MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10835.721942/2014-70

Processo nº	10835.721942/2014-70
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3302-013.968 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	29 de novembro de 2023
Recorrente	LÍDER ALIMENTOS DO BRASIL S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.
O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CRÉDITO SOBRE GASTOS COM MATERIAIS E SERVIÇOS RELACIONADOS COM EXAMES LABORATORIAIS. EMPRESA FABRICANTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.
Os gastos incorridos com exames laboratoriais dos insumos e produtos utilizados pela indústria na produção de alimentos, incluindo as despesas com coleta e transporte do material a ser examinado, constituem custos de produção essenciais para o desenvolvimento da atividade produtora, além de exigidos pela legislação sanitária, gerando, portanto, a possibilidade de apuração de créditos das contribuições para o PIS e Cofins não cumulativos.

CRÉDITO SOBRE GASTOS COM MATERIAIS UTILIZADOS PARA DESINFECÇÃO E HIGIENIZAÇÃO DE INSTALAÇÕES FABRIS. EMPRESA FABRICANTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.
Os dispêndios realizados para desinfecção e higienização dos ambientes, máquinas e equipamentos envolvidos no processo produtivo da indústria de alimentos podem ser incluídos na base de cálculo dos insumos, com vistas à apuração de créditos das contribuições para o PIS e Cofins não cumulativos, tendo em vista sua obrigatoriedade por questões sanitárias.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL NO PERÍODO DE APURAÇÃO SOB EXAME.
Na época das ocorrências sob exame, o valor do crédito presumido das agroindústrias, instituído pela Lei nº 10.925/2004, somente poderia ser utilizado para dedução do valor das contribuições apuradas, não podendo, no entanto, ser ressarcido ou compensado com outros tributos. A autorização

genérica para ressarcir ou compensar os créditos presumidos passou a vigorar a partir da publicação da Lei nº 13.137/2015 e do Decreto nº 8.533/2015.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DIREITO DE CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.
Tratando-se de pedido de ressarcimento, é indispensável observar que cabe ao interessado fazer prova inequívoca de seu direito ao crédito, conforme dispõe o art. 373 do Código de Processo Civil.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.
Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.237/1972, ou quando as irregularidades possam ser sanadas

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e dar parcial provimento ao recurso voluntário, com vistas a reconhecer o direito de crédito sobre materiais e serviços relacionados às análises laboratoriais e sobre materiais de limpeza e químicos utilizados para desinfecção e higienização nas instalações fabris da recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Aniello Miranda Aufiero Júnior, Celso José Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, José Renato Pereira de Deus, Mariel Orsi Gameiro, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado) e Flávio José Passos Coelho (presidente).

Relatório

Cuida-se aqui da apreciação de recurso voluntário contra a decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade quanto ao despacho decisório que havia reconhecido, também de modo parcial, o crédito tributário pleiteado pela contribuinte em Pedido de Ressarcimento (PER), crédito esse proveniente do saldo credor da contribuição ao PIS relativo ao mercado interno, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao 2º trimestre/2013.

Por economia processual e por sintetizar objetivamente os fatos que deram origem ao litígio administrativo, transcrevo inicialmente alguns trechos extraídos do próprio recurso voluntário:

Original

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, e segundo o Despacho Decisório, foram glosados créditos calculados às linhas 02 (Bens Utilizados como Insumos), 03 (Serviços Utilizados como Insumos), 06 (Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica), 07 (Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda), 10 (Sobre Bens do Ativo Imobilizado – Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção) e 12 (Devoluções de vendas sujeitas às alíquotas não cumulativas).

Por discordar do procedimento fiscal adotado pela Autoridade Fiscal, a Recorrente apresentou tempestivamente a competente Manifestação de Inconformidade, visando a reforma de tal procedimento fiscalizatório.

Em sede de preliminar, apontou o cerceamento do seu direito de comprovar a real utilização dos produtos e serviços aplicados no processo produtivo, pois a autoridade fiscal não elencou sobre quais produtos/serviços ocorreram as glosas, especificando apenas aquelas (glosas) oriundas de compras de leite cru de pessoas jurídicas que promovem o transporte, resfriamento e venda a granel deste leite (cru), pois entendeu que estas aquisições são passíveis de aproveitamento de crédito presumido, em montante correspondente de 60% da alíquota prevista nos arts. 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, não sendo possível assim o aproveitamento destes como crédito básico.

No mérito, defendeu-se as demais glosas efetuadas pela fiscalização, como as despesas com armazenagem e frete, que são custos necessário e imprescindíveis ao processo produtivo da Recorrente, bem como o direito ao crédito presumido do Leite in Natura, créditos oriundos de serviços de limpeza, laboratório e carga e descarga.

Dessa forma, ao analisar das razões de insurgência da Recorrente, a DRJ/Ribeirão Preto resolveu baixar o processo em diligência para esclarecimentos de alguns quesitos específicos por parte da autoridade *a quo,* os quais foram atendidos por meio do "Relatório de Diligência Fiscal" [...], que em síntese, fez os seguintes apontamentos:

> "(...) Em suma, como a impugnante calculou créditos integrais sobre estar espécies de insumos (leite cru pré-beneficiado e resfriado), tal crédito foi afastado, permanecendo, no entanto, a possibilidade de cálculo de créditos presumidos sobre tais insumos.
>
> (...)
>
> Por fim, quanto às glosas de créditos calculados sobre transportes, reafirmamos que tais deslocamentos foram efetuados tendo por objeto os mesmos produtos tratados acima. Ora, se descaracterizamos o crédito básico sobre o leite pré-beneficiado e sobre o leite resfriado, fica inaplicável o conceito de frete-insumo ao caso, pois tal conceito está intimamente relacionado ao fato de o insumo transportado integral o processo produtivo e, portanto, dar direito ao crédito clássico.
>
> O leite pré-beneficiado ou resfriado possui uma previsão específica de creditamento, de modo presumido, inexistindo previsão legal para cálculo de créditos sobre as despesas de transporte de produtos que deem direito a tal espécie de crédito."

Contra o despacho acima, foi oportunizado à Recorrente o contraditório, o que ensejou a apresentação de nova Manifestação de Inconformidade, onde alegou, resumidamente, que o leite cru é insumo básico para a consecução da atividade da empresa e que, de acordo com a legislação de regência, todos os créditos decorrentes de custos ou despesas incorridas na produção e venda do produto são passíveis de ressarcimento. E, ainda assim não se entendendo, caberia seu reconhecimento como ressarcimento de crédito presumido, o que foi negado pela autoridade fazendária.

Original

> E, quanto ao frete na aquisição de leite cru, sabe-se que também é considerado como parte do custo daqueles, integrando o cálculo do crédito do PIS e COFINS não cumulativo.

Entretanto, a 4ª Turma de Julgamento da DRJ Ribeirão Preto julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, *"para reconhecer apenas e tão-somente o crédito presumido relativo ao frete na aquisição de leite cru, na razão de 60% da alíquota da contribuição"*, arrematando a decisão com a seguinte ementa:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> [...]
>
> NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.
>
> Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.
>
> NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO.
>
> Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.
>
> CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. FRETE. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.
>
> A base de cálculo do crédito presumido da agroindústria, instituído pela Lei nº 10.925/2004, é o valor de aquisição de mercadoria incluída nesse benefício, nele incluído o frete pago na sua compra.
>
> CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. SALDO CREDOR. COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Em regra, o saldo credor referente a crédito presumido da agroindústria, instituído pela Lei nº 10.925/2004, somente pode ser descontado da própria contribuição, mas não compensado com outros tributos ou ressarcido.
>
> ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
>
> [...]
>
> NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.
>
> Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF ou quando as irregularidades possam ser sanadas.
>
> Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte.
>
> Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Irresignada, a manifestante juntou recurso voluntário no qual apresenta os argumentos sintetizados a seguir:

a) Preliminarmente, a nulidade do despacho decisório por ausência de motivação para fundamentar a glosa.

Original

b) Conceito de insumos. Ainda que pendente de julgamento o RE nº 1.221.170, faz-se necessário trazer à discussão o conceito de insumos, para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e a COFINS, ainda que, pois são essencialmente importantes para efeitos de prequestionamento, o que implicará o preenchimento de todos os requisitos necessários, tal qual dispõe o § 5º do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

c) Glosas mantidas: material de laboratório. Em atendimento à legislação, a manifestante é obrigada a realizar análises periódicas do leite em laboratórios credenciados ao MAPA, o que enseja na obrigatoriedade e essencialidade dos fretes e serviços laboratoriais ora tratados.

d) Glosas mantidas: material de limpeza e químico. São necessários nas atividades da empresa para limpeza dos silos, bem como limpeza das máquinas utilizadas no processo produtivo, para uma melhor conservação do leite.

e) Glosas mantidas: Manutenção de empilhadeiras e despesas com carga e descarga. As máquinas e equipamentos que foram objeto dos serviços de manutenção estão todos inclusos no processo produtivo da empresa, de modo que todos são maquinários essenciais e necessários na produção de laticínios.

f) Glosas mantidas: crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais - aquisição de leite *in natura*. A recorrente tem por objeto social, dentre outros, a atuação no ramo de produtos do laticínio. Assim, a empresa faz jus à utilização do benefício do crédito presumido de PIS/COFINS para as agroindústrias, disposto no ordenamento jurídico por meio da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, a qual definiu os critérios para gozo do benefício em comento.

g) Verdade material. Necessário se faz que o julgador efetue a análise do processo administrativo levando-se em consideração os fatos mencionados pela recorrente, bem como a legislação aplicável ao caso, de forma específica com a situação da contribuinte e não de forma ampla e irrestrita, sob pena de realizar seu julgamento baseado em premissas não verdadeiras.

h) Provas. A recorrente reitera a sua intenção em provar todo o alegado por meio das provas documentais já acostadas ao presente processo, e ainda outras que se façam necessárias para a comprovação do direito aqui defendido.

Esse é o relatório do conteúdo essencial.

Voto

Original

Conselheiro Flávio José Passos Coelho, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

São discutidas neste processo diversas glosas efetuadas pela Fiscalização sobre Pedido de Ressarcimento (PER) cujo crédito provém de saldo credor da contribuição para o PIS – mercado interno, apurado no regime de incidência não cumulativa.

As alegações inseridas no recurso voluntário estão listadas ao final do relatório que antecede este voto e serão analisadas item a item nos próximos parágrafos.

(a) Preliminar. Nulidade do despacho decisório por ausência de motivação para fundamentar a glosa.

Segundo a manifestante, embora os autos tenham baixado duas vezes em diligência, a autoridade fiscal não teria deixado clara a sua motivação e tampouco teria disponibilizado a planilha das glosas, para que pudesse apresentar sua defesa e mostrar a utilidade de cada insumo no seu processo produtivo. Dessa forma, estaria prejudicado o seu direito de defesa.

Curiosamente, no entanto, assim como na manifestação de inconformidade, a recorrente diz em alguns pontos de seu recurso voluntário que não teve acesso à planilha de glosas; mas em outros trechos aponta supostas incorreções em seu conteúdo, afirmando, de passagem, que a planilha constava nos autos.

Fato é que a planilha anexada ao Termo de Verificação Fiscal efetivamente encontra-se juntada aos autos desde 16/03/2015. Trata-se do arquivo não paginável em formato XLSX, com o nome *"Glosas Lider 012013 a 062014",* vinculado ao Termo de Anexação de fl. 99, intitulado "Anexo ao TVF". Portanto, no momento em que a contribuinte tomou ciência do despacho decisório, ou seja, antes que apresentasse sua manifestação de inconformidade, a planilha já estava disponível.

A insatisfação registrada pela requerente quanto ao conteúdo da planilha (ou quanto à hipotética indisponibilidade desse documento, segundo suas afirmações) denota uma leitura eventualmente incompleta do conteúdo inserido nos autos, notadamente dos comentários explicativos inseridos no próprio Termo de Verificação Fiscal (fls. 82 a 98), bem como nos termos produzidos após as duas diligências determinadas pela DRJ (fls. 552 a 555 e fls. 594 e 595).

Por fim, após os esclarecimentos complementares produzidos em razão das diligências, a suplicante teve oportunidade de manifestar-se adequadamente acerca de todos os pontos indicados no despacho decisório.

Portanto, uma vez ausentes as irregularidades previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há evidências que permitam admitir a alegação de nulidade decorrente da suposta falta de motivação para fundamentar as glosas.

Original

(b) Conceito de insumos.

Convém destacar aqui um trecho da ementa do acórdão guerreado, no ponto que sintetiza o entendimento dos Ilustres Julgadores da DRJ quanto ao conceito que serviu como referência para a manutenção das glosas examinadas nos itens subsequentes deste voto:

> NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.
>
> NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

Na época em que foi apresentado o recurso voluntário, encontrava-se ainda pendente de julgamento no STJ o REsp 1.221.170/PR (Tema 779/780). Nesse contexto, a manifestante teceu extensas considerações sobre o conceito de insumos no âmbito da não cumulatividade da Cofins e da contribuição para o PIS.[1]

Tal conceito, no entanto, já se encontra sedimentado neste Conselho e na Câmara Superior de Recursos Fiscais, após sua pacificação pelo STJ com o julgamento, pela sistemática repetitiva, do REsp nº 1.221.170/PR, além de ser respaldado pela Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em setembro de 2018, a qual deve ser observada pela Administração Pública, nos termos do art. 19 da Lei 10.522/2002.

Os entendimentos atuais, portanto, serão tomados como referência na análise das glosas apontadas nos itens subsequentes.

(c) Glosas mantidas: material de laboratório.

A decisão recorrida negou o reconhecimento ao direito de creditamento sobre os gastos com materiais de laboratórios, testes laboratoriais, materiais de limpeza e químicos, além dos seus respectivos fretes, manutenção de empilhadeiras, dentre outros. O Colegiado de primeira instância apoiou-se na convicção de inexistência de motivos para discorrer sobre a legalidade das instruções normativas combatidas[2], bem como na percepção de que as alegações da contribuinte teriam o objetivo de alargar o conceito de insumo adotado pela RFB.

A empresa, por sua vez, procurou demonstrar em seu recurso voluntário que, dada a natureza de sua atividade, deve atender à legislação que lhe obriga a realizar análises

[1] Inclusive à guisa de prequestionamento, nos termos do art. art. 67, § 5º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

[2] Nomeadamente, as Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

Original

periódicas do leite em laboratórios credenciados ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), o que enseja a obrigatoriedade e essencialidade dos fretes e serviços laboratoriais em questão.

Cita como referência a Instrução Normativa nº 62, de 29 de dezembro de 2011, do MAPA[3], além do Guia Técnico Ambiental da Indústria de Laticínios. Como precedente, menciona julgado no CARF que reconheceu a aquisição de bens e serviços laboratoriais como geradora do direito a créditos de PIS e Cofins.[4]

A recorrente tem razão.

Notando que os gastos realizados com os serviços laboratoriais discutidos neste tópico têm caráter obrigatório, ou seja, não discricionários, devem ser então tratados como insumos e considerados essenciais ao processo produtivo da recorrente, respeitando-se a definição resultante da tese adotada com o julgamento do REsp 1.221.170/PR, conforme previsão contida no Parecer Normativo Cosit 5, de 2018:

> [...]
>
> Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:
>
> a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":
>
> a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";
>
> a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";
>
> b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":
>
> b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";
>
> b.2) "por imposição legal".
>
> [...]

Precedentes neste Conselho e na Câmara Superior convergem para esse entendimento.[5]

---

[3] Essa norma, na verdade, insere algumas alterações nos anexos e no próprio corpo da Instrução Normativa MAPA nº 51, de 18 de setembro de 2002, cujo caput do art. 1º passou a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 1º Aprovar o Regulamento Técnico de Produção, Identidade e Qualidade do Leite tipo A, o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Leite Cru Refrigerado, o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Leite Pasteurizado e o Regulamento Técnico da Coleta de Leite Cru Refrigerado e seu Transporte a Granel, em conformidade com os Anexos desta Instrução Normativa."

[4] Acórdão 3402-003.817 (26/01/2017), Relator: Conselheiro Diego Diniz Ribeiro.

[5] Acórdão nº 3401-012.408 (26/09/2023); Acórdão nº 3301-012.932 (25/07/2023); Acórdão nº 9303-013.994 (13/04/2023).

Original

Dessarte, voto pela reversão da glosa aqui tratada, para reconhecer o direito de crédito sobre materiais e serviços relacionados às análises laboratoriais.

(d) Glosas mantidas: material de limpeza e químico.

Fundamentos idênticos àqueles já resumidos no tópico anterior fizeram com que a 4ª Turma de Julgamento da DRJ Ribeirão Preto mantivesse também a glosa sobre as aquisições de materiais de limpeza e químicos, utilizados para desinfecção e higienização nas instalações fabris da recorrente.

Entretanto, conforme descreve a manifestante em seu recurso, tais produtos são necessários nas atividades da empresa para limpeza dos silos, bem como limpeza das máquinas utilizadas no processo produtivo, para uma melhor conservação do leite. Ao lidar com a fabricação de laticínios, é notório que, sem a manutenção e higienização adequada de equipamentos e recipientes, não é possível alcançar a qualidade exigida e aprovada pelo órgão regulamentador.

Em outras palavras, tratando-se de produção destinada ao consumo humano, devem ser estritamente respeitadas as rígidas regras de higiene e limpeza impostas pelos órgãos de vigilância sanitária, ou seja, a utilização dos produtos de higienização e limpeza, de modo a afastar qualquer risco de contaminação.

Em amparo às suas argumentações, transcreve a ementa do acórdão nº 3403-002.470, de 24/09/2013 (processo nº 10925.720686/201222).

Também aqui assiste razão à recorrente.

De início, convém notar que o próprio STJ, ao julgar o REsp nº 1.221.170, menciona os materiais de limpeza (além de outros, a exemplo dos materiais e exames laboratoriais), como itens a serem apreciados em cotejo com o objeto social da empresa, para aferir a possibilidade de dedução dos créditos de PIS e COFINS. Outros julgados reforçam esse entendimento, a exemplo do REsp 1.246.317/MG[6], que reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade. Consta nesse julgado:

> "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. CONTRIBUIÇÕES 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.
>
> [...]

[6] REsp. 1.246.317/MG, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 29.6.2015.

Original

> 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. [...] 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.

Sem dúvida, embora seja até possível supor que não esteja *diretamente* ligada ao processo produtivo, *a assepsia das instalações de produção* é providência indispensável ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício. Desse modo, devem ser admitidos como insumos os materiais a serem utilizados na higienização desses locais.

Julgados no CARF e na CSRF esposam convicções semelhantes.[7]

Voto, portanto, pela reversão da glosa referida neste tópico, para reconhecer o direito de crédito sobre materiais de limpeza e químicos utilizados para desinfecção e higienização nas instalações fabris da recorrente.

(e) Glosas mantidas: Manutenção de empilhadeiras e despesas com carga e descarga.

Assentando-se no mesmo raciocínio que levou à manutenção das glosas comentadas nos itens anteriores, a instância *a quo* também considerou que os gastos com a manutenção de empilhadeiras e com os serviços de carga e descarga não geram direito aos créditos da não cumulatividade. Eis o excerto que expõe essa conclusão:

> Assim, pode-se concluir que os gastos com materiais de laboratórios, com material de limpeza e químicos etc, e os seus respectivos fretes, tampouco os gastos com atividade pós-industrial, tais como, com testes laboratoriais, com carga e descarga, com manutenção de empilhadeira etc, não geram direito a créditos da não-cumulatividade.
>
> *(grifos acrescentados à transcrição)*

Cuidemos primeiramente da manutenção de empilhadeiras.

A recorrente defende que as máquinas e equipamentos nos quais foram realizados os serviços de manutenção estão incluídos no processo produtivo da empresa, de modo que todos são maquinários essenciais e necessários à produção de laticínios. Aduz que a manutenção é necessária para o efetivo funcionamento dessas máquinas. Comenta que o CARF vem decidindo que os serviços e bens utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no

[7] Acórdão nº 3301-012.932 (25/07/2023); Acórdão nº 9303-013.994 (13/04/2023); e Acórdão nº 3301-008.924 (24/09/2020).

Original

processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos. Como exemplo, cita os acórdãos nºs 3302-003.151 e 3302-003.152, ambos emitidos em 26/04/2016.

De acordo com o que se verifica na penúltima página da petição apresentada como complemento da manifestação de inconformidade, após a segunda diligência determinada pela DRJ Ribeirão Preto, a manifestante pretende ver reconhecido o direito aos créditos referentes aos serviços e bens utilizados na manutenção de empilhadeiras.

Em relação a esse questionamento, é normalmente bem-vinda a apresentação de provas tais como, por exemplo, laudos ou relatórios que descrevam o processo produtivo da empresa e indiquem onde e de que modo são empregados os equipamentos necessários, dentre os quais as empilhadeiras aqui mencionadas especificamente, bem como os materiais eventualmente utilizados em sua manutenção.

Todavia, considero adequado lembrar que a decisão prolatada no REsp nº 1.221.170 recomenda o cotejamento com o *objeto social* da empresa, para aferição da possibilidade de dedução dos créditos de PIS e COFINS. Mais que isso, conforme vem sendo reiteradamente frisado nos julgamentos levados a efeito neste Conselho, é indispensável ter em mente a definição formulada pelo Superior Tribunal de Justiça na apreciação daquele recurso especial:

> 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Nesse sentido, concordo inteiramente com o raciocínio manifestado pela Ilustre Conselheira Denise Madalena Green, no voto condutor do acórdão nº 3302-012.973, o qual peço vênia para transcrever:

> Entendo ainda que, no caso da atividade exercida pela recorrente, as empilhadeiras são empregadas direta ou indiretamente no processo produtivo, não se vislumbrando a sua utilização nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica, atendendo ainda aos critérios da essencialidade e relevância, conforme o conceito de insumo para aproveitamento de crédito de PIS e COFINS adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, acima já tratado.

Também no presente caso, considero inequívoca a percepção de que as empilhadeiras mencionadas pela requerente são empregadas direta ou indiretamente em seu processo produtivo, não sendo razoável supor que possam ser aplicadas em outras atividades.

Outros julgados neste Conselho, com algumas variações de contextos, concordam que os *serviços de manutenção* aplicados sobre equipamentos utilizados no processo produtivo – inclusive empilhadeiras – enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e geram, portanto, o direito ao aproveitamento de créditos do PIS e da Cofins. Cito como exemplo o acórdão nº 3301-009.546 (27/01/2021), de cuja ementa extraio o seguinte excerto:

> CRÉDITOS. CUSTOS/DESPESAS. EQUIPAMENTOS. PROTEÇÃO INDIVIDUAL. MATERIAL DE LIMPEZA, LAVANDERIA. VESTIMENTA. EMPREGADO,

Original

> EXAME LABORATORIAL. CONTROLE DE QUALIDADE, SOFTWARE. MANUTENÇÃO. POSSIBILIDADE.
>
> **Os custos/despesas incorridos com:** 1) equipamentos de proteção individual, material de limpeza, lavanderia, vestimenta de empregados, exames laboratoriais/controle de qualidade; 2) licenças de softwares utilizados no processo produtivo; 3) **serviços de manutenção, peças de reposição, combustíveis e lubrificantes utilizados** na frota própria de caminhões para o transporte de produtos em elaboração entre os estabelecimentos do contribuinte, bem como **em empilhadeiras para a movimentação da produção, enquadram-se na definição de insumos** dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte descontar/aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.
>
> *(grifos acrescentados à transcrição)*

É evidente entretanto que, ao pleitear o direito aos créditos relacionados aos gastos com serviços e bens utilizados na manutenção de empilhadeiras, seria preciso identificar corretamente quais são as peças utilizadas na manutenção em foco, uma vez que não há como saber se nesse rol há partes com vida útil superior a um ano, as quais deveriam ser contabilizadas no ativo permanente e depreciadas, limitando-se a dedução, nesse caso, ao valor da depreciação, nos termos do art. 354 do Decreto nº 9.580/2018.[8]

No curso processual, a empresa teve oportunidade de juntar ao processo documentos e informações que fundamentassem sua pretensão, descrevendo as peças adquiridas e o seu uso na manutenção das empilhadeiras. Mas não o fez. Consequentemente, não há como reconhecer indistintamente o direito ao crédito sobre os gastos com serviços e bens utilizados na manutenção de empilhadeiras.

Passemos agora às despesas com carga e descarga.

A única argumentação apresentada pela suplicante quanto a esse ponto, à guisa de recurso voluntário, foi a seguinte:

> Por fim, as despesas com carga e descarga também estão diretamente relacionadas ao processo produtivo da Recorrente, por igualmente serem essenciais para o fim a qual de destinada a atividade da empresa.

Já na petição apresentada após a segunda diligência, consta apenas o seguinte:

[8] Art. 354. Serão admitidas como custo ou despesa operacional as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, caput).
§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil do bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único; e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, § 3º, inciso II) .
§ 2º O valor não depreciado de partes e peças substituídas poderá ser deduzido como custo ou despesa operacional, desde que devidamente comprovado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:
[...]

Original

> O serviço de carga e descarga também está absolutamente intrínseco a atividade produtiva da Manifestante, caracterizando-se essencial a fabricação de seus produtos lácteos, bem como para comercialização desses.

E nada mais.

Desse modo, resta novamente claro que a empresa não se desincumbiu do ônus probatório em relação a esse ponto do recurso.

Tratando-se de pedido de ressarcimento, é indispensável ter em mente que cabe ao interessado fazer prova inequívoca de seu direito ao crédito, conforme dispõe o art. 373 do Código de Processo Civil:

> Art. 373. O ônus da prova incumbe:
>
> I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;
>
> [...]

Consequentemente, voto pela manutenção das glosas sobre as despesas relacionadas à manutenção de empilhadeiras e aos serviços de carga e descarga, por insuficiência de argumentos e ausência de provas sobre a pertinência de tais gastos.

(f) Glosas mantidas: crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais - aquisição de leite *in natura.*

A decisão recorrida afirma que o *crédito presumido* da agroindústria somente pode ser *deduzido das contribuições*, mas não pode ser compensado ou ressarcido, de acordo com art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Acrescenta que a lei deve ser interpretada literalmente, quando disponha sobre exclusão ou suspensão de crédito tributário. Além disso, somente a lei pode reduzir tributos e definir as hipóteses de exclusão e extinção do crédito tributário.

Na instância *a quo*, destaca-se também que a Lei nº 11.116/2005 tratou somente da compensação e do ressarcimento do *crédito básico*, previsto nos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Desse modo, não procede a alegação de que a intenção do legislador seria equiparar os dois tipos de crédito. Acrescenta que o Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2005, da Receita Federal, reforça essa interpretação.

Comenta, ainda, que a compensação e o ressarcimento citados no art. 7º (c/c art. 5º) da Instrução Normativa RFB nº 1.590/2015 referem-se expressamente às pessoas jurídicas habilitadas no "Programa Mais Leite Saudável", o que não é o caso da requerente.

Por fim, conforme a decisão combatida, o art. 56-A da Lei nº 12.350/2010 (adicionado pela Lei nº 12.431/2011) trata do saldo de crédito relativo ao período de 2006 a junho de 2011 e, portanto, não se aplica ao caso de que cuida o presente processo.

A empresa, por seu turno, reitera em seu recurso voluntário várias alegações antes inseridas em sua manifestação de inconformidade. Comenta primeiramente que tem por objeto social, dentre outros, a atuação no ramo da indústria de laticínios. Assim, faria jus à utilização do

Original

benefício do crédito presumido de PIS e Cofins para as agroindústrias, conforme disposto na Lei n.º 10.925/ 2004, que definiu os critérios para gozo desse benefício.

Prossegue argumentando que o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 autorizaria o ressarcimento desse tipo de crédito e que a intenção do legislador teria sido equipará-lo ao crédito básico previsto nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Evoca um trecho da exposição de motivos[9] da Medida Provisória nº 183/2004, posteriormente convertida na Lei nº 10.925/2004, para endossar essa afirmação.

Menciona que a Lei nº 13.137/2015, embora seja posterior ao pedido de ressarcimento em apreço, trouxe a possibilidade da pessoa jurídica utilizar o saldo de créditos presumidos de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/04 apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite. Assim, em seu entendimento, a nova legislação teve o intuito de corroborar aquilo que já vinha sendo antes pleiteado pela manifestante.

Acrescenta que o princípio constitucional da estrita legalidade (art. 150 da Constituição Federal) veda ao Poder Executivo estabelecer restrições à possibilidade de aproveitamento do crédito presumido de PIS e Cofins. Consequentemente, segundo alega, a vedação à compensação ou ao ressarcimento, no caso concreto, contraria a lei, a Constituição e as lições doutrinárias e jurisprudenciais.

Clama também pela observação do art. 106 do Código Tributário Nacional, com vistas à aplicação da lei nova (Lei nº 13.137/2015) ao ato não definitivamente julgado.

Por fim, argumenta que o "programa mais leite saudável" foi instituído em 2015 e, portanto, esse dispositivo seria aplicável apenas para os créditos gerados após a publicação do Decreto que o criou.[10] Assim, em seu entendimento, não seria possível dizer que a compensação e o ressarcimento previstos na Instrução Normativa nº 1.590/2015 referem-se tão-somente às pessoas jurídicas habilitadas no "programa mais leite saudável".

Portanto, segundo a recorrente, aplica-se ao seu caso o art. 52-A da Lei nº 12.431/2011, segundo o qual, em síntese, o saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 poderia ser compensado com débitos próprios ou ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação aplicável à matéria. Adicionalmente, menciona que a Lei nº 12.058/2009 já teria antes autorizado o ressarcimento em dinheiro do crédito presumido, conforme entendimento inserido no acórdão nº 3402-002.113 (23/07/2013).

---

[9] 5. Cumpre esclarecer que o mencionado crédito presumido foi instituído com a única finalidade de anular a acumulação do PIS e da Cofins nos preços dos produtos dos agricultores e pecuaristas pessoas físicas, dado que estes não são contribuintes dessas contribuições, evitando-se, assim, que dita acumulação repercutisse nas fases subseqüentes da cadeia de produção e comercialização de alimentos.

[10] DECRETO Nº 8.533, DE 30 DE SETEMBRO DE 2015. Regulamenta o disposto no art. 9º -A da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 [incluído pelo art. 4º da Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015], que dispõe sobre o crédito presumido da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins relativo à aquisição de leite in natura, e institui o Programa Mais Leite Saudável.

Original

Em relação ao questionamento tratado neste tópico, a pretensão da contribuinte não prospera.

Observe-se inicialmente que os presentes autos referem-se a um período de apuração anterior a publicação da Lei nº 13.137/2015. Eis o que ficou estabelecido a partir da sua vigência, ao incluir na Lei nº 10.925/2004 o art. 9º-A (parcialmente transcrito a seguir), além de alterar diversos outros dispositivos legais:

> Art. 9º-A. A pessoa jurídica poderá utilizar o saldo de créditos presumidos de que trata o art. 8º apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite, acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º deste artigo ou acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da referida data, para:
>
> I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação aplicável à matéria; ou
>
> II - ressarcimento em dinheiro, observada a legislação aplicável à matéria.
>
> § 1º O pedido de compensação ou de ressarcimento do saldo de créditos de que trata o caput acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º somente poderá ser efetuado:
>
> [...]
>
> IV - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2013, a partir de 1º de janeiro de 2018;
>
> V - relativamente aos créditos apurados no período compreendido entre 1º de janeiro de 2014 e o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º, a partir de 1º de janeiro de 2019.
>
> § 2º O disposto no caput em relação ao saldo de créditos presumidos apurados na forma do inciso IV do § 3º do art. 8º e acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da data de publicação do ato de que trata o § 8º deste artigo somente se aplica à pessoa jurídica regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo.
>
> § 3º A habilitação definitiva de que trata o § 2º fica condicionada:
>
> [...]
>
> § 8º Ato do Poder Executivo regulamentará o disposto neste artigo, estabelecendo, entre outros:
>
> I - os critérios para aprovação dos projetos de que trata o inciso III do § 3º apresentados pelos interessados;
>
> II - a forma de habilitação provisória e definitiva das pessoas jurídicas interessadas;
>
> III - a forma de fiscalização da atuação das pessoas jurídicas habilitadas.
>
> [...]
>
> *(grifos acrescentados à transcrição)*

Original

O Decreto nº 8.533/2015 regulamentou as disposições do artigo acima reproduzido. A partir de então, o crédito presumido da agroindústria passou a ser objeto de compensação ou ressarcimento, nos termos do art. 33, § 1º, daquele Decreto.

Examinemos agora a situação que vigorava no período de apuração alcançado pelo pleito da contribuinte.

Notando que a recorrente menciona o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 como primeiro fundamento para sua pretensão, vejamos a redação desse dispositivo:

> 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.

Ao contrário do que alega a reclamante, a Lei especifica que os créditos passíveis de ressarcimento são aqueles acumulados em razão da aplicação do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, além do artigo 15, da Lei nº 10.865/2004. Em outras palavras, o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 referiu-se ao *crédito básico.*

Já os *créditos presumidos* da agroindústria não são apurados na forma do art. 3º das Leis que regem as contribuições, mas sim nos termos do art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925/04. Suas hipóteses de utilização estão previstas no próprio art. 8º e no art. 15 daquela mesma lei, ou seja, podem ser utilizados somente para dedução da contribuição devida em cada período de apuração.

Fica claro que essa legislação seria incabível para abarcar as suas pretensões.

Quanto à alegação de que o "programa mais leite saudável" seria aplicável apenas para os créditos gerados a após a publicação do Decreto nº 8.533/2015, que criou o programa, é preciso conectar essa narrativa com a constatação de que esse Decreto regulamentou justamente a Lei nº 13.137/2015, que instituiu as possibilidades de compensação e ressarcimento para o setor de laticínios, ao incluir o art. 9º-A na Lei nº 10.925/2004. Feita essa conexão, vê-se que a própria recorrente, noutros pontos do recurso, procura apontar em seu favor a alteração introduzida pela Lei nº 13.137/2015.

A alegação é inconsistente, portanto.

Original

Mas a suplicante defende também que ao seu caso aplica-se o art. 52-A da Lei nº 12.431/2011. Na verdade, trata-se da Lei nº 12.350/2010, que teve o art. 56-A incluído pela Lei nº 12.431/2011. Eis o que determina esse artigo:

> Art. 56-A. O saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário 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:**
>
> 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;
>
> II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.
>
> § 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput somente poderá ser efetuado:
>
> 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;
>
> 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.
>
> § 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.
>
> *(grifos acrescentados à transcrição)*

Evidente está que o artigo acima transcrito refere-se ao saldo de créditos presumidos apurados a partir de 2006 até a data de publicação da própria Lei nº 12.350/2010, não alcançando, portanto, os créditos discutidos neste processo, apurados em período posterior. Lendo-se com atenção o caput do mencionado art. 56-A, não é demais frisar: *"O saldo de créditos presumidos [...] existentes na data de publicação desta Lei".*

Contudo, para o deslinde completo da questão, é indispensável olhar com atenção uma outra referência legal citada pela reclamante. Trata-se da Lei nº 12.058, publicada em outubro de 2009, que determinou o seguinte:

> Art. 36. O saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, relativo aos bens classificados nos códigos 01.02, 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 da NCM, **existentes na data de publicação desta Lei, poderá:**
>
> I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;
>
> II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.
>
> § 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput deste artigo somente poderá ser efetuado:
>
> I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei;

Original

> II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre janeiro de 2009 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2010.
>
> § 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.
>
> *(grifos acrescentados à transcrição)*

Também nesse caso, a Lei refere-se ao *saldo de créditos presumidos existentes na data de sua publicação*, não abrangendo, assim, a situação abordada nestes autos.

No que toca à alegação de afronta ao princípio constitucional da estrita legalidade, além de lembrar o teor da Súmula CARF nº 2, segundo a qual este Conselho não é competente para pronunciar-se a respeito da inconstitucionalidade de lei tributária, noto que andou bem a decisão de piso, ao mencionar também o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972:

> Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> [...]
>
> § 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Por fim, quanto à expectativa de acatamento do art. 106 do Código Tributário Nacional, cabe dizer que a Lei nº 13.137/2015, cuja aplicação retroativa é pretendida pela contribuinte, formulou exigências explícitas e específicas ao inserir na Lei nº 10.925/2004 o art. 9º-A, posteriormente regulamentado pelo Decreto nº 8.533/2015. Não há, portanto, como ignorar tais requisitos para adaptar a legislação a uma situação fática incompatível.

No contexto em apreço, portanto, tem-se que o crédito presumido da agroindústria não se confunde com o crédito básico de que trata o art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Desse modo, na época das ocorrências aqui tratadas, o valor do crédito presumido das agroindústrias somente poderia ser utilizado para dedução do valor das contribuições apuradas, não podendo ser objeto de ressarcimento.

Original

Consequentemente, voto por negar provimento quanto à pretensão analisada, para manter a glosa quanto ao pedido de ressarcimento sobre o crédito presumido de agroindústria, concernente à aquisição de leite *in natura*.

(g) Verdade material.

A recorrente solicita que o processo seja analisado levando-se em consideração os fatos por ela mencionados e a legislação aplicável ao caso, em abordagem compatível com sua situação e não de forma ampla e irrestrita, evitando assim basear o julgamento em premissas não verdadeiras.

Em relação a esse quesito, vejo convergência entre o anseio da contribuinte e a conduta adotada pela Administração Tributária em todas as fases do processo. Tanto no curso do procedimento fiscal em discussão, quanto nas iniciativas da Delegacia de Julgamento, ao demandar diligência antes de proferir cuidadosamente seu veredito, bem como na apreciação ora realizada neste Colegiado, está presente a reverência aos princípios aplicáveis ao processo administrativo fiscal, dentre os quais o da busca pela verdade material, além do contraditório e da ampla defesa, legalidade, impessoalidade, moralidade, formalismo moderado, dentre outros.

Nada a prover neste tópico.

(h) Provas.

A manifestante destaca sua intenção de provar as alegações com os documentos juntados ao processo, bem como com outras evidências que possam fazer-se necessárias à fundamentação de seu direito.

Entendo que a pretensão da manifestante seja legítima, desde que observadas, obviamente, as referências legais aplicáveis ao tema, especialmente os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, a seguir transcritos, que tratam expressamente da produção de provas no processo administrativo fiscal:

> Art. 16. A impugnação mencionará:
>
> [...]
>
> § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:
>
> a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
>
> b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
>
> c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos;
>
> § 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

Original

Nesse contexto, convém ressaltar mais uma vez o teor do art. 373 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo:

> Art. 373. O ônus da prova incumbe:
>
> I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;
>
> [...]

Também aqui, nada a prover neste momento.

Conclusão

Considerando tudo o que se expôs, voto por afastar a preliminar de nulidade e dar parcial provimento ao recurso voluntário, com vistas a reconhecer o direito de crédito sobre materiais e serviços relacionados às análises laboratoriais e sobre materiais de limpeza e químicos utilizados para desinfecção e higienização nas instalações fabris da recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho

Original