



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10880.940258/2012-88  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-008.813 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de março de 2021  
**Recorrente** CEU AZUL ALIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

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

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CFOP 1.403. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. NÃO CONHECIMENTO.

O CFOP 1.403 tem a seguinte descrição: “Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária”. Considerando essa redação, conclui-se que não há restrição de aplicabilidade apenas ao ICMS.

Não tendo sido aduzido este argumento na Manifestação de Inconformidade, preclui o direito do contribuinte de fazê-lo em sede de Recurso Voluntário, nos termos do art. 17 do Decreto-Lei nº 70.235/72, levando ao seu não conhecimento, a despeito do fato da tese levantada ser improcedente.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

Nos termos do art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.925/2004. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 636/2006. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 660/2006. INÍCIO DE VIGÊNCIA.

Conforme entendimento consolidado no STJ, nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e do art. 5º da IN SRF 636/2006, tanto o direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei nº 10.925/2004, produziram efeitos conjuntamente a partir de 01/8/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei nº 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei nº 11.051/2004.

As INs SRF nºs 636/2006 e 660/2006, ainda que sob o pálio do § 2º do art. 9º da referida Lei nº 10.925/2004, não poderiam alterar a data de concessão da suspensão da incidência das contribuições, mas tão somente disciplinar sua

aplicação mediante a instituição de obrigações tributárias acessórias. Nesse sentido, está conforme a lei o art. 5º da IN SRF 636/2006, que fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 01/08/2004, e ilegal o art. 11, I, da IN SRF 660/06, que revogou o artigo anterior e, de forma equivocada, fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 4/4/2006.

#### CONCEITO DE INSUMOS. GRAXA.

O produto “graxa” é um lubrificante, e portanto possui previsão expressa de crédito no art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para (i) reverter a glosa de créditos referentes ao item “graxa”; e (ii) reconhecer que tanto o direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei n.º 10.925/2004, produziram efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei n.º 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei n.º 11.051/2004. Ausente momentaneamente o conselheiro Ronaldo Souza Dias. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3401-008.808, de 23 de março de 2021, prolatado no julgamento do processo 10880.940261/2012-00, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luís Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Ronaldo Souza Dias, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Mariel Orsi Gameiro (suplente convocada), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

### **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Por bem descrever os fatos, adota-se parcialmente o Relatório da DRJ neste presente voto:

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMP (retificador) transmitido pela contribuinte em 26/10/2010, através do qual pretendeu ressarcimento de valores credores de Contribuição PIS/COFINS não-cumulativa vinculados à receita de exportação (§ 1º do art. 6º da Lei n.º 10.833/2003). Houve transmissão de DCOMP.

Foi emitido Despacho Decisório eletrônico por meio do qual deferiu-se parcialmente o pedido de ressarcimento e homologou-se em parte DCOMP, até o limite do crédito disponível. Constatou-se a intimação para pagamento do débito indevidamente compensado.

Desse Despacho Decisório a contribuinte tomou ciência em 10/08/2012 e, não se conformando, apresentou manifestação de inconformidade onde aduziu (de forma sintética):

**Preliminarmente. Cerceamento de defesa. Afronta a princípios**

- o lançamento fiscal encontra-se eivado de grave vício material que impede o exercício de defesa pela empresa. As informações inseridas pelo agente fiscal nos sistemas da RFB impedem a empresa de elaborar sua defesa, pois os valores inseridos nas planilhas disponibilizadas pelo Fisco não corroboram com as reais informações prestadas pela empresa em seus pedidos de ressarcimento de créditos, muito menos com as informações prestadas em DCOMPs. As planilhas elaboradas pelo agente fiscal contêm números e informações totalmente inconsistentes em relação aos valores efetivamente declarados, além de não detalhar os fatos como relatou o agente fiscal;
- há grande discrepância entre os valores declarados pela empresa como Insumos - Bens Utilizados e os valores informados pelo Fisco, na medida em que nos três meses que compõem o trimestre foi retratado valor bem inferior ao valor efetivamente informado. As planilhas trazem no seu contexto valores de créditos apurados de PIS/COFINS exportação pela Fiscalização. Nelas se colocam os créditos vinculados às receitas do mercado interno, os créditos vinculados à receita de exportação e os créditos presumidos. Mas os valores desses créditos sofrem descontos não explicados. O Fisco não explicou, nem por meio formal, nem através de planilhas, como conseguiu chegar a tais descontos;
- as planilhas elaboradas pelo Fisco são totalmente ininteligíveis, pois não demonstram as diferenças apuradas, ou seja, o auditor fiscal não relata em suas informações qualquer esclarecimento de como chegou a tais diferenças entre os valores inseridos em suas planilhas e os valores declarados pela empresa. Ao menos deveria descrever de forma minuciosa estas diferenças, seja através de planilhamento de valores, seja descrevendo formalmente como chegou aos valores informados em suas planilhas. Mostra-se impossível descobrir, a partir dos dados disponíveis no site da RFB, a forma de cálculo utilizada pelo Fisco;
- a empresa não pode elaborar sua defesa, pois sequer consegue discriminar os valores que compõem as planilhas elaboradas pelo Fisco. As planilhas que este elaborou não trazem elementos que permitam à empresa identificar as glosas dos créditos pleiteados, muito menos saber quais insumos não foram de fato aceitos;
- é patente a ofensa à ampla defesa, tendo em vista ser impossível decifrar a forma e o meio utilizado pelo Fisco para chegar aos números inseridos nas planilhas, restando evidente que o direito de defesa da empresa foi tolhido, pois não há sequer meios hábeis para se chegar aos números que compõem as planilhas fiscais, se confrontadas com as informações prestadas pela empresa através de seus arquivos digitais;
- muito embora as planilhas tenham sido inseridas nos sistemas da RFB, a empresa precisa e necessita chegar aos valores efetivamente glosados pelo fiscal, sendo, também imperioso que se obtenha a descrição de cada insumo que foi glosado, pois só assim será possível contestar os valores e planilhas elaboradas pelo Fisco;
- resta claro que se perdurar a situação no presente caso, mantendo-se as alegações do Fisco nas planilhas inseridas no site da RFB, estar-se-á diante de uma clássica e contundente ofensa das garantias do contribuinte, pois lhe foi retirado o direito de produzir provas capazes de combater as alegações trazidas pela Administração Pública, quando da confecção dos DDs.

### **Nulidade do lançamento pelo cerceamento de defesa**

- cabe à Administração Pública não só praticar o lançamento conforme os princípios que regem o processo administrativo, mas também permitir ao administrado (contribuinte) o direito a se defender e principalmente de poder obter perante a própria administração as provas produzidas contra si. No caso em tela tem-se uma situação inversa, pois as provas ou documentos disponibilizados pelo Fisco não permitem a empresa chegar a uma conclusão plausível sobre as diferenças encontradas. Essas diferenças (glosas) não aparecem individualizadas, ou seja, os insumos que o Fisco disse não ter aceitos como base de cálculo geradora de créditos, não podem ser verificados por meio dos documentos disponibilizados.
- um auto de infração, quando lavrado por autoridade fiscal, deve indicar a base de cálculo inerente aos fatos que ensejaram o lançamento, bem como determinar a alíquota aplicável. Deve, também, mencionar de forma clara e inequívoca os meios para que o contribuinte possa apresentar sua defesa. Neste sentido, o dispositivo legal estabelece que o auto de infração ou qualquer ato de lançamento conterà, obrigatoriamente, determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou para que apresente sua defesa no prazo de 30 dias;
- no caso em apreço, o Fisco incorreu em erro, pois não descreveu corretamente os fatos que ensejaram o lançamento tributário. Logo, todo o processo é nulo de pleno direito.

### **Obrigatoriedade de conversão do julgamento em diligência para nova apuração do saldo credor do PIS/COFINS exportação**

- a empresa requer a anulação *ab initio* do lançamento tributário. Caso assim não seja entendido, com a conseqüente manutenção da exigência fiscal, pede o acolhimento da preliminar de conversão de julgamento em diligência;
- resta evidenciada a necessidade de se proceder a uma nova diligência fiscal a fim de apurar corretamente os créditos pleiteados pela empresa, vez que se comprovou documentalmente a inconsistência dos valores lançados nas planilhas pelo Fisco e os valores efetivamente declarados pela empresa em seus arquivos digitais. Também é preciso verificar o levantamento de todos os insumos que compõem a base de cálculo de geração de créditos do PIS/COFINS sobre as receitas de exportação, além do crédito presumido sobre mercadorias adquiridas no mercado interno.

### **Mérito. Glosa de produtos adquiridos que, segundo a Fiscalização, não se enquadrariam no conceito de insumos**

- em sua Informação Fiscal a autoridade afirma que a empresa não observou a legislação fiscal quando, no procedimento de apuração de créditos de PIS/COFINS, incluiu certos insumos que a priori não se enquadrariam neste conceito;
- as legislações que regem a matéria (Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.864/2004) não conceituam o que seja insumo, nem remetem para outra lei qualquer. Em sentido comum seriam cada um dos elementos, diretos ou indiretos, necessários à produção de produtos e serviços. A interpretação do conceito de insumo pela IN SRF nº 404/2004 é restritiva, eivada de ilegalidade por contrariar o art. 99 do CTN, eis que o conteúdo e o alcance dos atos normativos restringem-se aos das leis em função dos quais sejam expedidos;
- o conceito de insumos para o IPI está relacionado estritamente a cada produto industrializado, resultante da aplicação de matérias-primas, produtos intermediários e

materiais de embalagem. Em relação ao PIS/COFINS, o conceito de insumos se relaciona com a totalidade das receitas auferidas pela empresa, as quais, para serem obtidas, exigem que se incorra em custos e despesas;

- se a tributação deve recair sobre o valor agregado ao preço de seus produtos, é porque está assegurado o direito de tomar créditos em relação aos bens serviços e encargos que transformam em custos de produção, intrinsecamente vinculados à obtenção das receitas tributáveis por tais contribuições;
- todos os custos diretos ou indiretos incorridos com a fabricação de produtos são considerados insumos e não somente os que sofrem desgaste, perda de propriedade ou dano pela ação diretamente exercida ao produto.

#### **Glosa de insumos adquiridos com alíquota zero**

• a glosa ocorreu devido à aplicação do art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.833/2003. Pela redação da lei, a vedação ao crédito na compra de produtos isentos utilizados como insumos está condicionada a saída também de produtos que não tenha sido tributada. Como os produtos que fabrica são tributados, não se aplica a vedação legal citada pelo Fisco;

• há jurisprudência do CARF e SC (nº 23 de 13/02/2004 – 2ª RF) que concluem pelo direito de uma empresa de aproveitar créditos de PIS/COFINS sobre compras de insumos para fabricação dos próprios produtos, mesmo que esses insumos tenham sido isentos desses tributos em etapa anterior. Esse entendimento está albergado no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e em jurisprudência do STJ sobre IPI (REsp nº 477.522-2003 – decidiu sobre a restituição de créditos de IPI a fabricantes de tinta fundamentado na alegação de que sempre que matérias-primas e demais insumos entrarem no estabelecimento do fabricante para utilização no processo industrial, sem o pagamento de IPI na operação anterior, cabe o creditamento para ser abatido no imposto devido sobre o produto transformado).

#### **Erro na apuração da base de cálculo do crédito presumido**

• o Fisco tem entendimento de que a alíquota do crédito presumido se enquadra pela classificação dos produtos que são adquiridos. No entendimento da empresa, as alíquotas de 60%, 50% e 35% referem-se ao produto final. Assim, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal têm direito ao crédito nas aquisições;

• a empresa não tem como objeto próprio a criação de frangos para corte. Na verdade ela faz o abate e o processamento das carnes (que se dá por meio de programa de integração com terceiros, ou seja, a empresa fornece a matriz – pintinho – e todos os insumos (vacinas, ração e demais gastos com o processo de formação da ave), cabendo ao granjeiro cuidar das aves até sua retirada das granjas;

• equivocou-se o Fisco quando argumentou que todo o processo desenvolvido pela empresa estaria baseado na criação de frangos para corte;

• a empresa encontra-se classificada no capítulo 2 da NCM, fazendo jus ao crédito presumido aplicado à alíquota de 60%, conforme inciso I, § 3º, do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Para usufruir do direito ao crédito basta que a empresa exerça atividade agropecuária e produza alimentos de origem vegetal ou animal;

• o Fisco cometeu grave equívoco ao invocar que para ter direito ao crédito a empresa deveria adquirir insumos de empresas classificadas no capítulo 2, tendo glosado quase que a totalidade dos créditos pleiteados. Mas é evidente e cristalino o direito da empresa de se apropriar do crédito presumido, ante a legislação que trata a matéria.

### **Correção monetária dos créditos de PIS/COFINS**

- a RFB glosa indevidamente pedidos de ressarcimento de contribuintes, demorando na análise de muitos pedidos. Os contribuintes são obrigados a se defender de tais glosas e quando o crédito é finalmente reconhecido, o órgão fiscalizador não atualiza os créditos monetariamente, alegando que não existe lei que determine a correção monetária de créditos escriturais, como no caso em tela (ressarcimentos de PIS/COFINS);
- o STF já sinalizou por diversas vezes que, muito embora não exista lei específica sobre o tema, os créditos devem ser atualizados monetariamente, sempre que houver demora injustificada do Fisco na análise de tais créditos ou que haja algum outro impedimento ilegal;
- o CARF deve seguir este mesmo entendimento. Provavelmente aplicará em casos idênticos a sistemática já adotada pelos Tribunais superiores, reconhecendo que os pedidos de ressarcimentos de créditos do PIS, COFINS e IPI sejam atualizados monetariamente;
- no presente caso comprovou-se que as análises por parte da RFB perduraram até que a empresa ingressasse com MS, quando obteve liminarmente o direito de ver seus pedidos de ressarcimento de créditos analisados pelo Órgão;
- a correção monetária dos créditos acaba com a desigualdade que vem sendo atribuída aos contribuintes, pois a Fisco não pode e não deve se beneficiar em proveito próprio, na medida em que cobra dos contribuintes os débitos com multa e juros exorbitantes, e na mão inversa, quando devolve ao contribuinte, simplesmente se recusa a atualizar o valor de direito do contribuinte. Nada mais justo que se aplique a correção monetária no presente caso, corrigindo os créditos a partir dos pedidos pleiteados pela empresa.

### **Pedidos**

- diante do que expôs, a empresa requer seja recebida sua manifestação de inconformidade em todos os seus termos, bem como seja ela julgada totalmente procedente, para o fim de que:
  - a) se reconheça a nulidade do lançamento por meio da preliminar de cerceamento de defesa, amplamente demonstrada através dos documentos juntados e das razões fáticas e jurídicas apresentadas, tendo em vista a grave afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório;
  - b) seja reconhecida a preliminar de condução para nova diligência fiscal, tendo em vista a necessidade de se apurar e extrair as informações de forma justa e correta;
  - c) no mérito, sejam acatadas as ponderações de ordem jurídicas, as quais demonstram o total descabimento do lançamento efetuado, cujos diplomas legais suscitados pelo Fisco não traduzem a real atividade desenvolvida pela empresa e sua correta forma de tributação e apropriação de créditos, com a conseqüente homologação dos créditos.
  - d) seja acatado o pedido de correção monetária dos créditos de PIS/COFINS não-cumulativos, nos exatos moldes determinado pelo Poder Judiciário em suas decisões.

A repartição de origem remeteu o processo para julgamento.

A DRJ decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão, com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

**DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Deve ser afastada a hipótese de nulidade do Despacho Decisório por cerceamento do direito de defesa, quando a interessada foi perfeitamente cientificada dos fatos que lhes foram imputados, teve acesso a toda documentação que serviu de fundamento para a exigência fiscal e, no exercício pleno de sua defesa, apresentou contestação de forma ampla e irrestrita, na qual revelou conhecer as razões do deferimento parcial de seu pleito.

**CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. SUFICIÊNCIA DE INFORMAÇÕES E DOCUMENTOS. DESNECESSIDADE.**

Se as informações e documentos que instruem os autos são suficientes para o convencimento do julgador, a realização de diligência é desnecessária.

**REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.**

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

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

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

**CITAÇÕES/TRANSCRIÇÕES DE JURISPRUDÊNCIA E DOUTRINA.**

No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da RFB expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada a decisões administrativas ou judiciais proferidas em processos dos quais não participe o interessado ou que não possuam eficácia *erga omnes*, nem a posições doutrinárias acerca de determinadas matérias.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

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

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.**

Entende-se por insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado e sejam utilizadas na fabricação ou produção de bens destinados à venda e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na sua produção ou fabricação.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUJEITOS A ALÍQUOTA ZERO.

Os bens e serviços adquiridos com incidência de alíquota zero não concedem direito de crédito na sistemática de não-cumulatividade da contribuição.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. AQUISIÇÕES COM ALÍQUOTA ZERO. ALCANCE DO ART. 17 DA LEI Nº 11.033, DE 2004.

O disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, alcança somente os casos em que houver incidência da contribuição na aquisição de insumos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito objeto de pedido de ressarcimento no regime da não-cumulatividade não é passível de atualização monetária, em vista da existência de vedação legal expressa nesse sentido.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM), apresentou Recurso Voluntário, basicamente repisando os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade.

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:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche parcialmente as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento em parte.

### **I – DOS BENS PARA REVENDA COM CFOP 1.403**

Alega o Recorrente que a Fiscalização se equivocou ao proceder à glosa de créditos referentes às operações realizadas com CFOP 1.403, com base no seguintes argumento, *in verbis*:

2.1.3. Com efeito, proíbe a legislação o desconto de crédito vinculado às receitas auferidas na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora na condição de substituta tributária, senão veja-se:

(...)

2.1.4. Ocorre, porém, que essa regra somente é aplicável nas hipóteses em que houver substituição tributária do PIS e da COFINS, e não com relação a outros tributos ou contribuições.

2.1.5. No caso dos autos, todavia, incorre em erro o agente autuante ao sustentar sua pretensão no fato de ter sido as mercadorias registradas com CFOP 1.403.

2.1.6. É que aludido CFOP, gravado no Convênio s/nº, de 15/12/1970, se presta a englobar operações com mercadorias submetidas ao regime de substituição no âmbito do ICMS, e não do PIS e da COFINS.

2.1.7. Diante disso, equivocada é a conclusão a que chegou a autoridade fiscalizadora por inexistir vedação legal para apropriação de créditos na situação presente, eis que as mercadorias comercializadas não se sujeitavam a época à substituição tributária do PIS e da COFINS.

Como se verifica, o contribuinte não discute que a legislação proíbe o desconto de crédito vinculado às receitas auferidas na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora na condição de substituta tributária, **porém afirma que: as mercadorias comercializadas não se sujeitavam a época à substituição tributária do PIS e da COFINS e que se presta a englobar operações com mercadorias submetidas ao regime de substituição no âmbito do ICMS, e não do PIS e da COFINS.**

Entretanto, ao analisar a Manifestação de Inconformidade, juntada às fls. 10/36, verifica-se que este argumento não foi trazido aos autos pelo Recorrente. Neste caso, tem-se como precluso tal fundamento, conforme determina o art. 17 do Decreto-Lei nº 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

De qualquer sorte, o CFOP 1.403 tem a seguinte descrição e aplicação:

Descrição: Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

Aplicação: Classificam-se neste código as compras de mercadorias a serem comercializadas, decorrentes de operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Também serão classificadas neste código as compras de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária em estabelecimento comercial de cooperativa.

Logo, não é verdade que este CFOP é aplicável apenas no âmbito do ICMS.

**Pelo exposto, voto por não conhecer deste pedido do Recorrente.**

## **II - DOS INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA “ZERO”**

Alega o Recorrente que a Fiscalização se equivocou ao proceder à glosa de créditos decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à alíquota "zero", com base no seguinte argumento:

2.2.2. Assim, como os insumos adquiridos pela Recorrente estão sujeitos à alíquota "zero", a teor do que dispõe o art. 1º, incisos IV, VI, VII e X, da Lei nº 10.925/2004, e art. 28, inciso III, da Lei nº 10.865/2014, a autoridade fiscal entendeu por não considerar os créditos correspondentes.

2.2.3. Tal raciocínio, entretanto, é simplista e equivocado, pois **a precitada regra só deve ser aplicada quando o insumo adquirido não se destinar a industrialização de produtos sujeitos à tributação do PIS e da COFINS.**

2.2.4. Com efeito, quando determinado contribuinte adquire insumos de um fornecedor cuja receita decorrente da venda está sujeita à alíquota zero de

PIS/COFINS, mas, ao fabricar seu produto o vende auferindo receita tributável por alíquota superior a "zero", como é o caso da Recorrente, **a vedação do crédito se revela injusta na medida em que resultará numa tributação que vai além do valor real agregado**, atingindo todo o faturamento.

Apesar das alegações do Recorrente, a Lei nº 10.833/2003 possui dispositivo expresso vedando a tomada de crédito nessas situações:

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)

(...)

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)

A alegação de que a norma em questão “só deve ser aplicada quando o insumo adquirido não se destinar a industrialização de produtos sujeitos à tributação do PIS e da COFINS” só vale para os casos de aquisição de bens ou serviços **isentos**, pois nesta situação, caso o produto final seja tributado pelas contribuições, a pessoa jurídica terá direito a crédito. **Contudo, discute-se, neste processo, a aquisição de bens ou serviços com alíquota zero, e assim é completamente irrelevante verificar se o produto fabricado ou revendido será tributado ou não.**

Por fim, não compete a este Conselho analisar se a vedação ao crédito é injusta ou não, mas tão somente aplicar o que está positivado na legislação.

**Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido do Recorrente.**

### **III - DO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NA LEI Nº 10.925/2004**

Afirma o Recorrente que a Fiscalização entendeu que a aquisição de aves vivas para abate e posterior comercialização teria direito ao crédito calculado com base no percentual de 35%, estabelecido no art. 8º, § 3º, inciso III, da Lei nº 10.925/2004, porém esse não seria o raciocínio mais acertado, pois embora as mercadorias adquiridas sejam classificadas na posição 01.05 da NCM, as mesmas, após passarem pelo processo de abate e produção, são comercializadas pela Recorrente, de forma que o produto resultante enquadra-se no capítulo 2 da NCM.

Com isso, sustenta que, diferentemente do alegado pelo Auditor-Fiscal, faz jus ao crédito presumido calculado à alíquota de 60%, conforme previsto no art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004. Isso porque não é necessário que na aquisição o insumo seja classificado na posição 2 da NCM, mas sim que tal classificação se dê na saída da mercadoria.

Além disso, defende também ser equivocada a alegação do Fisco de que o benefício da suspensão, previsto no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, por depender de regulamentação, somente teria sua aplicabilidade a partir de 01/04/2006, ocasião em que foi publicada a IN SRF nº 636/2006, com fundamento na IN SRF nº 660/2006.

Em relação à alíquota, tal matéria possui entendimento pacífico neste Conselho, nos termos da Súmula CARF n.º 157:

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Ocorre, entretanto, que tal matéria já havia sido decidida pela instância *a quo*, como verifica-se dos seguintes excertos abaixo transcritos (fls. 118/):

### 2.3 Apuração de Créditos Presumidos

Consoante antes referido (item 1.2 Conversão do julgamento em diligência), **a DRF de origem, atendendo a pedido de diligência formulado por esta DRJ, já efetuou as necessárias verificações relativas à apuração de créditos presumidos para todo o período objeto da análise.** Nesse sentido, pertinente a transcrição de excertos da Informação Fiscal produzida pela repartição preparadora no processo n.º 19515.721866/2012-28, da qual a contribuinte teve ciência pessoal em 25/02/2014:

(...)

*15. Diante do arrazoadado aqui exposto, entendemos que a divergência interpretativa está superada, sendo possível claramente a aplicação para o contribuinte em questão do percentual de 60% para o crédito presumido do art. 8º da Lei 10.925/2004.*

*16. Prosseguindo com os demais esclarecimentos solicitados nos itens "a" e "b" da fl. 2.185, refizemos todos os cálculos dos créditos presumidos analisados anteriormente, aplicando retroativamente o percentual de 60% sobre o crédito presumido, nos termos do art. 33 da lei 12.865/2013, a fim de apurarmos novamente os descontos desses créditos com os débitos da mesma contribuição e conseqüentemente os possíveis saldos credores e devedores finais.*

(...)

*19. O novo cálculo do crédito presumido resultou num aumento do crédito disponível para os descontos com débitos da mesma contribuição.*

(...)

*60. Já quanto aos créditos vinculados às receitas de exportação, apresentamos os quadros abaixo contendo todos os saldos de todos os trimestres (2º trimestre/2005 ao 3º trimestre/2009), apurados após os descontos, nos termos do art. 6º, §§ 1º, 2º e 3º, da lei 10.833/2003 e art. 5º, §§ 1º e 2º, da lei 10.637/2002:*

(...)

**Observado o quadro acima, que já contempla nova verificação dos créditos presumidos, tem-se que a Fiscalização não apurou, para a COFINS não-cumulativa do 4º trimestre de 2005, crédito decorrente de exportação (ME) diferente daquilo que apurado/demonstrado no Despacho Decisório,** donde deve ele ser mantido no que concerne à apuração/reconhecimento dos créditos (em relação ao mês de março o DD já havia reconhecido crédito um pouco maior).

Como se depreende da leitura destes excertos, constata-se que, apesar da diligência fiscal solicitada pela DRJ ter dado razão ao contribuinte no que se refere à

aplicabilidade do percentual de 60%, os cálculos realizados resultaram em um crédito passível de ressarcimento ligeiramente inferior àquele constante do Despacho Decisório, mas que foi mantido pela impossibilidade da chamada *reformatio in pejus*. Contra tais cálculos, não houve impugnação específica, com exceção da discussão relativa ao termo inicial de vigência do benefício, analisada logo adiante.

Logo, em relação a questão sobre qual a alíquota aplicável (60% ou 35%), entendo que ocorreu a perda superveniente do seu objeto, razão pela qual **voto por não conhecer desta matéria.**

Quanto à discussão relativa ao termo de início da vigência do referido benefício, verifico que, da mesma forma, já há entendimento consolidado sobre o tema, mas desta vez no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, conforme Recurso Especial nº 1.541.064/SC, relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Publicação em 20/11/2019, precedente abaixo colacionado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E A COFINS. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES NA FORMA PREVISTA NA LEI 10.925/2004. RECURSOS ESPECIAIS DA FAZENDA NACIONAL E DA EMPRESA AOS QUAIS SE NEGA SEGUIMENTO.

(...)

4. Os recursos foram admitidos (fls. 1.314 e 1.316).

5. É o relatório.

**6. O Tribunal de origem seguiu o entendimento consolidado nesta Corte Superior de que o termo a quo do benefício de suspensão da exigibilidade das Contribuições Sociais concedido pelo art. 9º, § 2º da Lei 10.925/2004, com redação dada pela Lei 11.051/2004, inicia-se a partir de 01.8.2004. A propósito, citam-se os seguintes julgados:**

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. JULGAMENTO EXTRA PETITA. NÃO OCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO DE SÚMULA. NÃO CABIMENTO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS E INÍCIO DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO AMBOS COM EFEITOS A PARTIR DE 1º/8/2004. INTERPRETAÇÃO DO ART. 17, III, DA LEI Nº 10.925/2004.*

(...)

*3. Os arts. 3º, § 3º, I, "a", da IN SRF 636/2006 e 7º, I, da IN SRF 660/2006 condicionaram a existência de crédito presumido à aquisição de produtos com a tributação a título de PIS/PASEP e COFINS suspensa, na forma do art. 9º, da Lei n. 10.925/2004. A necessidade de suspensão da incidência da contribuição na etapa anterior para possibilitar a fruição do crédito presumido não decorre das referidas instruções normativas, mas sim de interpretação sistemática da legislação que rege o creditamento ordinário e presumido.*

**4. O crédito presumido e a suspensão da incidência das contribuições produziram efeitos conjuntamente a partir de 1º/8/2004, nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004, de forma que as INs SRF nºs 636/2006 e 660/2006, ainda que sob o pálio do § 2º do art. 9º da referida Lei nº 10.925/2004, não poderiam alterar a data de concessão da suspensão da incidência das contribuições, mas tão somente disciplinar sua aplicação mediante a instituição de obrigações tributárias acessórias. Nesse sentido, está conforme a lei o art. 5º**

**da IN SRF 636/2006, que fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 1º/8/2004, e ilegal o art. 11, I, da IN SRF 660/06, que revogou o artigo anterior e, de forma equivocada, fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 4/4/2006.**

5. Esta Corte já enfrentou o tema da revogação da IN SRF n. 636/2006 pela IN SRF n. 660/2006 e concluiu que tal revogação não teve o condão de alterar de 1º/8/2004 para 4/4/2006 o início dos efeitos da suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei n.º 10.925/04. Precedente: REsp n.º 1.160.835/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/4/2010.

**6. Nos termos do art. 17, III, da Lei n.º 10.925/2004 e do art. 5º da IN SRF 636/2006, tanto o direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei n.º 10.925/2004, produziram efeitos a partir de 1º/8/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei n.º 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei n.º 11.051/2004, caso dos autos.**

7. Portanto, ainda que por outros fundamentos, deve ser mantido o acórdão que reconheceu ao contribuinte o direito ao aproveitamento de créditos presumidos na forma do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 no período de 30/12/2004 a 4/4/2006.

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido (**REsp. 1.335.055/CE, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 9.12.2015**).

-----  
-----  
PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. ARTS. 97, VI, 99 e 111, I, DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 282/STF. CREDITAMENTO SIMULTÂNEO DO CRÉDITO ORDINÁRIO PREVISTO NO ART. 3º, CAPUT, DAS LEIS NN. 10.637/2002 E 10.833/2003 E DO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NO ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004 POR UMA MESMA AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS E INÍCIO DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO **AMBOS COM EFEITOS A PARTIR DE 1º/8/2004**. INTERPRETAÇÃO DO ART. 17, III, DA LEI Nº 10.925/2004. LEGALIDADE DO ART. 5º DA IN SRF N. 636/2006. ILEGALIDADE DO ART. 11, I, DA IN SRF N. 660/2006 QUE FIXOU A DATA EM 4/4/2006.

**1. Discute-se nos autos a possibilidade de aproveitamento simultâneo de crédito ordinário da sistemática não-cumulativa de PIS/PASEP e de COFINS, prevista no art. 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, com o crédito presumido previsto no art. 8º, § 1º, da Lei n.º 10.925/2004, referente às aquisições feitas junto a pessoas jurídicas cerealistas, transportadoras de leite e agropecuárias que funcionam como intermediárias entre as pessoas físicas produtoras agropecuárias e as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, para o período de 1º/08/2004 a 03/04/2006.**

(...)

3. O crédito presumido, que corresponde a um percentual do crédito ordinário, trata de benefício fiscal que traduz verdadeira ficção jurídica, daí a denominação "presumido", pois concedido justamente nas hipóteses previstas no art. 3º, § 2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, onde não é possível

*dedução de crédito ordinário pela sistemática não cumulativa, v.g., nas aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperados pessoa física (caput do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004) e aquisições de insumos de pessoas jurídicas em relação às quais a lei suspendeu o pagamento das referidas contribuições (§ 1º do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004).*

*4. O crédito presumido é benefício fiscal cujo objetivo é aliviar a cumulatividade nas situações onde não foi possível elimina-la pela concessão do crédito ordinário. Desse modo, **salvo disposição legal expressa, uma mesma aquisição não pode gerar dois creditamentos simultâneos para o mesmo tributo a título de crédito presumido e crédito ordinário**, sob pena de ser concedida desoneração para além da não-cumulatividade própria dos tributos em exame.*

*5. Os arts. 3º, § 3º, I, "a", da IN SRF 636/2006 e 7º, I, da IN SRF 660/2006 condicionaram a existência de crédito presumido à aquisição de produtos com a tributação a título de PIS/PASEP e COFINS suspensa, na forma do art. 9º, da Lei n. 10.925/2004. A necessidade de suspensão da incidência da contribuição na etapa anterior para possibilitar a fruição do crédito presumido não decorre das referidas instruções normativas, mas sim de interpretação sistemática da legislação que rege o creditamento ordinário e presumido.*

**6. O crédito presumido e a suspensão da incidência das contribuições produziram efeitos conjuntamente a partir de 1º/8/2004**, nos termos do art. 17, III, da Lei n.º 10.925/2004, de forma que as INs SRF n.ºs 636/2006 e 660/2006, ainda que sob o pálio do § 2º do art. 9º da referida Lei n.º 10.925/2004, não poderiam alterar a data de concessão da suspensão da incidência das contribuições, mas tão somente disciplinar sua aplicação mediante a instituição de obrigações tributárias acessórias. Nesse sentido, está conforme a lei o art. 5º da IN SRF 636/2006, que fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 1º/8/2004, e ilegal o art. 11, I, da IN SRF 660/06, que revogou o artigo anterior e, de forma equivocada, fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 4/4/2006.

*7. Esta Corte já enfrentou o tema da revogação da IN SRF n. 636/2006 pela IN SRF n. 660/2006 e concluiu que tal revogação não teve o condão de alterar de 1º/8/2004 para 4/4/2006 o início dos efeitos da suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei n.º 10.925/04. Precedente: REsp n.º 1.160.835/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/4/2010.*

*8. Nos termos do art. 17, III, da Lei n.º 10.925/2004 e do art. 5º da IN SRF 636/2006, tanto o direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei n.º 10.925/2004, produziram efeitos a partir de 1º/8/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei n.º 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei n.º 11.051/2004.*

**9. Tendo em vista que o acórdão recorrido reconheceu equivocadamente ao contribuinte o direito ao crédito ordinário pela sistemática não cumulativa no período de 1º/8/2004 a 4/4/2006, não é possível a esta Corte, à mingua de recurso da FAZENDA NACIONAL, afastar o acórdão no ponto, sob pena de incorrer em reformatio in pejus.**

**10. Por outro lado, uma interpretação sistemática da legislação, bem como os princípios da razoabilidade e moralidade não permitem a esta Corte conceder cumulativamente o crédito parcial (crédito presumido) onde já foi equivocadamente reconhecido o crédito total (crédito ordinário) ao contribuinte.**

11. Portanto, deve ser reconhecido ao contribuinte o direito ao aproveitamento de créditos presumidos na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 no período de 1º/8/2004 a 4/4/2006 somente em relação às aquisições não abrangidas pelo creditamento ordinário de PIS e COFINS pela sistemática não-cumulativa.

12. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. (REsp. 1.437.568/SC, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 9.12.2015).

7. Ante o exposto, nega-se seguimento aos Recursos Especiais da FAZENDA NACIONAL e da Empresa.

Analisando a Informação Fiscal trazida aos autos em resposta à diligência solicitada pela DRJ, observa-se que a Autoridade fiscal não procedeu em conformidade com o entendimento consolidado pelo STJ, como pode ser observado nos excertos abaixo transcritos, onde resta detalhado o procedimento para elaboração das planilhas de cálculo, à fl. 81:

15. Diante do arrazoado aqui exposto, entendemos que a divergência interpretativa está superada, sendo possível claramente a aplicação para o contribuinte em questão do percentual de 60% para o crédito presumido do art. 80 da Lei nº 10.925/2004.

16. Prosseguindo com os demais esclarecimentos solicitados nos itens "a" e "b" da fl. 2.185, refizemos todos os cálculos dos créditos presumidos analisados anteriormente, aplicando retroativamente o percentual de 60% sobre o crédito presumido, nos termos do art. 33 da Lei nº 12.865/2013, a fim de apurarmos novamente os descontos desses créditos com os débitos da mesma contribuição e consequentemente os possíveis saldos credores e devedores finais.

17. Os montantes apurados se encontram nas seguintes planilhas listadas abaixo, anexas a este processo eletrônico:

a) "Crédito Presumido Frangos" e "Crédito Presumido Demais Insumos", **para os períodos de apuração de abril de 2005 a março de 2006, separados em duas planilhas distintas pela necessidade de considerarmos na planilha "Crédito Presumido Frangos" somente as pessoas físicas.** Foram somadas as duas planilhas a fim de obtermos o montante mensal com direito a crédito;

b) "Crédito Presumido", para os períodos de apuração de abril de 2006 a maio de 2007: **neste caso todos os insumos (frangos e demais insumos) foram listados numa única planilha pelo motivo de que a partir de abril de 2006 todas as aquisições de frangos, sejam de pessoas físicas ou jurídicas, passaram a dar direito a crédito presumido,** conforme nas informações fiscais anexas a este processo;

c) "Crédito Presumido Soja" e "Crédito Presumido Demais Insumos", para os períodos de apuração de junho de 2007 a setembro de 2009, separados em duas planilhas distintas. O motivo de apartarmos em duas planilhas foi a necessidade de aplicarmos a alíquota de 60%, previsto no art. 33 da lei 12.865/2013, em substituição à alíquota de 50% aplicada anteriormente sobre os montantes dos aquisições de soja listados na planilha "Crédito Presumido Soja".

A correta interpretação da legislação foi dada pelo STJ, decidindo que, nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e do art. 5º da IN SRF 636/2006, tanto o direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei nº 10.925/2004, **produziram efeitos a partir de 1º/8/2004, relativamente às atividades**

**previstas na redação original da Lei nº 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei nº 11.051/2004.**

**Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido do contribuinte.**

#### **IV – DOS BENS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS**

O Recorrente alega que a autoridade fiscal glosou os créditos referentes à graxa por entender que tal produto não se encaixa no conceito de insumo, já que não teria sido aplicado diretamente na produção de bens ou serviços, tendo por fundamento o conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF nº 247/2003 e nº 404/2004. Contudo, a seu ver, este item configura-se, sim, como insumo do seu processo produtivo, *in verbis*:

2.4.18. No caso específico do produto "graxa", é de se concluir que o mesmo deve ser considerado como insumo, já que **se trata de um lubrificante, que possui previsão de crédito no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.**

2.4.19. Em suma, **"graxa" nada mais é senão um lubrificante indispensável ao funcionamento das máquinas, equipamentos, motores (...) utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.**

2.4.20. Sobre esse tema, a propósito, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão nº 3802-003.410, decidiu que o contribuinte possui direito ao crédito do PIS e da COFINS não cumulativos sobre aquisições de "graxa", por entender que:

*No entanto, entendo que **o produto graxa, no caso, tem a finalidade de preservar a integridade e o regular funcionamento das máquinas utilizadas na atividade produtiva e, portanto, atividade intrínseca ao processo produtivo da empresa.** Não há atividade produtiva sem a constante preservação dos maquinários.*

(...)

*Portanto, no que se refere ao produto graxa, deve-se reconhecer o direito de crédito do PIS, pois o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 é expresso em reconhecer tal direito em relação às aquisições de combustíveis e lubrificantes, **não havendo dúvidas de que graxa é um lubrificante** e que tem sua aplicação como lubrificantes nos equipamentos e máquinas utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.*

2.4.21. Diante disso, é de se concluir, pois, pela improcedência da acusação fiscal, com o conseqüentemente reconhecimento do direito de crédito da Recorrente no que pertine às aquisições de "graxa".

A decisão recorrida negou provimento a este argumento do contribuinte sob os seguintes fundamentos, às fls. 114/116:

2.1 COFINS. Regime não-cumulativo. Conceito de insumos. Apuração de créditos

(...)

Das Informações Fiscais relativas a cada trimestre analisado produzidas pela auditoria (que a interessada demonstra ter conhecimento – ver item *Mérito – II.I Da Glosa de Produtos Adquiridos que, Segundo a Fiscalização, Não se*

*Enquadram no Conceito de Insumos*), mostra-se pertinente transcrever-se o seguinte excerto:

(...)

#### *BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS*

*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 nos moldes 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.*

(...)

*Visto dessa maneira fica claro que, em regra, somente os insumos aplicados diretamente na produção podem permitir o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tal regra só é rompida por determinação legal, como ocorre com os combustíveis, os lubrificantes e a energia elétrica, dentre outros insumos indiretos de produção que a despeito disto desoneram o créditos em tela.*

*Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a exclusão do crédito tributário (art. 111 do CTN), de forma que o termo graxa deverá estar contemplado na lei.*

(...)

De ver, também, que o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 4, de 03/04/2007 (art. 2º), esclareceu que somente os gastos efetuados com a aquisição de bens e de serviços aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços geram direito a créditos a serem descontados da contribuição para apuração do valor devido.

(...)

Correta, portanto, a interpretação dada pela Fiscalização.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, em seus arts. 3º, determinam o seguinte:

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

(...)

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

Assim, deixando à parte a discussão sobre o conceito de insumo, já pacificada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado sob o rito previsto para os recursos repetitivos, tem-se que o dispositivo legal acima transcrito prevê expressamente a possibilidade de desconto de créditos sobre lubrificantes, não tendo este relator qualquer dúvida sobre o fato de que a mercadoria “graxa” seja um lubrificante.

**Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido do contribuinte**

Neste contexto, voto por **CONHECER EM PARTE** do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, **DAR-LHE PARCIAL** provimento.

## **CONCLUSÃO**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para (i) reverter a glosa de créditos referentes ao item “graxa”; e (ii) reconhecer que tanto o direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei nº 10.925/2004, produziram efeitos a partir de 01/08/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei nº 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei nº 11.051/2004.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Presidente Redator