



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 13963.000339/2005-92  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-009.459 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de agosto de 2021  
**Recorrente** AGROAVICOLA VENETO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA

Não comprovada violação das disposições contidas no Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do despacho decisório proferido pela unidade jurisdicionante.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

INSUMOS PARA CRIAÇÃO DE AVES. SISTEMA DE INTEGRAÇÃO. PARCERIA RURAL PECUÁRIA.

A pessoa jurídica que se dedica à produção de carne aves por meio do sistema de integração faz jus ao crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 decorrente da parceria rural, na aquisição de animais vivos de produtores rurais pessoas físicas, vedado em relação a essas aquisições o aproveitamento do crédito com base no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado; (1) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, (2) exceto em relação aos créditos extemporâneos, cuja glosa também fora mantida, mas por voto de qualidade, vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Carolina Machado Freire Martins; Gustavo Garcia Dias dos Santos votou com o Relator pelas conclusões neste item.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronaldo Souza Dias (Presidente), Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

## Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para a Contribuição para o PIS/PASEP, cumulado com declarações de compensação a ele vinculadas.

Por retratar a realidade dos fatos de forma clara e sintética, reproduzo parcialmente, por economia processual, o Relatório da decisão de primeira instância (destaques nossos):

“A Delegacia da Receita Federal em Florianópolis/SC manifestou-se pelo **reconhecimento parcial do direito creditório postulado pela requerente.**

**Não foram deferidos os créditos destacados como insumos na criação de aves pelo sistema de integração,** no tocante à **parcela de aves que cabe ao produtor integrado.**

A autoridade fiscal justifica sua glosa conforme exposto abaixo:

*Na criação de aves pelo sistema de integração (parceria avícola), a pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de aves poderá, observados os demais requisitos legais, **creditar-se das Contribuições para o PIS/Pasep e COFINS relativamente à ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação de animais por meio de sistema de integração, em que, mediante contrato de parceria avícola, o parceiro desta pessoa jurídica (produtor rural integrado) encarrega-se, dentre outras atribuições, da criação dos pintos que lhe foram entregues, a ele tocando parte da quantidade produzida.** O valor do crédito a que faz jus esta pessoa jurídica será proporcional à parcela de produção que efetivamente lhe couber, por força do art. 3º II, da Lei nº 10.637, de 2002; art. 8º, I, "b", §4º, I, e §9º, da INSRFnº404, de 2004. Para a COFINS, aplica-se o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003; art. 8º, I, "b", §4º, I, da INSRFnº 404.*

*O texto do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003, autoriza a apuração de créditos em relação a bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Está claro nesse comando, diante de seu contexto, que a produção há de destinar-se à venda, a ser por ela realizada. Ora, a parcela das aves que cabe ao produtor integrado não constitui produção da pessoa jurídica nem tampouco é destinada à venda pela pessoa jurídica (é irrelevante, nesse aspecto, a eventual prática de a processadora de frangos adquirir essa parcela do produtor rural).*

*Assim, não se pode admitir que a pessoa jurídica calcule créditos sobre a totalidade da ração e outros insumos empregados na criação dos frangos. Como consequência lógica do explanado no parágrafo anterior, o valor dos créditos a*

*que ela faz jus há de ser proporcional ao quinhão da produção que efetivamente toca.*

Desta forma, utilizou as informações referentes às aquisições de parceiros para calcular as parcelas de insumos que não foram utilizados nas aves da contribuinte para glosar os créditos referentes a estas aquisições.

Foram glosados ainda valores em relação aos bens utilizados como insumos, conforme transcrição abaixo:

*Foi utilizado na linha 02.Bens Utilizados como Insumos (fl. 63) o valor de R\$ 10.902.570,92 (maio/2005). No Dacon respectivo foram lançados os valores de R\$ 2.185.124,69 e R\$ 8.006.682,52 (totalizando R\$ 10.191.807,21), na mesma linha (fl. 69), respectivamente relativos a mercado interno e exportação. Os valores informados nos arquivos de base de cálculo, corroborados pelos valores informados no arquivo 11-LREPISCOFINS052005.xls confirmam o valor de R\$ 6.597.836,30 com diferença de R\$ 3.593.970,91. Esse valor foi ainda informado pelo contribuinte na linha 02.Bens Utilizados como Insumos relativa à apuração da COFINS do mesmo mês (fl. 135), através dos valores de R\$ 1.414.577,32 e R\$ 5.183.258,98, respectivamente relativos a mercado interno e exportação.*

*Assim, **o contribuinte foi intimado a esclarecer o fato** pelos itens 4 e 11 da intimação SEORT n.º 2007-507 (fl. 78). **Respondeu laconicamente que "o valor lançado na competência maio de 2005 é referente a uma revisão que foi feita nas bases dos arquivos de lançamento do PIS referente ao período de 12/2002 a 01/2004, originando em um crédito de PIS no valor de 59.300,52,** sendo esta também a diferença apontada no item 11 da intimação fiscal (fl. 79). Não foi informado a que se referiam tais créditos e muito menos a quais notas fiscais. Resumindo, nada foi esclarecido, o que impossibilita a aceitação deste acréscimo não comprovado.*

A interessada apresenta manifestação de inconformidade frente esta decisão, com os argumentos abaixo expostos.

Afirma ser uma empresa preponderantemente exportadora, sendo que 80% de sua produção de frangos inteiros ou em partes é destinada à exportação. Adquire insumos, através de seu estabelecimento único, para produção de produtos em parceria rural com outros produtores da região, mediante contrato de parceria rural.

Remete pintos de um dia, alimentação, acompanhamento veterinário e assistência técnica ao parceiro rural, que, por sua vez, dispõe do aviário, da mão-de-obra, da energia elétrica e demais custos.

A produção de frangos ainda vivos é distribuída entre os parceiros, de acordo com os critérios estabelecidos no contrato. A parcela da produção pertencente ao parceiro proprietário do aviário poderá ser adquirida pela contribuinte ou a qualquer outro comprador, enquanto a parcela correspondente à produção da contribuinte retorna ao seu frigorífico.

Aduz que, no regime de parceria rural, os parceiros partilham tanto os riscos como os rendimentos. Sustenta que o custo da produção deve ser distribuído por quilo de frango, e não por cabeça, quando do cálculo da proporcionalidade. Argumenta ainda que é do parceiro rural pessoa física as despesas com energia elétrica, mão-de-obra e manutenção.

Defende ainda que o resultado de cada um deve ser apurado de acordo com o disposto na Solução de Consulta n.º 300/2004, da 8ª SRRF, ou seja, de forma separada, na proporção de seus rendimentos e de seus custos. Diante da sistemática da parceria rural, parte da produção de frangos é de propriedade do parceiro rural, com o fim de substituir os custos/insumos empregados pela contribuinte.

Afirma que outro equívoco cometido pela autoridade fiscal refere-se à glosa dos créditos básicos, pois, tendo em vista se tratarem de aquisições de insumos de produtor

rural pessoa física, a glosa deve ser efetuada em relação ao crédito presumido de PIS e da Cofins.

Conclui argumentando que, no regime de parceria rural, mesmo que retorne os frangos vivos pela aquisição da parcela do produtor rural pessoa física, os custos empregados devem ser considerados com insumos.

Traz ainda o conceito de custos adotado na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e esclarece conceitos acerca da sistemática da não-cumulatividade.

Aduz que a autoridade fiscal utilizou, de maneira equivocada, de presunção simples para negar direito aos créditos, destacando conceitos de parceria rural estabelecidos no manual da previdência social.

Em relação à glosa das despesas com insumos, afirma ter efetuado revisão na apuração de seus créditos de PIS referente ao período de dezembro de 2002 a janeiro de 2004, conforme planilha anexada. O critério utilizado na revisão teria sido itens que, mesmo não sendo matéria-prima, embalagens e material intermediário, são considerados insumos.”

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis – SC (DRJ/Florianópolis), por meio do Acórdão 07-20.790 – 4ª Turma da DRJ/FNS (doc. fls. 248 a 256)<sup>1</sup>, considerou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade formalizada, em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. PARCERIA RURAL AVÍCOLA.

A pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de aves poderá, observados os demais requisitos legais, creditar-se da Cofins e da Contribuição ao PIS relativamente à ração e outros insumos efetivamente utilizados na criação de animais por meio de sistema de integração, em que, mediante contrato de parceria avícola, o parceiro desta pessoa jurídica (produtor rural integrado) encarrega-se, dentre outras atribuições, da criação dos pintos que lhe foram entregues. Os valores pagos pela pessoa jurídica ao produtor rural integrado em decorrência desta prestação de serviços correspondem à remuneração paga a pessoa física, não concedendo direito a créditos da não-cumulatividade em relação a estes valores.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PEDIDO DE  
COMPENSAÇÃO. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS  
EXTEMPORÂNEOS.

No regime da não-cumulatividade, a repetição/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

---

<sup>1</sup> Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.  
COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS  
DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

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

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”.

A recorrente foi devidamente cientificada em 21/12/2010 pelo recebimento da decisão de primeira instância em domicílio, como se extrai do Aviso de Recebimento - AR (doc. fls. 268).

Não resignada com o deslinde desfavorável após o julgamento de primeira instância, em 20/10/2011 a contribuinte interpôs seu Recurso Voluntário (doc. fls. 269 a 290), consoante carimbo apostado à primeira folha da peça recursal pela unidade preparadora. Por meio da peça recursal alega, em síntese, que:

- a) não pode prosperar o argumento do Acórdão recorrido de que não é qualquer custo ou despesa que concorre para a formação da receita que gera direito ao crédito, comparando a não-cumulatividade dessas contribuições com a não-cumulatividade de IPI, pois o que se afirma é que *“todos os insumos utilizados no processo produtivo e que se excluídos do mesmo não se obtém o produto final, são considerados como insumos para a não-cumulatividade de PIS/Pasep e COFINS”*;
- b) a empresa *“se dedica à produção de ovos férteis de aves matriz, criação de aves matriz, produção de ovos comerciais de aves, incubação e criação de pintos de um dia, criação de frangos de corte e postura e o abate, preparação e comércio de aves e de pequenos animais”*;
- c) em razão das atividades que desenvolve, faz jus ao crédito decorrente da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, bem como do crédito presumido instituído pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004 a ser abatido dessas contribuições, calculados sobre o valor dos insumos que adquire mesmo daqueles abrangidos pela suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, mas a fiscalização teria glosado créditos legítimos;
- d) em relação a aquisições de farelo de soja, entende que faz jus ao creditamento integral do PIS e da COFINS correspondente e não apenas ao crédito presumido, já que o farelo de soja adquirido pela empresa seria produto industrializado por cooperativas pessoas jurídicas e por estas submetido à tributação do PIS e da COFINS;
- e) em relação ao milho em grãos, frangos vivos para abate e pintos de um dia, o crédito presumido a que faz jus a empresa corresponde à alíquota de 60%, de acordo com o que estabelece o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, percentual também aplicável ao farelo de soja se prevalecer o entendimento de que integra o crédito presumido, pois o mencionado artigo *“define que a alíquota aplicável é determinada em função do produto comercializado pelo detentor do direito creditório e não pelo insumo por este adquirido”*;

- f) em relação à aquisição de produtos discriminados como “ITEM GENÉRICO\*\*”, não teria havido qualquer fundamentação ou motivação para sua desconsideração e é nulo o procedimento fiscal, pois a glosa de créditos legítimos sem a adequada motivação cerceia o direito de defesa do contribuinte e, ademais, as notas fiscais correspondentes comprovariam *“se tratar de aquisições de produtos agropecuários idênticos àqueles já reconhecidos pelo próprio Fisco como insumos suscetíveis ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS”*, já que *“tais itens se referem a ovos férteis, pintinhos de um dia, entre outros, os quais o Fisco reconhece que a Recorrente tem direito a crédito presumido do PIS e da COFINS”*;
- g) em relação ao Crédito de PIS e COFINS decorrente de erro de preenchimento da DACON, a autoridade administrativa desconsiderou que a Impugnante teria cometido equívocos no preenchimento das DACON;
- h) o crédito presumido não seria instituído pela aquisição dos insumos, mas pelos produtos produzidos pela pessoa jurídica, razão pela qual a empresa *“faz jus ao Crédito Presumido no percentual de 60%, pois é pessoa jurídica produtora de mercadorias de origem animal, destinadas à alimentação humana, classificadas no capítulo 02 e 16 da TIPI”*;
- i) o que há na parceria rural não seria pagamento de remuneração a pessoa física, mas sim parceria rural com a divisão de frutos e, *“em sendo assim, a aquisição pela recorrente da parte da divisão dos frutos do parceiro rural pessoa física não tem natureza de remuneração”*, motivo pelo qual não haveria vedação expressa de não apropriação de créditos não-cumulativos de PIS/Pasep e da COFINS e, como aquisição de insumos, dariam direito ao crédito presumido.
- j) entende o Fisco que, no regime da não-cumulatividade, o ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria, os créditos extemporâneos, deveriam ser precedidos da revisão da apuração através de retificação do Dacon, mas haveria *“vasto amparo legal no sentido de que não é necessário a retificação de obrigações acessórias, sendo que os créditos a serem descontados poderão ser efetuados em meses subsequentes”*, de forma que a glosa não estaria em consonância com a legislação no tocante a possibilidade de cálculos extemporâneos de créditos de COFINS E PIS não cumulativos.

A partir desses argumentos, a empresa requer *“seja julgado o presente Recurso Voluntário para reformar o Acórdão proferido pelo Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis-SC, para que reconhecido a existência dos créditos em favor da contribuinte e a sua suficiência para amparar as compensações realizadas pela empresa”*.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

*Admissibilidade do recurso*

O Recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Há arguição de preliminar de nulidade do Despacho Decisório, a qual se passa então a analisar.

### ***Preliminar de nulidade***

As nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de despacho ou decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente ou do qual resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte.

De pronto, já se constata que não há no Despacho Decisório que deferiu parcialmente o direito creditório da recorrente, no caso do presente processo, qualquer glosa associada a “Itens Genéricos” e que teria motivado o alegado cerceamento do direito de defesa.

Se não houver prejuízo às partes pela prática do ato no qual se tenha considerado haver suposta irregularidade ou inobservância da forma, não há de se falar na sua invalidação, ainda mais quando cumprida a sua finalidade.

Sob essa ótica, não vejo qualquer vício ou mácula que possa invalidar o Despacho Decisório de emitido pela DRF/Florianópolis.

O documento foi emitido pela autoridade competente para reconhecer o crédito à vista das informações extraídas das declarações preenchidas pelo próprio recorrente e de documentos e informações recolhidas da contribuinte em procedimento fiscal regularmente instaurado.

Também não vejo qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa. Ao contrário, a recorrente vem exercendo tal direito em plenitude. Foi cientificada do que motivou o reconhecimento parcial do crédito e alertada da possibilidade de contestá-lo por meio de Manifestação de Inconformidade, momento no qual trouxe as informações e elementos de prova de que dispunha para infirmar os cálculos efetuados pela autoridade administrativa, capazes de reformar a decisão denegatória.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade do Despacho Decisório, uma vez que não existe qualquer indício que denote vício irremediável nem cerceamento do direito de defesa. No processo, não restou provada qualquer violação às determinações contidas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72.

### ***Análise do mérito***

Como bem relatado, trata o presente processo de litígio instaurado em decorrência da inconformidade da recorrente relativamente ao deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento de créditos relativos à Contribuição para o PIS/PASEP relativamente ao 2º trimestre de 2005.

O pedido foi materializado pela recorrente por meio da formalização de Pedido de Ressarcimento e Declaração de Compensação, formulados por meio de formulários (fls. 001 a 008).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis – SC (DRF/Florianópolis), por meio de Despacho Decisório de 03/12/2007 (doc. fls. 164 a 165)

reconheceu parcialmente o crédito inicialmente solicitado, em montante de R\$ 355.444,07, sendo homologada a declaração de compensação até o limite do crédito reconhecido - R\$ 266.457,22.

Em síntese, após a análise dos documentos e informações trazidos pela recorrente e após a formalização de três intimações, entendeu a autoridade competente para reconhecimento do crédito que a empresa não faria jus ao crédito integral pleiteado, com base nos seguintes fundamentos:

- (i) inexistem créditos decorrentes de insumos para produção alheia, visto que o contribuinte se utilizaria de sistema de integração para produção de frangos vivos utilizados como matéria-prima para o abatedouro de frangos e, nesse sentido, não se poderia admitir que a pessoa jurídica calculasse créditos sobre a totalidade da ração e outros insumos empregados na criação dos frangos, de forma que o valor dos créditos deveria ser proporcional ao quinhão da produção que efetivamente lhe toca; e
- (ii) não há previsão de desconto de créditos extemporâneos, visto que o contribuinte teria incluído incorretamente os valores na base de cálculo das contribuições nos DACON dos respectivos períodos, de forma que correção de erros na apuração da contribuição só poderia ser realizada por retificação do demonstrativo com a consequente apuração de contribuição paga a maior ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte.

Nesses termos, passo a analisar isoladamente cada um dos temas, na ordem em que foram trazidos pelo Acórdão recorrido, para facilitar a análise.

### **Insumos utilizados na parceria rural avícola**

A fiscalização efetuou a glosa de parte dos insumos adquiridos pela recorrente para a produção de aves para abate por considerar que parte dessa produção seria efetuada por produtores rurais pessoa física a partir da formalização de contratos de parceria rural avícola.

Nesse sentido, considerou o Fisco que deveriam ser glosados os créditos decorrentes de insumos destinados à produção alheia objeto da mencionada parceria, visto que o contribuinte se utilizaria de sistema de integração para produção de frangos vivos utilizados como matéria-prima para o abatedouro de frangos e, nesse sentido, não se poderia admitir que a pessoa jurídica calculasse créditos sobre a totalidade da ração e outros insumos empregados na criação das aves. Assim, o valor dos créditos deveria ser proporcional ao quinhão da produção que efetivamente realizada pela pessoa jurídica.

Em relação à matéria, o Acórdão recorrido afastou parcialmente a glosa promovida, sob o entendimento de que a pessoa jurídica que se dedica ao abate e beneficiamento de aves poderia da Contribuição ao PIS/PASEP relativamente à ração e outros insumos utilizados na criação de animais, ainda que por meio desse sistema de integração. Ressalvou-se, contudo, o valor pagos pela pessoa jurídica ao produtor rural integrado em decorrência desta prestação de serviços, por se entender correspondem à remuneração paga a pessoa física, a qual não concede direito a créditos da não-cumulatividade (*verbis* – destaques nossos):

“Em relação à lide que versa sobre os insumos utilizados na produção de aves de corte pelo sistema de parceria rural avícola, **verifica-se que o contrato de parceria, anexado aos autos, tem por objeto a produção de frangos de corte.** No caso em exame, são



formalizados contratos de parceria entre a Agroavícola Vêneto Ltda. (Produtor II) e a pessoa física (Produtor I).

Este sistema de parceria rural para produção de frangos de corte é tradicionalmente empregado no setor avícola.

**O Produtor II assume a obrigação de fornecer ao Produtor I os insumos necessários à produção, quais sejam pintos de um dia, rações, medicamentos e demais insumos que se fizerem necessários.**

**O Produtor I, por sua vez, tem por atribuição a efetiva produção dos frangos de corte, devendo cumprir uma série de prescrições relativas à criação das aves,** além de suprir água potável e energia elétrica nas quantidades necessárias à atividade.

(...)

Quanto à partilha dos frutos da parceria, reproduz-se as cláusulas contratuais que a define:

(...)

Como se depreende da leitura destes dispositivos contratuais, **ao Produtor I caberá um percentual dos quilos de frangos produzidos,** de acordo com a Tabela de Performance e Avaliação.

Esta tabela, anexada aos autos, **converte em valores monetários a parte correspondente ao Produtor I.**

Como se pode perceber, **em que pese a estipulação no contrato de que cabe ao Produtor I um percentual em relação ao total dos quilos de frangos produzidos, toda a produção verte para o Produtor II, não sendo permitida a negociação da produção com qualquer outra empresa.**

A cláusula nona deste contrato esclarece definitivamente esta questão:

(...)

**O produto, portanto, não pertence ao Produtor I, sendo ele apenas o responsável pela condução do setor de produção.**

Por esta tarefa, o Produtor II paga ao Produtor I uma remuneração, em pecúnia, cujo valor é definido de acordo com a produção.

Assim sendo, constata-se que, **ao contrário do aludido pela autoridade fiscal, a produção pertence totalmente a requerente; consequentemente, todos os insumos utilizados na produção destes frangos de corte são passíveis de creditamento.**

Por outro lado, **os valores pagos pela requerente aos seus parceiros rurais correspondem à remuneração paga a pessoa física, não concedendo direito a créditos da não-cumulatividade**”.

De fato, a aquisição das aves objeto da referida parceria pertencentes ao produtor rural configura a aquisição de matéria-prima de pessoa física, a qual não gera o crédito previsto no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 em decorrência da vedação expressa, mas gera o crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Correta, nesse sentido, a decisão recorrida, não merecendo qualquer reforma.

### **Crédito presumido do agronegócio da Lei nº 10.925/2004 – farelo de soja, milho em grãos, frangos vivos para abate e pintos de um dia**

A recorrente se insurge contra o Despacho Decisório alegando que este indevidamente teria se utilizado de um percentual de 35% sobre a alíquota da Contribuição para o cômputo do crédito presumido a que teria direito, glosando a diferença, quando entende que a

empresa faz jus ao crédito no percentual de 60%, por ser pessoa jurídica produtora de mercadorias de origem animal, destinadas à alimentação humana, classificadas no capítulo 02 e 16 da TIPI.

Não obstante, se constata que, no Despacho Decisório da DRF/Florianópolis questionado por meio do presente processo não há glosa associada à utilização indevida de percentual de 60%. A matéria tampouco chegou a ser tratada no Acórdão recorrido, de sorte que não há litígio a ser tratado neste tema.

### Créditos extemporâneos

Segundo a fiscalização, a recorrente teria incluído incorretamente os valores na base de cálculo das contribuições nos DICON nos respectivos períodos de apuração, sem proceder à retificação do demonstrativo para apurar o valor da Contribuição paga a maior ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte.

A necessidade de retificação do DICON também foi o fundamento para a manutenção da glosa pela DRJ/Florianópolis, como se extrai dos excertos de fls. 253 e ss. (destaques nossos):

“Em análise da argumentação posta, há que se dizer que se equivoca a contribuinte. É que **a razão de ser da necessidade de segregação dos créditos por períodos de apuração**, no âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não-cumulativo, **se deve ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de repetição segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração**. Em outras palavras, **é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de repetição por qualquer uma das formas previstas** (compensação ou ressarcimento, por exemplo).

É preciso ter em conta que **a forma de repetição tem a ver com a natureza dos créditos apurados e com o período em que foram gerados**. De forma sintética, tais formas de repetição estão assim delineadas pela legislação:

- (a) **créditos associados a receitas tributadas no mercado interno**: meio preferencial é o **desconto no mês**;
- (b) **créditos associados a receitas não tributadas no mercado interno** (custos, despesas e encargos, inclusive estoque de abertura, vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, inclusive no caso de importação com pagamento de PIS e COFINS - importação): **compensação ou ressarcimento no próximo trimestre**;
- (c) **créditos associados a receitas de exportação** (custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação): **compensação no próximo mês ou ressarcimento no próximo trimestre**.

De tal sorte, como a apuração dos créditos passíveis de repetição depende, no mais dos casos, da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, inevitável é que o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração.

Neste sentido, salienta-se o disposto no parágrafo 1.º do artigo 3.º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003. Tais dispositivos determinam que os créditos, no regime da não-cumulatividade, **devem ser apurados por via da aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês** ou sobre o valor das **despesas incorridas**

**no mês**, ou seja, confina o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração, e isto com o fim, como já se disse, de que **a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro período específico de geração do crédito.**

(...)

Assim, como se percebe, **não é despropositada ou ilegal a afirmação da DRF/Florianópolis/SC de que créditos extemporâneos devam compor pedidos de ressarcimento/compensação específicos.** Pelo contrário, a demanda decorre diretamente da legislação tributária, nos termos acima postos.

Em relação à **necessidade de retificação do Dacon**, ressalta-se que **é condição para o creditamento que o contribuinte informe no Dacon todas operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições, sendo que tal demonstrativo precisa ser apresentado antes da análise do pedido de ressarcimento por parte da autoridade administrativa competente**”.

A recorrente, por seu turno, defende que não é necessária a retificação de obrigações acessórias e que a legislação permite que o desconto dos créditos possa ser efetuado em meses subsequentes.

A questão é bastante discutida no âmbito deste Conselho e está longe de ter entendimento pacificado. Me alinho ao entendimento de que o aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos DACON retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, conforme ressaltado na decisão recorrida.

Tal entendimento está materializado em julgados recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exemplo dos Acórdãos n.º 9303-011.460, de 20/05/2021, e n.º 9303-010.080, de 23/01/2020:

*“CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. CONDIÇÕES DE APROVEITAMENTO*

**O aproveitamento de crédito extemporâneo no sistema não cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela RFB, que exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas DACON original.** Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem” (Acórdão n.º 9303-011.460, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado).

*“CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

**O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras**” (Acórdão n.º 9303-010.080, Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado)..

Me utilizo dos fundamentos trazidos pelo i. Conselheiro Redator no primeiro julgado, como razões de decidir (destaques nossos):

**“Conforme pode ser verificado nos diplomas legais acima referidos, o crédito não aproveitado no mês poderá ser aproveitado nos meses seguintes e o saldo credor apurado em cada trimestre poderá ser compensado com outros débitos tributários ou objeto de pedido de ressarcimento.**

*Desta forma não resta dúvida que a própria RFB prevê a possibilidade de aproveitamento dos créditos nos meses subsequentes, conforme se depreende do contexto das orientações expedidas para elaboração da EFD - Contribuições.*

*No entanto, no presente caso, informa o Fisco que o Contribuinte não apresentou os DACON demonstrando a apuração dos créditos e dos saldos credores trimestrais, comprovando a não utilização tempestiva dos créditos reclamados, e dos respectivos DACON retificadores, demonstrando seus aproveitamentos intempestivos, conforme dispõe o art. 11 da IN SRF nº 590, de 2005. Veja-se:*

(...)

*Assim, considerando que a Contribuinte não apresentou nos autos os DACONS retificadores, demonstrando os créditos extemporâneos e os saldos credores trimestrais apurados (demonstrativos com o recálculo dos saldos de cada trimestre, gerando os respectivos direitos creditórios a serem ressarcidos), bem como não apresentou as respectivas DCTFs retificadoras e documentos que comprovem as alegações de seu recurso, não é possível dar respaldo à operação de apropriação dos créditos glosados pelo Fisco.*

**Uma vez que a legislação institui regras e instrumentos para a apuração do crédito a favor ou contra a Administração Tributária, essas regras devem ser seguidas e os instrumentos adequadamente utilizados.** O crédito só será considerado apurado devidamente na medida em que tal apuração atender aos procedimentos impostos.

**Caso contrário, teremos o risco de perder o controle, com dois possíveis consequências: (a) eventual aproveitamento em duplicidade do mesmo valor, (b) eventual aproveitamento de direito creditório já alcançado pelo transcurso do prazo fatal para pedido de repetição de indébito.**

(...)

*Nesse mesmo sentido, foi decidido por essa 3ª Turma nos Acórdão nºs 9303-007.510, de 17/10/2018 e 9303-009.739, de 11/11/2019. Confira-se a ementa:*

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.** O aproveitamento de créditos extemporâneo no sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Receita Federal, que exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas Declaração original. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

**Portanto, como a Contribuinte não apresentou os DACON retificadores demonstrando os créditos extemporâneos e os saldos credores trimestrais apurados, a glosa de tais créditos deve ser mantida por absoluta falta de liquidez e certeza**”.

Nesses termos, voto por NEGAR provimento ao Recurso Voluntário nesse tema.

### “Item Genérico”

Quanto a glosa do item denominado “ITEM GENÉRICO\*\*”, observa-se que a fiscalização glosou os créditos por ter concluído que tais aquisições não teriam sido de produtos agropecuários.

Segundo a recorrente, as notas fiscais correspondentes comprovariam se tratar de aquisições de produtos agropecuários idênticos àqueles já reconhecidos pelo próprio Fisco como insumos suscetíveis ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, por se referirem a itens como referem a ovos férteis, pintinhos de um dia, entre outros, os quais o Fisco reconhece que a Recorrente tem direito a crédito presumido do PIS e da COFINS.

Para comprovar o alegado, sustenta que teria juntado planilha com a relação de aquisições que teria incluído na conta genérica, aparentemente de aquisições de produtores rurais, e cópia de notas fiscais selecionadas “por amostragem”.

Entretanto, novamente se constata que não há no Despacho Decisório contra o qual se insurge a recorrente no presente processo qualquer glosa associada a “Itens Genéricos”. Igualmente a questão não foi suscitada em Manifestação de Inconformidade e não é tratada pela decisão recorrida.

Não há litígio a ser tratado neste tema.

### ***Conclusões***

Diante do exposto, VOTO por rejeitar a preliminar de nulidade e negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche