MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10880.726338/2011-41**
ACÓRDÃO	3202-001.989 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SEARA ALIMENTOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. GLOSA DE CRÉDITO. AUTO DE INFRAÇÃO POR INSUFICIÊNCIA DE CRÉDITO. CONEXÃO. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA.

Há vinculação por decorrência entre os processos do auto de infração por insuficiência de recolhimento de PIS e da COFINS e o processo decorrente dos pedidos de ressarcimento de créditos destas contribuições sociais. Logo, o resultado do julgamento do auto de infração deve refletir no processo que versa sobre direito creditório. Isso porque a decisão administrativa definitiva proferida em processo vinculado por decorrência faz coisa julgada administrativa, sendo incabível novo reexame da matéria fática e de direito.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

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

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. PRODUTO FABRICADO. INTERPRETAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA.

O montante do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS é determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, da alíquota de 60% ou a 35%, em função da natureza do 'produto' a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo nele aplicado, nos termos da interpretação trazida pelo artigo 8°, § 10 da Lei n°

DOCUMENTO VALIDADO

10.925, de 2004, com redação dada pela Lei n° 12.865, de 2013. Aplica-se retroativamente ao caso concreto sob julgamento, nos termos do art. 106, I do CTN, a norma legal expressamente interpretativa.

PIS/Pasep. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e COFINS não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na "operação de venda", atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833, de 2003.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares arguidas para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas dos créditos conforme definitivamente decidido no âmbito do Processo nº 19515.720753/2012-13. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3202-001.986, de 21 de agosto de 2024, prolatado no julgamento do processo 10880.726318/2011-71, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento, reconhecendo o crédito de R$ 1.514.456,80, e homologou até esse valor as compensações declaradas. O pedido é referente ao crédito de Pis pertinente a receitas de

DOCUMENTO VALIDADO

Original

exportação, no montante de R$ 4.364.918,38 o qual teria sido apurado no 1o trimestre de 2009 pelo regime não-cumulativo.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

> REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.
>
> É legítima a glosa do crédito pleiteado sempre que a requerente deixar de observar as normas que disciplinam a matéria.
>
> ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.
>
> Não compete ao julgador da esfera administrativa a análise de questões que versem sobre a legalidade ou constitucionalidade de norma tributária regularmente editada.

Discordando da decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, em que reforça os argumentos contidos na manifestação de conformidade e requer o seu provimento, solicitando:

> i) suspender a exigibilidade do crédito tributário, consoante disposição do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional;
>
> ii) reformar o v. acórdão, a fim de reconhecer integralmente o crédito de Pis não-cumulativo referente ao 1º trimestre de 2009, objeto do presente processo, homologando totalmente as compensações realizadas pela empresa;
>
> iii) caso entenda este I. Julgador que os argumentos, bem como os documentos colacionados aos presentes autos não são suficientes para a formação de sua convicção requer desde já que a conversão do julgamento em diligência;
>
> iv) Outrossim, protesta pelo direito de proceder a sustentação oral quando do julgamento do presente recurso, nos termos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.
>
> Por fim, a Recorrente protesta pela juntada de novos documentos a fim de corroborar todas as argumentações acima expostas."

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

DOCUMENTO VALIDADO

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade, do que deve ser conhecido.

PRELIMINAR

A recorrente requer, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência, bem como a possibilidade de juntada de novos documentos a qualquer tempo. Em relação ao pedido diligência, entendo que o processo encontra maduro para o julgamento de mérito, sendo, portanto, prescindível a conversão. Quanto à juntada de prova documental, o Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o processo administrativo fiscal federal, é claro em determinar o momento da apresentação de documento, como se verifica no art. 16, § 4º, *in verbis*:

> 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: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
>
> a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
>
> c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Deste modo, indefiro os pedidos.

A recorrente pugna, também, pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN:

> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
>
> I - moratória;
>
> II - o depósito do seu montante integral;
>
> **III - as reclamações e os recursos, nos têrmos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;**
>
> IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
>
> V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
>
> VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórios dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.

DOCUMENTO VALIDADO

Em razão do dispositivo acima, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é automática enquanto pendente a apreciação do recurso voluntário. Após o transcurso do prazo pertinente ao trânsito em julgado administrativo resume-se a sua exigibilidade. Havendo o término do processo administrativo, nova suspensão se dará apenas nos casos ali previstos.

MÉRITO

Outrossim, o processo de auto de infração que é vinculado ao caso, formalizado sob o Processo nº 19515.720753/2012-13, possui decisão administrativa definitiva. Com efeito, a decisão administrativa definitiva proferida em processo vinculado por decorrência faz coisa julgada administrativa, sendo incabível novo reexame da matéria fática e de direito.

Isso porque o julgamento do processo de direito creditório de forma contrária ao resultado definitivo do processo que trata de auto de infração implica em afastamento da coisa julgada administrativa, violando, por conseguinte, o valor constitucional da segurança jurídica.

Nesse sentido, tem-se o Acórdão nº 3302-007.510, quando do julgamento do Processo nº 10880.720333/2010-24, em sessão de 22.08.2019, de relatoria do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho:

> "REVISÃO DE MATÉRIA COM DECISÃO DEFINITIVA NA ESFERA ADMINISTRATIVA. Ementa: A decisão definitiva do processo administrativo fiscal impede a rediscussão das matérias de fato e de direito em outro processo na esfera administrativa, o que seria muito mais que uma simples coisa julgada formal, a qual só impede a continuação da discussão no mesmo processo. **A legislação que rege o processo administrativo fiscal, não prevê nenhuma possibilidade de revisão de matéria já decidida em última instância administrativa.**" (destaquei)

Cabe a esse colegiado, portanto, aplicar o que foi decidido no julgamento do auto de infração, evitando-se uma desnecessária confusão jurídica, fato combatido pelo ordenamento jurídico pátrio.

Cravada tal premissa, a despeito do entendimento deste Relator perante o que foi definitivamente decidido, aplico as razões de decidir do voto condutor do Acórdão de Recurso Voluntário nº 3301-004.275 e do voto vencedor do Acórdão de Recurso Especial nº 9303-010.121, nas matérias que se sobrepuserem.

Inicialmente, reproduzo o voto do julgamento do recurso voluntário:

> "Voto
>
> Conselheira Liziane Angelotti Meira
>
> O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

II.3. AQUISIÇÕES DE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO

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

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

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

> (...)
>
> § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> I de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> II da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> (...) (grifou-se)

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

> BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS
>
> 16.Analisando os registros constantes dos arquivos magnéticos de notas fiscais e planilhas de cálculo fornecidas pelo contribuinte, identificamos aquisições de bens utilizados como insumos com alíquota da contribuição reduzida a zero e com direito a crédito presumido, além de bens adquiridos para industrialização não caracterizados como insumos no molde das
>
> Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004. Dessa forma, apuramos a base de cálculo dos bens utilizados como insumos e com direito aos créditos integrais do PIS e da COFINS excluindo da base os bens não sujeitos ao pagamento (alíquota zero), os sujeitos ao crédito presumido e os não caracterizados como insumos.
>
> 17. Importante ressaltar que o contribuinte não informou nos DACONs mensais os créditos presumidos, assim, sobre os montantes excluídos da base de cálculo referentes ao crédito presumido aplicamos a alíquota reduzida equivalente a 35% da alíquota integral: 2,66% (35% de 7,6% da COFINS e de 1,65% do PIS). (grifou-se)

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

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

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

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

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

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

> Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> (...)
>
> § 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:
>
> I 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e
>
> III 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Renumerado pela Lei no11.488, de 15 de junho de 2007)
>
> (...)
>
> § 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013) (grifou-se)

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

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

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS
>
> Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007
>
> Ementa:
>
> (...)
>
> CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. PRODUTO FABRICADO. INTERPRETAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA. O montante do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, da alíquota de 60% ou a 35%, em função da natureza do 'produto' a que a

> agroindústria dá saída e não da origem do insumo nele aplicado, nos termos da interpretação trazida pelo artigo 8°, §10 da Lei n° 10.925/2004, com redação dada pela Lei n° 12.865/2013. Aplica-se retroativamente ao caso concreto sob julgamento, nos termos do art. 106, I do CTN, a norma legal expressamente interpretativa.

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

II.4. CRÉDITO PRESUMIDO DE AGROINDÚSTRIA AQUISIÇÕES DE INSUMOS DE PESSOAS JURÍDICAS

Neste tópico, argumenta a recorrente, em síntese, que, nas notas fiscais de venda de insumos agropecuários por ela adquiridos de pessoas jurídicas, não havia a inscrição «Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS», que seria uma formalidade exigida para a concessão da suspensão da exigibilidade da Cofins, nos termos do § 2° do art. 2° da IN SRF n° 660/2006, de forma que lhe seria cabível o creditamento das contribuições sobre essas aquisições, não beneficiadas pela suspensão.

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

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

II.4.1 DO RESSARCIMENTO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS NOS TERMOS DA LEI N° 12.350/2010

Alega a recorrente que o art. 16 da lei n° 11.116/2005, que segue abaixo, teria instituído a possibilidade de ressarcimento ou compensação do crédito presumido apurado nos termos dos arts. 8° e 15 da Lei n° 10.925/2004, quando não tenha sido utilizado em sua totalidade na dedução do Pis e da Cofins devidos a cada mês:

> Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:
>
> I compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

DOCUMENTO VALIDADO

> 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. (grifou-se)

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

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

> Art. 56A. 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: (Incluído pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011)
>
> I ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; (Incluído pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011)
>
> II ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011)
>
> § 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput somente poderá ser efetuado: (Incluído pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011)
>
> I relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação desta Lei; (Incluído pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011)
>
> II relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2009 e no período compreendido entre janeiro de 2010 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2012. (Incluído pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011)

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

> IN SRF n° 660/2006
>
> Do Crédito Presumido
>
> Do direito ao desconto de créditos presumidos
>
> Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:
>
> I destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:
>
> (...)
>
> Do cálculo do crédito presumido
>
> Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7 º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.
>
> (...)
>
> § 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:
>
> I não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e
>
> II não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.
>
> Ato Declaratório Interpretativo SRF n° 15/2005
>
> Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência nãocumulativa.

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

> 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região
>
> APELAÇÃO CÍVEL Nº 2006.72.00.0078654/SC RELATORA :
>
> Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA
>
> EMENTA:
>
> TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ARTS. 8º E 15 DA LEI N.º 10.925/04. COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO. NORMAS INFRALEGAIS.
>
> 1. Os artigos 17 da Lei n.º 11.033/2004 e 16 da Lei n.º 11.116/2005 tratam de saldos credores do PIS e da COFINS apurados na forma do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, ou seja, de créditos gerados a partir da sistemática da não-cumulatividade e inerentes a ela, calculados em relação aos bens e serviços descritos nos seus incisos, não alcançando os créditos previstos nos artigos 8º e 15 da Lei n.º 10.925/2004.
>
> 2. As próprias leis instituidoras dos créditos presumidos em questão previram como modo de aproveitamento destes crédito o desconto das contribuições do PIS e COFINS a pagar, limitando a sua utilização, assim, à esfera das próprias contribuições.
>
> 3. Tanto os artigos 1º e 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 15/2005 como o § 6º do artigo 3º da Instrução Normativa SRF n.º 636/2006 (substituído pelo art. 5º da IN SRF n.º 660/06), ao vedarem expressamente outra forma de devolução do montante do crédito presumido apurado, vieram somente a esclarecer aquilo que a lei já trazia em seu conteúdo. Assim, tais dispositivos infralegais possuem cunho meramente interpretativo, de modo que não "inovaram", desbordando de sua competência regulamentar.

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

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. PRODUTOR RURAL. CRÉDITOS PRESUMIDOS. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 8º DA LEI 10.925/04. LEGALIDADE DA ADI/SRF 15/05 E DA IN SRF 660/06. PRECEDENTES DO STJ. MORA DO FISCO. INEXISTÊNCIA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.
>
> 1. "A jurisprudência firmada por ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ é no sentido de que inexiste previsão legal para deferir

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> restituição ou compensação (art. 170, do CTN) com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do crédito presumido de PIS e da COFINS estabelecido na Lei 10.925/2004, considerando-se, outrossim, que a ADI/SRF 15/2005 não inovou no plano normativo, mas apenas explicitou vedação já prevista no art. 8º, da lei antes referida"
>
> (AgRg no REsp 1.218.923/PR, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 13/11/12).
>
> 2. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido ser legítima a atualização monetária de crédito escritural quando há demora no exame dos pedidos pela autoridade administrativa ou oposição decorrente de ato estatal, administrativo ou normativo, postergando o seu aproveitamento, o que não ocorre na hipótese, em que os atos normativos são legais.
>
> 3. "O Fisco deve ser considerado em mora (resistência ilegítima) somente a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, aplicando-se o art. 24 da Lei 11.457/2007, independentemente da data em que efetuados os pedidos" (AgRg no REsp 1.232.257/SC, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, DJe 21/2/13).
>
> 4. Recurso especial conhecido e não provido.

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

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

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

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

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

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004
>
> Ementa: (...) CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

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

Assim, segundo o entendimento consolidado neste CARF, tem-se aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra excerto da ementa do Acórdão nº 3403003.052, julgado em 23/07/2014:

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

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

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

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

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

1 Combustíveis e lubrificantes

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

2 Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas

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

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

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

- Balde PP para banha Recipiente para armazenar banha suína. Utilizado para acondicionamento de produto resultante do abate de suínos e que será comercializado ou utilizado no processo produtivo como insumo.
- Bandeja Branca B3/M4 Funda Recipiente para uso na sala de cortes de aves para colocar as porções de carnes advindas das desossas das carcaças de aves, como coxa, sobrecoxa, peito, miúdos a fim de proceder pesagem do produto e congelamento.
- BigBags Para armazenar e transportar matérias primas em fabricas de rações e produtos embalados ou não em abatedouros e indústria de carnes.
- Sacos grandes que acondicionam insumos para utilização na fabricação de ração e também para acondicionar insumos utilizados no processo produtivo dos abatedouros.
- Caibro de madeira sustentação de ninhos de matrizes em produção e sustentação de furneiros para defumações de produtos cárneos em geral, como salames. Age juntamente com as ripas na distribuição das cargas sobre todo o madeiramento, como forma de sustentação dos ninhos das matrizes de produção de ovos e no processo de defumação de produtos industrializados (salames). Capa Pallet PE 117X114X140
- Capa plástica para proteger pallet em big bag para transporte de CMS (carne mecanicamente separada), CMR (Carne Mecanicamente recuperada) e carnes em geral, assegurando proteção ao risco de corpos estranhos à matéria prima cárnea, produtos em processo e produtos de transferência para plantas de processamento.
- Plástico utilizado na proteção da matéria-prima transportada internamente ou entre filiais e utilizada no processo produtivo dos produtos industrializados (salsichas, mortadelas, etc).
- Corda trançada Polipropileno Cordão para movimentação de cortina de aviários de matrizes produtoras de ovos férteis a fim de prevenir o stress térmico pelo frio ou pelo calor das aves. Corda plástica para acionar a abertura e o fechamento das cortinas dos aviários de matrizes de produção de ovos.
- Estrado 1,0X1,20X0,138 MCD, Estrado 1200X800X140, Estrado de Madeira 1,1X1,IX, Estrado MAD 1,1X0,9X0,14 LI, Estrado MAD 1.2X1X0.135 TRAT, Estrado MAD 1200X1000X162 BE, Estrado Madeira 1200X1000X13, Estrado Madeira 1200X1000X14, Estrado Madeira, PALLET 1000X1200X137 TIP PBR base de madeira, plástico ou papelão, para sustentar pallete formados por

DOCUMENTO VALIDADO

> caixas plásticas, contendo produtos cárneos para consumo final ou matéria prima para transferência à industrialização.

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

> Processo nº 12571.000126/2010-79
>
> Acórdão nº 3302001.858 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
>
> Após análise dos autos constato que o único item possível para o crédito do PIS e COFINS não cumulativo tratase da embalagem para transporte. Em relação a este item, ouso divergir do parecer apresentado pelo ilustre Conselheiro Relator. Parece-me claro que a embalagem de transporte é UTILIZADO no processo produtivo (isso porque entendo que a produção alcança até este momento, apenas com a embalagem para o transporte é que a fase produtiva se finda), é INDISPENSÁVEL e necessária para a composição do produto final, uma vez que a madeira tem que estar em condições para poder ser disponibilizada ao consumidor; e sem dúvida está RELACIONADO à atividade da Recorrente. (...)

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

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

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

Conforme já foi decidido por este Conselho Administrativo, no Acórdão nº 3403002.648, de 27/11/2013, para fins de creditamento da contribuição não cumulativa, nos termos do art. 3º, II da Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o bem deve ser aplicado no processo produtivo e não ser passível de ativação obrigatória, sendo que, na hipótese de o bem ser de ativação obrigatória, o crédito deveria ser apropriado com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

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

> Acórdão nº 3403001.935 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO
>
> DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Período de apuração: 30/11/2004 a 31/12/2004
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS. INDUSTRIALIZAÇÃO. Os materiais utilizados como insumo, durante o processo produtivo, geram direito a crédito de PIS e COFINS.
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. PALETES E BARROTES DE MADEIRA NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO MATERIAL DE EMBALAGEM. Os bens incorporados ao ativo não circulante só geram direito a crédito de PIS e COFINS via depreciação, nos termos do inciso III do §1º do art. 3º da Lei 10.833/03. (...)

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

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

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

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

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

> a) Água para indústria – É utilizada como desinfetante na higienização de frigoríficos e outros ambientes, de modo que não pode ser considerada insumo. Veja-se, a este respeito, a Solução de Divergência n° 12/2007 da Cosit, já mencionada. Embora esta aluda a "materiais de limpeza de equipamentos e máquinas", aplica-se, por analogia, a qualquer produto utilizado em atividades de limpeza e higienização, as quais não estão diretamente ligadas ao processo produtivo.
>
> b) Gás GLP 45 kg – Trata-se de combustível empregado no aquecimento de aviários. Não sendo aplicado ou consumido no processo produtivo, não pode ser considerado insumo.
>
> c) Gás GLP granel – Verifica-se neste caso flagrante contradição entre as informações da impugnação e aquelas contidas no laudo técnico. Segundo o primeiro documento, trata-se de combustível usado no aparelho chamuscador, ao passo que, de acordo com o laudo, seu emprego se dá em processos de cozimento de carnes e na incineração de aves mortas. Dada

DOCUMENTO VALIDADO

essa incongruência nos dados fornecidos pela própria empresa, entendo que não pode ser caracterizado como insumo.

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

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

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

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

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

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

j) Óleo combustíve BPF tipo 2A – Assim como outros óleos incluídos pela recorrente na mesma rubrica, é empregado na movimentação de máquinas, como empilhadeiras, em tratores que efetuam a limpeza externa das granjas e matrizes e em equipamentos, como caldeiras para aquecimento de água. As duas primeiras atividades não tem relação com o processo produtivo. Por outro lado, a empresa não esclarece a que uso se destina a água nem informa a que equipamentos, além das caldeiras, se refere e qual a função destes. Assim, justifica-se plenamente sua descaracterização como insumo.

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

l) Amônia – Segundo a recorrente, é empregada como desinfetante em várias "etapas do processo produtivo", entre as quais a desinfecção de pneus de veículos, a desinfecção de recipientes e meios de transporte das aves e suínos até o abatedouro, etc. Como já foi visto, as atividades de limpeza e higienização — diferentemente do que alega a interessada — não fazem parte do processo produtivo, cabendo aqui citar uma vez mais a Solução de Divergência n° 12/2007 da Cosit. Não se trata, portanto, de insumo.

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

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

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

> 91. SERRAGEM – Consta na citada tabela que a serragem é empregada para fins de forração. Já a recorrente incorre em contradição mais uma vez, ora afirmando emprega-la como combustível nas caldeiras (laudo), ora alegando que a utiliza como combustível em estufa para queima e defumação de produtos.
>
> Neste caso, se a própria empresa não é capaz de informar com exatidão o uso que dá ao produto, agiu bem a autoridade fiscal ao excluí-lo da base de cálculo de créditos de Cofins.
>
> 92. Excluída portanto a serragem, pode-se afirmar, sem contestação possível, que todos os produtos listados na tabela do item 49.e do despacho decisório são empregados pela contribuinte quer na higienização e limpeza de máquinas ou ambientes, quer no tratamento de águas e de esgoto.
>
> 93. Tais atividades, naturalmente, não têm relação direta com o processo produtivo da empresa, de modo que os produtos químicos em apreço não

DOCUMENTO VALIDADO

> se enquadram no conceito de insumo a que alude o § 4o do art. 8o da IN SRF n° 404/2004. Além disso, não há previsão legal que autorize as empresas a creditar-se sobre os valores pagos em sua aquisição.

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

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

5) Serviços prestados

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

> d. O termo "serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto" não pode ser interpretado como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.
>
> Assim sendo, não foram aceitos os créditos dos serviços apresentados no quadro abaixo por não se enquadram nesse conceito: (...)

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

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

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

> Armazenagem Terc Monitoramento e Armazenagem Termômetro de monitoramento do perfil térmico de produto aplicado nos produtos para definir o comportamento térmico durante a armazenagem e atestar ao serviço de Inspeção federal o cumprimento dos valores requeridos pela legislação de 8°C para produtos resfriados em armazenamento e 12 para produtos congelados e 18°C para produtos ultra congelados como a carne

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> mecanicamente separada. Equipamento utilizado para controlar a temperatura do produto resultante do abate até o seu destino e atender o previsto na legislação.
>
> (...)
>
> Serv. com despach. Azeite GALLO , serv. c/ Despachantes Impor. serv. de armazenagem, transporte de matérias prima Aquisição de insumos industriais como óleos de origem vegetal para preparação dos alimentos cárneos e sua saborização. O azeite é utilizado como insumo na produção de alguns produtos que compõem a linha de produtos comercializados pela empresa.
>
> Serv. de transporte mudança, serv. movimentação matéria, serviço de transporte, transportes de matérias prima transferência de equipamentos e matérias para compor linhas de produção.

Os denominados "SERV C/ DESPACHANTES IMPOR", ao que tudo indica, seriam serviços utilizados na importação de azeite para posterior utilização no processo produtivo da recorrente, e não são considerados serviços "utilizados como insumo (...) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", não ensejando o correspondente creditamento.

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

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

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

II.7. DOS CRÉDITOS SOBRE COMISSÕES DE VENDAS

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

> 107. As autoridades fiscais glosaram créditos sobre quantias pagas a título de comissões de venda, as quais haviam sido indevidamente incluídas na linha 05 da fichas 06A e 16A dos DACON, relativa às despesas com locação de imóveis.
>
> 108. Reconhecendo o erro, requer a empresa a reclassificação desses valores na linha 03 das referidas fichas, por entender tratar-se de insumos.
>
> 109. Como observei anteriormente, o conceito de insumo para fins de creditamento do Pis e da Cofins se encontra, respectivamente, no § 5o do art. 66 da IN SRF n° 247/2002 e no § 4o do art. 8o da IN SRF n° 404/2004. No que respeita especificamente a serviços, segundo o inciso I, alínea “b” dos

DOCUMENTO VALIDADO

> referidos parágrafos, consideram-se insumos apenas “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”.
>
> 110. Ora, os serviços em questão foram prestados por representantes comerciais autônomos, segundo informe da própria empresa, os quais constituem pessoas físicas, e não jurídicas. Além disso, trata-se de serviço prestado na fase de comercialização dos produtos prontos, etapa bastante posterior ao término do processo de produção.
>
> 111. Logo, não se trata de insumos, devendo ser mantida a glosa formalizada nos autos de infração.

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

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

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

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

1. DOS CRÉDITOS SOBRE DESPESAS DE ARMAZENAGEM

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

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

> 116. Ora, em primeiro lugar convém esclarecer que o contrato de arrendamento não se confunde com o de aluguel. E, desde que a rubrica citada pelas autoridades fiscais se refere tanto a aluguel quanto a arrendamento, deveria a recorrente ter discriminado os valores relativos a cada uma dessas despesas.
>
> 117. Por outro lado, a contribuinte não apresentou os contratos de aluguel e tampouco os registros contábeis e bancários relativos aos supostos aluguéis pagos, de modo que não é possível saber se, no período objeto dos autos de infração, teria de fato realizado dispêndios com o aluguel de imóveis, se estes eram utilizados em suas atividades e se os locadores eram pessoas físicas ou jurídicas.
>
> 118. Assim posto, dada a ausência de provas, deve-se manter a glosa em apreço.

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

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

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

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

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

No entanto, o transporte de produto acabado, tais como os fretes indicados pela recorrente neste tópico, entre centros de distribuição ou entre esses e as lojas varejistas, depois de concluído o processo produtivo, não se enquadra em

DOCUMENTO VALIDADO

Original

quaisquer das outras hipóteses permissivas de creditamento acima mencionadas, vez que não se refere ao transporte do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente e em de produto inacabado.

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

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 31/01/2006 a 31/03/2006
>
> (...) PIS. NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE.
>
> A contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos do próprio contribuinte somente enseja a apropriação de crédito, na sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, em se tratando do frete de produtos inacabados, caso em que o dispêndio consistirá de custo de produção e, pois, funcionará como "insumo" da atividade produtiva, nos termos do inciso II, do art. 3º das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.

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

3. Fretes Utilizados como Insumo nos Serviços de Transporte

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

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

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> (...)
>
> II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes,
>
> (...)
>
> § 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por:(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços;(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> II pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> § 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2o desta Lei.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (grifou-se)

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

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

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

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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

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

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

> 5151 Transferência de Produção do Estabelecimento
>
> Transferência de produto industrializado ou produzido no estabelecimento para outro estabelecimento da mesma empresa. Trata-se basicamente das remessas enviadas das fábricas aos CD Centro de Distribuição. Este frete inicial é indispensável para que aconteça efetivamente o frete da venda, gerando assim o crédito.
>
> 5451 Remessa de Animal ou de Insumo p/ Estabelecimento Produtor
>
> Classificam-se neste código as saídas referentes à remessa de animais e de insumos para criação de animais no sistema integrado, tais como: pintos, leitões, rações e medicamentos. Trata-se de uma despesa de frete diretamente relacionada ao processo produtivo (insumo), visto que a Recorrente pratica o sistema de "parceria" com seus produtores integrados. Evidente, portanto, o crédito de COFINS sobre esse frete.
>
> 5501 Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação.
>
> Saída de produto industrializado ou produzido pelo estabelecimento, remetido com fim específico de exportação a "trading company", empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento do remetente. Trata-se de frete para fins de formação do lote de exportação, ou seja, relacionado à venda de exportação, ou seja, dá direito a crédito.
>
> 5152 Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
>
> Mercadoria adquirida ou recebida de terceiros para industrialização, comercialização ou utilização na prestação de serviço e que não tenha sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento, transferida para outro estabelecimento da mesma empresa. Trata-se de mercadoria/insumo recebido por uma unidade e transferida à outra para revenda/industrialização. Esta despesa de frete na transferência da respectiva mercadoria/insumo é legítima, sendo também legítimos os créditos apurados sobre referido frete.
>
> 5503 Devolução de mercadoria recebida com fim específico de exportação
>
> Referem-se a devoluções efetuadas por trading company, empresa comercial exportadora ou outro estabelecimento do destinatário, de

DOCUMENTO VALIDADO

mercadorias recebidas com fim específico de exportação, cujas entradas tenham sido classificadas no código

1.501 Entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação.

Trata-se de devolução dos produtos recebidos conforme CFOP 5501 (acima).

5905/6905 Remessa para depósito fechado ou armazém geral

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

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

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

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

6151 Transferência de produção do estabelecimento

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

7949 Outra Saída de Mercadoria ou Prestação de Serviço Não Especificada

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

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

> 78. Analisando os documentos apresentados nos chamou atenção o fato de a SEARA figurar como emissora dos conhecimentos de transportes na maioria dos documentos analisados. Sendo a própria SEARA a prestadora do serviço de transporte não se teria uma despesa incorrida, no máximo, uma mudança de centro de custos entre os estabelecimentos da empresas, pois a SEARA estaria prestando o serviço de transporte para ela mesmo por intermédio de suas filiais transportadoras.
>
> 79. Ademais, os conhecimentos de transportes apresentados referiam-se a cargas que não condiziam com os produtos de venda finais da SEARA como ração. Questionada informou que a documentação entregue não se referia a fretes sobre operações de venda e sim a frete sobre compras de insumos, o que também se demonstrou não ser verdadeiro, pois se tratavam de operações de fomento aos parceiros onde a SEARA enviava, por exemplo, ração e matrizes de aves aos seus parceiros para que estes procedessem ao manejo e a engorda das aves devolvendo ou vendendo à SEARA os animais após a engorda, assim a ração seria insumo para os parceiros, por obvio, os fretes a eles relacionados comporiam o custo de aquisição dos parceiros e não da SEARA. (grifou-se)

Além do frete na operação de venda (arts. 3o , IX e 15, II da Lei n° 10.833/03), existem outras três possibilidades de creditamento das contribuições não cumulativas do frete pago a outra pessoa jurídica: a) frete como insumo na produção (inciso II do art. 3° das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03); b) fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; c) fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

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

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

Quanto ao CFOP 5152 Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que se trata de "mercadoria/insumo recebido por uma unidade e transferida à outra para revenda/industrialização", refere-se ao frete (serviço)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

relacionado a operação posterior (para revenda) ou anterior (para industrialização) ao processo produtivo, não cabendo o correspondente creditamento.

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

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

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

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

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

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

Conforme se extrai no voto acima reproduzido, o Colegiado Ordinário decidiu por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito creditório sobre as despesas ali destacadas, contudo, mantiveram-se as glosas sobre as despesas com serviço de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

No entanto, tal decisão fora revertida pela Câmara Superior, quando do julgamento do recurso especial, segundo abaixo se verifica:

"Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Redatora designada.

Com a devida vênia ao entendimento do Ilustre Conselheiro Relator, prevaleceu o entendimento desta 3ª Turma da CSRF pelo provimento do recurso especial do Contribuinte para reconhecer os créditos decorrentes de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, tendo sido designada esta Conselheira para redigir o voto vencedor nessa parte.

De início, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para posteriormente adentrar-se à análise do item individualmente.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se

a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda. [1]

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do caput, dentre elas o PIS e a COFINS. [2]

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado

[1] Lei nº 10.637/2002 (PIS). 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; [...].
Lei nº 10.8332003 (COFINS). 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; [...]

[2] Constituição Federal de 1988. 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; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 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.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

> [...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.
>
> Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.
>
> As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.
>
> [...]
>
> Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."
>
> Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

DOCUMENTO VALIDADO

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

> [...]
>
> Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: pertinência ao processo produtivo (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); essencialidade ao processo produtivo (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e possibilidade de emprego indireto no processo de produção (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

> 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.
>
> 1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.
>
> 2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de

DOCUMENTO VALIDADO

Original

prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

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 elastecidos.

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.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de

DOCUMENTO VALIDADO

realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa:

> "TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015).
>
> 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
>
> 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.
>
> 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
>
> 4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte."

DOCUMENTO VALIDADO

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento[3]. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

> "Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n° 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n° 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional (Grifos meus):

> "41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".
>
> Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.
>
> 42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou

[3] PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a quaestio veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).
2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.
3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.
(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

DOCUMENTO VALIDADO

> indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.
>
> 43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.
>
> Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o "teste de subtração" que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

> "15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.
>
> 16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.
>
> 17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques."

Frente ao conceito de insumos, merece reforma o julgado para reconhecer a possibilidade de tomada de créditos de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Em outras ocasiões, esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se sobre o tema, firmando entendimento no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa por se constituir como parte da "operação

DOCUMENTO VALIDADO

de venda". Nesse sentido, é o Acórdão n.º 9303008.099, de relatoria da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, cujos fundamentos passam a integrar o presente voto como razões de decidir, com fulcro no art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/1999, *in verbis*:

> [...]
>
> Quanto à primeira discussão, vê-se que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições. Frise-se a ementa do acórdão 9303005.156:
>
> "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008
>
> CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.
>
> Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.
>
> Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na "operação" de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo "frete na operação de venda", e não "frete de venda" quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.
>
> CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS
>
> Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto."
>
> Nesse ínterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303005.155, 9303005.154, 9303005.153, 9303005.152, 9303005.151, 9303005.150, 9303005.116, 9303006.136, 9303006.135, 9303006.134, 9303006.133, 9303006.132, 9303006.131, 9303006.130, 9303006.129, 9303006.128, 9303006.127, 9303006.126, 9303006.125, 9303006.124, 9303006.123, 9303006.122, 9303006.121, 9303006.120, 9303006.119, 9303006.118, 9303006.117, 9303006.116, 9303006.115, 9303006.114, 9303006.113, 9303006.112, 9303006.111, 9303005.135, 9303005.134, 9303005.133,

DOCUMENTO VALIDADO

> 9303005.132, 9303005.131, 9303005.130, 9303005.129, 9303005.128, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.120, 9303005.119, 9303005.118, 9303005.117, 9303006.110, 9303004.311, etc.
>
> É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na "operação" de venda.
>
> A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo "operação" de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

Assim, cabível o reconhecimento dos créditos decorrentes das despesas de fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Diante do exposto, foi dado provimento ao recurso especial do Contribuinte para reconhecer o direito ao crédito decorrente das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

É o voto."

Resta, contudo, uma matéria específica ao presente não abarcada pelas decisões acima reproduzidas, que concerne os créditos extemporâneos.

Assim motivou o despacho decisório as glosas quanto aos créditos extemporâneos pretendidos pela recorrente (fls. 2.073/2.109):

> 106. Constata-se que a contribuinte intenta utilizar-se de créditos referentes a período anterior ao que se refere o pedido de ressarcimento, conforme informado na linha "22. Ajustes Positivos de Créditos". Segundo o memorial de cálculo apresentado pelo contribuinte, a composição é formada por aquisições de insumos de trimestres pertencentes aos anos-calendário 2005 até o lº. Trimestre de 2007.
>
> 107. Observa-se que, no âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não-cumulativo, exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de repetição segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. **Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de repetição por qualquer uma das formas previstas** (compensação ou ressarcimento, por exemplo).
>
> 108. É preciso ter em conta que a forma de repetição tem a ver com a natureza dos créditos apurados e com o período em que foram gerados. De forma sintética, tais formas de repetição estão assim delineadas pela legislação:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

a) créditos associados a receitas tributadas no mercado interno: meio preferencial é o desconto no mês;

b) créditos associados a receitas não tributadas no mercado interno (custos, despesas e encargos, inclusive estoque de abertura, vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, inclusive no caso de importação com pagamento de PIS e Cofins - importação): compensação ou ressarcimento no próximo trimestre;

c) **créditos associados a receitas de exportação (custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação): compensação no próximo mês ou ressarcimento no próximo trimestre**.

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

110. Neste sentido, salienta-se o disposto no parágrafo 1.º do artigo 3.º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. **Tais dispositivos determinam que os créditos, no regime da não-cumulatividade, devem ser apurados por via da aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou seja, confina o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração**, e isto com o fim, como já se disse, de que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro período específico de geração do crédito.

111. **Não é por outra razão que a Instrução Normativa SRF nº 600/2005, vigente à época do ingresso com o pedido de ressarcimento, ao tratar, em seus artigos 21 e 22, das formalidades associadas aos pedidos de ressarcimento e compensação de créditos vinculados à Contribuição ao PIS e à Cofins apurados no regime da não-cumulatividade, expressamente condiciona a compensação à prévia apresentação do pedido de ressarcimento** (parágrafo 8º do artigo 21: "A compensação de créditos de que tratam os incisos I e II e o § 40, efetuada após o encerramento do trimestre-calendário, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento formalizado de acordo com o art. 22") **e, também de forma expressa, determina que cada pedido de ressarcimento deverá referir-se a um único trimestre-calendário** (parágrafo 30 do artigo 22).

112. Desta forma, foram glosados estes valores." (destaquei)

A recorrente, por sua vez, sustenta que inobservância das formalidades não deve ilidir o seu direito creditório, não podendo subsistir a glosa visto que o crédito é líquido e certo, havendo amparo na legislação tributária.

Defende que a exigência de retificação da DACON pelo fisco não se alinha à jurisprudência deste Conselho, afirmando que "*(i) não há previsão legal que determine tal sistemática de retificação do documento ao fisco; (ii) há permissivo*

na legislação de regência das contribuições de que os contribuintes podem utilizar tal crédito apurado de forma extemporânea; (iii) as relações tributárias e as obrigações dela inerentes estão adstritas ao princípio da legalidade".

A razão não socorre a recorrente.

Primeiramente, a motivação do despacho decisório, conforme acima se verifica, nunca foi a ausência de retificação de declarações. Em segundo lugar, compartilho do entendimento da fiscalização, no sentido de que a legislação determina, para o aproveitamento do crédito proveniente do rateio proporcional das receitas por meio de ressarcimento/restituição, que se refira a um único trimestre-calendário e que seja efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre-calendário, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005, vigente à época do pedido, *in verbis*:

> Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.
>
> § 1º O pedido de ressarcimento a que se refere este artigo será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração (papel) acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.
>
> § 2º O pedido de ressarcimento dos créditos acumulados na forma do inciso II e do § 4º do art. 21, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser efetuado a partir de 19 de maio de 2005.
>
> **§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:**
>
> **I - referir-se a um único trimestre-calendário.**
>
> **II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.** (destaquei)

Vale destacar que todas as Instruções Normativas sucessoras à IN SRF nº 600, de 2005, mantiveram tal exigência[4].

Nesse sentido, bem resolveu a matéria a decisão recorrida:

> "171. Tal norma, longe de ser aleatória, decorre da própria lógica do regime não-cumulativo, como o demonstra a autoridade fiscal, em exaustivas considerações feitas nos itens 107 a 111 do despacho decisório, cuja leitura é essencial para a compreensão da matéria.
>
> 172. Quanto aos princípios constitucionais, invocados pela interessada, repito o que já disse em parágrafo precedente. Por força do próprio princípio da legalidade, cabe a esta Turma de Julgamento observar rigorosamente a legislação em vigor,

[4] IN RFB nº 900, de 2008.
IN RFB nº 1.300, de 2012.
IN RFB nº 1.717, de 2017.
IN RFB nº 2.055, de 2021.

DOCUMENTO VALIDADO

> não lhe sendo permitido examinar a lide administrativa do ponto de vista constitucional.
>
> 173. Devo ainda reiterar, no que toca à alegação de boa-fé, que, segundo o art. 136 da lei n° 5.172/66 (CTN), a responsabilidade por infrações à legislação tributária tem natureza essencialmente objetiva, independendo da intenção do agente ou responsável.
>
> 174. É incontestável, portanto, a procedência da glosa em análise, sendo por isso mesmo inútil entrar no mérito da discussão relativa à retificação do DACON."

Deste modo, por ausência de previsão na legislação que rege o ressarcimento/restituição, reputo correto o procedimento fiscal e a decisão recorrida, do que mantenho tais glosas.

Pois bem.

O dispositivo do Acórdão de Recurso Voluntário, a após correção reconhecida pelo Acórdão de Embargos, restou da seguinte forma:

> "Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: I por unanimidade de votos, em dar provimento para: a) retificar o percentual da alíquota reduzida de 35% para 60% sobre as aquisições de bens sujeitos à alíquota zero que fazem jus ao crédito presumido; b) reconhecer o direito ao crédito presumido no percentual de 60% sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas e utilizados na produção de mercadorias de origem animal; c) reverter as glosas de graxa, combustíveis e lubrificantes, utilizados no processo produtivo da recorrente; d) reverter as glosas referentes a: balde pp para banha, bandeja branca b3/m4 funda, big bags, capa pallet pe 117x98x150, corda trançada polipropileno, sacos e plástico utilizado na proteção da matéria-prima; e) reverter as glosas referentes aos produtos utilizados no sistema de refrigeração ou aquecimento de caldeiras e fornos industriais: e.1) água para indústria; e.2) gás glp 45 kg; e.3) gás glp granel; e.4) gás p13; e.5) briquete de bagaço de cana; e.6) briquets industrial; e.7) cavaco de lenha m3; e.8) dispersante e inibidor; e.9) lenha; e.10) óleo combustível bpf tipo 2a; e.11) óleo de xisto; e e.12) amônia; e f) reverter as glosas de produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho: aditivo bioquímico aha, antiespumante aquaplan ae 20, coagulante orgânico, polímero aniônico, polímero catiôncio, sulfato de alumínio, ácido muriático, água sanitária, álcool 96º para uso desinfectante, caulim, formol, fornecimento de água, serragem, gás cloro, etc.; II por maioria de votos, em negar provimento para: a) manter as glosas de créditos relativos a frete de produtos acabados entre os estabelecimentos da Recorrente. Vencido o Conselheiro Antonio Carlos Cavalcanti Filho; e b) manter as glosas de frete para transporte de insumos e matéria-prima no sistema de parceria (integração). Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen e Ari Vendramini; III por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto: a) ao crédito presumido de agroindústria na aquisições de insumos de pessoas jurídicas, por falta de comprovação dos créditos alegados; b) ao ressarcimento do crédito presumido de PIS/COFINS, nos termos da Lei n° 12.350/2010, por ser incabível o ressarcimento ou compensação com outros débitos da recorrente, do crédito presumido previsto no art. 8° da Lei n°

DOCUMENTO VALIDADO

> 10.925/2004; c) às glosas de serviços prestados" serv c/ despachantes impor", "armazenagem terc monitoram", "transporte de matérias-prima" e "serviço de transporte", por ausência de comprovação; d) às glosas de créditos sobre comissões de vendas; e) às glosas de créditos sobre despesas de armazenagem; e f) às glosas de créditos da atividade de prestação de serviço de transportes realizada pela Recorrente e subcontratações; e IV por voto de qualidade, em negar provimento quanto às glosas de caibro de madeira, estrado madeira e estrado madeira Arlog. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Suplente convocada), Valcir Gassen e Ari Vendramini."

Por sua vez, o Acórdão de Recurso Especial reconheceu o direito de crédito em relação aos créditos das contribuições sociais não-cumulativas sobre o valor dos fretes pagos para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para rejeitar as preliminares arguidas, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para reverter as glosas dos créditos conforme definitivamente decidido no âmbito do Processo nº 19515.720753/2012-13.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar as preliminares arguidas para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas dos créditos conforme definitivamente decidido no âmbito do Processo nº 19515.720753/2012-13.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO