

Os créditos do PIS e da Cofins na indústria avícola



Gustavo Ventura
Advogado e professor

O Brasil é um dos maiores produtores de frango do mundo, com mais de 13

milhões de toneladas anuais, tendo a sua produção espalhada em todas as regiões do país, com destaque para a Região Sul, com cerca de 50% do volume. O mercado interno ainda corresponde por dois terços da produção, e as exportações estão concentradas nos portos de Paranaguá, Itajaí e São Francisco do Sul [\[1\]](#).

Os principais insumos para a produção de frango são o milho e a soja, todavia existe uma série de outros produtos que são adquiridos, a exemplo dos ovos férteis ou mesmo o chamado pinto de um dia, que compõem esse negócio tão importante para o país.

Pois bem. Várias empresas desse setor estão submetidas ao recolhimento do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido com base no lucro real, que, como se sabe, está submetida ao recolhimento do PIS e da Cofins com base na sistemática não cumulativa, nos termos das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesses quase 15 anos, muito se discutiu acerca do alcance do direito ao crédito, prescritos no artigo 3º das citadas leis. Existe, por assim dizer, uma certa clareza em relação ao entendimento do Fisco, dos contribuintes e também do Poder Judiciário.

Em linhas gerais, a doutrina e os julgados, inclusive administrativos, defendem que a não cumulatividade do PIS e da Cofins tem características próprias, que a afasta do regime do IPI, tampouco alcançando o universo das despesas dedutíveis do IRPJ. É com base em tais premissas que iremos abordar o tema, sob a perspectiva da indústria avícola, sem qualquer pretensão de esgotá-lo.

Nesse mercado, a cadeia produtiva é muito organizada, sendo que as maiores empresas, que recolhem a Cofins e o PIS pela sistemática não cumulativa, geralmente têm dúvidas em relação a quais insumos teriam direito. Nosso objetivo aqui é colaborar com o tema, apresentando razões de ordem jurídica e também o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de

Justiça.

O regime de não cumulatividade do PIS e da Cofins é autorizado pelo parágrafo 12, do artigo 195^[2], da Constituição.

A técnica de apuração *não cumulativa* da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins não se reduz aos modelos de não cumulatividade empregados ao IPI ou ao ICMS, por não se determinar pelo crédito escritural sobre o mesmo bem, por funcionar mediante um sistema de “base contra base” (mesmo que imperfeito, por não levar em conta todas as possibilidades de abatimentos); limitando-se a estipular *descontos* (artigo 3º, da Lei 10.833/03 e artigo 15, da Lei 10.865/04) de pagamentos de tributos relativos aos elementos que ingressaram na sociedade empresária. Trata-se de desconto sobre o *valor de ingresso*, e não a título de valor agregado^[3].

Prescreve o artigo 1º, das leis 10.833/03 e 10.684/03, que a *base de cálculo* da Cofins e do PIS será o valor do *faturamento* mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica^[4]. A base dos descontos será abatida daquela dos créditos.

Destarte, pela não cumulatividade, exige-se a apuração de duas bases de cálculo a partir da etapa sucessiva da cadeia de circulação: a de formação da prestação tributária (i) e a outra relativa à apuração dos créditos a serem descontados (ii). Como se vê, a técnica do legislador foi claramente influenciada pelo método de “base sobre base”. Nessa modalidade, cada pessoa jurídica apura sua base de cálculo segundo as receitas auferidas, e, promovida a dedução dos “descontos” permitidos pela legislação, define-se a quantificação do débito do tributo.

Essa técnica de apuração de “base contra base” consiste, portanto, na permissão para serem descontados da base de cálculo da pessoa jurídica (receita bruta), os valores relativos aos insumos e outros custos autorizados por lei. Não há permissão legislativa para apropriação integral de créditos (descontos), apenas aqueles admitidos pela legislação. Por isso, que se faça crédito a crédito (regime geral) ou de modo presumido (regime especial), isso dependerá da opção do legislador.

Nesse caso, a alíquota (conhecida como “de entrada”, terminologia que é usada no direito de crédito do IPI ou ICMS) a ser usada na apuração dos *descontos* (i) será a mesma alíquota (chamada “de saída”) a ser empregada na apuração do débito tributário (ii), pela determinação da *base de cálculo* (PIS: 1,65%; Cofins: 7,6%). O valor do desconto, cujo cômputo requer atendimento à legalidade em todos os seus contornos, por ser elemento integrante do dimensionamento da base de cálculo, deverá ser calculado segundo as regras previstas nos artigos 1º a 3º, das leis 10.833/03 e 10.684/03.

Nesse contexto, o direito ao crédito dos insumos adquiridos deve levar em conta atividade desenvolvida pela empresa e verificar quais são aqueles produtos ou serviços adquiridos que são essenciais, ou seja, sem os quais a atividade se tornaria impossível, ou perderia qualidade, ou mesmo incorreria em descumprimento de norma regulamentadora.

Assim, entendemos que as prescrições contidas na Instrução Normativa 404/2004, ao buscar equipar a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins ao IPI, acaba por contrariar as leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

O Carf está a consolidar tal entendimento, a exemplo do acórdão 3403-002.765, de 25/02/2014:

“Ementa Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/10/2006 a 31/10/2006 PIS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. ART. 3º, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. DEMONSTRAÇÃO. O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte. A falta desta demonstração impede o reconhecimento do direito de crédito”.

Assim, o importante é conhecer as características da atividade e apontar entre os insumos adquiridos quais são essenciais ao negócio, no caso da produção de frangos inteiros ou de cortes específicos.

No setor de alimentos, em função das regras sanitárias exigidas pelo Ministério da Agricultura, uma série de despesas necessárias são realizadas para assegurar a higiene e a qualidade dos produtos.

Especificamente em relação aos estabelecimentos avícolas de reprodução, a Instrução Normativa 56/2007 do Ministério da Agricultura estabelece regras para o registro, fiscalização e controle de tal atividade, tendo como fundamento de validade no Decreto 24.548/1934, assinado pelo presidente Getúlio Vargas.

Pois bem. No momento em que todos nós assistimos aos debates acerca da importância do controle sanitário da chamada *proteína* animal, a citada IN 56/2007 do Mapa prescreve uma série de exigências que podem gerar crédito do PIS e da Cofins para empresas do setor submetidas a sistemática não cumulativa.

Um bom exemplo são os materiais de limpeza e desinfecção adquiridos para atender o que prescreve o artigo 11 da IN 56/2007 do Mapa^[5].

Além do mais, as (i) telas utilizadas para impedir o ingresso de insetos e pequenos animais, (ii) as bandejas e caixas utilizadas no transporte e (iii) as roupas e os sapatos utilizados por funcionários na área de produção são igualmente obrigatórios pela citada IN e devem ser caracterizados como insumos que devem gerar créditos.

Por sua vez, são vários os serviços envolvidos na produção de frangos que são necessários para a atividade. Somos da opinião de que as despesas com o transporte dos insumos e dos produtos acabados, suportados pela empresa fabricante, geram crédito do PIS e da Cofins, por serem serviços relacionados à produção.

Outro bom exemplo são os serviços de análise laboratoriais, exigidos pelo Ministério da Agricultura, para confirmar a qualidade dos insumos e dos produtos. Em função de serem essenciais, entendemos que os valores pagos a essas empresas geram, igualmente, crédito do PIS e da Cofins.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já teve a oportunidade de tratar especificamente da indústria avícola, ainda que de maneira não definitiva em nosso entendimento. Exemplos são os seguintes julgados:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007 NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.

A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito DO PIS/COFINS. PIS/COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. ALÍQUOTA.

Após a alteração veiculada pela Lei nº 12.865, de 2013, expressamente interpretativa, indiscutivelmente, os insumos da indústria alimentícia que processem produtos de origem animal classificados 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, adquiridos de não contribuintes farão jus ao crédito presumido no percentual de 60% do que seria apurado em uma operação tributada.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS

As leis instituidoras da sistemática não-cumulativa das contribuições PIS e COFINS, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao "consumo" no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração. Comprovado que o bem foi empregado no processo produtivo e não se inclui entre os bens do ativo permanente, válido o crédito sobre o valor de sua aquisição. (...)”[\[6\]](#).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO.
INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.

Deve-se observar, para fins de se definir “insumo” para efeito de constituição de crédito de PIS e de Cofins, se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços.

No caso vertente, a indumentária na indústria de processamento de carnes, por ser necessária e essencial à atividade do sujeito passivo que, por sua vez, deve zelar pela higiene, segurança à saúde dos consumidores e dos próprios empregados, além de sua utilização ser regulamentada pela ANVISA, deve gerar crédito da contribuição a Cofins. (...)

FRETE PAGO A EMPRESA SEDIADA NO EXTERIOR.

Nos termos do § 3º do art. 3º da Lei 10.833, somente o frete pago a empresa sediada no Brasil gera direito de crédito da COFINS, a isso não se equiparando a mera transferência de recursos a

representante, sediado no Brasil, do efetivo prestador do serviço de transporte sediado no exterior” [\[7\]](#).

Da leitura das decisões do Carf podemos concluir que existe uma interpretação mais ampla do conceito de insumos e ao próprio direito de crédito no âmbito do PIS e da Cofins se comparada com os termos da Instrução Normativa 404/2004, mas ainda com algumas restrições que entendemos não encontrar respaldo nas leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Em relação ao aqui se defende, vale transcrever a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ.C ONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. (...)

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 – Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 – Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda – IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, 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 da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente

produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido”[8].

Acreditamos que o estudo acerca dos limites do direito de crédito do PIS e da Cofins, na sistemática não cumulativa, em relação à indústria avícola, deve levar em conta os seus insumos que lhe são característicos e os serviços relacionados aos controles exigidos pela legislação própria, para conferir a devida qualidade aos produtos. Felizmente, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, e em certa medida do próprio Carf, contribuem para a devida aplicação do artigo 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

[1] Fonte:

[http://abpa-](http://abpa-br.com.br/storage/files/versao_final_para_envio_digital_1925a_final_abpa_relatorio_anual_2016_portugues)

[br.com.br/storage/files/versao_final_para_envio_digital_1925a_final_abpa_relatorio_anual_2016_portugues](http://abpa-br.com.br/storage/files/versao_final_para_envio_digital_1925a_final_abpa_relatorio_anual_2016_portugues)

[2] "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

b) a receita ou o faturamento; (...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas."

[3] TORRES, Ricardo Lobo. A não-cumulatividade no PIS/COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos. *PIS – COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 53-74; TÔRRES, Heleno Taveira. Monofasia e não-cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS no setor de petróleo (refinarias). In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.); CATÃO, Marcos André Vinhas (Coord). *Tributação no setor de petróleo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 179-206; GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na Cofins. In: PAULSEN, Leandro (Coord.). *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da Cofins*. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: I.E.T. – Instituto de estudos tributários, 2004. p. 101-122; TOMÉ, Fabiana Del Padre. Natureza jurídica da "não-cumulatividade" da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: consequências e aplicabilidade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos. *PIS – COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 535-555; MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos. *PIS – COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 199-209.

[4] PETRY, Rodrigo Caramori. *Contribuições PIS/PASEP e Cofins: limites constitucionais da tributação sobre o "faturamento", a "receita" e a "receita operacional" das empresas e outras entidades no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. 646p.

[5] Art. 11. Os estabelecimentos avícolas de reprodução serão construídos de modo que as superfícies interiores dos seus galpões permitam a limpeza e desinfecção, que o piso seja em alvenaria, e que os galpões sejam providos de proteção ao ambiente externo, com instalação de telas com malha de medida não superior a 1 (uma) polegada ou 2,54 cm (dois centímetros e cinquenta e quatro milímetros), à prova



da entrada de pássaros, animais domésticos e silvestres.

[6] Acórdão: [9303-003.477](#), Número do Processo: 10925.720046/2012-12, Data de Publicação: 25/07/2016. Relator: HENRIQUE PINHEIRO TORRES.

[7] Acórdão: [9303-004.382](#), Número do Processo: 13053.000909/2008-50, Data de Publicação: 07/04/2017, Relatora: TATIANA MIDORI MIGIYAMA.

[8] STJ, REsp 1246317/MG, 2ª Turma, ministro Mauro Campbell, DJ 19/5/2015.