



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

**Processo nº** 19515.720753/2012-13  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-004.275 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de março de 2018  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** SEARA ALIMENTOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo, cuja subtração obsta a atividade produtiva ou implica substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante.

TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA E O UTILIZADO NO SISTEMA DE PARCERIA (INTEGRAÇÃO). O frete contratado e suportado pela Recorrente para o transporte de matéria prima e o utilizado no sistema de parceria (integração) não é passível de crédito do PIS/COFINS não cumulativo.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. PRODUTO FABRICADO. INTERPRETAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA. O montante do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, da alíquota de 60% ou a 35%, em função da natureza do 'produto' a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo nele aplicado, nos termos da interpretação trazida pelo artigo 8º, §10 da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013. Aplica-se retroativamente ao caso concreto sob julgamento, nos termos do art. 106, I do CTN, a norma legal expressamente interpretativa.

**Recurso Voluntário Provido em Parte**

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: I - por unanimidade de votos, em dar provimento para: a)

retificar o percentual da alíquota reduzida de 35% para 60% sobre as aquisições de bens sujeitos à alíquota zero que fazem jus ao crédito presumido; b) reconhecer o direito ao crédito presumido no percentual de 60% sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas e utilizados na produção de mercadorias de origem animal; c) reverter as glosas de graxa, combustíveis e lubrificantes, utilizados no processo produtivo da recorrente; d) reverter as glosas referentes a: balde pp para banha, bandeja branca b3/m4 funda, big bags, capa pallet pe 117x98x150, corda trançada polipropileno, sacos e plástico utilizado na proteção da matéria-prima; e) reverter as glosas referentes aos produtos utilizados no sistema de refrigeração ou aquecimento de caldeiras e fornos industriais: e.1) água para indústria; e.2) gás glp 45 kg; e.3) gás glp granel; e.4) gás p13; e.5) briquete de bagaço de cana; e.6) briquets industrial; e.7) cavaco de lenha - m3; e.8) dispersante e inibidor; e.9) lenha; e.10) óleo combustível bpf tipo 2a; e.11) óleo de xisto; e e.12) amônia; e f) reverter as glosas de produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho: aditivo bioquímico aha, antiespumante aquaplan ae 20, coagulante orgânico, polímero aniônico, polímero catiônico, sulfato de alumínio, ácido muriático, água sanitária, álcool 96º para uso desinfectante, caulim, formol, fornecimento de água, serragem, gás cloro, etc.; II - por maioria de votos, em dar provimento para: a) reverter as glosas de créditos relativos a frete de produtos acabados entre os estabelecimentos da Recorrente. Vencido o Conselheiro Antonio Carlos Cavalcanti Filho; e b) reverter as glosas de frete para transporte de insumos e matéria-prima no sistema de parceria (integração), salvo para o CFOP 5503 (devolução de mercadoria recebida com fim específico de exportação) para o qual manteve-se a glosa. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen e Ari Vendramini que divergem para conceder o crédito também para o CFOP n. 5503; III - por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto: a) ao crédito presumido de agroindústria na aquisições de insumos de pessoas jurídicas, por falta de comprovação dos créditos alegados; ao ressarcimento do crédito presumido de PIS/COFINS, nos termos da Lei nº 12.350/2010, por ser incabível o ressarcimento ou compensação com outros débitos da recorrente, do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004; c) às glosas de serviços prestados- "serv c/ despachantes impor", "armazenagem terc monitoram", "transporte de matérias-prima" e "serviço de transporte", por ausência de comprovação; d) às glosas de créditos sobre comissões de vendas; e) às glosas de créditos sobre despesas de armazenagem; e f) às glosas de créditos da atividade de prestação de serviço de transportes realizada pela Recorrente e subcontratações; e IV - por voto de qualidade, em negar provimento quanto às glosas de caibro de madeira, estrado madeira e estrado madeira Arlog. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Suplente convocada), Valcir Gassen e Ari Vendramini.

José Henrique Mauri - Presidente Substituto.

Liziane Angelotti Meira- Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semiramis de Oliveira Duro, Ari Vendramini, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Suplente convocada), Valcir Gassen e José Henrique Mauri (Presidente Substituto).

## Relatório

Visando à elucidação do caso, adoto e cito o relatório do constante da decisão recorrida, Acórdão nº 1656.458-6ª Turma da DRJ/SP1 (fls 23.677/23.711):

4. Uma equipe de auditores fiscais da DEFIS realizou minuciosa auditoria na escrituração do sujeito passivo relativa aos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009 com o escopo de averiguar a higidez dos créditos não-cumulativos de Pis e Cofins por ele apurados nesse período.

5. Ao final dos trabalhos de fiscalização, verificaram que fora constituída em desacordo com os preceitos legais pertinentes à matéria parte significativa dos créditos registrados na escrita contábil da empresa e informados em suas declarações.

6. Em consequência, lavraram um auto de infração de Cofins (fls. 23.512/23.517) e outro de Pis (fls. 23.520/23.526), ambos com o intuito de formalizar a glosa dos créditos indevidos e intimar a empresa a retificar os saldos de créditos do regime não-cumulativo.

7. As autoridades fiscais lavraram ainda um Termo de Verificação Fiscal (fls. 23.486/23.500), que contém breve relato dos fatos apurados e uma listagem dos valores glosados, referentes ao período de 01/04/2007 a 31/12/2009. A relação desses valores consta também no corpo dos autos de infração.

8. O caso em exame, como se verá adiante, está relacionado a 22 processos de pedido de ressarcimento de créditos de Pis e Cofins, protocolizados pela contribuinte no ano de 2011, cujos números vêm arrolados nas duas primeiras páginas do Termo de Verificação Fiscal.

9. Tais pedidos, cada qual concernente a um dos trimestres do citado período de 01/04/2007 a 31/12/2009, foram deferidos parcialmente pela DERAT/SP (com a consequente homologação parcial das compensações vinculadas) por meio de despachos decisórios específicos, reproduzidos nas fls. 1.514/2.273, que serão objeto de freqüentes citações no decorrer deste acórdão.

10. Posteriormente, submetida a lide a esta Turma de Julgamento, coube a mim relatar os 22 processos. Este Colegiado, ao apreciar as manifestações de inconformidade e “aditamentos” relativos a cada um deles, decidiu, sempre por unanimidade de votos, julgá-los improcedentes, confirmando as decisões da autoridade a quo.

11. Intimada dos lançamentos por via postal em 26/06/2012 (fl. 23.527), apresentou a contribuinte em 25/07/2012 - tempestivamente portanto - a impugnação anexa às fls. 23.529/23.592, cujo teor resumo a seguir, acompanhada de alguns documentos.

## **Resumo da impugnação**

### **I. Preâmbulo**

(fls. 1/7 do recurso)

a) Em ligeira dissertação (fls. 3/5), afirma a existência de conexão entre os dois autos de infração em apreço (aos quais se

refere sempre no singular, como se se tratasse de um único lançamento) e os 22 processos a que aludi acima, cujos números menciona nas fls. 2 e 5.

b) Conclui daí a necessidade de sobrestar o exame do presente processo até o advento de decisão definitiva acerca dos créditos informados nos pedidos de ressarcimento, a fim de evitar decisões conflitantes sobre o mesmo direito creditório.

c) Invocando os princípios da segurança jurídica e da economia processual, acrescenta ser necessária e fundamental a reunião dos processos e seu julgamento em conjunto pela mesma DRJ, “a fim de evitar decisões contraditórias em processos que possuem a mesma causa de pedir”.

d) Assim, requer o reconhecimento de ofício da conexão entre os autos de infração e os pedidos de ressarcimento, acrescentando que apresentará os mesmos argumentos já expostos nas manifestações de inconformidade, a fim de demonstrar a legitimidade e legalidade dos créditos glosados.

e) Nas fls. 6/7 descreve sucintamente as atividades exercidas pela empresa.

## II. Dos créditos sobre bens sujeitos à alíquota zero

(fls. 7/10 do recurso)

f) Alega basicamente que os bens sujeitos à alíquota zero trazem embutidos em seu preço tanto o Pis quanto a Cofins, visto que, incidindo nas etapas anteriores da comercialização, essas contribuições oneram em cascata o custo do produto final, que é adquirido como insumo pela empresa.

g) Assim - prossegue - ainda que tenha adquirido insumos tributados à alíquota zero, é fato incontestável tratar-se de operações sujeitas ao pagamento dessas contribuições, de modo que não incide no caso o óbice a que alude o art. 3º, § 2º, da lei nº 10.833/2003.

h) Cita em seu favor jurisprudência do STJ e do CARF, afirmando tratar-se de posicionamento unânime nos tribunais administrativos e judiciais.

i) Argumenta ainda que - caso se entenda não lhe assistir direito aos créditos integrais decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero - deve-se reconhecer nesse caso seu direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da lei nº 10.925/2004, calculado sobre o valor dos bens citados no art. 3º, II, das leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002.

## III. Do crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais

Insumos adquiridos de **pessoas físicas** (fls. 10/15 do rec.)

j) Esclarece inicialmente que, segundo o entendimento da autoridade administrativa, na apuração do crédito presumido relativo às aquisições de **pessoas físicas**, a recorrente “deveria aplicar a alíquota de 35% previstas (sic) no inciso III do §3º do artigo 8º da Lei nº 10.925/04 **de acordo com cada insumo** adquirido”.

k) Acrescenta que, ainda segundo a referida autoridade, a contribuinte “teria utilizado, equivocadamente, a alíquota de 60% sobre o valor das alíquotas integrais, quando na verdade, sobre as aquisições de alguns insumos, deveria ter aplicado a alíquota de 35% sobre o valor da alíquotas integrais — **2,66%** para COFINS e **0,575%** para PIS”.

l) Discordando dessa tese, alega em síntese que os percentuais de crédito presumido previstos no art. 8º da lei nº 10.925/2004 devem ser aplicados **em função dos produtos** elaborados (no caso produtos de origem animal, sobretudo carne de suínos e aves, classificados no capítulo 2 da TIPI) e não — como afirma a autoridade administrativa — **em função dos insumos** utilizados (no caso, além de insumos vegetais, animais vivos, classificados no capítulo 1).

m) Assim, prossegue, as empresas agroindustriais que fabricam produtos de origem animal, como é o seu caso, têm direito ao crédito presumido calculado à alíquota de 60% (art. 8º, § 3º, I), pouco importando se os insumos adquiridos de **pessoa física** ou **pessoa jurídica** são de origem animal ou vegetal, da mesma forma que as fabricantes de bens de origem vegetal, independentemente da natureza dos insumos utilizados, devem creditar-se com base na alíquota de 35% (art. 8º, § 3º, III), relativa a produtos vegetais.

n) Observa que sua interpretação do art. 8º está de acordo com o pronunciamento da Receita Federal no processo de consulta nº 134/09, da 8ª Região Fiscal, cuja ementa reproduz nas fls. 13/14 do recurso.

o) Argumenta ainda que a intenção do legislador teria sido conceder aos produtores de bens de origem animal maior percentual de crédito presumido devido ao fato de sua cadeia de custos ser mais onerada pelo Pis e pela Cofins do que a cadeia de custos relativa à produção de bens de origem vegetal.

p) Pondera também que, se a intenção do legislador fosse realmente conceder o direito ao crédito presumido com base nas entradas, teria incluído no inciso I do § 3º do art. 8º os animais vivos, visto tratar-se do “principal insumo de parte significativa da agroindústria de alimentos de origem animal”.

q) Concluindo, contesta as glosas realizadas, declarando corretos os procedimentos que adotou para apropriar-se do crédito presumido sobre os insumos adquiridos de **pessoas físicas**.

IV. Do conceito de insumo

(fls. 16/23 do recurso)

r) Em longa dissertação entremeada de citações de doutrina e jurisprudência administrativa, salientando a ausência de positividade do conceito de insumo nas leis que disciplinam o regime não-cumulativo do Pis e da Cofins e invocando os arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda, advoga a tese de que o referido termo deve ser entendido em acepção ampla, abarcando todos os custos de produção e despesas operacionais necessários à atividade geradora de receita da pessoa jurídica, tais como matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, marketing, produtos intermediários, arrendamentos, etc.

s) Assevera que qualquer outra interpretação que se aplique à não-cumulatividade do Pis e da Cofins implicaria afronta à Constituição Federal, particularmente aos princípios da isonomia tributária, do não-confisco e da capacidade contributiva.

t) Nesse sentido, salientando a impossibilidade de restringir o conceito de insumo a determinadas operações, para fins de tomada de créditos, visto estar ligado aos custos e despesas inerentes à atividade ensejadora de receita tributável, alega que as instruções normativas nº 247/2002 (art.66) e nº 404/2004 (art.8º) — em que, abusivamente, se fundam diversas respostas a consulta — extrapolam a competência regulamentar do Poder Executivo, “aplicando restrições que não encontram respaldo no sistema de não-cumulatividade criado para o PIS/COFINS”.

V. Das glosas resultantes do conceito de insumo adotado pelas autoridades fiscais (fls. 23/64 do recurso)

V.1 Das glosas referentes aos demais bens utilizados como insumos

(fls. 23/38 do recurso)

u) Esclarece de início que a autoridade administrativa glosou créditos oriundos da aquisição dos bens indicados na linha 2 do DACON por entender que não se enquadram no conceito de insumo delimitado no artigo 8º, § 4º, inciso I, alíneas "a" e "b", da IN SRF nº 404/2004.

v) Tais bens, acrescenta, relacionados nas fls. 17/20 dos despachos decisórios dos pedidos de ressarcimento, foram agrupados pela referida autoridade nos seguintes itens: a) Combustíveis e lubrificantes; b) Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas; c) Produtos utilizados no sistema de refrigeração/aquecimento; d) Serviços prestados; e) Produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho.

x) Contestando as glosas em apreço, afirma que os produtos citados devem ser considerados como insumos utilizados no processo produtivo, porquanto “foram integralmente consumidos

durante o processo de produção das mercadorias comercializadas”.

y) Argumenta que, ao contrário do que afirma a fiscalização, “o conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade do PIS e da COFINS deve ser entendido como qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é diversa da materialidade do PIS e da COFINS”.

z) “Desse modo, prossegue, a legislação atinente à não-cumulatividade da apuração do PIS e da COFINS permite o creditamento em relação à aquisição de todo e qualquer insumo, sem limitações, sendo inaplicável ao presente caso, portanto, o conceito de insumo atinente à apuração e recolhimento do IPI.”

aa) Observando que a autoridade tributária glosou os créditos relativos a uma extensa gama de produtos, listados na fl. 25 do recurso em exame, considera improcedente essa glosa, por tratar-se de “combustíveis aplicados em seu processo produtivo, no qual sofrem desgaste físico que legitima, inquestionavelmente, o creditamento efetuado”.

bb) Ressalta que tanto o art. 3º, II, das leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 quanto o art. 8º, I, “b”, da IN SRF nº 404/2004 e o art. 66, I, “b” da IN SRF nº 247/2002 admitem “o creditamento de combustíveis utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou prestação de serviços”, donde conclui ser “de todo arbitrária, ilegal e inadmissível” a glosa realizada.

cc) Em seguida, nas fls. 27/28 do recurso, apresenta sucinta descrição dos produtos citados na fl. 25 (exceto a soda cáustica), indicando seu emprego no processo produtivo.

dd) Observa, além disso, ter juntado “aos autos **laudo técnico** que discrimina a destinação dos produtos adquiridos e a sua utilização como insumo no processo produtivo”.

ee) Cita ainda em seu favor uma Solução de Consulta da 9ª Região Fiscal, uma Solução de Divergência da Cosit e um acórdão relativo à própria Seara Alimentos S/A, proferido pela DRJ 2 do Rio de Janeiro, o qual, segundo se depreende do trecho transcrito, versa sobre “óleo diesel para geradores de combustível utilizado no processo produtivo da empresa” (fls. 28/30 do recurso).

ff) Apoiada sobretudo nesse acórdão, assinala que “a própria Secretaria da Receita Federal admite o crédito de PIS e COFINS sobre a aquisição de combustíveis em processo produtivo ou prestação de serviços”.

gg) Nas fls. 31/36 do recurso em exame, apresenta nova listagem de produtos, com a descrição de suas características e utilização,

alegando tratar-se de insumos empregados em seu processo produtivo que também teriam sido objeto de glosa por parte da fiscalização.

hh) Tais produtos podem ser divididos em 5 categorias: 1ª. Produtos incluídos pelas autoridades fiscais na tabela do item **49.b** dos despachos decisórios (Produtos Utilizados na Movimentação e Armazenagem de Cargas);

2ª. Produtos incluídos pelas autoridades fiscais na tabela do item 49.c dos despachos decisórios (Produtos Utilizados no Sistema de Refrigeração / Aquecimento de caldeiras e fornos industriais);

3ª. Serviços incluídos pelas autoridades fiscais na tabela do item **49.d** dos despachos decisórios (Serviços Prestados — Serviços não considerados como insumos);

4ª. Produtos incluídos pelas autoridades fiscais na tabela do item **49.e** dos despachos decisórios (Produtos Químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho);

5ª. Produtos não mencionados pelas autoridades fiscais.

ii) Retomando argumentos já expostos anteriormente a respeito da acepção “ampla” que entende se deva atribuir ao termo “insumo”, afirma que o “conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS não-cumulativo deve abranger todo e qualquer custo e despesa necessária à atividade da empresa, conforme é previsto na legislação do IRPJ, devendo ser afastada (sic), portanto, o conceito trazido pela legislação do IPI”.

jj) Cita em seu favor alguns acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), acrescentando tratar-se de tese já abraçada pelo próprio STJ.

kk) Concluindo este tópico, informa ter juntado “aos autos **laudo técnico** que comprova a destinação dos insumos adquiridos no período objeto do presente auto de infração, os quais deram origem aos créditos glosados, corroborando os argumentos apresentados pela Impugnante”.

#### V.2 Da utilização da graxa no processo produtivo (fls. 38/40)

ll) Afirma que a “graxa”, assim como o “óleo lubrificante”, é uma espécie do gênero “lubrificante”, tendo portanto previsão legal o direito ao crédito sobre sua aquisição, visto que o art. 3º, II, das leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 menciona expressamente os “combustíveis e lubrificantes”.

mm) Com base em excerto transcrito dos despachos decisórios, assevera que os próprios auditores fiscais admitem que a “graxa” é um “lubrificante”, acrescentando que em momento algum as referidas leis limitaram o direito ao crédito apenas aos “óleos lubrificantes”, como afirma a dita autoridade.

nn) Ressalta ainda ser a “graxa” essencial a seu processo produtivo, tendo fundamental importância para manter em pleno funcionamento as máquinas e equipamentos nele utilizados.

V.3 Das despesas com locação de imóveis (fls. 41/42)

oo) Alega que, embora as despesas de comissões sobre vendas devessem constar da linha 03 das fichas 06A e 16A do DACON, as enquadrou por equívoco como créditos advindos de despesas com aluguel.

pp) Entretanto, prossegue, como tais despesas também são insumos, devem ser reclassificadas na referida linha 03, devendo-se reconhecer os créditos delas decorrentes.

qq) Retomando alguns dos argumentos expendidos ao discutir o conceito de insumo, observa que as despesas com comissão de vendas, ou seja, as comissões pagas a representantes comerciais autônomos de acordo com os pedidos de compra que obtenham, constituem insumos porque são essenciais à atividade da empresa, viabilizando-lhe a comercialização das mercadorias produzidas.

V.4 Das despesas de armazenagem e fretes nas operações de venda

(fls. 42/64)

rr) Inicialmente relata, de forma bastante pormenorizada, as várias fases da auditoria realizada pelas autoridades fiscais no tocante a este tópico, bem como as conclusões a que chegaram (fls. 42/47).

ss) Passa em seguida a examinar individualmente cada uma das rubricas glosadas, aduzindo diversos argumentos:

1a Rubrica: Créditos relativos a armazenagem (fls. 47/48)

tt) Reconhece que, de fato, parte do montante registrado como despesa com armazenagem se refere a aluguéis pagos a pessoas jurídicas que foram indevidamente classificados na linha 07.

uu) A seu ver, tais parcelas devem ser consideradas como créditos nas linhas 05 e 06 das fichas 06A e 16A dos DACON do período fiscalizado, tratando-se portanto de “mera reclassificação na declaração e não de glosa a afetar o valor do pedido de ressarcimento analisado”.

2a Rubrica: Créditos relativos a frete sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa (fls. 48/53)

vv) Retomando argumentos já expendidos ao tratar do conceito legal de insumo, refuta novamente a legitimidade da IN SRF nº 404/2004, sob a alegação de que as leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 jamais o definiram nem tampouco “previram a aplicação subsidiária de uma outra norma”.

xx) Afirma, em síntese, que as transferências de mercadorias entre centros de distribuição (CD) ou entre estes e lojas varejistas não têm outro propósito senão a operação de venda, constituindo etapa essencial à atividade econômica da pessoa jurídica, de modo que todas essas operações geram direito ao creditamento do frete e não apenas o “deslocamento da mercadoria da loja varejista para o consumidor final, como querem fazer crer as autoridades fiscais”.

yy) Acrescenta que “o «frete transferência» compõe o custo de produção ou comercialização de uma mercadoria, dentro da acepção de insumo já plenamente defendida nesta impugnação” e que o legislador, ao valer-se da expressão “operação de venda” em vez de referir-se à “venda” propriamente dita, não teve outro intuito senão o de “conferir crédito de PIS e COFINS sobre o frete para transporte de mercadorias, sempre que este transporte estiver relacionado à atividade de venda”.

zz) Cita em seu favor um excerto de doutrina, uma sentença judicial e um acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

aaa) Assinala que as Soluções de divergência mencionadas nos despachos decisórios se originam não apenas de decisões desfavoráveis, senão também de decisões favoráveis aos contribuintes, como o demonstra a Solução de Consulta nº 71/2005, da 9ª Região Fiscal, cuja ementa reproduz na fl. 51 da impugnação.

bbb) Alega ainda que “as manifestações da RFB em respostas a consulta sobre IMPOSSIBILIDADE de creditamento sobre o valor incorrido a título de fretes entre estabelecimentos de uma mesma empresa não encontra[m] supedâneo legal e transgride[m] elementos nevrálgicos insitos a não-cumulatividade do PIS/COFINS, razão pela qual a glosa procedida deve ser revertida”.

3a Rubrica: Créditos relativos a frete pago na subcontratação de transporte de carga (fls. 53/57) — Tese 1

ccc) Afirma constar de seu objeto social a atividade de “transporte rodoviário de mercadorias próprias e de terceiros” e que possui filiais em diversos estados habilitadas perante a ANTT (Agência Nacional de Transporte Terrestre) para o exercício dessa função.

ddd) Como não dispõe de frota própria — prossegue —, subcontrata transportadores autônomos (pessoas físicas) e transportadoras (pessoas jurídicas), utilizando-os não apenas para atividade de transporte interno, mas também para transportar mercadorias de terceiros, conforme documentos anexos aos autos, o que corrobora “a efetividade de seu objeto social quanto a prestação de serviços de transporte rodoviário de carga”.

eee) Conclui daí, em vista de “sua legítima atividade de transporte”, assistir-lhe direito ao creditamento dos custos com a

contratação de transportadores, seja por meio de **crédito ordinário**, consoante o art. 3º, II, das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (subcontratação de pessoa jurídica), seja por meio de **crédito presumido**, na forma do art. 3º, § 19, II, e § 20, da lei nº 10.833/2003 (subcontratação de pessoa física). Reproduz em parte o referido art. 3º nas fls. 54/55 da impugnação.

fff) Alega que o fato de haver enquadrado, por equívoco, o custo em causa na linha 07 dos DICON entregues (“frete na operação de venda”) não significa a inexistência de direito a crédito, cabendo às autoridades fiscais alocar e considerar o dito custo nas linhas 03 (“insumo – contratação de transportador PJ”) e 18 (“crédito presumido – contratação de transportador PF”) das fichas 06A e 16A, “conforme amplamente demonstrado durante a auditoria fiscal e também nesta manifestação (sic)”.

ggg) Quanto à afirmação de que a atividade de transporte por ela exercida não gera receita, contida nos despachos decisórios, afirma não haver nenhuma exigência legal que condicione à geração de receita o direito ao crédito, sujeito apenas às condições previstas no art. 3º, §§ 2º e 3º, das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, as quais enumera na fl. 56 da impugnação.

hhh) Em remate, argumenta que - na hipótese de os custos com subcontratação de transportadoras não serem aceitos como insumos da atividade de serviços de transporte - é manifesta a possibilidade de enquadrá-los, alternativamente, como insumos da atividade agroindustrial, no que toca às “aquisições de serviços de transporte junto a pessoas jurídicas”, como mostrará a seguir.

3a Rubrica: Créditos relativos a frete pago no transporte de insumos e matéria-prima no sistema de parceria (fls. 57/64) - Tese 2

iii) Discorrendo sobre o conceito de integração vertical ou verticalizada (agrupamento de diversas fases da cadeia produtiva dentro de uma mesma empresa), observa adotar, em suas atividades agroindustriais, a chamada “integração para trás”, controlando a produção de seus “inputs” (insumos), bem como seus canais de distribuição.

jjj) Descreve de maneira pormenorizada as diversas fases do processo produtivo, assim como o sistema de parceria que lhe é inerente, procurando demonstrar a existência de “uma série de movimentos logísticos de insumos e matérias-primas” necessários ao ciclo de produção.

kkk) Afirma não se resumir sua atividade ao abate e processamento de carne, visto que seu processo produtivo abarca, “além da planta industrial de abate, as fábricas de rações, os domicílios rurais dos parceiros agrícolas, os custos com medicação, vacinas, veterinário, assistência técnica aos produtos parceiros”, etc.

III) Assim, no seu entender, “os fretes incorridos nos deslocamentos de insumos e matérias-primas da Seara para o produtor parceiro e vice-versa fazem parte do seu custo de aquisição de mercadorias para fabricação de produtos destinados a venda”.

mmm) Informa terem sido objeto de glosa os CFOP de saída, acrescentando que, embora não tenham a denominação de venda, estão diretamente vinculados à venda ou ao processo produtivo, sendo incontestável que geram crédito de Pis e Cofins.

nnn) Relaciona a seguir alguns CFOP que deram origem a fretes cujo crédito foi glosado, explicando por que, a seu ver, lhe dariam direito a crédito:

5151 Transferência de Produção do Estabelecimento (Vide fl. 61).

5451 - Remessa de Animal ou de Insumo p/ Estabelecimento Produtor (Vide fl. 61).

5501 - Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação (Vide fl. 61).

5152 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (Vide fls. 61/62).

5503 - Devolução de mercadoria recebida com fim específico de exportação (Vide fl. 62).

5905/6905 - Remessa para depósito fechado ou armazém geral (Vide fl. 62).

5923 - Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em operações com armazém geral ou depósito fechado (Vide fl. 62).

6151 - Transferência de produção do estabelecimento (Vide fl. 63).

7949 - Outra Saída de Mercadoria ou Prestação de Serviço Não Especificada (Vide fl. 63).

ooo) Assevera ser “notório que todas as atividades acima discriminadas estão vinculadas ao processo produtivo, não havendo justificativa plausível para a glosa realizada pela fiscalização”.

ppp) Em remate, afirma que os citados fretes constituem insumos de sua atividade produtiva, nos termos do art. 3º, II, das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 — tomado o termo insumo na acepção já exposta — e portanto geram direito a crédito do Pis e

da Cofins, conforme o demonstra o acórdão do CARF cuja ementa reproduz nas fls. 63/64.

#### VI. Do Pedido

(fl. 64 do recurso)

qqq) Por fim, dando por encerrada a exposição de suas razões de defesa, requer:

1. preliminarmente, o reconhecimento da conexão entre os autos de infração ora impugnados e os pedidos de ressarcimento que deram origem aos 22 processos já citados, cujos números volta a mencionar na fl. 64;
2. a declaração de nulidade dos autos de infração; e,
3. a convalidação dos “créditos de PIS e COFINS decorrentes das aquisições no mercado interno apurados pela Impugnante referentes aos 2º, 3º e 4º trimestres de 2007, 1º ao 4º trimestre de 2008 e 1º ao 4º trimestre de 2009”.

Analizada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento negou-lhe provimento, com a seguinte ementa (fl. 23677):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO  
DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2009

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REGIME NÃO CUMULATIVO.  
GLOSA DE CRÉDITOS CONSTITUÍDOS INDEVIDAMENTE  
É legítimo o lançamento realizado com o fito de formalizar a  
glosa de créditos do regime não cumulativo constituídos em  
desacordo com os preceitos legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2009

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. REGIME NÃO CUMULATIVO.  
GLOSA DE CRÉDITOS CONSTITUÍDOS INDEVIDAMENTE  
É legítimo o lançamento realizado com o fito de formalizar a  
glosa de créditos do regime não cumulativo constituídos em  
desacordo com os preceitos legais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2009

LANÇAMENTO. PRELIMINAR DE NULIDADE.  
DESCABIMENTO

Somente se reputa nulo o lançamento na hipótese prevista no art.  
12, I, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. SOLICITAÇÃO DE  
SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA

Por força do princípio da oficialidade, é vedado à Fazenda  
Pública sobrestar o julgamento de processo administrativo  
regularmente instaurado.

Impugnação Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Foi apresentado Recurso Voluntário (fls. 23718/23797). A Recorrente afirmou que foi instaurado o procedimento de verificação fiscal como fim de analisar os pedidos de ressarcimento de créditos de PIS e de COFINS não cumulativos, referentes aos trimestres 2o, 3o e 4o Trimestre de 2007, 1o ao 4o Trimestre de 2009 e 1o ao 4o Trimestre de 2009.

Informa ainda que:

Os pedidos de ressarcimento foram formalizados nos processos administrativos nº 10880.726318/2011-71, 10880.726319/2011-15, 10880.726320/2011-40, 10880.726330/2011-85, 10880.726331/2011-20, 10880.726332/2011-74, 10880.726333/2011-19, 10880.726338/2011-41, 10880.726340/2011-11, 10880.726341/2011-65, 10880.726342/2011-18, 10880.726315/2011-37, 10880.726316/2011-81, 10880.726317/2011-26, 10880.726321/2011-94, 10880.726323/2011-83, 10880.726327/2011-61, 10880.726329/2011-51, 10880.726334/2011-63, 10880.726335/2011-16, 10880.726336/2011-52, 10880.726337/2011-05.

Então, a Recorrente apresentou seus argumentos, que serão analisados mais adiante neste Voto, divididos nos seguintes tópicos:

### ***II.3. AQUISIÇÕES DE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO***

#### ***II.3. CRÉDITO PRESUMIDO - ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS - AQUISIÇÕES DE BENS DE PESSOA FÍSICA PARA PRODUÇÃO DE CARNE E SEUS DERIVADOS***

#### ***II.4. CRÉDITO PRESUMIDO DE AGROINDÚSTRIA - AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS JURÍDICAS***

##### ***II.4.1 DO RESSARCIMENTO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS NOS TERMOS DA LEI Nº 12.350/2010***

##### ***II.5. DO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO***

#### ***II.6. GLOSAS REFERENTES AOS DEMAIS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS***

##### ***II.6.1. UTILIZAÇÃO DA GRAXA NO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE***

##### ***II.6.2. DEMAIS INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE***

###### **1 - Combustíveis e lubrificantes**

###### **2 - Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas**

###### **3 - Produtos utilizados no sistema de refrigeração ou aquecimento de caldeiras e fornos industriais**

**4) Produtos químicos (Produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho)**

**5) Serviços prestados**

***II.7. DOS CRÉDITOS SOBRE COMISSÕES DE VENDAS***

***II.8. DOS CRÉDITOS SOBRE DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDAS***

**1. Dos Créditos sobre Despesas de Armazenagem**

**2. Dos Créditos Relativos a Frete de Transferência de Mercadorias entre Estabelecimentos**

**3. Fretes Utilizados como Insumo nos Serviços de Transporte**

**3.1. Da Atividade de Prestação de Serviço de Transportes Realizada pela Recorrente e do Direito a Crédito nas Subcontratações ) venceu o voto de divergência diverso deste**

**3.2. Frete para Transporte De Insumos e Matéria-Prima no Sistema de Parceria (Integração) venceu o voto de divergência diverso deste**

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Quanto ao pedido de sobrestamento do processo, mantém o entendimento da decisão recorrida no sentido de que não merece acolhida em razão de falta de fundamento legal.

Quanto ao mérito, analisar-se-á um a um os tópicos apresentados pela Recorrente em seu Recurso Voluntário.

### **II.3. AQUISIÇÕES DE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO**

A Recorrente se insurge contra as glosas referentes à aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero, pois, conforme acredita, estariam sujeitos à incidência em cascata do PIS/Cofins nas etapas anteriores da circulação. Segundo entende, não se tratariam de operações não sujeitas ao pagamento das contribuições, e por isto não incidiria o óbice previsto no artigo 3º, §2º da Lei 10.833/2003, com a redação dada pelas Leis nº 10.684/03 e 10.865/04.

Ocorre que o artigo 3º, §2º da Lei 10.833/2003, transcrito abaixo, é bastante claro ao estabelecer que não dará direito ao crédito da Cofins a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento desta contribuição:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em **produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero)**, isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...) (grifou-se)

Assim, sendo incontroverso que os bens foram adquiridos pela recorrente com alíquota zero, não estão sujeitos ao pagamento da contribuição e, portanto, em face da disposição expressa em lei, não dão direito ao creditamento da Cofins, não havendo que se aventar sobre o eventual valor das contribuições embutido no preço dos bens adquiridos.

A jurisprudência colacionada pela recorrente não lhe socorre, vez que trata de matéria diferente, qual seja, do direito ao crédito presumido de IPI como ressarcimento de PIS/Cofins das aquisições de não contribuintes, cuja restrição está disposta apenas em Instrução Normativa.

Requer, a Recorrente, de forma alternativa, o reconhecimento do direito ao crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, vez que seriam insumos adquiridos pela Recorrente, na qualidade de produtora de mercadorias de origem animal destinados à alimentação humana, os quais foram utilizados na fabricação de produtos por ela fabricados e destinados à venda.

No entanto, para aquelas aquisições de bens com alíquota zero da Cofins que faziam jus ao crédito presumido a fiscalização já o reconheceu, conforme demonstra o trecho abaixo do despacho decisório (fl. 1.518):

#### **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

16. Analisando os registros constantes dos arquivos magnéticos de notas fiscais e planilhas de cálculo fornecidas pelo contribuinte, identificamos aquisições de bens utilizados como insumos **com alíquota da contribuição reduzida a zero e com direito a crédito presumido**, além de bens adquiridos para industrialização não caracterizados como insumos no molde das

Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004. Dessa forma, apuramos a base de cálculo dos bens utilizados como insumos e com direito aos créditos integrais do PIS e da COFINS excluindo da base os bens não sujeitos ao pagamento (alíquota zero), os sujeitos ao crédito presumido e os não caracterizados como insumos.

17. Importante ressaltar que o contribuinte não informou nos DACONs mensais os créditos presumidos, assim, sobre os montantes excluídos da base de cálculo referentes ao crédito presumido aplicamos a alíquota reduzida equivalente a 35% da alíquota integral: 2,66% (35% de 7,6% da COFINS e de 1,65% do PIS). (grifou-se)

Desta forma, como a recorrente não informou e comprovou quais outras aquisições com alíquota zero que dariam direito ao crédito presumido, além daquelas já aceitas pela fiscalização, seu pedido alternativo há de ser indeferido.

Assim, devem ser mantidas as glosas relativas às aquisições de bens sujeitos à alíquota zero da Cofins.

### ***II.3. CRÉDITO PRESUMIDO - ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS - AQUISIÇÕES DE BENS DE PESSOA FÍSICA PARA PRODUÇÃO DE CARNE E SEUS DERIVADOS***

Alega a Recorrente que os percentuais de crédito presumido previstos no art. 8º da lei nº 10.925/2004 devem ser aplicados em função dos produtos por ela elaborados, e não como entendem a fiscalização e o julgador de primeira instância, em razão dos insumos utilizados no processo produtivo.

Aduz que, com a publicação da Lei 12.865/2013, restaria comprovado o seu direito ao crédito presumido no percentual de 60% sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas e utilizados na produção de mercadorias de origem animal.

Com razão a recorrente, pois o §10 do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, acrescentado pela Lei nº 12.865/2013, publicada em 10/10/2013, trouxe norma para interpretação do §3º, I desse artigo:

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

adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 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 das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

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. (Renumerado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)

§ 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.** (Incluído pela Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013) (grifou-se)

De forma que, o novo dispositivo da Lei adota o entendimento defendido pela Recorrente, de que os percentuais de crédito presumido previstos no art. 8º da lei nº 10.925/2004 devem ser aplicados em função dos produtos elaborados, e, como se trata de norma expressamente interpretativa, aplica-se retroativamente ao presente caso concreto, nos termos do art. 106, I do CTN.

Nessa esteira, após a publicação da Lei nº 12.865/2013, que acrescentou a referida norma interpretativa, tem sido adotado no CARF adotado o entendimento nela constante de norma interpretativa, conforme ementa do Acórdão nº 3402002.809 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, da qual transcrevemos excerto:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO  
DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

Ementa:

(...)

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.  
PERCENTUAL. PRODUTO FABRICADO.  
INTERPRETAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA. O montante do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, da alíquota de 60% ou a 35%, em função da natureza do 'produto' a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo nele aplicado, nos termos da interpretação trazida pelo artigo 8º, §10 da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013. Aplicase retroativamente ao caso concreto sob julgamento, nos termos do art. 106, I do CTN, a norma legal expressamente interpretativa.

Assim, o crédito presumido de Cofins não cumulativa a que a recorrente faz jus deverá ser recalculado pela fiscalização aplicando-se as alíquotas em função dos bens produzidos e não dos insumos adquiridos, em conformidade com a interpretação trazida pelo §10 do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

#### ***II.4. CRÉDITO PRESUMIDO DE AGROINDÚSTRIA - AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS JURÍDICAS***

Neste tópico, argumenta a recorrente, em síntese, que, nas notas fiscais de venda de insumos agropecuários por ela adquiridos de pessoas jurídicas, não havia a inscrição «Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS», que seria uma formalidade exigida para a concessão da suspensão da exigibilidade da Cofins, nos termos do § 2º do art. 2º da IN SRF nº 660/2006, de forma que lhe seria cabível o creditamento das contribuições sobre essas aquisições, não beneficiadas pela suspensão.

No entanto, como a recorrente não apresentou as referidas notas fiscais, comprovando o alegado, apenas "protesta pela posterior juntada das notas fiscais relativas às vendas dos insumos comercializados por pessoa jurídica domiciliada no País, das quais deixou de constar a expressão 'venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.'" (f. 23.472). Em consequência, torna-se prejudicada a análise da eventual procedência desse argumento.

Cumpra ter presente que incumbe à recorrente a prova de suas alegações em conformidade com o art. 36 da Lei nº 9784/99. Assim, diante da ausência de prova da alegação da recorrente como elemento modificativo à decisão que indeferiu nessa parte seu pleito, as glosas relativas ao crédito presumido das aquisições com suspensão da Cofins devem ser mantidas.

##### ***II.4.1 DO RESSARCIMENTO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS NOS TERMOS DA LEI Nº 12.350/2010***

Alega a recorrente que o art. 16 da lei nº 11.116/2005, que segue abaixo, teria instituído a possibilidade de ressarcimento ou compensação do crédito presumido apurado nos termos dos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004, quando não tenha sido utilizado em sua totalidade na dedução do Pis e da Cofins devidos a cada mês:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **apurado na forma do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004**, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

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

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestrecalendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei. (grifou-se)

No entanto, conforme se vê, a autorização legal acima não diz respeito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, ao qual a recorrente faria jus na qualidade de produtora de mercadorias de origem animal destinadas à alimentação humana, mas somente ao crédito apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003 e do art. 15 da Lei no 10.865/2004.

Também a Lei nº 12.350/2010 não pode socorrer a Recorrente, eis que, conforme disposto no seu art. 56-A, incluído pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011, a possibilidade de ressarcimento ou de compensação com outros débitos do saldo de crédito relativo ao 2º trimestre de 2007 somente seria cabível para pleitos efetuados "a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação desta Lei", sendo que, no caso presente, o pedido da recorrente foi protocolizado em 15/08/2008:

Art. 56-A . O saldo de créditos presumidos apurados a partir do anocalendário de 2006 na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, **existentes na data de publicação desta Lei, poderá:** (Incluído pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011 )

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; ( Incluído pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011 )

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. ( Incluído pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011 )

§ 1º **O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput somente poderá ser efetuado:** ( Incluído pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011 )

I - relativamente aos créditos apurados **nos anos-calendário de 2006 a 2008, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação desta Lei;** (Incluído pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011 )

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2009 e no período compreendido entre janeiro de 2010 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2012. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011)

Também não merece acolhida a alegação de que o artigo acima, acrescido à Lei nº 12.350/2010, teria convalidado o seu entendimento, vez que, não obstante o legislador ordinário tenha disposto sobre a possibilidade de ressarcimento e compensação para saldos apurados no ano-calendário de 2007, restringiu, expressamente, "somente" para pedidos a serem formulados após a publicação da Lei.

O crédito presumido da agroindústria estava previsto originariamente nos §§ 10 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e nos §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e, portanto, no caso de exportação, gozava nessa época do benefício da tríplice forma de aproveitamento.

Ocorre que o crédito presumido previsto nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 foi expressamente revogado a partir de agosto de 2004 pelo art. 16, I, "a" e "b", da Lei nº 10.925/2004, passando a constar dos arts. 8º e 15 dessa mesma lei. De forma que, por opção do legislador ordinário, passou-se a restringir o aproveitamento do crédito presumido da agroindústria apenas para o abatimento da contribuição devida por operações no mercado interno, ainda que o crédito tenha sido auferido em operações de exportação.

Nessa esteira, a Receita Federal do Brasil dispôs em normas complementares, mediante a Instrução Normativa SRF nº 660/2006 e o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005 sobre a compensação ou ressarcimento dos créditos presumidos apurados a partir de 01/08/2004, nos termos do art. 8º da lei nº 10.925/2004, ou seja, decorrentes de atividades agroindustriais, permitindo apenas deduzilos das contribuições devidas:

IN SRF nº 660/2006

**Do Crédito Presumido**

**Do direito ao desconto de créditos presumidos**

Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar **créditos presumidos** calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

(...)

**Do cálculo do crédito presumido**

Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, **o crédito presumido** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

(...)

§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e

II - **não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.**

**Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005**

Art. 1º O valor do **crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004**, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não cumulativa.

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

Conforme já decidido na Apelação Cível Nº 2006.72.00.0078654/SC, do Tribunal Federal da 4ª Região, cuja ementa transcrevemos, "as próprias leis instituidoras dos créditos presumidos em questão previram como modo de aproveitamento destes créditos o desconto das contribuições do PIS e COFINS a pagar, limitando a sua utilização, assim, à esfera das próprias contribuições":

2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região  
APELAÇÃO CÍVEL Nº 2006.72.00.0078654/SC RELATORA :  
Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA

EMENTA:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO.  
ARTS. 8º E 15 DA LEI Nº 10.925/04. COMPENSAÇÃO E  
RESTITUIÇÃO. NORMAS INFRALEGAIS.

1. Os artigos 17 da Lei nº 11.033/2004 e 16 da Lei nº 11.116/2005 tratam de saldos credores do PIS e da COFINS apurados na forma do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, ou seja, de créditos gerados a partir da sistemática da não-cumulatividade e inerentes a ela, calculados em relação aos bens e serviços descritos nos seus incisos, não alcançando os créditos previstos nos artigos 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004.

2. As próprias leis instituidoras dos créditos presumidos em questão previram como modo de aproveitamento destes crédito o desconto das contribuições do PIS e COFINS a pagar, limitando a sua utilização, assim, à esfera das próprias contribuições.

3. Tanto os artigos 1º e 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005 como o § 6º do artigo 3º da Instrução Normativa SRF nº 636/2006 (substituído pelo art. 5º da IN SRF nº 660/06), ao vedarem expressamente outra forma de devolução do montante do crédito presumido apurado, vieram somente a esclarecer aquilo que a lei já trazia em seu conteúdo. Assim, tais dispositivos infralegais possuem cunho meramente interpretativo, de modo que não "inovaram", desbordando de sua competência regulamentar.

Nessa mesma linha, o Superior Tribunal de Justiça manifestou seu entendimento, no REsp 1240714/PR (Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 10/09/2013), conforme ementa colacionada:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS.  
PRODUTOR RURAL. CRÉDITOS PRESUMIDOS.  
RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO.  
IMPOSSIBILIDADE. ART. 8º DA LEI 10.925/04.  
LEGALIDADE DA ADI/SRF 15/05 E DA IN SRF 660/06.  
PRECEDENTES DO STJ. MORA DO FISCO.  
INEXISTÊNCIA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E  
NÃO PROVIDO.

1. "A jurisprudência firmada por ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ é no sentido de que inexistente previsão legal para deferir restituição ou compensação (art. 170, do CTN) com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do crédito presumido de PIS e da COFINS estabelecido na Lei 10.925/2004, considerandose, outrossim, que a ADI/SRF 15/2005 não inovou no plano normativo, mas apenas explicitou vedação já prevista no art. 8º, da lei antes referida"

(AgRg no REsp 1.218.923/PR, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 13/11/12).

2. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido ser legítima a atualização monetária de crédito escritural quando há demora no exame dos pedidos pela autoridade administrativa ou oposição decorrente de ato estatal, administrativo ou normativo, postergando o seu aproveitamento, o que não ocorre na hipótese, em que os atos normativos são legais.

3. "O Fisco deve ser considerado em mora (resistência ilegítima) somente a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, aplicandose o art. 24 da Lei 11.457/2007, independentemente da data em que efetuados os pedidos" (AgRg no REsp 1.232.257/SC, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, DJe 21/2/13).

4. Recurso especial conhecido e não provido.

Assim, não merece reforma a decisão recorrida na parte em que entendeu incabível o ressarcimento ou compensação com outros débitos da recorrente do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

#### ***II.5. DO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVO***

Em relação ao conceito de insumo, sustenta a Recorrente que se deve considerar para fins de creditamento os dispêndios diretamente vinculados à geração de receita, sem os quais não se consiga proceder à criação, à apresentação e à venda de bens para circulação econômica.

Nessa linha, colaciona precedentes deste CARF com o posicionamento de que, para a definição de insumos para aproveitamento dos créditos das contribuições sociais não cumulativas, dever-se-ia adotar legislação do IRPJ.

Ocorre que, atualmente, este Conselho Administrativo, na maior parte de suas decisões, não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação do conceito de insumos segundo a legislação do Imposto de Renda, nem aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, conforme bem esclarece o Acórdão nº 3403002.656, julgado em 28/11/2013:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

Ementa: (...) CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final.

Assim, segundo o entendimento consolidado neste CARF, tem-se aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao

processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra excerto da ementa do Acórdão nº 3403003.052, julgado em 23/07/2014:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. O custo dos serviços de remoção de resíduos, em face das exigências do controle ambiental, subsumem-se no conceito de insumo e ensejam a tomada de créditos.

Não há, portanto, como acolher a pretensão de ordem genérica da recorrente de, em sede de julgamento, ter reconhecido o direito ao crédito sobre todos os dispêndios de bens e serviços sob o entendimento de que todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa gerariam o referido direito creditório.

Com efeito, incumbe analisar as glosas expressamente contestadas no âmbito do presente recurso voluntário, dentro do princípio da livre persuasão racional deste órgão julgador, segundo o entendimento acima exposto, o que será feito mais a frente, conforme os itens do Recurso Voluntário.

## ***II.6. GLOSAS REFERENTES AOS DEMAIS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS***

### ***II.6.1. UTILIZAÇÃO DA GRAXA NO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE***

Insurge-se a Recorrente em face das glosas dos créditos oriundos das aquisições de graxas, uma vez que seria essencial no seu processo produtivo, bem como que o direito ao crédito restaria previsto expressamente em lei. Aduz que a graxa seria de fundamental importância para manter em pleno funcionamento as máquinas e equipamentos utilizados na atividade principal da Recorrente, qual seja, o abate de animais vivos e o processamento da carne dela decorrente.

A fiscalização glosou os créditos relativos às aquisições de graxa, tendo em vista não se tratar de insumos diretos e não haver disposição expressa na Lei de direito a creditamento como um insumo indireto, como ocorre, por exemplo, em relação aos combustíveis e aos lubrificantes (conforme se verifica às fls. 1529/1530).

No entanto, conforme entendimento consolidado neste CARF, insumos para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, que sejam neles empregados direta ou indiretamente.

No caso presente, a fiscalização reconheceu a condição da graxa como um insumo indireto, sendo incontroverso no processo que é utilizada nas máquinas e do seu processo produtivo, mas sem contato direto com o produto em fabricação, de forma que, segundo o entendimento consolidado neste CARF, cabível é o creditamento relativo às aquisições de graxa, devendo a glosa correspondente ser revertida.

#### ***II.6.2. DEMAIS INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE***

Indica-se no Recurso Voluntário (fl. 23.760) que a decisão recorrida manteve a glosa dos seguintes insumos:

- 1 - Combustíveis e lubrificantes (óleo diesel e graxa);
- 2 - Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas (auxílio no transporte de cargas, baldes, bandejas, **big-bags** etc);
- 3 - Produtos utilizados no sistema de refrigeração ou aquecimento de caldeiras e fornos industriais (gás GLP 45 kg, gás GLP granel, gás P13, briquete de bagaço de cana, briquets industrial, cavaco de lenha, dispersante e inibidor, lenha, óleo combustível tipo 2A, óleo de xisto tipo e-ote, amônia etc); e
- 4 - Produtos químicos
- 5 - Serviços prestados.

Passa-se a analisar as glosas expressamente contestadas neste tópico sob a classificação adotada pela fiscalização.

##### **1 - Combustíveis e lubrificantes**

A fiscalização assim justificou a exclusão desses itens (fl. 2.256):

**a. Combustíveis e lubrificantes:** A auditoria não aceitou como base para créditos os valores utilizados com gastos discriminados como **óleo diesel para empilhadeiras**, pois, efetivamente não foram aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda. Os gastos com esse ou outros combustíveis utilizados na atividade de transporte de matéria prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração, entre as diversas etapas do processo produtivo, não geram direito a crédito a ser descontado na sistemática não cumulativa da Contribuição ao PIS/PASEP e Cofins, por não se subsumirem no conceito de insumos para fins do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002 e lei 10.833/03, art. 3º, II e Solução de Consulta 323 de 25/10/2010 da 8ª RF. ;

Concluimos, no entanto, na esteira do entendimento deste CARF sobre insumos, que **óleo diesel para empilhadeiras**, que é utilizado nas empilhadeiras para movimentação de produtos dentro do abatedouro, configura bem pertinente e essencial ao processo produtivo, ainda que não tenha contato direto com o produto em fabricação, e,

portanto, deve ser considerado insumo que dá direito ao crédito da contribuição social não cumulativa. Dessa forma, assiste razão à recorrente nesta parte, não sendo cabível a exclusão desse item da base de cálculo da Cofins efetuada pela fiscalização.

## **2 - Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas**

Sob essa rubrica, a fiscalização excluiu da base de cálculo da Cofins por não considerá-los insumos os seguintes itens:

BALDE PP PARA BANHA, BANDEJA BRANCA B3/M4 FUNDA, BIGBAGS, CAIBRO DE MADEIRA, CAPA PALLET PE 117X98X150, CORDA TRANÇADA POLIPROPILENO, ESTRADO MADEIRA e ESTRADO MADEIRA ARLOG

Esses bens possuem a função de "auxílio no transporte de cargas". Segundo a recorrente, esses itens possuem as seguintes funções:

- Balde PP para banha - Recipiente para armazenar banha suína. Utilizado para acondicionamento de produto resultante do abate de suínos e que será comercializado ou utilizado no processo produtivo como insumo.
- Bandeja Branca B3/M4 Funda Recipiente para uso na sala de cortes de aves para colocar as porções de carnes advindas das desossas das carcaças de aves, como coxa, sobrecoxa, peito, miúdos a fim de proceder pesagem do produto e congelamento.
- Big-Bags Para armazenar e transportar matérias primas em fabricas de rações e produtos embalados ou não em abatedouros e indústria de carnes.
- Sacos grandes que acondicionam insumos para utilização na fabricação de ração e também para acondicionar insumos utilizados no processo produtivo dos abatedouros.
- Caibro de madeira sustentação de ninhos de matrizes em produção e sustentação de fúrneiros para defumações de produtos cárneos em geral, como salames. Age juntamente com as ripas na distribuição das cargas sobre todo o madeiramento, como forma de sustentação dos ninhos das matrizes de produção de ovos e no processo de defumação de produtos industrializados (salames). Capa Pallet PE 117X114X140
- Capa plástica para proteger pallet em big bag para transporte de CMS (carne mecanicamente separada), CMR (Carne Mecanicamente recuperada) e carnes em geral, assegurando proteção ao risco de corpos estranhos à matéria prima cárnea, produtos em processo e produtos de transferência para plantas de processamento.
- Plástico utilizado na proteção da matériaprima transportada internamente ou entre filiais e utilizada no processo produtivo dos produtos industrializados (salsichas, mortadelas, etc).

- Corda trançada Polipropileno Cordão para movimentação de cortina de aviários de matrizes produtoras de ovos férteis a fim de prevenir o stress térmico pelo frio ou pelo calor das aves. Corda plástica para acionar a abertura e o fechamento das cortinas dos aviários de matrizes de produção de ovos.
- Estrado 1,0X1,20X0,138 MCD, Estrado 1200X800X140, Estrado de Madeira 1,1X1,IX, Estrado MAD 1,1X0,9X0,14 LI, Estrado MAD 1.2X1X0.135 TRAT, Estrado MAD 1200X1000X162 BE, Estrado Madeira 1200X1000X13, Estrado Madeira 1200X1000X14, Estrado Madeira, PALLET 1000X1200X137 TIP PBR base de madeira, plástico ou papelão, para sustentar palletes formados por caixas plásticas, contendo produtos cárneos para consumo final ou matéria prima para transferência à industrialização.

Entende-se que pode ser considerado como insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas, o material de embalagem ou transporte, eis que a proteção ou acondicionamento do produto final para transporte também é um gasto essencial e pertinente ao processo produtivo, de forma que o produto final destinado à venda tenha as características desejadas quando chegar ao comprador. Nesse sentido, já foi decidido por esta 3ª Seção, conforme trecho do Voto Vencedor da Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas:

Processo nº 12571.000126/201079

Acórdão nº 3302001.858 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Após análise dos autos constato que o único item possível para o crédito do PIS e COFINS não cumulativo tratase da embalagem para transporte. Em relação a este item, ousou divergir do parecer apresentado pelo ilustre Conselheiro Relator. Parece-me claro que a embalagem de transporte é UTILIZADO no processo produtivo (isso porque entendo que a produção alcança até este momento, apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda), é INDISPENSÁVEL e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está RELACIONADO à atividade da Recorrente. (...)

Além dos materiais de embalagem e transporte, os itens relativos à movimentação e à armazenagem dos produtos em elaboração também podem ensejar o creditamento das contribuições sociais não cumulativas desde que não se tratem de bens ativáveis.

Com relação aos itens: CAIBRO DE MADEIRA, ESTRADO MADEIRA e ESTRADO MADEIRA ARLOG - não há provas nos autos, que incumbiria à recorrente, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/72, de que eles não seriam de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda/99.

De forma que, incabível o reconhecimento do direito creditório na forma pleiteada pela recorrente, pelo custo total da aquisição desses bens.

Conforme já foi decidido por este Conselho Administrativo, no Acórdão nº 3403002.648, de 27/11/2013, para fins de creditamento da contribuição não cumulativa, nos

termos do art. 3º, II da Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o bem deve ser aplicado no processo produtivo e não ser passível de ativação obrigatória, sendo que, na hipótese de o bem ser de ativação obrigatória, o crédito deveria ser apropriado com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

Nessa linha, este CARF também já decidiu que os paletes utilizados para transporte ensejam o creditamento da Cofins somente pela despesa depreciação:

Acórdão nº 3403001.935 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO  
DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS  
Período de apuração: 30/11/2004 a 31/12/2004  
NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS  
UTILIZADOS COMO INSUMOS. INDUSTRIALIZAÇÃO.  
Os materiais utilizados como insumo, durante o processo  
produtivo, geram direito a crédito de PIS e COFINS. NÃO  
CUMULATIVIDADE. PALETES E BARROTES DE  
MADEIRA NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO MATERIAL  
DE EMBALAGEM. Os bens incorporados ao ativo não  
circulante só geram direito a crédito de PIS e COFINS via  
depreciação, nos termos do inciso III do §1º do art. 3º da Lei  
10.833/03. (...)

Assim, conforme exposto neste item, relativamente à rubrica Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas, foi indevida a exclusão da base de cálculo efetuada pela fiscalização somente dos seguintes bens: BALDE PP PARA BANHA, BANDEJA BRANCA B3/M4 FUNDA, BIGBAGS, CAPA PALLET PE 117X98X150 e CORDA TRANÇADA POLIPROPILENO.

### **3 - Produtos utilizados no sistema de refrigeração ou aquecimento de caldeiras e fornos industriais**

Os itens dessa rubrica foram excluídos da base de cálculo de crédito pela fiscalização sob os seguintes fundamentos (cfl. fl. 2.257):

**c. Produtos Utilizados no Sistema de Refrigeração / Aquecimento:** Não gera direito a crédito, por não haver caracterização como insumo, os gastos com materiais e produtos utilizados no processo industrial para o resfriamento ou aquecimento de máquinas, equipamentos e moldes, bem assim para a lavagem ou limpeza desses bens. Também não há que se cogitar de direito a crédito relativamente à água utilizada no funcionamento de máquinas e equipamentos para aquecimento ou resfriamento. Base Legal: Ementa da Solução de Consulta 8ª RF, no 439/2003, Lei 10833/03, art 3, inciso II; Lei 10637/02, art 3; IN SRF 404/2004, art 8, &4, inciso II, alínea B; IN SRF 247/2002, art.66 &5, inciso II, alínea B.

Conforme consta na decisão recorrida, as características e o emprego de cada produto dessa rubrica são os seguintes (fls 2368/2369):

a) Água para indústria – É utilizada como desinfetante na higienização de frigoríficos e outros ambientes, de modo que não pode ser considerada insumo. Veja-se, a este respeito, a Solução

de Divergência nº 12/2007 da Cosit, já mencionada. Embora esta aluda a “materiais de limpeza de equipamentos e máquinas”, aplicase, por analogia, a qualquer produto utilizado em atividades de limpeza e higienização, as quais não estão diretamente ligadas ao processo produtivo.

b) Gás GLP 45 kg – Trata-se de combustível empregado no aquecimento de aviários. Não sendo aplicado ou consumido no processo produtivo, não pode ser considerado insumo.

c) Gás GLP granel – Verifica-se neste caso flagrante contradição entre as informações da impugnação e aquelas contidas no laudo técnico. Segundo o primeiro documento, trata-se de combustível usado no aparelho chamuscador, ao passo que, de acordo com o laudo, seu emprego se dá em processos de cozimento de carnes e na incineração de aves mortas. Dada essa incongruência nos dados fornecidos pela própria empresa, entendo que não pode ser caracterizado como insumo.

d) Gás P13 – É utilizado no cozimento de carnes e na incineração de aves mortas. Apenas a primeira atividade está relacionada ao processo produtivo.

e) Brique de bagaço de cana – É utilizado como combustível nas caldeiras para aquecimento de água, a qual se destina a dois usos: peletização da ração e geração de vapor para depilagem de suínos e depenagem de aves. Apenas esta segunda atividade está ligada ao processo produtivo.

f) Briquets industrial – Aplica-se a este produto o que foi dito do brique de bagaço de cana, visto terem sido incluídos pela recorrente na mesma rubrica.

g) Cavaco de lenha – M3 – Trata-se de combustível usado na caldeira para geração de vapor, o qual se destina a três usos distintos: alimentação de digestores utilizados no cozimento de resíduos de aves; depilagem de suínos e depenagem de aves; e peletização de rações. Esta última atividade, como já assinalai, não tem relação com o processo produtivo.

h) Dispersante e inibidor – Não pode ser considerado insumo, visto ser utilizado para impedir a corrosão e incrustação do sistema de resfriamento de água, sendo aplicado portanto na manutenção deste sistema e não no processo produtivo em si.

i) Lenha – Tanto a impugnação quanto o laudo técnico referem-se a “lenha eucalipto”, informando tratar-se de combustível utilizado em caldeiras para aquecimento de água, a qual se destina à peletização da ração e à geração de vapor para a depilagem de suínos e a depenagem de aves. A primeira atividade não guarda relação com o processo produtivo.

j) Óleo combustível BPF tipo 2A – Assim como outros óleos incluídos pela recorrente na mesma rubrica, é empregado na movimentação de máquinas, como empilhadeiras, em tratores que efetuam a limpeza externa das granjas e matrizes e em

equipamentos, como caldeiras para aquecimento de água. As duas primeiras atividades não tem relação com o processo produtivo. Por outro lado, a empresa não esclarece a que uso se destina a água nem informa a que equipamentos, além das caldeiras, se refere e qual a função destes. Assim, justifica-se plenamente sua descaracterização como insumo.

k) Óleo de xisto tipo eote – Incluído pela recorrente na mesma rubrica, aplica-se a este produto o que foi dito do óleo combustível BPF tipo 2A.

l) Amônia – Segundo a recorrente, é empregada como desinfetante em várias “etapas do processo produtivo”, entre as quais a desinfecção de pneus de veículos, a desinfecção de recipientes e meios de transporte das aves e suínos até o abatedouro, etc. Como já foi visto, as atividades de limpeza e higienização — diferentemente do que alega a interessada — não fazem parte do processo produtivo, cabendo aqui citar uma vez mais a Solução de Divergência nº 12/2007 da Cosit. Não se trata, portanto, de insumo.

Segundo o conceito de insumo adotado neste Voto, todos os dispêndios dessa rubrica, relativos a produtos utilizados para aquecimento, resfriamento ou limpeza de máquinas, equipamentos e moldes, ainda que não tenham contato direto com o produto em fabricação, são essenciais e pertinentes ao processo produtivo da recorrente e dão direito ao creditamento da Cofins.

De forma que entendo que devem ser revertidas todas as exclusões da fiscalização sob a rubrica Produtos utilizados no sistema de refrigeração/aquecimento.

#### **4) Produtos químicos (Produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho)**

Entendeu a fiscalização, conforme trecho abaixo transcrito, que não ensejaria crédito como insumos a aquisição dos seguintes produtos químicos descritos como aditivo bioquímico aha, antiespumante aquaplan AE 20, coagulante orgânico, polímero aniônico, polímero catiônico, sulfato de alumínio, ácido muriático, água sanitária, álcool 96° para uso desinfetante, caulim, formol, fornecimento de água, serragem, gás cloro, etc (cf. fl. 2258).

**e. Produtos Químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho:** Não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com materiais e produtos químicos utilizados no tratamento de água efluente do processo industrial, por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda. Esses insumos não foram considerados por não agregarem ao produto em fabricação, não se incorporando a ele e não perdendo suas propriedades físicas ou químicas em decorrência do contato com o produto em fabricação. Dispositivos legais: art. 3º da Lei 10.637/02, art. 66 e 67 da IN SRF no 247/02 com alterações da IN SRF no 358/03 e Lei 10.833/03; Lei 10.865/04, IN SRF no 404/04 e Solução de Consulta 323/SRRF/8a RF de 25/10/2010.

O julgador de primeira instância, em cotejo das informações fornecidas pela recorrente sobre os referidos produtos químicos com o laudo técnico, chegou a conclusão que (fl. 23.702/23.703):

91. SERRAGEM – Consta na citada tabela que a serragem é empregada para fins de forração. Já a recorrente incorre em contradição mais uma vez, ora afirmando empregá-la como combustível nas caldeiras (laudo), ora alegando que a utiliza como combustível em estufa para queima e defumação de produtos.

Neste caso, se a própria empresa não é capaz de informar com exatidão o uso que dá ao produto, agiu bem a autoridade fiscal ao excluí-lo da base de cálculo de créditos de Cofins.

92. Excluída portanto a serragem, pode-se afirmar, sem contestação possível, que todos os produtos listados na tabela do item 49.e do despacho decisório são empregados pela contribuinte quer na higienização e limpeza de máquinas ou ambientes, quer no tratamento de águas e de esgoto.

93. Tais atividades, naturalmente, não têm relação direta com o processo produtivo da empresa, de modo que os produtos químicos em apreço não se enquadram no conceito de insumo a que alude o § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404/2004. Além disso, não há previsão legal que autorize as empresas a creditar-se sobre os valores pagos em sua aquisição.

Não obstante a recorrente não tenha esclarecido qual seria a efetiva aplicação da serragem, tanto o emprego dela como combustível nas caldeiras ou como em estufa, para queima e defumação de produtos, dariam direito a crédito, eis que essenciais e pertinentes ao processo produtivo da recorrente. O mesmo ocorre em relação aos produtos químicos utilizados "quer na higienização e limpeza de máquinas ou ambientes, quer no tratamento de águas e de esgoto", que são considerados insumo, conforme o entendimento exposto esposado neste Voto.

Assim, conclui-se que devem ser revertidas todas as exclusões dos créditos da base de cálculo de créditos da Cofins sob a rubrica **Produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho**.

### 5) Serviços prestados

A fiscalização indeferiu alguns serviços sob os seguintes fundamentos: Serviços Prestados (fls. 2257/2258):

d. O termo "serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto" não pode ser interpretado como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como 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.

Assim sendo, não foram aceitos os créditos dos serviços apresentados no quadro abaixo por não se enquadrarem nesse conceito: (...)

Os serviços cujos créditos foram excluídos da base de cálculo da Cofins foram os seguintes:

| <b>SERVIÇOS NÃO CONSIDERADOS COMO INSUMOS</b>                       |            |                                             |
|---------------------------------------------------------------------|------------|---------------------------------------------|
| <b>Base Legal - Lei 10.833/03, art. 3º; Lei 10.637/02, art. 3º.</b> |            |                                             |
| Nm Item                                                             | NCM        | Utilização                                  |
| SERV C/ DESPACHANTES - IMPOR                                        | 84.799.090 | Serviço de Despachante                      |
| ARMAZENAGEM - TERC                                                  | 97.040.000 | Serviço de Monitoramento                    |
| MONITORAM                                                           | 97.060.000 | Serviço de Movimentação de Material Interno |
| TRANSPORTE DE MATERIAS PRIMA                                        | 97.040.000 | Serviço de Movimentação de Material Interno |
| SERVICO DE TRANSPORTE                                               | 97.040.000 |                                             |

A recorrente nada acrescentou, no recurso voluntário, relativamente à exclusão desses serviços, apenas repisou a descrição já constante no processo (cf. fls. 23.767 e 23.771):

Armazenagem Terc Monitoramento e Armazenagem Termômetro de monitoramento do perfil térmico de produto aplicado nos produtos para definir o comportamento térmico durante a armazenagem e atestar ao serviço de Inspeção federal o cumprimento dos valores requeridos pela legislação de 8°C para produtos resfriados em armazenamento e 12 para produtos congelados e 18°C para produtos ultra congelados como a carne mecanicamente separada. Equipamento utilizado para controlar a temperatura do produto resultante do abate até o seu destino e atender o previsto na legislação.

(...)

Serv. com despach. Azeite GALLO , serv. c/ Despachantes Impor. serv. de armazenagem, transporte de matérias prima - Aquisição de insumos industriais como óleos de origem vegetal para preparação dos alimentos cárneos e sua saborização. O azeite é utilizado como insumo na produção de alguns produtos que compõem a linha de produtos comercializados pela empresa.

Serv. de transporte mudança, serv. movimentação matéria, serviço de transporte, transportes de matérias prima - transferência de equipamentos e matérias para compor linhas de produção.

Os denominados "SERV C/ DESPACHANTES IMPOR", ao que tudo indica, seriam serviços utilizados na importação de azeite para posterior utilização no processo produtivo da recorrente, e não são considerados serviços "utilizados como insumo (...)" na

produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", não ensejando o correspondente creditamento.

O serviço "ARMAZENAGEM TERC MONITORAM" não foi tampouco descrito pela recorrente, não obstante a observação do julgador de primeira instância de que "Trata-se, aparentemente, não de um serviço, mas de um equipamento utilizado pela empresa". Como já observado, incumbiria à recorrente trazer aos autos a prova dos fatos alegados, razão pela qual incabível o direito creditório.

Também os serviços de "TRANSPORTE DE MATÉRIAS-PRIMA" e "SERVIÇO DE TRANSPORTE", à mingua de uma melhor descrição e da demonstração, a cargo da recorrente, de que são serviços efetivamente "utilizados como insumo (...) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", não cabe o creditamento respectivo.

Assim, no que concerne aos "serviços prestados", nada há a reparar na decisão que manteve a exclusão dos correspondentes créditos.

## ***II.7. DOS CRÉDITOS SOBRE COMISSÕES DE VENDAS***

Sobre a exclusão dos créditos sobre comissões de venda assim se pronunciou o julgador de primeira instância (fl. 23.705):

107. As autoridades fiscais glosaram créditos sobre quantias pagas a título de comissões de venda, as quais haviam sido indevidamente incluídas na linha 05 da fichas 06A e 16A dos DACON, relativa às despesas com **locação de imóveis**.

108. Reconhecendo o erro, requer a empresa a reclassificação desses valores na linha 03 das referidas fichas, por entender tratar-se de insumos.

109. Como observei anteriormente, o conceito de insumo para fins de creditamento do Pis e da Cofins se encontra, respectivamente, no § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247/2002 e no § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404/2004. No que respeita especificamente a serviços, segundo o inciso I, alínea "b" dos referidos parágrafos, consideram-se insumos apenas "os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto".

110. Ora, os serviços em questão foram prestados por representantes comerciais autônomos, segundo informe da própria empresa, os quais constituem pessoas físicas, e não jurídicas. Além disso, trata-se de serviço prestado na fase de comercialização dos produtos prontos, etapa bastante posterior ao término do processo de produção.

111. Logo, não se trata de insumos, devendo ser mantida a glosa formalizada nos autos de infração.

No Recurso Voluntário, alegou a recorrente, em síntese, que as referidas despesas seriam essenciais para o desenvolvimento das atividades da empresa e ensejariam o creditamento como insumo, cabível em relação aos "bens, serviços e encargos que se transformam em custos de produção ou em despesas operacionais, mormente quando tais custos e despesas estão intrinsecamente vinculados à obtenção das receitas tributáveis pelas contribuições sociais".

Aduz a recorrente que "é empresa que produz, processa e comercializa, em grande parte para o mercado externo, carnes de aves, suínos e termo-processados in natura (carcaças e cortes)", sendo assim, "incorre em dispêndios com representante comerciais autônomos, encarregados de fomentar as vendas dos itens produzidos, ou seja, remunera esses profissionais, na medida em que estes consigam gerar pedidos de compra a serem atendidos pela empresa e efetivamente concretizados por meio da tradição da mercadoria".

Não obstante as diversas interpretações do conceito de insumo existentes na doutrina e jurisprudência, incabível o correspondente creditamento por disposição expressa da Lei nº 10.833/2003, no seu art. 3º, §2º, I, de que "Não dará direito a crédito o valor: I de mão-de-obra paga a pessoa física". De forma que nada há a reparar na exclusão dos créditos sobre comissões de venda.

## ***II.8. DOS CRÉDITOS SOBRE DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDAS***

### ***1. DOS CRÉDITOS SOBRE DESPESAS DE ARMAZENAGEM***

Sob esta rubrica foram excluídos pela fiscalização os seguintes dispêndios (fl. 2.261):

57. Das Despesas com Armazenagem. Analisando a Planilha L 07.1 apresentada pela interessada contendo o Memorial de Cálculo das Despesas com Armazenagem, constatamos que além das Despesas com Armazenagem a interessada creditou-se também de outras despesas como ALUGUEL/ARRENDAMENTO; COMISSÃO SOBRE VENDAS – AVES, IND E SUÍNOS; FRETE CROSS-DOCKING; FRETE DISTRIBUIÇÃO; SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CONTAINER, SERVIÇO DE FRETE DE CONTAINER; SERVIÇO DE MOVIMENTAÇÃO CROSS-D, tais despesas para fins de creditamento na sistemática da não-cumulatividade da Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS não são passíveis de creditamento a título de "Despesa com Armazenagem" por ausência de previsão legal, nesse sentido segue a seguinte jurisprudência:

(...)

Sobre os gastos com "ALUGUEL/ARRENDAMENTO", incluídos indevidamente sob esta rubrica, o julgador da DRJ decidiu pela manutenção da correspondente exclusão por ausência de provas (fl. 23.706):

116. Ora, em primeiro lugar convém esclarecer que o contrato de arrendamento não se confunde com o de aluguel. E, desde que a rubrica citada pelas autoridades fiscais se refere tanto a aluguel quanto a arrendamento, deveria a recorrente ter discriminado os valores relativos a cada uma dessas despesas.

117. Por outro lado, a contribuinte não apresentou os contratos de aluguel e tampouco os registros contábeis e bancários relativos aos supostos aluguéis pagos, de modo que não é possível saber se, no período objeto dos autos de infração, teria de fato realizado dispêndios com o aluguel de imóveis, se estes eram utilizados em suas atividades e se os locadores eram pessoas físicas ou jurídicas.

118. Assim posto, dada a ausência de provas, deve-se manter a glosa em apreço.

Protesta ainda a recorrente, no Recurso Voluntário, "pela posterior juntada dos contratos de aluguéis, bem como registros contábeis e bancários relativos aos aluguéis pagos" (fls. 23.775/23.776), o que não tem qualquer cabimento, em face da fase processual em que se encontra o processo; da preclusão para a produção de provas e da concentração das provas no recurso, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72; bem como do seu ônus processual de comprovar o alegado, nos termos do art. 36 da Lei nº 9.784/99.

Assim, diante da ausência de comprovação, a cargo da recorrente, de qualquer elemento modificativo da decisão da DRJ, ela há de ser mantida nesta parte.

## **2. DOS CRÉDITOS RELATIVOS A FRETE DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS**

No que concerne ao serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com iii) fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de iv) fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

No entanto, o transporte de produto acabado, tais como os fretes indicados pela recorrente neste tópico, entre centros de distribuição ou entre esses e as lojas varejistas, depois de concluído o processo produtivo, não se enquadra em quaisquer das outras hipóteses permissivas de creditamento acima mencionadas, vez que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente e nem de produto inacabado.

Nesse sentido, já foi decidido no Acórdão nº 3403001.556, 25 de abril de 2012, conforme trecho transcrito abaixo da ementa, que somente na hipótese de produtos inacabados pode haver o creditamento do frete pago relativamente ao transporte entre estabelecimentos do contribuinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2006 a 31/03/2006

(...) PIS. NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE.

A contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos do próprio contribuinte somente enseja a apropriação de crédito, na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, em se tratando do frete de **produtos inacabados**, caso em que o dispêndio consistirá de custo de produção e, pois, funcionará como “insumo” da atividade produtiva, nos termos do inciso II, do art. 3º das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.

De forma que, não obstante os argumentos da recorrente, conforme acima exposto, o frete de produtos acabados entre os seus estabelecimentos não encontra amparo na legislação pertinente para o creditamento como insumo, razão pela qual foi correto o entendimento da fiscalização do julgador da DRJ que não reconheceu o crédito da Cofins correspondente.

### **3. Fretes Utilizados como Insumo nos Serviços de Transporte**

#### **3.1. Da Atividade de Prestação de Serviço de Transportes Realizada pela Recorrente e do Direito a Crédito nas Subcontratações**

A subcontratação de serviço de transporte está regulada no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 da seguinte forma:

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,

(...)

§ 19. **A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga** que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (grifou-se)

O julgador de primeira instância entendeu que os serviços de transporte descritos pela contribuinte não se enquadrariam na situação tipificada acima, primeiro porque ela não é uma empresa de serviço de transporte rodoviário de carga, eis que sua atividade-fim é a industrialização e comercialização de produtos alimentícios; segundo porque não se verifica a hipótese de subcontratação, mas da contratação, por suas filiais, de pessoas físicas ou jurídicas para realizar o transporte de suas mercadorias.

Alega a recorrente que exerce a atividade de transporte rodoviário de mercadorias próprias e de terceiros, conforme consta no seu objeto social, por meio de suas filiais, que, para esse fim, subcontratam transportadores autônomos ou transportadoras. Aduz que os gastos com tais subcontratações são insumos da atividade de serviços de transporte, cabendo o correspondente creditamento da Cofins.

Acrescenta que inexistente impedimento legal para que uma filial preste um serviço de transporte para outra filial/matriz do mesmo titular, mesmo porque para fins do ICMS os estabelecimentos são autônomos, havendo independência no tocante às atividades por eles realizadas.

Segundo entende, o fato de a quitação desse serviço se dar por meio de lançamento entre centros de custo da recorrente não afeta a natureza do serviço prestado.

No entanto, o permissivo legal está expressamente direcionado para a "empresa de serviço de transporte rodoviário de carga", qual seja, aquela que preste serviço desta natureza como atividade-fim a outras empresas ou pessoas físicas. Embora a recorrente tenha essa atividade incluída em seu objeto social e possa eventualmente prestar esses serviços, essa não é sua atividade-fim, como já esclareceu a decisão recorrida. Caso o legislador ordinário quisesse incluir os serviços de transporte prestados por qualquer empresa, não teria feito a ressalva sobre o tipo de empresa faz jus ao benefício.

Além disso, para que houvesse a subcontratação para fruição do benefício, far-se-ia necessária uma primeira contratação para a prestação do serviço de transporte entre a recorrente e a outra pessoa jurídica, o que não ocorreu, vez que sua filial não é considerada uma outra pessoa jurídica.

Desta forma não merece qualquer reparo a decisão recorrida no que concerne à exclusão dos créditos relativos à subcontratação de transporte.

### **3.2. Frete para Transporte De Insumos e Matéria-Prima no Sistema de Parceria (Integração)**

Explica a recorrente que seu processo produtivo envolve uma série de movimentos logísticos de insumos e matérias-primas, não se resumindo apenas ao abate e processamento da carne.

Desta forma, os fretes incorridos nos deslocamentos de insumos e matérias-primas da Seara para o produtor parceiro e vice-versa fazem parte do seu custo de aquisição de mercadorias para fabricação de produtos destinados a venda.

Aduz que foram objeto de glosa os CFOP de saída abaixo, os quais, embora não tenham a denominação de venda, estão diretamente vinculados às vendas ou ao processo produtivo, sendo incontestável, a seu ver, a geração do crédito de PIS/COFINS:

**5151 - Transferência de Produção do Estabelecimento**

Transferência de produto industrializado ou produzido no estabelecimento para outro estabelecimento da mesma empresa. Trata-se basicamente das remessas enviadas das fábricas aos CD Centro de Distribuição. Este frete inicial é indispensável para que aconteça efetivamente o frete da venda, gerando assim o crédito.

**5451 - Remessa de Animal ou de Insumo p/ Estabelecimento Produtor**

Classificam-se neste código as saídas referentes à remessa de animais e de insumos para criação de animais no sistema integrado, tais como: pintos, leitões, rações e medicamentos. Trata-se de uma despesa de frete diretamente relacionada ao processo produtivo (insumo), visto que a Recorrente pratica o sistema de "parceria" com seus produtores integrados. Evidente, portanto, o crédito de COFINS sobre esse frete.

**5501 Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação.**

Saída de produto industrializado ou produzido pelo estabelecimento, remetido com fim específico de exportação a "trading company", empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento do remetente. Trata-se de frete para fins de formação do lote de exportação, ou seja, relacionado à venda de exportação, ou seja, dá direito a crédito.

**5152 Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros**

Mercadoria adquirida ou recebida de terceiros para industrialização, comercialização ou utilização na prestação de serviço e que não tenha sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento, transferida para outro estabelecimento da mesma empresa. Trata-se de mercadoria/insumo recebido por uma unidade e transferida à outra para revenda/industrialização. Esta despesa de frete na transferência da respectiva mercadoria/insumo é legítima, sendo também legítimos os créditos apurados sobre referido frete.

**5503 Devolução de mercadoria recebida com fim específico de exportação**

Referem-se a devoluções efetuadas por trading company, empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento do destinatário, de mercadorias recebidas com fim específico de exportação, cujas entradas tenham sido classificadas no código 1.501 Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação. Trata-se de devolução dos produtos recebidos conforme CFOP 5501 (acima).

**5905/6905 Remessa para depósito fechado ou armazém geral**

Classificam-se neste código as remessas de mercadorias para depósito em depósito fechado ou armazém geral. Trata-se de frete relacionado às despesas de armazenagem, que conseqüentemente é passível de créditos.

**5923 Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em operações com armazém geral ou depósito fechado.**

Classificam-se neste código as saídas correspondentes à entrega de mercadorias por conta e ordem de terceiros, em vendas à ordem, cuja venda ao adquirente originário foi classificada nos códigos "6.118 Venda de produção do estabelecimento entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem" ou "6.119 Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem".

Também serão classificadas neste código as remessas, por conta e ordem de terceiros, de mercadorias depositadas ou para depósito em depósito fechado ou armazém geral. Trata-se de triangulação por conta e ordem de terceiro, originária de uma venda, ou seja, o crédito procede normalmente.

#### **6151 Transferência de produção do estabelecimento**

Produto industrializado ou produzido no estabelecimento e transferido para outro estabelecimento da mesma empresa. Trata-se basicamente das remessas enviadas das fábricas aos CD Centro de Distribuição. Este frete inicial é indispensável para que aconteça efetivamente o frete da venda, gerando assim o crédito (idem 5151).

#### **7949 Outra Saída de Mercadoria ou Prestação de Serviço Não Especificada**

Classificam-se neste código as outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificados nos códigos anteriores. Trata-se da operação que a empresa internamente chama de 'Nota Fiscal Global', ou seja, é emitida uma NF principal de venda com o valor total desta operação (global) no momento da realização da exportação para um determinado cliente. Posteriormente, as mercadorias saem em diversos momentos da empresa para formação do lote que compõe o total desta Nota Fiscal global, e são essas as remessas emitidas com o CFOP 7949. Ou seja, é neste momento que as mercadorias são efetivamente transportadas e que ocorre a despesa do frete, gerando direito à apropriação dos créditos de PIS/COFINS.

A autoridade fiscal glosou as despesas com frete não ligadas a operações de venda, que foram indevidamente incluídas pela contribuinte na linha 07 das fichas 06A e 16A do DACON.

Em análise documental para validar os requisitos exigidos pela legislação para o creditamento das "Despesas com Frete na Operação de Venda", quais sejam, (1) comprovação de que o ônus foi suportado pelo vendedor e (2) se o serviço foi pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, constatou a fiscalização que (fls. 2.264/2.265):

78. Analisando os documentos apresentados nos chamou atenção o fato de a SEARA figurar como emissora dos conhecimentos de transportes na maioria dos documentos analisados. Sendo a própria SEARA a prestadora do serviço de transporte não se teria uma despesa incorrida, no máximo, uma mudança de centro de custos entre os estabelecimentos da empresas, pois a SEARA estaria prestando o serviço de transporte para ela mesmo por intermédio de suas filiais transportadoras.

79. Ademais, os conhecimentos de transportes apresentados referiam-se a cargas que não condiziam com os produtos de

venda finais da SEARA como ração. Questionada informou que a documentação entregue não se referia a fretes sobre operações de venda e sim a frete sobre compras de insumos, o que também se demonstrou não ser verdadeiro, pois se tratavam de operações de fomento aos parceiros onde a SEARA enviava, por exemplo, ração e matrizes de aves aos seus parceiros para que estes procedessem ao manejo e a engorda das aves devolvendo ou vendendo à SEARA os animais após a engorda, assim a ração seria insumo para os parceiros, por óbvio, **os fretes a eles relacionados comporiam o custo de aquisição dos parceiros e não da SEARA.** (grifou-se)

Além do frete na operação de venda (arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03), existem outras três possibilidades de creditamento das contribuições não cumulativas do frete pago a outra pessoa jurídica: a) frete como insumo na produção (inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03); b) fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; c) fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Não se vislumbra o creditamento das contribuições relativamente à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa, mas tão somente de produtos inacabados dentro do seu contexto produtivo. Também, não se tratando os CFOP's acima de deslocamento entre o estabelecimento produtor e o comprador, não se trata de frete na operação de venda.

Na hipótese de envio de produtos aos seus parceiros (CFOP 5451 Remessa de Animal ou de Insumo p/ Estabelecimento Produtor), como, por exemplo, ração e matrizes de aves para manejo e a engorda, os fretes relacionados compõem o custo de aquisição dos parceiros, como já esclareceu a fiscalização, não dando direito ao creditamento para a recorrente.

Quanto ao CFOP 5152 Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que se trata de "mercadoria/insumo recebido por uma unidade e transferida à outra para revenda/industrialização", refere-se ao frete (serviço) relacionado a operação posterior (para revenda) ou anterior (para industrialização) ao processo produtivo, não cabendo o correspondente creditamento.

Assim, nada há a reparar da decisão recorrida que manteve as glosas dos créditos relativos aos fretes que não integravam a operação de venda.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer parcialmente o direito creditório sob litígio e homologar as compensações correspondentes nessa proporção, na seguinte forma:

a) reconhecer o crédito presumido em conformidade com a interpretação trazida pelo §10 do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, aplicando-se as alíquotas em função dos bens produzidos, e não dos insumos adquiridos antes efetuado pela fiscalização;

b) reconhecer o crédito relativo às aquisições de graxa e óleo diesel.

Processo nº 19515.720753/2012-13  
Acórdão n.º **3301-004.275**

**S3-C3T1**  
Fl. 23.888

---

c) relativamente aos itens sob a rubrica Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas, reconhecer o direito creditório relativamente aos seguintes bens: BALDE PP PARA BANHA, BANDEJA BRANCA B3/M4 FUNDA, BIGBAGS, CAPA PALLET PE 117X98X150 e CORDA TRANÇADA POLIPROPILENO;

d) reconhecer os créditos relativos a todos os itens sob as rubricas Produtos utilizados no sistema de refrigeração/aquecimento e Produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho.

Liziane Angelotti Meira - Relatora