos fretes marítimos na exportação, ressaltando que os créditos extemporâneos devem ser comprovados e sua comprovação deverá aferida pela unidade de origem.

2 - GLOSA SOBRE CÁLCULO DE 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, todas 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, a recorrente 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.

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.

3 - GLOSA SOBRE CÁLCULO DE CRÉDITO BÁSICO/RECONHECIMENTO CRÉDITO PRESUMIDO

Segundo a Recorrente, teria o Fisco concluído que ela calculou crédito à alíquota integral para PIS/COFINS nas aquisições de preparações classificadas no código 2309.90 da NCM, utilizadas na alimentação de animais vivos classificados na posição 01.03 e 01.05, o que estaria em desacordo com a legislação pertinente à matéria, haja vista que o art. 55 da Lei 12.350/2010 determina a aplicação de percentual correspondente a 30% da alíquota integral, para cálculo do montante do crédito presumido, incidentes sobre o valor das aquisições destes produtos.

Mas a Recorrente defende que não adquire produtos classificados na NCM 2309.90. Para chegar a esta classificação a fiscalização se baseou nos arquivos da IN 86, os quais podem conter erro de cadastro na classificação da NCM.

Desse modo, para elucidar a questão, o presente processo foi baixado em diligência para que fosse verificado através de notas fiscais e análise das mercadorias, *in loco*, se realmente os produtos glosados pela fiscalização se enquadram na classificação 2309.90 da NCM.

Diante disso, a Recorrente foi intimada a apresentar laudo de avaliação para analisar se os produtos glosados pela fiscalização se enquadram na classificação 2309.90 da NCM.

A Recorrente juntou apenas cópias de notas fiscais para análise por amostragem, nos seguintes termos (fl. 475/476)

Para corroborar tal alegação, a ora Manifestante, por amostragem, anexa cópias de notas fiscais constantes nas planilhas enviadas com base na IN 86, que tratam de aquisições de carne mecanicamente separada, onde se verifica que tal produto é classificado nas NCM 0207.13.00 (Pedaços e miudezas, frescos ou refrigerados) e 0207.14.00 (Pedaços e miudezas, congelados).

Assevera a Recorrente que verifica-se que "houve um mero erro de sistema quando do preenchimento dos arquivos enviados com base na IN 86, de modo que muitos dos produtos constantes nas planilhas são classificados em NCM distinto do 2309.90." e defende que "as afirmações trazidas pela Fiscalização não merecem prosperar, pois, como demonstram as notas fiscais anexadas, a ora Manifestante não adquire mercadorias classificadas no código 2309.90 da NCM, mas, sim, classificadas nos códigos 0207.1400 e 0207.1300, motivo pelo qual se requer o reconhecimento integral do crédito apropriado pela ora Manifestante" (fl. 476).

Nesse contexto, diante da falta de comprovação das alegações da Recorrente, voto por manter a decisão recorrida nesta questão.

4 - GLOSA SOBRE OPERAÇÕES DE FRETES DE TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS E EM ELABORAÇÃO.

Neste item, a Recorrente impugna "a glosa de diversos serviços, que supostamente estão em desacordo com a legislação de regência.

A Recorrente questiona o lançamento mas não apresenta argumentos específicos em relação a tais serviços e pugna pela diligência em seu estabelecimento. No laudo técnico (fls. 478 e seguintes), foram analisados, no seu item 10, diversos serviços.

O frete de produtos em elaboração e acabados foram analisados são considerados insumos, sendo procedente o pleito da Recorrente.

Cabe ainda abordar os seguintes itens: locação de uniformes; limpeza e higiene; construção civil; tratamento de resíduos industriais; e despesa com energia elétrica. Neste aspecto, adotamos entendimento exarado no Acórdão no. 3301003.936, desta turma, de relatoria do Conselheiro Valcir Gassen, o qual reproduzimos:

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 10-49.793, 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 (fls. 514 e 515):

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 (fls. 910 a 959) apresentado pelo Contribuinte, em 5 de junho de 2015, em resposta à Resolução nº 3202-000.298 (fls. 834 a 862), de 15 de outubro de 2014, que converteu o julgamento em diligência.

O referido Laudo demonstra as distâncias percorridas pelos funcionários e o itinerário das viagens e conclui o seguinte (fl. 938):

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 (fls. 516 e 518):

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 (fl. 939):

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 vênua 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 (fls. 518 e 519):

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 (fls. 940):

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 (fl. 477):

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 (fls. 519 e 520):

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 (fls. 941 a 943):

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 (fls. 478 e 479):

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.

No item 1.5 Reproduzo o entendimento constante do Voto Vencedor do mesmo Acórdão, de relatoria do Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti. Em seguida continuo a citação do voto do Relator.

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. 9303003.515, de 15/03/2017, rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Póssas).

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

"O descarte de resíduos industriais, em decorrência da transformação da matériaprima" 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. 9303004.378, de 09/11/2016, relator Conselheiro Rodrigo da Costa Póssas).

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. 3302003.155, 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 original).

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 (fls. 522 e 523):

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 (fls. 479 e 480):

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.

Dessa forma, propõe-se neste item dar provimento ao pleito da Recorrente em relação aos seguintes serviços: frete de produtos acabados e em elaboração; locação de uniformes; limpeza e higiene; e despesa com energia elétrica. Propõe-se, por outro lado, também negar provimento em relação aos seguintes itens: construção civil; tratamento de resíduos industriais.

5 - GLOSA SOBRE SERVIÇOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS

Quanto à glosa sobre serviços não caracterizados como insumos, asseverou a Recorrente que o Fisco analisou uma série de notas fiscais apresentadas em meio magnético, entendeu que diversos serviços não se caracterizam como insumos conforme definido nos incisos II do arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, nem se enquadram em nenhuma hipótese geradora de crédito, mas a fiscalização foi feita de uma forma genérica, sem sequer tentar entender como são utilizados os referidos serviços glosados, sem realizar a devida análise in loco na indústria, verificando como tais serviços são empregados no processo produtivo;

Defende a Recorrente que a ausência de tais serviços prejudica o processo produtivo da manifestante, razão pela qual deverá ser determinada a anulação parcial do despacho decisório, para que as autoridades fazendárias de origem reanalisem in loco a cadeia produtiva envolvida, desde a aquisição da matéria prima até a obtenção do produto acabado e sua posterior comercialização, para que, então, possam fundamentar os motivos pelos quais deferem os créditos ou os indeferem;

Segundo a Recorrente, a forma utilizada pela fiscalização para realizar a glosa dos serviços impede a manifestante de realizar a sua identificação e conseqüentemente defendê-la, e todos os insumos utilizados no creditamento de PIS/COFINS encontram-se perfeitamente enquadrados na concepção de insumo e de custos e despesas essenciais ao processo produtivo, bem como estão plenamente de acordo com o conceito de insumo previsto na legislação, devendo-se atentar para a evolução da interpretação da jurisprudência administrativa, firmada no âmbito do CARF.

A Recorrente a passa então a "ilustrar, em apertada síntese, a essencialidade de cada serviço ao processoproduto da ora Manifestante". Trata-se de uma lista com noventa e um item.

Afirma a Recorrente que as sucintas definições que apresenta são suficientes para corroborar a legitimidade dos créditos utilizados e defende que, caso a autoridade julgadora não concordo, deveria ser determinada diligência para análise dos referidos insumos na sede da empresa.

Cumpra anotar que a Recorrente teve oportunidade de apresentar provas e também laudo técnico, de forma que não se justifica apresentar em seu Recurso Voluntário uma lista de 91 serviços, com sucinta descrição, e solicitar que sejam considerados como insumo. Também não cabe, por preclusão lógica, solicitação de nova diligência.

Portanto, neste item, proponho manter o entendimento da decisão recorrida.

Contudo, como no processo 13053000029200611 trata-se mais especificamente dos serviços indicados abaixo

- a) Dos serviços de estivas e capatazia**
- b) Serviços de guincho**
- c) Despesas com indumentárias**
- d) Despesas com locação de mão-de-obra terceirizada**
- e) Elaboração de Projetos**

Considerando que, no processo mencionado, tais serviços são abordados de forma mais específica e eles também constam do Laudo Técnico apresentado pela Recorrente, propõe-se, pelos fundamentos lá expostos, trazer a este processo a mesma decisão:

Dar provimento para os créditos referentes a:

- a) Dos serviços de estivas e capatazia;
- c) Despesas com indumentárias;

- d) despesas com tratamento de resíduo industrial; e
- d) Despesas com locação de mão-de-obra terceirizada.

6 - GLOSA DE CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÕES DE PRODUTOS ALÍQUOTA ZERO.

A Recorrente afirma (fl. 278) que "de acordo com a fiscalização, em análise aos arquivos digitais apresentados, supostamente a ora Recorrente teria informado valores de créditos de PIS/COFINS à alíquota integral em documentos fiscais de aquisições de produtos não sujeitos ao pagamento destas contribuições". Contudo, a Recorrente não retomou especificamente este item no desenvolvimento do seu Recurso Voluntário.

Realmente no item 7 do Parecer DRF/SCS/SAFIS nº 51, de 2012, ao analisar os valores informados na linha 02 – “Bens utilizados como insumos” da ficha 06A do Dacon, o auditor fiscal constatou que a interessada apurou indevidamente crédito da contribuição para o PIS à alíquota de 1,65% sobre a aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento desta contribuição (redução a zero das alíquotas de PIS/COFINS disposta no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004), razão pela qual os valores foram glosados.

Porém, tendo em conta que a Recorrente mencionou o item mas não o questionou especificamente este item no corpo do seu Recurso Voluntário, voto por manter o entendimento do Fisco.

Conclusão

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, proponho o seguinte:

Dar provimento para os créditos referentes a:

1. frete marítimo na exportação;
2. créditos extemporâneos relativos a frete marítimo na exportação, desde que comprove sua existência;
3. aplicação da alíquota de 60% sobre todos os insumos utilizados na produção;
4. frete de transferências de produtos acabados e em elaboração;
5. locação de uniformes; limpeza e higiene; despesa com energia elétrica;
6. serviços de estivas e capatazia;
7. despesas com indumentárias;
8. despesas com tratamento de resíduo industrial; e
9. despesas com locação de mão-de-obra terceirizada.

Processo nº 13005.901852/2012-60
Acórdão n.º **3301-005.131**

S3-C3T1
Fl. 1.335

Dessa forma, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora