



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

**Processo n°** 13053.000029/2006-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-005.132 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de setembro de 2018  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** FRS S/A AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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.

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.

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.

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.  
Recurso Voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as glosas referentes a 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. 439 e seguintes) contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 10-49.793 - 4ª Turma da DRJ/SDR (fls. 409 e seguintes), 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 o presente processo de controle e análise de PERDCOMP transmitido em 02/02/2006 relativo ao quarto trimestre de 2005 (PIS não-cumulativo), totalizando o valor de R\$ 1.912.625,81 (fls. 01/06), tendo a contribuinte apresentado, também, a cópia de DACON de fls. 12/20 e os demonstrativos de fls. 21/23.

A Seção de Fiscalização diligenciou no sentido da confirmação do direito ao ressarcimento pleiteado, tendo produzindo o Relatório da Ação Fiscal de fls. 37/44, onde relata ter constatado irregularidades fiscais relativas a receitas com créditos de ICMS transferidos para terceiros que não foram incluídas na apuração da base de cálculo da contribuição, bem como o desconto indevido de créditos na aquisição de bens e serviços sem previsão legal (capatazia, serviços de guincho, indumentárias, locação de mão-de-obra e elaboração de projetos).

A fl. 48 consta o Despacho Decisório DRF/NHO/2006, de 17/02/2006, onde o Sr. Delegado Substituto da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo (RS) reconheceu direitos creditórios em favor da interessada relativamente a saldo credor de PIS, com incidência não-cumulativa, passível de ressarcimento/compensação, tendo autorizado a adoção dos procedimentos cabíveis para ressarcimento/compensação dos valores pleiteados até o limite do saldo credor a ressarcir/compensar (R\$ 1.848.923,81).

A seguir foram anexados documentos relacionados ao Mandado de Segurança nº 2006.71.08.002912-2, tendo sido realizada nova verificação pela Fiscalização com a produção do Relatório da Ação Fiscal de fls. 74/76, onde foi verificada a possibilidade de ressarcimento de créditos presumidos do PIS, entendendo a autoridade fiscal que os mesmos somente seriam passíveis de dedução do débito da contribuição no período. A DIU de origem emitiu o Despacho Decisório DRF/NHO/2006, de 06/04/2006 (fl. 79), onde o Sr. Delegado Substituto da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo (RS) revisou de ofício o Despacho Decisório proferido anteriormente e reconheceu direitos creditórios constantes do Relatório Fiscal, que aprovou, em favor da interessada, relativamente a saldo credor de PIS não-cumulativo, passível de ressarcimento/compensação, tendo autorizado a adoção dos procedimentos cabíveis para ressarcimento/compensação dos valores pleiteados até o limite do saldo credor a ressarcir/compensar (R\$ 1.791.499,62).

Foram anexados documentos relativos à situação fiscal e cadastral da empresa, tendo sido apurado débito para com a SRP, sendo autorizado o ressarcimento do montante reconhecido conforme Despacho Decisório de fl. 79.

A contribuinte foi cientificada em 02/05/2006 (fls. 103/104) e, não conformada com o despacho proferido pela autoridade administrativa de origem, apresentou, através de procuradora, em 23/05/2006 — fls. 105/114 — sua manifestação contrária, onde aponta, em síntese, os seguintes argumentos:

#### DOS FATOS

- a empresa apresentou Pedido de Ressarcimento de créditos do PIS não-cumulativo, relativo ao 4º trimestre de 2005 (exportações), no valor de R\$ 1.912.625,81, sendo

que a RFB procedeu à verificação da legitimidade dos créditos, tendo decidido não reconhecer a totalidade do pleito, sob a alegação da existência de supostas irregularidades fiscais. Registra quais as irregularidades constatadas pela Fiscalização;

- por não concordar com o decidido administrativamente, a empresa passa a expor suas razões, que comprovarão a sua boa fé e licitude dos procedimentos que adotou.

Salienta que não irá se manifestar a propósito da glosa referente as receitas com créditos de ICMS transferidos para terceiros, bem como a relativa ao crédito presumido da contribuição, tendo em vista que a matéria será submetida à discussão judicial.

#### DO DIREITO AOS CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS

- a pessoa jurídica que efetuar exportações, inclusive aquela que efetuar vendas à comercial exportadora com fim específico de exportação, poderá solicitar o ressarcimento de créditos de PIS que remanescerem em sua escrita fiscal após a dedução dos débitos da própria contribuição e da compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB;
- a normatização da incidência não-cumulativa do PIS é prevista pela Lei nº 10.276/2001 (sic). Por sua vez, a IN 543, de 2005, alterada pela IN SRF 600, de 2005, regulamenta o ressarcimento de créditos do PIS e da COFINS;
- com base nas regras em vigor, a empresa entende que não merecem substituir as supostas glosas apontadas pela Fiscalização.

#### DA SUPOSTA UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS

- a empresa entende ilegal a pretensa tributação do PIS. Registra parcialmente as Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 (arts. 3º, 5º e 6º), além da IN SRF nº 404, de 2004 (art. 8º), dizendo ser inofismável que as empresas devem aproveitar os créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda;
- a RFB, através da IN SRF nº 404, de 2004, definiu o que se deve entender por insumo, instituto que abarca matéria prima, produto intermediário, material de embalagem, outros bens que sofram alterações, além de serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, quando utilizados na fabricação ou produção de bens destinado à venda.

Da mesma forma, o conceito de insumos compreende os bens aplicados -ou consumidos na prestação dos serviços, além dos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, quando utilizados na prestação de serviços;

- é indubitável que a autoridade fiscal agiu ao arrepio da legislação federal que dispõe acerca do direito ao creditamento de PIS ou COFINS pela sistemática não-cumulativa, a qual, inclusive, possui IN regulada pela própria RFB;
- especifica, a seguir, os itens acerca dos quais se operou a glosa. Entende que a empresa possui direito ao ressarcimento.

## ESPECIFICAÇÃO DAS CONTAS COM GLOSAS

### ESTIVAS E CAPATAZIA

- a empresa se utiliza de estivas e capatazia nas suas operações portuárias de vendas para o exterior. Tais serviços são prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País e dão direito a crédito calculado sobre as respectivas aquisições, já que são utilizados como insumos, nos termos da IN SRF nº 404, de 2004. Também se caracterizam como custos que são arcados pela empresa para o envio de suas mercadorias para o exterior;
- a decorrência destes custos é o direito ao respectivo crédito, com base na regra do inciso II do § 3º do art. 3º das Leis n's 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que reproduz;
- considerando-se que a empresa tomou créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos, decorrentes do custo incorrido por força da sua atividade, entende, na forma da legislação em vigor, que merece ser afastada a glosa, por falta de previsão legal.

### SERVIÇOS DE GUINCHO

- no exercício de suas atividades produtivas, a empresa, não raras vezes, se sujeita A aquisição de serviços de guincho, sendo tais serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País e dão direito a crédito calculado sobre as respectivas aquisições, já que são utilizados como insumos, nos termos da IN SRF nº 404, de 2004. Também se caracterizam como custos que são arcados pela empresa para o envio de suas mercadorias para o exterior e logística;
- a decorrência destes custos é o direito ao respectivo crédito, com base na regra do inciso II do § 3º do art. 3º das Leis ifs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que reproduz;
- considerando-se que a empresa tomou créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos, decorrentes do custo incorrido por força da sua atividade, entende, na forma da legislação em vigor, que merece ser afastada a glosa, por falta de previsão legal.

### • DESPESAS COM INDUMENTÁRIAS

- para atender as exigências contidas na legislação editada pela ANVISA, a empresa adquiriu vestimentas, calçados, luvas, capacetes e outros itens para a indumentária de seus empregados, usada em sua atividade produtiva, realizando despesas cujos créditos podem ser descontados, na forma do art. 3º, inciso II, das Leis n°s 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que reproduz. Entende que a glosa não pode subsistir.

### DESPESAS COM LOCAÇÃO DE MAO-DE-OBRA TERCEIRIZADA

- da mesma forma que as despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos, a empresa entende que a locação de mão-de-obra aplicada na sua produção configura custo, o que legitima o ressarcimento dos respectivos créditos. Requer, com base nos arts. 3º das Leis !I's 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, sejam afastadas as glosas.

## ELABORAÇÃO DE PROJETOS

- para o desenvolvimento de suas atividades e produção, à empresa é indispensável a contratação de serviços de elaboração de projetos executados por pessoas jurídicas, os quais são utilizados como insumo e caracterizam custos incorridos na atividade, garantido, assim, o ressarcimento dos respectivos créditos;
- a decorrência destes custos é o direito ao respectivo crédito, com base na regra do inciso II do § 3º do art. 30 das Leis re's 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que reproduz;
- considerando-se que a empresa tomou créditos decorrentes do custo incorrido por força da sua atividade, entende, na forma da legislação em vigor, que merece ser afastada a glosa, por falta de previsão legal.

## DAS PROVAS

- a empresa pretende provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, em especial pela produção eficaz de provas documentais.

## DO PEDIDO

- a empresa requer seja recebida a manifestação de inconformidade, ordenando-se, de imediato, a reforma do Despacho Decisório guerreado, para o fim do deferimento do crédito que foi pleiteado, haja vista a comprovação da sua legitimidade;
- pede deferimento.

Após a manifestação de inconformidade estão anexados os documentos de fls. 115/133.

A seguir o processo foi encaminhado à DRJ/Porto Alegre (RS), tendo retornado à DRF/Santa Cruz do Sul (RS) para cumprimento do Mandado de Segurança nº2006.71.08.008375-0/RS. Foi, então, expedido o Termo de Intimação Fiscal de fl. 152, recebido pela empresa em 12/07/2007 (cópia de AR de fl. 153), tendo sido anexada informação apresentada pela mesma à fl. 156. Posteriormente foi proferido o Despacho de fl. 157 encaminhando o processo a esta DRJ.

Atendendo solicitação, esta DRJ devolveu o processo à DRF/Santa Cruz do Sul (RS) que anexou o PERDCOMP de fls. 1621165 e o documento de fl. 166. A seguir foi emitido o Despacho Decisório de fl. 168, que não admitiu o PERDCOMP retificador, tendo a contribuinte sido cientificada em 30/10/2007 (AR de fl. 170). Foi emitido o Despacho Decisório DRF/SCS/RS nº 41/2008 (fl.-173) e anexados documentos, além da autorização de pagamento de fl. 195. O processo retornou a esta DRJ (fl. 202).

Tendo em o Acórdão da 2ª Turma da DRJ/POA, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls. 409 e seguintes) apresentada pelo Contribuinte, este ingressou com Recurso Voluntário.

O Conselho Administrativo de Recurso Fiscais – CARF, por meio da Resolução nº 3202-000.304 (fls. 501 e seguintes), resolveu converter o julgamento em diligência.

Houve, por parte da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santa Cruz do Sul (RS), a apresentação de Manifestação Fiscal (fls. 1299 e seguintes),.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.  
INSUMOS.

Para fins de apuração de créditos no regime da não-cumulatividade, somente serão considerados insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO INDEFERIMENTO  
PARCIAL. COMPENSAÇÃO. DESCABIMENTO.

A declaração de compensação de tributos e contribuições administrados pela RFB fundada em crédito cujo pedido foi parcialmente indeferido, não pode ser homologada na integralidade.

Solicitação Indeferida

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 3202-000.299 (fls. 501 e seguintes), 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;

- 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 548 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. 1299 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. 431 e seguintes), a Recorrente pleitea os créditos referentes aos seguintes itens:

- 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**

Será analisado cada um dos itens apresentados no Recurso Voluntário.

### **a) Dos serviços de estivas e capatazia**

Informa a Recorrente que se tratam de "serviços utilizados pela Recorrente, nas suas operações portuárias de vendas para o exterior, que são prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País e correspondem a custos-que são arcados pela empresa para o envio de suas mercadorias para o exterior e logística" (fl. 445). Defende tratar-se de insumo para sua atividade que a glosa deve ser afastada.

No laudo, há referência a despesas com energia elétrica e capatazia.

Reproduzo o entendimento constante do Acórdão no. 3301003.936, desta turma, de relatoria do Conselheiro Valcir Gassen, ao qual me filio:

### ***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, proponho, neste item, dar provimento ao pleito da Recorrente.

#### **b) Serviços de guincho**

Conforme esclarece a Recorrente:

No exercício de suas atividades produtivas, a Recorrente, não raras vezes, sujeita-se à aquisição de serviços de guincho.

E assim como os serviços de estivas de capatazia, tais serviços são prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País e dão direito ao crédito calculado sobre as respectivas aquisições, já que são utilizados como "insumos", nos termos da IN SRF no 404/2004. Além disso, caracterizam custos que são arcados pela empresa no curso da sua atividade.

E defende que tais créditos correspondem a custo incorridos em sua atividade.

No laudo, há informações sobre serviços de guincho (fls. 510 e seguintes), nos seguintes termos:

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.

Mais uma vez reproduzo entendimento constante do Acórdão no. 3301003.936, desta turma, de relatoria do Conselheiro Valcir Gassen, ao qual me filio:

#### *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.*

*(...)*

*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.

Portanto, proponho negar provimento ao Recurso Voluntário em relação a este item.

### **c) Despesas com indumentárias**

Em relação as despesas com indumentária, reproduzo o entendimento constante do Acórdão no. 3301003.936, desta turma, de relatoria do Conselheiro Valcir Gassen, em relação à mesma Recorrente.

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

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

Cumpre anotar que no Recurso Voluntário deste processo a Recorrente faz menção à aquisição de indumentário, não à locação, como no trecho transcrito e também no laudo anexo. Contudo, parece-me que não há mudança na conclusão se a indumentária não é locada mas adquirida para uso nas atividades da empresa. Dessa forma, entendo que o pleito da Recorrente deve ser atendido neste item.

#### **d) Despesas com locação de mão-de-obra terceirizada**

Assevera a Recorrente que a "Assim como as despesas oriundas de aluguéis de máquinas e equipamentos, entende-se que a locação de mão-de-obra, aplicada à produção, configura custo, legitimando o ressarcimento dos respectivos créditos.

Reproduzo o entendimento constante do Acórdão no. 3301003.936, desta turma, de relatoria do Conselheiro Valcir Gassen, em relação à mesma Recorrente sobre locação de mão de obra.

#### **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.*

Dessa forma, proponho que seja provido o recurso neste item.

#### ***e) Elaboração de Projetos***

Segundo a Recorrente:

*Assim como defendido nos tópicos anteriores, os gastos incorridos com a contratação de projetos de engenharia, necessários para o desenvolvimento das atividades e produção da Recorrente, também correspondem a insumos e garantem o ressarcimento dos seus respectivos créditos, conforme disposto no art. 3º, § 3º, inciso II, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, já transcrito.*

Neste item também colaciona-se trecho do Acórdão no. 3301003. e propõe-se a adoção do entendimento que abriga:

*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 Orgão fiscalizador.*

### **Conclusão**

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto por dar provimento parcial =====

proponho o seguinte:

Dar provimento para os créditos referentes a:

- a) Dos serviços de estivas e capatazia
- c) Despesas com indumentárias
- d) Despesas com locação de mão-de-obra terceirizada

Processo nº 13053.000029/2006-11  
Acórdão n.º **3301-005.132**

**S3-C3T1**  
Fl. 1.702

---

Dessa forma, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as glosas referentes a serviços de estivas e capatazia, despesas com indumentárias; despesas com tratamento de resíduo industrial e despesas com locação de mão-de-obra terceirizada.

Liziane Angelotti Meira