



## INFORMAÇÃO FISCAL

### IDENTIFICAÇÃO

Unidade <b>0818000 DERAT/SP</b>	PROCESSO <b>10880.941526/2012-89</b>	Número do RPF/MPF <b>08.1.90.00-2012.04946-7</b>
Nome / Nome empresarial <b>MARFRIG ALIMENTOS S/A</b>	CPF / CNPJ <b>03.853.896/0001-40</b>	
Logradouro <b>AV CHEDID JAFET, 222. BLOCO A. 5º ANDAR.</b>		
Bairro <b>VILA OLÍMPIA</b>	Cidade <b>SÃO PAULO</b>	UF      CEP <b>SP      04551-065</b>

### RELATÓRIO

1. Trata o presente processo de análise do direito creditório do Pedido de Ressarcimento constante do PER/DCOMP 16017.25378.110811.1.5.11-4033, no valor de R\$ 46.389.142,32, referente ao crédito da COFINS INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA vinculado às receitas de mercado interno não tributadas do 4º trimestre do ano-calendário 2010.

2. Para dar início à auditoria dos créditos, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal Diligência nº 08.1.90.00-2012.04946-7, conforme disciplina o art. 226 do Regimento interno da RFB, Portaria MF 203/2012.

*“Art. 226. À Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária - Derat, quanto aos tributos administrados pela RFB, inclusive os destinados a outras entidades e fundos, excetuados os relativos ao comércio exterior, compete, no âmbito da respectiva jurisdição, desenvolver as atividades de arrecadação, controle e recuperação do crédito tributário, de atendimento e interação fisco-contribuinte, de comunicação social, de tecnologia e segurança da informação, de programação e logística e de gestão de pessoas, e, especificamente:*

(...)

*V - realizar diligências e perícias fiscais, inclusive as de instrução processual;”*

### FUNDAMENTAÇÃO

3. O crédito do PIS/PASEP e COFINS se encontra disciplinado legalmente pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram a sistemática da não-cumulatividade.

4. O ressarcimento do PIS/PASEP e COFINS na forma do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estão previstos respectivamente nos § 2º, art. 5º da Lei 10.637/2002 e 2º, art. 6º da Lei 10.833/2003.

5. Dispõem as referidas leis no art. 5º, § 1º, incisos I e II da Lei 10.637/2002 e art. 6º, § 1º, incisos I e II da lei 10.833/2003, respectivamente, que o crédito apurado na forma do art. 3º dessas leis, poderá ser aproveitado, devendo sua utilização ocorrer na seguinte ordem: 1º - dedução de débitos na mesma contribuição; 2º - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados



pela Secretaria da Receita Federal; 3º - esgotadas as hipóteses anteriores, a pessoa jurídica poderá solicitar o ressarcimento em dinheiro.

6. No caso da compensação, a lei determinou que fosse observada a legislação específica da matéria.

7. Tais disposições, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, estavam disciplinadas, à época da transmissão do PER/DCOMP, na Instrução Normativa RFB 1.300/2012, em seus artigos 27 a 33.

8. Em consonância à lei, a Instrução Normativa RFB 1.300/2012 dispôs que a pessoa jurídica que tivesse apurado créditos vinculados às receitas de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento representasse ingresso de divisas, e vendas à empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, que não fossem utilizados na dedução de débitos da própria contribuição, poderiam ser aproveitados na compensação de débitos próprios ou contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, vencidos ou vincendos, ou ser objeto de ressarcimento.

9. Por fim, o ressarcimento em espécie, como última forma de utilização de crédito, está prevista no art. 5º, § 2º da Lei 10.637/2002 e art. 6º, § 2º da Lei 10.833/2003.

10. Importante consignar que as regras que versam sobre o crédito do PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativos, pela natureza exoneratória, representam uma exceção à regra geral de tributação, devendo ser interpretadas de modo literal, restritamente, porquanto compreendem um incentivo fiscal ou benefício fiscal implementado pelo Estado. Esse princípio está expressamente inserido no Código Tributário Nacional – CTN, Lei 5.172 de 1966, em seus artigos 111 e 176.

11. MARFRIG ALIMENTOS S/A, CNPJ 03.853.896/0001-40, contribuinte domiciliado na jurisdição desta Delegacia, tem CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) 1011-2-01: Frigorífico – abate de bovinos, conforme dados do sistema CNPJ. As aquisições de insumos para industrialização, que geram a maior fatia dos seus créditos da incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS, provêm da compra de bovinos para abate, bem como de embalagens e outros bens utilizados no processo produtivo.

12. A auditoria foi baseada na verificação das rubricas dos DICON que deram origem aos créditos pleiteados, em confronto com livros e documentos fiscais e contábeis, bem como com os arquivos magnéticos apresentados pelo contribuinte nos formatos da IN SRF 86/2001, SINTEGRA, SPED e planilhas excel, por meio da utilização do aplicativo homologado pela Coordenação de Fiscalização da Receita Federal denominado "CONTÁGIL".

### **TEMPESTIVIDADE**

13. Os PERDCOMP's foram transmitidos dentro do prazo hábil de 5 (cinco) anos previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, devendo, portanto, ser analisados.

### **MÉTODO DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS**

14. O contribuinte adotou como critério de apuração dos créditos o método de rateio proporcional relativo ao percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, nos termos dos § 7º e 8º, II, do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/2003.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Receita Federal do Brasil  
Delegacia Especial de Administração Tributária de São Paulo  
Equipe Especial de Auditoria



“art. 3º (...)

§ 7º *Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.*

§ 8º *Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

*I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.”*

15. A análise deu-se pelo confronto dos percentuais informados pelo contribuinte nos demonstrativos de exportações com os respectivos lançamentos contábeis e arquivos magnéticos.

16. Além dos créditos da não-cumulatividade vinculados às receitas de exportação, o contribuinte apresentou Pedidos de Ressarcimento dos créditos vinculados às receitas do mercado interno não tributadas, com base art. 17 da Lei 11.033/2007.

17. O art. 17 da Lei 11.033/2007 dispõe sobre a manutenção de créditos vinculados às operações com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência:

*“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”*

18. Já o art. 16 da Lei 11.116/2005 passou a permitir o uso dos créditos decorrentes do art. 17 da Lei 11.033/2004 para compensação e ressarcimento:

*“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 trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.”*



19. O art. 32 da Lei 12.058, de 13 de outubro de 2009 tornou suspensa a incidência das alíquotas do PIS e COFINS para as vendas de carnes bovinas e alguns derivados destinados ao mercado interno:

*“Art. 32. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de: (Produção de efeito)*

*I - animais vivos classificados na posição 01.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30 da NCM;*

**II - produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30, da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM.**

*Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:*

*I - não alcança a receita bruta auferida nas vendas a consumidor final;*

**II - aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.**

20. Posteriormente veio a regulamentação através da Instrução Normativa RFB 977, de 14 de dezembro de 2009, em seus artigos 1º ao 4º:

#### *“capítulo I*

#### *Do Âmbito de Aplicação*

*Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na comercialização de produtos pecuários, conforme previsto nos arts. 32 a 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009.*

#### *capítulo II*

#### *Da Suspensão da Exigibilidade das Contribuições*

#### *Seção I*

#### *Dos Produtos Vendidos com Suspensão*

**Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:**

**I - animais vivos classificados na posição 01.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); e**

**II - produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0506.90.00, 0510.00.10, 1502.00.1, 4101.20.10, 4104.11.24 e 4104.41.30, da NCM.**



**II - produtos classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1, da NCM. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.157, de 16 de maio de 2011) (Vide art. 22 da IN RFB nº 1.157/2011)**

§ 1º Para aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo, também, à receita bruta da venda, no mercado interno, dos bens referidos nos incisos do caput, quando estes tiverem sido importados, observado o disposto no art. 17.

### Seção II

#### Das Pessoas Jurídicas que Efetuam Vendas com Suspensão

Art. 3º A suspensão do pagamento das contribuições, na forma dos arts. 2º e 4º, alcança somente as vendas:

I - dos produtos referidos no inciso I do art. 2º, quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para a pessoa jurídica referida no inciso I do art. 4º;

II - dos produtos referidos no inciso II do art. 2º, quando efetuadas por pessoa jurídica que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM.

§ 1º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 33 da Lei nº 12.058, de 2009, a pessoa jurídica vendedora de que trata o inciso I do caput, deverá estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos vinculados aos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do inciso I do art. 2º.

§ 2º A suspensão não alcança a receita bruta auferida nas vendas a consumidor final, não se aplicando, neste caso, o disposto no § 1º.

§ 3º A suspensão de que trata este artigo prevalece sobre as suspensões de que tratam o art. 59 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o art. 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o art. 12 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.157, de 16 de maio de 2011) (Vide art. 22 da IN RFB nº 1.157/2011)

### Seção III

#### Da Aplicação da Suspensão

Art. 4º Nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão disciplinada nos arts. 2º e 3º é obrigatória nas vendas efetuadas:

I - a pessoa jurídica que produza mercadoria classificada nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30 da NCM, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º; ou

II - a pessoa jurídica, no caso dos produtos referidos no inciso II do art. 2º.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Receita Federal do Brasil  
Delegacia Especial de Administração Tributária de São Paulo  
Equipe Especial de Auditoria



*Parágrafo único. No caso do inciso I, é vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda, sem prejuízo da aplicação, neste caso, do disposto na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no restante da legislação pertinente, inclusive no que se refere ao direito de crédito.”*

21. Quanto ao mérito, o pedido formalizado possui embasamento legal, pois o contribuinte pessoa jurídica que industrializa e vende no mercado interno carne bovina com a suspensão das contribuições sociais do PIS e da COFINS tem o direito de solicitar o ressarcimento dos créditos nos termos das leis 11.116/2005 e 10.996/2004.

22. O contribuinte adotou como critério de apuração dos créditos o método de rateio proporcional relativo ao percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, nos termos dos § 7º e 8º, II, do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/2003.

*“art. 3º (...)*

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.*

*§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

*I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.”*

23. O conceito de receita bruta, de acordo com o art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, é definido como:

*“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.*

*§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.*

*§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:*

*I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;*



*III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;*

*IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;*

*IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008)(Vide art. 42 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)*

**V - referentes a:**

**a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;**

**b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.**

**VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.** (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

**VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009)."**

24. A análise deu-se pelo confronto dos percentuais aplicados pelo contribuinte nos DACON com os respectivos lançamentos contábeis nos Balancetes Mensais e Razão. Analisando-se os balancetes mensais, verifica-se que os índices de rateio aplicados pelo contribuinte foram corretamente apurados, fato que constatamos calculando a proporção do saldo da conta da receita bruta da exportação "3.1.01.04" e a receita bruta total, representada pela soma das contas "3.1.01.01", "3.1.01.02" e "3.1.01.04".

### **BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA**

25. De acordo com o art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002:

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

**I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:**

**a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)**

**b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 25 de setembro de 2008)"**

26. Pelas verificações efetivadas, não foram encontradas irregularidades nos arquivos magnéticos de notas fiscais compras de bens para revenda.



### **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

27. De acordo com o art. 3o da Lei 10.833/2003:

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

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”*

*(...)*

*§ 1o O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2o desta Lei sobre o valor:*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;”*

28. De acordo com as análises efetuadas, identificamos que os valores informados na rubrica “02 – Bens Utilizados como Insumos” das fichas 06A e 16A dos DACONs são muito superiores aos montantes existentes nos arquivos magnéticos de notas fiscais, ficando evidenciada uma grande discrepância entre os DACONs, cujos valores serviram como base de cálculo dos Pedidos de Ressarcimento e os arquivos magnéticos, não nos deixando outra alternativa senão glosar integralmente essas diferenças. Os montantes analisados estão anexos a este e-processo.

### **SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

29. Em sintonia com o artigo 3º da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, nos seus artigos 66 e 67 define insumos nos termos a seguir, para fins do PIS/PASEP não-cumulativo:

*“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

***I – das aquisições efetuadas no mês:***

***a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;***

***b) de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;***

***b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)***

***b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)***

***b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)***

*(...)*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Receita Federal do Brasil  
Delegacia Especial de Administração Tributária de São Paulo  
Equipe Especial de Auditoria



**§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)**

**I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)**

**a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)**

**b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)**

**II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)**

**a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)**

**b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)**

(...)

Art. 67. O direito ao crédito de que trata o art. 66 aplica-se, exclusivamente, em relação:

**I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;**

**II – aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País; e**

**III – aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas e encargos incorridos a partir de 1º de dezembro de 2002.**

**Parágrafo único.** Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve contabilizar os bens adquiridos e os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, separadamente daqueles efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior." (grifos nossos)

30. Em sintonia com o artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, nos seus artigos 8º e 9º define insumos nos termos a seguir, para fins da COFINS não-cumulativa:

**"Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:**

**I - das aquisições efetuadas no mês:**

**a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;**

**b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:**

**b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou**

**b.2) na prestação de serviços;**

(...)

**§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:**

**I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:**

**a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Receita Federal do Brasil  
Delegacia Especial de Administração Tributária de São Paulo  
Equipe Especial de Auditoria



**b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;**

**II - utilizados na prestação de serviços:**

**a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e**

**b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.**

(...)

Art. 9º O direito ao crédito de que trata o art. 8º aplica-se, exclusivamente, em relação:

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos encargos de depreciação e amortização de bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; e*

*IV - aos bens e serviços adquiridos, aos custos, despesas e encargos incorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004.*

*Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve contabilizar os bens adquiridos e os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, separadamente daqueles efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.” (grifos nossos)*

31. Segundo os dispositivos mencionados, para que o bem seja considerado insumo à fabricação, além de não estar incluído no ativo imobilizado, deve enquadrar-se em uma das quatro situações: ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

32. No que se refere às despesas com serviços, deve ser reafirmado que o termo “insumo” também não pode ser interpretado, como já dito, como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão-somente aqueles que efetivamente se aplicaram ou consumiram diretamente na produção dos bens fabricados/produzidos pelo interessado, ou, ainda, que se aplicaram ou consumiram nos serviços prestados pela empresa (cf. art. 8º, § 4º, I-II-b, da IN SRF nº 404/2004).

33. Pelas análises feitas constatamos por meio da identificação das contas contábeis listadas abaixo que o contribuinte se apropriou indevidamente de despesas que não podem ser caracterizadas como aplicáveis diretamente sobre os bens produzidos/industrializados. Portanto, a prestação dos serviços em favor do interessado, glosados, não se caracterizam como “insumo”, na forma da legislação acima referenciada, já que, manifestamente, não foram aplicados ou consumidos nos serviços prestados pelo interessado.

5.5.01.28.02 - Laboratório

5.5.01.28.03 - SIF - Serviço de Inspeção Federal

5.5.01.28.04 - Análise Microbiológicas

34. Análises laboratoriais. Conforme interpretação expressa nas Soluções de Consulta 174 - SRRF/8ª RF/Disit e 88 - SRRF/9ª RF/Disit, para efeito do inciso II do art. 3º



da Lei nº 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. Portanto, as despesas efetuadas com serviços de análises laboratoriais não geram direito a crédito, por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

35. Sobre esses valores, que constam no demonstrativo de cálculo do contribuinte, anexo a estes processo, aplicamos as glosas devidas.

### **DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA**

36. De acordo com o art. 3o., III, da Lei 10.833/2003:

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

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;”*

37. Extraímos dos arquivos magnéticos as notas fiscais referentes, além das coletarmos amostras de faturas de energia elétrica, devidamente anexadas a este e-processo. Pelas análises efetuadas, concluímos estarem corretos os montantes informados nos DACONs.

### **DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES SOBRE VENDAS**

38. A empresa se apropriou somente de fretes sobre vendas, em conformidade com o disposto no art. 3º, IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03, in verbis:

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

*(...)*

*IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”*

39. Tomando como parâmetro de análise os registros fiscais dos fretes, concluímos estarem corretos os valores apropriados.

### **DEVOLUÇÕES DE VENDAS**

40. A apropriação de créditos sobre devoluções de vendas somente ocorre quando este tipo de operação é tributável, ou seja, quando as vendas são realizadas no



mercado interno. Verificamos que o contribuinte distribuiu tais valores entre as colunas de rateio dos mercados interno e externo, incorretamente.

41. Para verificarmos a correção dos valores, somamos somente as devoluções de vendas tributadas no mercado interno, segregando dos arquivos magnéticos somente os CFOP 1201, 2201, 1202 e 2202 referentes às devoluções de vendas ensejadoras de apuração créditos.

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

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;”*

42. Para que o contribuinte possa se creditar desta devolução, os seguintes requisitos devem ser atendidos:

a) que seja uma devolução de venda;

b) que a venda tenha integrado o faturamento do mês ou do mês anterior, tendo sido tributada conforme disposto na Lei respectiva contribuição.

43. Como decorrência, esse crédito deve ser tratado a parte já que deve existir uma relação direta entre a contribuição devida em razão da venda e a possibilidade de creditamento em mesmo montante e tipo de crédito no caso de eventual devolução desta venda. Não há, portanto, que se falar em rateio proporcional nesta rubrica e apropriação de créditos vinculados às receitas do mercado externo.

## CONCLUSÃO

44. Anexos a este processo está o arquivo “Memória de Cálculo Fiscalização”, a qual contém o resultado da análise de todas as rubricas que compuseram as bases de cálculos dos créditos.

45. No tocante às deduções dos créditos com os débitos das contribuições, o contribuinte se utilizou de saldos de créditos de períodos anteriores vinculados a operações de mercado interno tributadas. Checamos esses saldos e constatamos serem compatíveis.

Considerando todo o exposto e tudo mais que no processo consta, proponho o DEFERIMENTO PARCIAL do Pedido de Ressarcimento constante do PER/DCOMP nº 16017.25378.110811.1.5.11-4033, de MARFRIG ALIMENTOS S/A, CNPJ 03.853.896/0001-40, referente ao saldo credor da COFINS INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA do 4º TRIMESTRE DE 2010, vinculado às receitas não tributadas do mercado interno, no valor de R\$ 13.314.775,52.

COFINS MI /4º TRIM – 2010	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	TOTAL
CRÉDITO RECONHECIDO	4.708.221,56	3.517.503,97	5.089.049,99	13.314.775,52



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Receita Federal do Brasil**  
**Delegacia Especial de Administração Tributária de São Paulo**  
**Equipe Especial de Auditoria**



46. Para constar e produzir os efeitos legais, lavramos o presente Termo.

**MF/RFB/SRRF 8ª RF/DERAT/DIORT/EQAUD**

WALDIR DE OLIVEIRA  
**Auditor-Fiscal da RFB – MATR. 015977**  
**Assinado digitalmente**

47. De acordo.

**MF/RFB/SRRF 8ª RF/DERAT/DIORT/EQAUD**

CLAUDIO EDUARDO M. L. STORTI  
**Auditor-Fiscal da RFB – MATR. 0865355**  
**Supervisor da DERAT/DIORT/EQAUD**  
**Assinado digitalmente**