



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10880.941556/2012-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.399 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de fevereiro de 2018
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVA
Recorrente MFB MARFRIG FRIGORÍFICOS BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

PROVA DOCUMENTAL. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL.
PRODUÇÃO. MOMENTO PROCESSUAL.

Nos termos do art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72 (c/c art. 74, § 11 da Lei nº 9.430/96), que regula o processo administrativo fiscal, a prova documental será apresentada na impugnação ou manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o recorrente fazê-lo em outra oportunidade processual, ressalvadas as hipóteses de demonstração impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ÔNUS PROBATÓRIO.
CONTRIBUINTE.

A teor do art. 373, I, do Código de Processo Civil vigente (reprodução do art. 333, I do CPC/73), utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, é do autor do feito a prova dos fatos constitutivos do direito alegado, como sói ocorrer nas hipóteses de processos administrativos que albergam pedido de restituição de valores pagos indevidamente ou ressarcimento de direitos creditórios, onde o ônus probatório do cumprimento dos requisitos é do contribuinte, titular do direito reivindicado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMO. ALCANCE.

O alcance do termo “insumo”, inserto no art. 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não pode ser equiparado restritivamente aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário ou material de

embalagem, próprios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, tal como detalhado no PN CST 65/79, tampouco extenso como os conceitos de custo de produção e despesas operacionais da legislação do IRPJ, arts. 290 e 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), consistindo em bens e serviços, inerentes e necessários à atividade da empresa, adquiridos e empregados diretamente na área de produção, desde que sofram a incidência das contribuições não cumulativas na etapa imediatamente anterior da cadeia produtiva.

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO. AJUSTES. NECESSIDADE.

A aferição da correta apuração da base de cálculo das contribuições não cumulativas perpassa a realização de ajustes, nos créditos e débitos, consistentes em glosas, acréscimos e realocações de valores, cumprindo ao agente fiscal nesse último caso, quando determinada despesa conferir direito a crédito, mas estiver classificada na rubrica equivocada, promover a sua transferência ao grupo correto de créditos, sob pena de gerar inconsistência e distorções indevidas no cálculo.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. SUSPENSÃO DA COBRANÇA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Consoante art. 32 da Lei nº 12.058/09, as saídas de produtos classificados nas posições NCM que menciona, quando efetuada a aquisição por pessoa jurídica que industrialize produtos das posições 01.02, 02.01 e 02.02, ocorrem com suspensão do pagamento das contribuições não cumulativas, sendo vedada a apropriação de créditos nessas hipóteses, a teor do art. 34, § 1º do mesmo diploma, pouco importando que os estabelecimentos adquirentes operem exclusivamente com a revenda, uma vez que o dispositivo se refere à pessoa jurídica e não ao estabelecimento.

INSUMOS. COMBUSTÍVEIS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de lenha/bagaço para emprego como combustíveis, na condição de insumo, quando efetuadas de pessoas físicas não garantem o direito de crédito (art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/03), porquanto não sujeitas tais vendas à incidência das contribuições não cumulativas.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. APURAÇÃO. PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL.

Prevê o art. 8º, § 3º, I da Lei nº 10.925/04 que os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4 da NCM garantem crédito presumido no percentual de 60% (sessenta por cento) sobre as aquisições de insumos, sinalizando o parágrafo dez do mesmo dispositivo, incluído pelo art. 33 da Lei nº 12.865/13, que a expressão “produtos de origem animal” refere-se às mercadorias produzidas pela pessoa jurídica beneficiária e não aos insumos por ela adquiridos.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. APURAÇÃO. AQUISIÇÕES DE BOVINOS PARA ABATE. EXPORTAÇÃO. VINCULAÇÃO NECESSÁRIA.

Pela leitura dos arts. 33 e 37 da Lei nº 12.058/09, as aquisições de bovinos para o abate e produção de carne e derivados somente garantem crédito presumido da agroindústria quando vinculadas à produção de mercadorias

destinadas à exportação, não havendo como reconhecer o creditamento para as operações atreladas ao mercado interno.

DEVOLUÇÕES DE VENDAS REALIZADAS COM SUSPENSÃO DOS TRIBUTOS. DIREITO A CRÉDITO. DESCABIMENTO.

As devoluções de vendas realizadas com suspensão das contribuições não cumulativas, por imperativo de ordem lógico-jurídica, não possibilitam a apropriação de créditos.

FRETES. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os fretes referentes às aquisições de insumos, pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país, compõem o custo de aquisição dos insumos aplicados na produção, a teor dos arts. 289, § 1º e 290, I do Decreto nº 3.000/99, e, nessa condição, garantem o creditamento na apuração das contribuições não cumulativas.

FRETES. TRANSFERÊNCIAS DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os fretes relativos às transferências de insumos e produtos em elaboração, entre as unidades fabris da pessoa jurídica, qualificam-se como serviços aplicados na produção de bens destinados à venda, com direito de crédito no art. 3º, II da Lei nº 10.833/03.

FRETES. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

Não há respaldo legal para admitir a tomada de créditos em relação aos fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica ou centros de distribuição, ao passo que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, mesmo que ditas movimentações de mercadorias atendam a necessidades logísticas ou comerciais.

PEÇAS DE REPOSIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DA PRODUÇÃO. GLOSA COMO INSUMOS. QUOTAS DE DEPRECIAÇÃO. DIREITO. REALOCAÇÃO.

Uma vez que a autoridade fiscal tenha promovido a reclassificação de peças de reposição averbadas como insumos aplicados à produção, por se enquadrarem, pelas suas características, como bens passíveis de registro no ativo imobilizado, deve realocar ditos valores para a rubrica máquinas e equipamentos aplicados na produção, com crédito pelas respectivas quotas de depreciação, nos termos do art. 3º, VI, § 1º, III da Lei nº 10.833/03.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para (a) reconhecer o direito à inclusão das aquisições com o CFOP 1.125 na apuração dos créditos, como serviços (insumos) aplicados à

produção, acaso ainda não consideradas; (b) admitir o cálculo do crédito presumido das aquisições de ovinos pelo percentual de 60% (sessenta por cento); (c) admitir o creditamento relativo aos fretes sobre aquisições de insumos e sobre transferências de insumos e produtos em elaboração, entre os estabelecimentos fabris da pessoa jurídica; e (d) reconhecer o direito à tomada de crédito, como quota de depreciação, pelas aquisições de peças de reposição de máquinas e equipamentos empregados no processo produtivo.

Rosaldo Trevisan - Presidente

Robson José Bayerl - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, Cassio Schappo (suplente convocado), Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Renato Vieira de Ávila (suplente convocado) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Ausentes os Conselheiros Tiago Guerra Machado e Fenelon Moscoso de Almeida (justificadamente).

Relatório

Alberga este processo pedidos de ressarcimento/compensação de COFINS não cumulativa referente ao 4º trimestre/2010, com reconhecimento parcial do direito creditório e compensação homologada na mesma medida.

O relatório fiscal de efls. 1.993 e ss. relacionou os ajustes realizados da seguinte forma:

i) Serviços utilizados como insumos – divergência entre o DACON e as memórias de cálculo apresentadas.

ii) bens utilizados como insumos – glosas dos produtos das posições NCM 0102 e 0104, que devem ser apurados como crédito presumido; glosa das aquisições de mercadorias das NCM 0201.20.10, 0201.20.20, 0201.20.90, 0201.30, 0202.20.90, 0202.30, 0206.10, 0206.21, 0206.29.10, 0206.29.90, 0506.90, 1502.00.19 e 1502.10.11, porque sujeitas à suspensão do art. 32 da Lei nº 12.058/2009; realocação das aquisições com CFOP 1.125 para a rubrica “serviços utilizados como insumos”; glosas de lenha/bagaço referentes a aquisições de pessoas físicas; glosas de aquisições de peças de reposição de equipamentos utilizados na produção, porque deveriam ser acrescidos aos respectivos bens, no ativo permanente, e abatidas as correspondentes quotas de depreciação, conforme art. 301 do RIR/99; outras glosas de bens que, pelas suas características, não se enquadram no conceito de insumo.

iii) Crédito presumido das atividades agroindustriais – Duplicidade de registros de compras de bois e ovinos para abate, tanto na rubrica

“bens utilizados como insumos” e “bens adquiridos para revenda”, como no cálculo do crédito presumido, mantendo a fiscalização tais aquisições neste último grupo; recálculo do crédito presumido pela inclusão das aquisições de produtos das NCM 0204.22, 0204.23 0204.42 e 0204.43, com suspensão das contribuições; crédito presumido referente às aquisições de carne ovina e ovinos, com utilização dos percentuais de 60% e 35%, respectivamente, sem direito a ressarcimento, por falta de previsão legal (art. 8º, § 3º, I e III da Lei nº 10.925/2004); compra de bois com emprego de percentual de 50%, quando estiverem as aquisições vinculadas às exportações; e, desconsideração das aquisições de bovinos comercializados no mercado interno, em razão da suspensão das contribuições em ditas compras.

iv) Bens para revenda - divergência entre o DICON e as memórias de cálculo apresentadas.

v) Aluguel de máquinas e equipamentos – glosas de operações realizadas com pessoas físicas e das notas fiscais de aquisição cuja descrição do serviço não corresponde a aluguel (“prest serv p jurid”, “serviço manutenção”, “serviço infraestr”, etc.).

vi) Aluguel de imóveis – glosas de aluguéis contratados junto a pessoas físicas e dos valores pagos ao “Condomínio Edifício Montab”, pela falta de apresentação do correspondente contrato e por presumir-se tratar de despesas condominiais, diante das peculiaridades do caso.

vii) Arrendamento mercantil – glosas dos contratos com as empresas Bravo Beef S/A, por ser a requerente mera interveniente, e Frigorífico Mercosul, Frigorífico 4 Rios e Frigorífico Boivi Ltda, por não figurar a requerente nos instrumentos de arrendamento.

viii) Devoluções de vendas – glosas dos retornos de mercadorias cuja saída ocorreu com suspensão das contribuições não cumulativas.

ix) Despesas de armazenagem e fretes – glosas dos fretes sobre aquisições e das transferências de insumos/produtos (inacabados e acabados) entre os estabelecimentos da pessoa jurídica.

x) Crédito pela depreciação dos bens do ativo imobilizado – glosa integral em função da não apresentação de memórias de cálculo adequadas ao levantamento dos valores devidos.

Em impugnação o contribuinte requereu, preliminarmente, a suspensão do PA 19515.720692/2013-67, que trata de auto de infração decorrente do reconhecimento parcial do direito de crédito albergado nestes autos e, no mérito, sustentou o seguinte:

i) Serviços utilizados como insumos – A mencionada realocação das aquisições com CFOP 1.125 para a rubrica “serviços utilizados como

insumos” **não** ocorreu e que todos os serviços se referiam a insumos, protestando pela juntada posterior de planilhas e notas fiscais.

ii) Bens utilizados como insumos – Todas as aquisições de mercadorias das NCM 0201.20.10, 0201.20.20, 0201.20.90, 0201.30, 0202.20.90, 0202.30, 0206.10, 0206.21, 0206.29.10, 0206.29.90, 0506.90, 1502.00.19 e 1502.10.11 garantem direito ao crédito presumido, nos termos do art. 34 da Lei nº 12.058/2009; que a redação do dispositivo, à época dos fatos, permitia o cálculo do crédito presumido; que os seus estabelecimentos apenas revendiam tais produtos, sem qualquer industrialização, de maneira que não havia vedação para apropriação do crédito pelo percentual de 40%; que a lenha/bagaço é utilizado como combustível, devendo ser incluída no cálculo do crédito; que as aquisições de peças de reposição não foram aceitas como insumos e tampouco calculadas como quota de depreciação, contrariando o próprio raciocínio da fiscalização; quanto aos demais itens glosados neste grupo, após discorrer sobre o conceito de “insumos”, concluiu que sua acepção equivale a custo de produção e despesas necessárias, nos termos dos arts. 289 e 290 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), abrangendo todos os custos, diretos e indiretos, necessários à produção e realização de serviços, protestando pela juntada posterior de dossiê, com a função de cada item no processo produtivo.

iii) Crédito presumido da agroindústria – As aquisições de ovinos garantem crédito presumido no percentual de 60%, por força do art. 8º, § 3º da Lei nº 10.925/04; as aquisições de produtos das NCM 0204.22, 0204.23, 0204.42 e 0204.43 – carne ovina – foram realizadas da empresa Marfrig Alimentos S/A, que exerce **atividade agroindustrial** e não agropecuária, razão porque não foram realizadas com suspensão e garantem o crédito integral das contribuições, finalizando com protesto pela posterior juntada das notas fiscais de aquisições.

iv) Crédito presumido de bois para abate (NCM 0102) – Tem direito ao crédito presumido no percentual de 60% pelas aquisições de bovinos para comercialização da produção no mercado interno, por força do art. 37 da Lei nº 12.058/2009 (não se lhe aplicando o disposto no art. 33, § 1º) c/c art. 8º, § 3º da Lei nº 10.925/2004.

v) Bens para revenda – Todos os valores indicados nos DACONs estão corretos, requerendo a juntada de planilha a amparar a integralidade dos créditos (apesar da referência, nada foi juntado).

vi) Aluguel de máquinas e equipamentos – Todos os valores constantes dos DACONs estão corretos, protestando pela posterior juntada dos documentos comprobatórios.

vii) Aluguel de imóveis – Todos os valores informados nos DACONs estão corretos, as glosas relativas às empresas VS Empreendimentos e Participações Ltda. e VD do Carmo Imobiliária ME são improcedentes, porque os valores foram pagos a pessoas jurídicas; que há uma inconsistência no valor utilizado pela fiscalização no mês de julho/2010 e requer a juntada de memorial descritivo das operações que compuseram a apuração desta rubrica (não foi juntado).

viii) Arrendamento mercantil – Os imóveis das empresas Frigorífico Mercosul, Boivi e 4 Rios foram sublocados ao requerente, conforme contratos anexados (não juntados), uma vez que a Marfrig Alimentos S/A cedeu todos os direitos e obrigações oriundos desses contratos. Protesta pela juntada posterior de prova.

ix) Devolução de vendas – As glosas não devem prosperar porque todas as devoluções se referem a vendas originalmente tributadas, informando que será encaminhada planilha com todas as devoluções sujeitas às contribuições.

x) Despesas de armazenagem e frete – Os fretes entre estabelecimentos se referem à transferência de produtos acabados, matérias-primas ou produtos em elaboração, defendendo que os fretes da primeira espécie garantem, também, direito ao crédito; que as transferências de produtos acabados entre os centros de distribuição são etapas intermediárias das operações de venda e devem ser admitidos os respectivos fretes, citando decisões administrativas e soluções de consulta. Os fretes nas aquisições de insumos qualificam-se como custo de aquisição e devem ser considerados como insumos.

xi) Crédito pela depreciação dos bens do ativo imobilizado – As peças de reposição glosadas como insumos utilizados na produção devem ser admitidas no cálculo desse grupo. Protesta pela juntada posterior de contrato de dação em pagamento e planilha com os bens sujeitos à depreciação.

A DRJ Porto Alegre/RS julgou a manifestação de inconformidade improcedente, mediante decisão assim ementada:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONEXÃO. JULGAMENTO CONJUNTO.

As normas que regem o processo administrativo fiscal não trazem a previsão de julgamento conjunto de processos distintos. Todavia, tratando-se de processos relativos aos mesmos fatos, eles devem ser distribuídos preferencialmente para a mesma Turma de Julgamento, em atendimento ao princípio da eficiência no serviço público e evitando-se a prolatação de decisões conflitantes sobre os mesmos fatos.

PROTESTO PELA JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada junto da peça de contestação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

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.

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. CRÉDITO PRESUMIDO. BOVINOS PARA ABATE. INDUSTRIALIZAÇÃO.

Relativamente ao boi vivo (NCM 01.02), com o advento da Lei nº 12.058, de 2009, não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, sendo que as alterações trazidas por aquela Lei permitiram a apuração do crédito presumido na sua aquisição por pessoa jurídica produtora de determinadas mercadorias, tão somente quando a referida produção fosse destinada à exportação e desde que atendidos os requisitos exigidos pela legislação pertinente.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA CONFORME NATUREZA DO INSUMO.

Na apuração do crédito presumido, o percentual a ser observado tem relação com a natureza do insumo adquirido, e não do bem/mercadoria produzida.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente geram direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. ALUGUEIS DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

A pessoa jurídica poderá descontar do valor da contribuição devida créditos calculados em relação a despesas com alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, desde que estes sejam utilizados nas atividades da empresa e as despesas pagas a pessoa jurídica.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

Uma vez que a venda do produto não gerou débito da contribuição, tendo em vista tributação suspensa, não há que se falar em crédito relativo à operação de devolução.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete, somente dará direito à apuração de crédito o frete contratado relacionado a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, somente os que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COBRANÇA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

O tempestivo protocolo de peça reclamatória suspende a exigibilidade do crédito tributário eventualmente cobrado, até o desfecho do processo administrativo.”

Em recurso voluntário o contribuinte, preliminarmente, reiterou o pedido de suspensão do PA 19515.720692/2013-67, auto de infração decorrente, até que sejam julgados todos processos que envolvem o ressarcimento de créditos/compensações ou, alternativamente, a reunião dos feitos; e defendeu a possibilidade de juntada posterior de documentos, com fulcro no princípio da verdade material e no art. 29 da Lei nº 9.784/99, sendo que sua vedação feriria o contraditório e a ampla defesa, citando doutrina e jurisprudência. No mérito, *mutatis mutandis*, reprisou a argumentação da manifestação de inconformidade.

Juntou-se ao recurso contrato de locação residencial, entre VD do Carmo Imobiliária e MFB Marfrig Frigoríficos Brasil S/A, e instrumento particular de locação não residencial, entre VS Empreendimentos Participações Ltda. e Marfrig Alimentos S/A.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário preenche os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

PRELIMINARES

Preambularmente, quanto à conexão destes autos com o PA 19515.720692/2013-67 e o pedido de sobrestamento formulado, a despeito de reconhecer a vinculação entre ambos os feitos, entendo que a prejudicialidade do julgamento se dá naquele processo em relação ao ora examinado e não o inverso, isso porque aquele outro alberga auto de infração para constituição de crédito decorrente de glosas realizadas neste processo, além de outros que tratam de pedido de ressarcimento/compensação de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos.

Assim, a pretendida “suspensão” do PA 19515.720692/2013-67 deve ser requerida naqueles autos e dirigida ao Conselheiro sorteado para seu julgamento, não cabendo ao ora relator se manifestar ou emitir decisões sobre processos que não lhe foram distribuídos.

Tocante à possibilidade extemporânea de juntada de documentos ao processo, como postulado à exaustão na manifestação de inconformidade, é equivocada a tese patrocinada pelo recorrente, no sentido que, em homenagem ao princípio da verdade material,

contraditório e ampla defesa, sua produção seria livre no curso do processo, porquanto admiti-la tornaria o procedimento caótico, com idas e vindas a fases processuais já encerradas.

Outrossim, não custa lembrar que a Lei nº 9.784/99, citada em recurso, aplica-se apenas subsidiariamente aos processos que se regem por lei própria, como expressa o seu art. 69, sendo este o caso do processo administrativo fiscal.

O procedimento fiscal teve início em 02/05/2012 e o despacho decisório correspondente prolatado em 03/05/2013, sendo esse intervalo de 01 (um) ano tempo suficiente para a preparação dos documentos que ampararam o preenchimento do DAcON e permitiram a apuração das contribuições não cumulativas que originaram os pedidos de ressarcimento examinados (efl. 1.993).

Na situação vertente, os documentos e planilhas analíticas serviram de base aos lançamentos contábeis e informações prestadas em declarações apresentadas à administração tributária, de sorte que, nos termos do art. 19 da Lei nº 3.470/58, com a redação dada pelo art. 71 da MP 2.158-35/2001, o prazo para entrega desses documentos seria de 05 (cinco) dias úteis (§ 1º), ou, quando muito, 20 (vinte) dias (*caput*).

Excepcionalmente, visando à propalada garantia da ampla defesa e do contraditório, o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72 (c/c art. 74, § 11 da Lei nº 9.430/96), admite, **de forma preclusiva**, a prova documental no prazo de impugnação ou manifestação de inconformidade, ressaltando as hipóteses de sua flexibilização.

Portanto, não se enquadrando os elementos que se pretende coligir nas exceções arroladas, não há como acolher o protesto de juntada a destempo, mormente porque, pela sua natureza, deveriam tais documentos estar disponíveis desde o início da ação fiscal.

MÉRITO

Respeitante ao mérito, seguirei a ordem de enfrentamento proposta pela peça apresentada.

I - Serviços utilizados como insumos

Nesse tópico o recorrente reclama a não inclusão das aquisições com CFOP 1.125 (Industrialização efetuada por outra empresa quando a mercadoria remetida para utilização no processo de industrialização não transitou pelo estabelecimento adquirente da mercadoria) na apuração dos créditos, ao passo que a autoridade fiscal promoveu a glosa no grupo “bens utilizados como insumos” e afirmou a realocação dos valores na rubrica “serviços utilizados como insumos”, mas não o fez.

Sendo esse o quadro, assiste razão à reclamação, pois a própria fiscalização aduziu que faria o ajuste, porém, não resta claro, no relatório fiscal, se realmente foi feito, devendo ser admitida a inclusão das aquisições com o CFOP 1.125 na apuração dos créditos por aquisição de serviços como insumos, acaso não promovido o acerto.

Registre-se que a própria fiscalização reconhece a procedência do direito em questão, como se extrai da seguinte passagem (efl. 2.005), residindo a celeuma na aparente ausência do acerto necessário:

“46. Glosamos também a operação classificada no CFOP 1125, pois trata-se de serviço utilizado como insumo, e essa

operação será analisada na rubrica correta como veremos posteriormente.”

Quanto às demais diferenças, havidas entre as memórias de cálculo e os valores indicados nos DACONs, limita-se o recorrente a afirmar a correção dos dados da declaração, sustentando corresponderem a serviços empregados no processo produtivo, sem, no entanto, fazer prova de suas alegações.

Demais disso, nada foi glosado, restringindo-se a fiscalização ao ajuste de valores, a partir do cotejo do memorial analítico de cálculo, onde constou a decomposição dos valores averbados, e os DACONs.

Nesse passo, tratando-se de pedido de ressarcimento, o ônus probatório do direito vindicado é do requerente, a teor do art. 373, I do CPC/15 (art. 333, I do CPC/73), utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, ante a ausência de norma específica no Decreto nº 70.235/72, encargo esse que o contribuinte não se desincumbiu de cumprir no momento processual adequado, valendo a remissão à ressalva preambular, de não conhecimento de qualquer documento colacionado por ocasião da interposição do recurso voluntário.

A prova dos fatos constitutivos do direito vindicado, mormente o preenchimento dos requisitos necessários à sua fruição, é encargo atribuível ao seu titular, polo ocupado pelo contribuinte, nos processos de pedido de restituição de indébito e ressarcimento de créditos.

II – Bens utilizados como insumos

O recorrente contesta a glosa das aquisições de insumos, supostamente acobertadas pela suspensão, classificados nas posições NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) 0201.20.10, 0201.20.20, 0201.20.90, 0201.30, 0202.20.90, 0202.30, 0206.10, 0206.21, 0206.29.10, 0206.29.90, 0506.90, 1502.00.19 e 1502.10.11, com fulcro no art. 32, II c/c 34, § 1º da Lei nº 12.058/09, ao argumento que a fiscalização examinou a legislação vigente após a ocorrência dos fatos geradores (1º trimestre/2010-2º trimestre/2011), empregando a redação dada pela Lei nº 12.431/11, quando deveria adotar aquela determinada pela Lei nº 12.350/10, que não previa a suspensão das contribuições pela venda de animais vivos da posição NCM 0102 a empresas que apenas revendessem aludidas mercadorias, aduzindo que os **estabelecimentos** que as adquiriram não realizaram qualquer espécie de processo industrial ou de produção a justificar a suspensão, razão porque deveria ser concedido o crédito presumido.

De fato, houve um equívoco na reprodução do texto legal vigente por ocasião dos fatos jurídicos ensejadores do direito de crédito, no relatório fiscal, como apontado pelo contribuinte, no entanto, isso não conduz à conclusão que faria jus ao crédito presumido, como postula.

Para melhor expor o raciocínio, transcrevo a redação vigente dos arts. 32, II e 34, § 1º da Lei nº 12.058/2009:

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

(...)

II – produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

(...)

Art. 34. A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, que adquirir para industrialização ou revenda mercadorias com a suspensão do pagamento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista no inciso II do art. 32, poderá descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, determinado mediante a aplicação, sobre o valor das aquisições, de percentual correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput deste artigo nas aquisições realizadas pelas pessoas jurídicas mencionadas no inciso II do caput do art. 32 desta Lei.” (destacado)

O recorrente sustenta, sem fazer prova dessa alegação, como acentuado pela decisão recorrida, que os **estabelecimentos** que adquirem os produtos das posições (NCM) citadas não os industrializam, mas apenas os revendem. Ocorre que, diversamente da legislação atinente ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, o princípio da autonomia dos estabelecimentos não vigora na legislação do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, cuja apuração alberga o movimento da **pessoa jurídica**, daí porque ainda que se admita que estes estabelecimentos da pessoa jurídica sejam exclusivamente comerciais, em nada modifica o raciocínio pela impossibilidade do direito de crédito.

É inconteste que a **pessoa jurídica** MFB MARFRIG Frigoríficos Brasil S/A realiza operação de industrialização de produtos das posições 0201 e 0202 da NCM, pouco importando que alguns de seus estabelecimentos apenas comercializem os produtos relacionados no art. 32 da Lei nº 12.058/09, razão porque as respectivas aquisições se davam, ou deveriam se dar, com suspensão das contribuições e, nessa condição, por força do art. 34, § 1º, não garantiam crédito algum, sequer presumido, de modo que não assiste razão ao recorrente.

E não se diga que está a configurar mudança de critério jurídico em relação à manifestação fiscal, porque o agente em momento algum afirmou que a glosa ocorreu por ser o estabelecimento industrial, como sugere o recorrente, mas sim porque os produtos estavam sujeitos à saída com suspensão, o que se mostrou procedente.

Concernente às aquisições de lenha e bagaço, utilizados como combustível para aquecimento de caldeiras, não se discute que se trate de um insumo, tampouco esse foi o motivo arrolado pela fiscalização para promover sua glosa, mas sim por envolver aquisições de pessoas físicas, o que não é negado pelo recorrente, que invoca o seu direito no art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003. Segue o trecho do relato fiscal:

“47. As compras de Lenha/Bagaço utilizado como combustível para aquecimento das caldeiras em que o fornecedor era uma pessoa física também foram glosadas, pois tais operações não sofreram incidência da contribuição, e por força do § 2º, II, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (redação idêntica), não dão direito a crédito as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.” (destacado)

Ora, o art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/03, textualmente citado, é categórico em dispor que **não dará direito a crédito** o valor da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição**, como no caso das pessoas físicas, que não se qualificam como contribuintes da exação em comento, sendo a glosa correta, em que pese tratar-se de aquisição de insumo.

Quanto ao pedido alternativo, de reconhecimento de crédito presumido em relação a estas aquisições, com lastro no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, tenho-no como precluso, uma vez que não foi deduzido expressamente na manifestação de inconformidade (efls. 2.060/2.064), representando inovação recursal, inadmitida no processo administrativo por força dos arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72.

Relativamente às peças de reposição dos equipamentos utilizados na produção, houve glosa por entender a fiscalização que, segundo o regramento da legislação do imposto de renda, deveriam tais produtos ser ativados, nos seguintes termos:

“49. O contribuinte havia incluído ainda na base de cálculo a aquisição de peças de reposição de equipamentos utilizados na produção. Tais valores somente podem ser considerados como despesa e incluídos na base de cálculo como bens utilizados como insumos, se tiverem valor inferior à R\$ 326,61 (trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos), como previsto no art. 301, do regulamento do imposto de renda (Decreto nº 3000/99). Valores acima deverão ser considerados como ativo permanente e o aproveitamento do crédito só poderia ser realizado com base na depreciação incorrida no mês. Sendo assim, todos os valores de compras de peças para reposição de equipamentos utilizados na produção em valores maiores do que o estipulado foram glosadas.” (destacado)

O Contribuinte, por seu turno, não questiona a conclusão da fiscalização, sendo despiciente debater a requalificação, sob pena de julgamento *extra petita*, cingindo-se a reclamação então à não consideração desses valores como quotas de depreciação de bens do ativo empregados no processo produtivo, como aduzido pela própria autoridade fiscal.

Nesse ponto, a razão está com o recorrente, não se justificando o argumento da decisão recorrida, consoante o qual a pretensão implicaria transferir o ônus da apuração ao Fisco, haja vista que é, sim, atribuição da autoridade fiscal, na aferição desta apuração de créditos requeridos, a realocação de direitos que, pela sua natureza, o contribuinte tenha cometido erro em sua qualificação, não podendo se limitar a glosá-los.

Acentue-se que o contribuinte requereu, desde o início do contencioso, a concessão de ditos créditos, mesmo porque a fiscalização não mencionou que estes produtos (peças de reposição) não atendiam aos demais requisitos para garantia de crédito pelas quotas de depreciação, o que, aliás, seria um contrassenso, não fazendo sentido afirmar que o contribuinte faz jus a um determinado crédito, sem examinar o cumprimento das condições para sua fruição.

Entrementes, antecipando a questão, o fato de não ser reconhecido qualquer valor originário, a título de depreciação, devido a deficiências nas memórias de cálculo apresentadas, não afasta o direito em relação, pelo menos, às peças de reposição, que, como dito, a própria fiscalização reconheceu procedente, sendo coerente o pleito do contribuinte.

Atinente às demais glosas, pelo não enquadramento dos produtos no conceito de insumo, o recurso aviado, em delongada exposição, apresentou a sua acepção do termo, ao final, equiparando-o ao custo de produção e despesas operacionais da legislação do imposto de renda (arts. 290 e 299 do RIR/99), no entanto, não contestou especificamente qualquer glosa, simplesmente afirmando que todas as aquisições se classificavam como insumos.

Essa inferência parece lógica, desde que adotada a definição de insumo proposta pelo contribuinte, o que, todavia, já foi rejeitado por este sodalício, que, da mesma maneira, não compartilha do conceito formulado pela RFB, preferindo um conceito intermediário, mais consentâneo com escopo da lei.

Essa noção efetivamente entremea-se à tese defendida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, que o equipara às matérias-primas, produtos intermediários e de embalagem, segundo a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (vide PN CST 65/79), bem assim, àquela defendida pelo ora recorrente, como assinalado, equivalente o seu alcance às despesas operacionais e custos de produção, da legislação do IRPJ, representando os extremos desse conceito.

Esta situação foi captada com percuciência no voto proferido pelo outrora membro desta turma julgadora, Cons. Bernardo Leite de Queiroz Lima, no julgamento do Acórdão nº 3401-002.859, cujo excerto peço licença para transcrever e que adoto, em parte, como razão de decidir:

Os dispositivos das instruções normativas definiram como insumos na fabricação de bens destinados à venda, os bens que se enquadrem como matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou outros bens que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. No que tange aos serviços, estes serão considerados insumos quando forem aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Na prestação de serviços, serão considerados insumos os bens e serviços aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Percebe-se que as instruções normativas adotaram o conceito de insumo utilizado na legislação atinente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, ao restringir os insumos a matérias-primas, produtos intermediários e

material de embalagem, bem como outros bens que tenha desgaste em contato com o bem produzido.

Este é um conceito bastante restrito, coerente com a materialidade do IPI, que está intrinsecamente relacionada ao processo de industrialização, a um ciclo econômico em que é possível aferir as diferentes etapas e identificá-las de forma a impedir a indevida onerosidade em cada uma delas, de forma a garantir a não-cumulatividade. Não é, contudo, o caso do PIS e da COFINS, cujo fato gerador o 'faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil', não se relacionando diretamente a um determinado produto e sua industrialização, mas às receitas decorrentes da atividade empresarial como um todo.

Não é possível, portanto, adotar para o PIS e a COFINS um conceito de insumo originário da legislação do IPI, uma vez que a materialidade daquelas contribuições e deste imposto são distintas, não guardando semelhança a justificar que se aproveite definições deste naquelas.

Da mesma forma, a materialidade do PIS e da COFINS, conquanto mais próxima àquela do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, haja vista que o faturamento também é elemento que afeta este imposto, não se confundem. É cediço que, para se apurar o lucro de determinada pessoa jurídica, é necessário verificar o faturamento e as receitas desta para se alcançar o lucro líquido e, posteriormente, o lucro real, base de cálculo do imposto no regime de apuração real. Isto não significa, contudo, que as definições contidas na legislação do IRPJ são aplicáveis ao PIS e à COFINS, posto que, mesmo com suas semelhanças, tratam-se de tributos distintos. Outrossim, caso aplicados os conceitos do IRPJ ao PIS e à COFINS, corre-se o risco de descaracterizar a materialidade destas contribuições.

Assim, não é possível afirmar que o conceito de insumos corresponde exatamente ao de despesas necessárias do art. 299 do Decreto nº 3000/99 ou do custo de produção trazido no art. 290 deste mesmo decreto, não obstante algumas semelhanças entre o conceito de insumo e estas definições.

Neste sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais desta 3ª Seção, no acórdão nº 3302-001.916, em que foi adotado um conceito próprio de insumo, distinto tanto daquele previsto na legislação do IPI quanto da legislação do IRPJ, para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS. Por partilhar deste entendimento, segue transcrição de trecho do voto proferido naquele acórdão, o

qual permite elucidar de forma clara a questão dos insumos:

(...)

Em suma, em busca de um conceito de insumo que esteja em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF n°s 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI; bem como não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ.

Adotando o conceito a que se chegou a CSRF no acórdão acima, é possível definir insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.

Partindo deste conceito, deve ser feita uma análise pormenorizada dos créditos de COFINS glosados no auto de infração e determinar se, dentro do conceito de insumo adotado, podem tais créditos serem mantidos ou não.”

Destas ilações, ressalvo apenas a interpretação correspondente à possibilidade de se admitir a caracterização de insumo aos bens e serviços utilizados **indiretamente** no processo produtivo, na fabricação ou na prestação dos serviços.

Isto porque, permitir que o emprego indireto dos bens/serviços na produção possa gerar direito de crédito conduz justamente à incerteza que o conceito formulado pretende afastar, porquanto **indiretamente** todas as despesas concorrem para a formação do produto final ou serviço prestado pelo contribuinte, ou mesmo são necessários ao exercício de suas atividades.

A meu ver, a compreensão do termo insumo, como inserto nas Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/03, que melhor se amolda ao escopo da norma, alberga tão-somente aqueles bens e serviços que são utilizados **diretamente** na produção, industrialização e prestação de serviços, afastados os que não satisfaçam essa primordial condição.

Nesse sentido, a título exemplificativo, seguem recentes julgados desta casa:

“PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.” (Acórdão 9303-004.918, de 10/04/2017).

“NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Na legislação do Pis e da Cofins não-cumulativos, os insumos que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. As despesas gerenciais, administrativas e gerais, ainda que essenciais à atividade da empresa, não geram crédito.” (Acórdão 3301-003.464, de 26/04/2017)

“PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO- CUMULATIVIDADE. INSUMOS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO EM PARTE.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais.

O escopo não se restringe à concepção de insumo tradicionalmente proclamada pela legislação do IPI, sendo mais abrangente, posto que não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem

Assim, devem ser considerados como insumos os bens utilizados diretamente no processo produtivo da empresa, ainda que não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, mas que guardem estreita relação com a atividade produtiva.

Contudo, deve ser afastada a interpretação de dar ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda.

Assim, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, ainda que, no caso dos bens, não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.” (Acórdão 3301-002.995, de 21/06/2016)

Neste processo, a partir das colocações recursais, a alteração circunscreveu-se ao conceito amplo e abstrato de insumo, uma vez que o recorrente não contestou especificamente glosa alguma e tampouco trouxe qualquer esclarecimento acerca do efetivo emprego dos materiais glosados no seu processo produtivo, como protestado em manifestação de inconformidade, devendo ser mantida a exclusão promovida pela fiscalização, lembrando que o encargo probatório é incumbência do recorrente, visto tratar-se de processo de ressarcimento de créditos.

III – Crédito presumido na agroindústria

Nesse ponto a reclamação reside nos percentuais que foram aplicados pela fiscalização para apuração do crédito presumido, a saber:

- a) Aquisição de ovinos – NCM 0104 – 35% (trinta e cinco por cento) – art. 8º, § 3º, III da Lei nº 10.925/04 – não há direito a ressarcimento por falta de previsão legal;
- b) Aquisição de carne ovina – NCM 0204.22, 0204.23, 0204.42 e 0204.43 – 60% (sessenta por cento) – art. 8º, § 3º, I da Lei nº 10.925/04 – não há direito a ressarcimento por falta de previsão legal; e,
- c) Aquisição de bois – NCM 0102 – 50% (cinquenta por cento) – art. 33 da Lei nº 12.058/2009 – direito a crédito presumido/ressarcimento quando vinculadas as aquisições às receitas de exportações.

O recorrente, em longo arrazoado, contesta as conclusões do relatório fiscal e da decisão recorrida.

Diante das peculiaridades e das dificuldades inerentes à modalidade de crédito *sub examine*, visando facilitar a demonstração da argumentação, melhor compartimentar a análise dos três itens.

III.1 – Aquisições de ovinos

O recorrente, nesse tópico, destaca a superveniência da Lei nº 12.865/13, que fez incluir o § 10 ao art. 8º da Lei nº 10.925/04, com caráter interpretativo, imputando erro exegético na decisão recorrida, ao afirmar que o direito de crédito estava atrelado às aquisições de insumos classificados nas posições (NCM) relacionadas no mencionado art. 8º, III, e não às saídas dos mesmos produtos do estabelecimento industrial.

A redação do art. 8º, § 3º da Lei nº 10.925/04, à época dos fatos, era a seguinte:

“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 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, e 10.833, 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)(Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)

(...)

§ 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: (Vide Medida Provisória nº 582,

de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013)

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 (Vide Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

II - 50% (cinquenta 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 a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Posteriormente, como mencionado pelo contribuinte, houve inclusão do § 10, no dispositivo, pelo art. 33 da Lei nº 12.865/2013, com a seguinte redação: “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.” (grifado)

Aludida previsão foi inserida na conversão da Medida Provisória nº 615/2013 na sobredita lei, datada de 09/10/2013, logo, posterior à confecção do relatório fiscal, que assim justificou a adoção da alíquota de 35% (trinta e cinco por cento):

“68. A empresa é produtora de mercadorias classificadas no capítulo 2 da NCM e os ovinos constituem insumos utilizados na sua produção. Esclareça-se que os ovinos vivos são classificados no capítulo 1 da NCM, na posição 01.04. Sendo assim, o crédito presumido, no caso, será calculado com base no inciso III, do parágrafo 3º, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, na forma estabelecida no art. 8º, caput e § 1º, inciso II, da IN SRF nº 660, de 2006. Dessa forma, a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo apurada será 35% da alíquota original do PIS e da Cofins que é de 1,65% e de 7,6%, ou seja, sobre a base de cálculo do crédito presumido devem ser aplicadas as alíquotas de 0,5775% para o PIS e de 2,66% para a Cofins.”

Como se observa, o texto do art. 8º, § 3º supra transcrito, inadvertidamente, causa uma confusão intelectual no intérprete, ao afirmar que o crédito presumido seria calculado sobre as aquisições para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4 da NCM, sem esclarecer se a expressão “produtos de origem animal” guardaria referência com os insumos adquiridos pela pessoa jurídica ou com os produtos acabados por ela produzidos.

A fiscalização, bem assim, o colegiado *a quo*, atrelam-na aos insumos, esta última, mesmo após o advento do indigitado parágrafo dez, enquanto o contribuinte defende sua ligação com as mercadorias produzidas.

Uma análise detida do malsinado parágrafo dez, ainda que não ostente a melhor das redações, parece dar razão ao recorrente, ao “clarificar” que o direito de crédito alcançaria todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos, de modo que, não faria sentido lógico-jurídico proceder à leitura segundo a qual a expressão (produtos de origem animal) estaria a se referir aos insumos, sob pena de desvirtuar e tornar o crédito em tela mais estranho do que já se apresenta.

Por conseguinte, aplicável à espécie as disposições do art. 106, I do Código Tributário Nacional, que prevê as hipóteses de retroatividade da norma, dentre as quais, figuram aquelas que sejam expressamente interpretativas, como no caso.

Assim, uma vez que a pessoa jurídica “é produtora de mercadorias classificadas **no capítulo 2 da NCM** e os ovinos constituem insumos utilizados na produção”, como destacado pela fiscalização, a partir da integração do art. 3º, § 3º, I da Lei nº 10.925/04 e do art. 106, I do CTN, infere-se que o contribuinte tem direito ao cálculo com a aplicação do percentual de 60% (sessenta por cento), como apregoa.

III.2 – Aquisição de carne ovina

A fiscalização fixou o direito de crédito presumido em 60% (sessenta por cento), divergindo o contribuinte, que defende o direito ao crédito integral, uma vez que as premissas adotadas pelo relatório estão equivocadas, ao entender que as aquisições ocorreram com suspensão das contribuições, nos termos do art. 9º, III da Lei nº 10.925/04.

Essa suspensão alcançaria apenas as vendas de produtos enquadrados como insumos dos produtos listados no art. 8º, *caput*, do mesmo diploma, quando realizadas por pessoa jurídica que exercesse atividade agropecuária.

No entanto, sustenta a recorrente, as aquisições de carne ovina se realizaram através da pessoa jurídica Marfrig Alimentos S/A, com recolhimento das contribuições, eis que não se trata de exercente de atividade agropecuária, mas sim agroindustrial, por consequência não haveria que se falar em suspensão da contribuição.

Contudo, como bem pontuado pela decisão sob vergasta, a alegação de ser o fornecedor empresa agroindustrial e que teria havido incidência das contribuições nessas operações não veio acompanhada de qualquer prova hábil a desconstituir a glosa, competindo ao recorrente a sua produção no momento processual adequado, de modo que não deve ser acolhido o pleito revisional.

III.3 Aquisições de bois para abate

O recálculo limitou o crédito presumido às aquisições de bois para produção de mercadorias destinadas à exportação, no percentual de 50% (cinquenta por cento), com base no art. 33 da Lei nº 12.058/09, com a inadmissão de crédito para aquisições vinculadas às vendas no mercado interno.

O contribuinte, mesmo concordando com o percentual de 50% em relação às aquisições atreladas às exportações, sustentou o direito ao crédito presumido de 60% pelas aquisições destinadas ao mercado interno, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/04, não se lhe aplicando a vedação do art. 37 da Lei nº 12.058/09, por industrializar outros produtos além

daqueles indicados no mencionado preceptivo (posições 0201, 0202, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29 e 1502.00.1 da NCM).

Os artigos em epígrafe estão vazados nos seguintes termos:

“Art. 33. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens classificados na posição 01.02 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

(...)

§ 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 percentual correspondente a 50% (cinquenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(...)

Art. 37. A partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei, não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, às mercadorias ou produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1 da NCM. (Produção de efeito)”

Porém, assim como em situações anteriores, o recorrente apenas aduz que produz outros “itens”, além daqueles arrolados no transcrito art. 37, o que lhe garantiria o crédito presumido, pelas vendas internas (art. 8º da Lei nº 10.925/2004), não especificando sequer quais seriam esses “outros” produtos de classificação distinta daquelas, mais uma vez não se desencarregando do ônus de provar o que alega, motivo pelo qual o crédito deve ser mantido apenas para as aquisições enleadas às exportações, no percentual de 50%.

IV – Bens para revenda

Mais uma vez o busílis da questão amarra-se à prova das alegações, pois o recorrente, diante do ajuste dos valores promovido pela fiscalização, ante a diferença entre os DAConS e as memórias de cálculo, limita-se a asseverar que os valores constantes desses demonstrativos estão corretos, sem acostar qualquer acervo documental que o ampare, como acentuado pela DRJ: *“Ainda que a contribuinte tenha requerido a juntada de planilhas que demonstrariam as aquisições de bens para fins de revenda, tal não foi feito, donde restou prejudicada a análise de eventual direito creditório relativamente a essa rubrica.”* (eFl. 2.214).

Diante do quadro fático, outra alternativa não resta senão manter os valores apurados pela autoridade fiscal.

V – Aluguel de máquinas e equipamentos

Nesse grupo foram excluídos valores que não correspondiam a aluguéis, bem como, quantias pagas a pessoas físicas, insistindo o recorrente que os valores estão corretos, sem enfrentar diretamente a impossibilidade de crédito.

O tema não merece dilação argumentativa, dispondo expressamente o art. 3º, IV que o direito de crédito circunscreve-se aos valores pagos a pessoas jurídicas, *verbis*:

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

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...)” (grifado)

Logo, sem razão o recorrente.

VI – Aluguéis de imóveis

Relativamente a essa rubrica, os motivos das glosas foram o pagamento a pessoas físicas (locador/proprietário Sr. Evaristo César Paim de Souza, Begair Trindade da Silva e Rodrigo Marcello Rosa) e pela não apresentação do respectivo contrato de locação em relação ao favorecido Condomínio do Edifício Montab, aliado ao fato que o endereço do imóvel é o mesmo do contrato formalizado com Reipil Participações Ltda., admitido no cômputo, o que levou a fiscalização a concluir que o contribuinte pretendia, a bem da verdade, a apropriação de créditos pelo pagamento de despesas condominiais, o que não conta com previsão legal.

Entretanto, ao invés de discutir as exclusões constantes do relatório, afirmou o recorrente que a fiscalização teria glosado, sem fundamentação, os valores pagos às empresas VS Empreendimentos e Participações Ltda. e VD Carmo Imobiliária ME.

Estranha o fato de o recorrente se defender de algo que não consta do relatório, todavia, para não tomar uma decisão açodada, recorri à planilha de glosas confeccionada pela fiscalização (efls. 1.723/1.724) e não constatei as supostas exclusões verberadas pela defesa.

Quanto à colocação de correção dos valores declarados no DACON, vale a mesma observação quanto ao ônus probatório, eis que desacompanhado de elementos que respaldem a sustentação.

O recorrente faz, ainda, remissão a um possível lapso no cômputo do valor relativo a julho/2010, que seria de R\$ 8.000,00 e não de R\$ 5.334,73, como constaria da “listagem” de fl. 2.160, no entanto, nessa folha, no presente processo, consta a impugnação apresentada no PA 19515.720692/2013-67, não havendo qualquer listagem, planilha ou demonstrativo a que alude, sendo inconsistente o reparo.

VII – Arrendamento mercantil

Nesse grupo foram glosados os valores relativos aos contratos firmados com Bravo Beef S/A, onde o contribuinte figura como mero interveniente anuente, e Frigorífico Mercosul, Frigorífico 4 Rios e Frigorífico Boivi Ltda., onde a pessoa jurídica não figura de forma alguma nos instrumentos convencionais.

O recorrente, por seu turno, sustenta que, em relação ao Frigorífico Mercosul, Frigorífico 4 Rios e Frigorífico Boivi Ltda, pactuou “Contrato de Arrendamento Mercantil de Imóvel Industrial com Instalações Completas para Abate de Bovinos”, irrevogável e irretroatável, com Marfrig Alimentos S/A, onde houve cessão de todos os direitos e obrigações à recorrente, pelo que teria direito às contraprestações por arrendamento mercantil correspondentes.

Ocorre que esse suposto contrato de arrendamento não consta destes autos, de modo que padece de comprovação a alegação, devendo ser mantida a exclusão dos valores, sendo situação já constatada pela decisão reclamada:

“Ainda que a contribuinte tenha protestado pela posterior juntada de documentos comprobatórios dos valores informados a título da rubrica, bem como de contrato específico, pretendendo comprovar a origem dos créditos pleiteados, tal não foi feito, donde ficou prejudicada a análise de eventual direito creditório relativamente a tal rubrica.”

VIII – Devoluções de vendas

Os ajustes nesta rubrica decorreram da apropriação de créditos por devoluções de vendas que, na origem, não sofreram tributação, em razão da suspensão das contribuições prevista no art. 32, II da Lei nº 12.058/2009.

A contestação aduziu que, após proceder ao levantamento das devoluções do período, constatou a existência de vendas tributadas, referentes a aquisições de carne ovina (NCM 0204.22, 0204.23, 0204.42 e 0204.43), do que resultaria na consideração dessas operações, como abonadoras do creditamento, nada obstante, não relacionou quais seriam essas notas fiscais de devolução, tampouco coligiu tais documentos ao processo, incorrendo reiteradamente na conduta de não provar o que alega, o que impede qualquer análise do direito irrogado.

IX – Despesas de armazenagem e frete na operação de venda

O relatório fiscal explica que as glosas realizadas na rubrica albergaram exclusivamente fretes, especificamente aqueles relativos às aquisições de mercadorias (“SUP3760”), compras diversas e transferências entre estabelecimentos da pessoa jurídica, indistintamente, e também os fretes havidos nos meses de fevereiro/2011 e junho/2011, porque as memórias de cálculo apresentadas não continham informações das operações nesses períodos.

O recorrente contra-argumentou a possibilidade de creditamento dos fretes referentes às transferências de produtos acabados como despesa inerente à atividade empresarial, estando englobada no conceito amplo de “operação de venda”, citando jurisprudência; quanto aos fretes de matéria-prima entre estabelecimentos, seriam despesas

atreladas ao processo produtivo, essenciais ao beneficiamento dos produtos; e, para os fretes nas aquisições, a composição dos custos de aquisição, como descrito no art. 289, § 1º do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99).

Nesse diapasão, entendo que o frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica ou armazéns de distribuição não confere direito ao pretendido creditamento, por faltar-lhe amparo legal, ao passo que, já encerrado o ciclo de produção, não há possibilidade de entendê-lo como insumo (serviço) aplicado ao processo produtivo, e, como a operação comercial ainda não se realizou, não há como reconhecê-lo a qualidade de frete sobre a operação de venda, ainda que ditas movimentações ostentem caráter logístico necessário e visem a facilitação da atividade mercantil, etapa seguinte da cadeia econômica, sendo esse o entendimento hodierno das turmas julgadoras desta 3ª SEJUL/CARF/MF:

“DESPESAS OPERACIONAIS. FRETES NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL E DISTRIBUIDOR. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, não gera direito a créditos da Cofins não cumulativa as despesas operacionais com fretes no transporte de produtos acabados entre o estabelecimento industrial e o distribuidor.” (Acórdão 3102-002.166, de 26/02/2014)

“CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção e nem corresponderem a uma operação de venda, as despesas com o frete contratado para promover a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram créditos do PIS e da Cofins.” (Acórdão 3201-002.235, de 22/06/2016)

“CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.” (Acórdão 3302-003.149, de 26/04/2016)

Diversamente, os fretes sobre aquisições de insumos são admitidos no cômputo do custo de aquisição, *ex vi* dos arts. 289, § 1º e 290, I do Decreto nº 3.000/99, e, nessa condição, permitem a apropriação de créditos da não cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, desde que pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no país, como reconhece a própria RFB, consoante seguinte excerto da Solução de Consulta nº 121 – Cosit, de 08/02/2017, que, examinando fretes de movimentação de produtos importados, *en passant* expõe o entendimento:

“Com relação ao frete concernente ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica, verifica-se que, dentre as hipóteses de crédito enumeradas pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003,

apenas é possível perquirir-se acerca da previsão de crédito em relação a frete na operação de venda (inciso IX). No que toca aos gastos com frete na aquisição dos produtos, têm-se sedimentado o entendimento de que tal dispêndio pode ser incorporado ao valor do item adquirido e, caso este se destine à revenda (art. 3º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e seja adquirido de pessoa jurídica domiciliada no Brasil (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, I, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º, I), o crédito pode ser apurado pelo valor total (custo de aquisição do item + frete). Como não é o caso, já que a mercadoria importada não é adquirida de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, essa aquisição não dá direito a crédito com base no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Dessa forma, a possibilidade de apuração de crédito, nesse caso, deve ser analisada com base no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, que trata, como mencionado, de produtos importados.” (destacado)

Mesmo que o trecho transcrito mencione apenas as mercadorias para revenda, inequívoco que a exegese é plenamente cabível às aquisições de insumos, como previsto no art. 290, I do Decreto nº 3.000/99, o que, aliás, foi admitido pela decisão de piso, que, mesmo reconhecendo o direito em tese, denegou-lhe por uma pretensa falta de prova. Contudo, soa estranho esse fundamento, uma vez que o próprio relatório fiscal afirma que promoveu as glosas dos fretes nas aquisições de mercadorias (“SUP3760”) e fretes sobre compras:

“111. A planilha apresentada pelo contribuinte continha a coluna chamada ‘tipo’ em que discriminava se o frete ali descrito era na venda, ou se era decorrente de outras operações. As operações que eram descritas com a sigla ‘SUP3760’ foram glosadas, pois em contato com o contribuinte nos foi informado que se tratavam de fretes pagos nas aquisições das mercadorias. Também glosamos as operações que estavam classificadas como frete na compra, por meio da informação contida nessa mesma coluna.”

Diante dessa manifestação fiscal falece de sentido o óbice da falta de prova erigido, que deve ser afastado e, por decorrência, deferido o direito de crédito pelos fretes vinculados às compras de insumos, logicamente, apartadas as aquisições de itens que não se enquadrem nessa categoria (insumo), a partir do conceito fixado no presente voto.

Essa posição não discrepa do entendimento dominante no CARF, consubstanciado no seguinte aresto:

“FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Os fretes vinculados à aquisição de insumos geram créditos das contribuições não cumulativas, por se caracterizarem com custo de produção, a teor do art. 290, I, combinado com o art. 289, § 1º do RIR/99.”

(Acórdão 3402-002.881, de 28/01/2016)

Da mesma forma, a evolução jurisprudencial atinente à não cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins tem se firmado no sentido que os fretes relativos às transferências de matérias-primas e produtos em elaboração, entre estabelecimentos fabris da pessoa jurídica, conferem direito ao crédito, uma vez qualificáveis como prestação de serviços (insumo) na produção de mercadorias destinadas à venda, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

Essa tem sido a orientação majoritária nos colegiados da 3ª SEJUL/CARF/MF:

“FRETES E COMBUSTÍVEIS

Fretes incorridos e o combustível comprovadamente gastos no transporte do insumos e dos produtos em industrialização devem ser considerados para efeito de cálculo.” (Acórdão 3102-002.049, de 26/09/2013)

“FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA ENTRE A FLORESTA E A FÁBRICA

Os custos incorridos com fretes no transporte de madeira entre a floresta de eucaliptos e a fábrica configuram o custo de produção da celulose e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas.” (Acórdão 3402-002.605, de 28/01/2015)

“CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.

Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos.” (Acórdão 3302-003.149, de 26/04/2016)

“INSUMOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FRETES.

Os fretes incorridos no transporte de matéria-prima entre os armazéns e a fábrica são gastos aptos a gerarem crédito das contribuições sociais no regime não cumulativo por se enquadrarem como custo de produção.” (Acórdão 3402-003.171, de 20/07/2016)

Em conclusão, devem ser admitidos os fretes sobre aquisições de insumos e sobre transferências de insumos e produtos em elaboração, entre os estabelecimentos fabris da pessoa jurídica.

X – Crédito com base no valor da depreciação dos bens do ativo imobilizado

Esta rubrica, como já antecipado, comportou a glosa integral dos créditos apropriados em razão de insubsistências nas memórias de cálculo apresentadas, o que impediu a aferição dos valores aproveitados.

O recorrente não questionou a exclusão promovida, entretanto, pugnou pela consideração, nesse cálculo, das peças de reposição empregadas nos equipamentos da área de

produção e que, originalmente, foram computadas como insumos aplicados na produção e glosados pela fiscalização, devido à alegada necessidade de ativação desses bens para aproveitamento dos créditos pelas quotas de depreciação.

Ainda que a fiscalização tenha inferido pela impossibilidade de crédito como insumo, admitiu o creditamento da depreciação correspondente, contudo, não promoveu o ajuste necessário, limitando-se à glosa, o que me levou a concluir por assistir razão ao recorrente, nesses termos:

“Relativamente às peças de reposição dos equipamentos utilizados na produção, houve glosa por entender a fiscalização que, pelas regras da legislação do imposto de renda, deveriam tais produtos ser ativados, nos seguintes termos:

‘49. O contribuinte havia incluído ainda na base de cálculo a aquisição de peças de reposição de equipamentos utilizados na produção. Tais valores somente podem ser considerados como despesa e incluídos na base de cálculo como bens utilizados como insumos, se tiverem valor inferior à R\$ 326,61 (trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos), como previsto no art. 301, do regulamento do imposto de renda (Decreto nº 3000/99). Valores acima deverão ser considerados como ativo permanente e o aproveitamento do crédito só poderia ser realizado com base na depreciação incorrida no mês. Sendo assim, todos os valores de compras de peças para reposição de equipamentos utilizados na produção em valores maiores do que o estipulado foram glosadas.’ (destacado)

O Contribuinte, por seu turno, não questiona a conclusão da fiscalização, sendo despiciente debater a requalificação, cingindo-se a reclamação à não consideração dos valores, então, como quotas de depreciação, como aduzido pela própria autoridade fiscal.

Nesse ponto, a razão está com o recorrente, não se justificando o argumento da decisão recorrida, consoante o qual a pretensão implicaria transferir o ônus da apuração ao Fisco, haja vista que é atribuição da autoridade fiscal, na aferição desta apuração de créditos requeridos, a realocação de direitos que, pela sua natureza, o contribuinte tenha cometido erro em sua qualificação, não podendo se limitar a glosá-los.

Acentue-se que o contribuinte requereu, desde o início do contencioso, a concessão de ditos créditos, mesmo porque a fiscalização não mencionou que estes produtos (peças de reposição) não atendiam aos demais requisitos para garantia de crédito pelas quotas de depreciação, o que, aliás, seria um contrassenso, não fazendo sentido afirmar que o contribuinte faz jus a um determinado crédito, sem examinar o cumprimento das condições para sua fruição.

Entrementes, antecipando a questão, o fato de não ser reconhecido qualquer valor originário, a título de depreciação, devido a deficiências nas

memórias de cálculo apresentadas, não afasta o direito ao cálculo pela depreciação ao menos das peças de reposição, que, como dito, a própria fiscalização, reconheceu procedente, sendo coerente o pleito do contribuinte.”

Desse modo, à luz das colocações, deve ser conferido o direito de crédito, pelas quotas de depreciação, em relação às peças de reposição, uma vez que não foram aceitas como insumos aplicados à produção e o recorrente não questionou essa providência fiscal.

CONCLUSÃO

Com estas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: i) para reconhecer o direito à inclusão das aquisições com o CFOP 1.125 na apuração dos créditos, como serviços (insumos) aplicados à produção, acaso ainda não consideradas; ii) admitir o cálculo do crédito presumido das aquisições de ovinos pelo percentual de 60% (sessenta por cento); iii) admitir o creditamento relativo aos fretes sobre aquisições de insumos e sobre transferências de insumos e produtos em elaboração, entre os estabelecimentos fabris da pessoa jurídica; e, iv) para reconhecer o direito à tomada de crédito, como quota de depreciação, pelas aquisições de peças de reposição de máquinas e equipamentos empregados no processo produtivo.

Robson José Bayerl