



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.941558/2012-84  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-010.904 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 26 de agosto de 2021  
**Recorrente** MFB MARFRIG FRIGORÍFICOS BRASIL S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

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 PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e á prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica)

com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade, Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE n.º 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

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

Consoante art. 32 da Lei n.º 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. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.925/2004, ART. 8º. POSSIBILIDADE.**

As aquisições de lenha/bagaço para emprego como combustíveis, na condição de insumo, quando efetuadas de pessoas físicas garantem o direito ao crédito presumido, como previsto no artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004.

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

Pela leitura dos arts. 33 e 37 da Lei n.º 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 DO TRIBUTO. 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, 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, entre as unidades fabris da pessoa jurídica, caracteriza-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. POSSIBILIDADE.**

Os fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica ou centros de distribuição, compõem o custo da operação de venda, garantindo o creditamento

**PEÇAS DE REPOSIÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DA PRODUÇÃO. GLOSA COMO INSUMOS. QUOTA 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

**RESSARCIMENTO. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.**

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas. Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para : I) 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) reverter a glosa referente às peças de reposição dos equipamentos utilizados na produção; IV) admitir o creditamento relativo aos fretes sobre aquisições de insumos e sobre transferências de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos fabris da pessoa jurídica; V) 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; VI) admitir o crédito presumido sobre lenha e bagaço utilizado como combustível; VII) admitir a aplicação da Taxa SELIC ao crédito reconhecido, a partir do 361º dia da apresentação do pedido de ressarcimento.,

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente Substituto), Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro, Salvador Cândido Brandão Junior, Juciléia de Souza Lima e Carlos Delson Santiago (Suplente Convocado). Ausentes os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, substituído pelo Conselheiro Carlos Delson Santiago e Liziane Angelotti Meira, substituída pelo Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes.

## Relatório

1. Trata o presente processo de análise do PER – Pedido de Ressarcimento Eletrônico nº 20262.36163.311011.1.1.10-9098, que trata de pedido de ressarcimento de créditos de PIS NÃO CUMULATIVA – MERCADO EXTERNO, referente ao 1º trimestre de 2011.

2. Verifica-se, pelo despacho de fls. 936 dos autos digitais, que foi formalizado o processo administrativo nº 12585.000001/2013-32 (vinculado ao processo nº 10880.941550/29012-18), com a finalidade de anexar documentos utilizados para subsidiar a análise dos e-processos listados com seus respectivos PER :

Nº E-PROCESSO	TIPO DE CRÉDITO	PERÍODO	PER Nº
10880.941550/2012-18	COFINS MI	1ºT 2010	00130.29842.311011.1.1.11-0241
10880.941552/2012-15	COFINS MI	2ºT 2010	28790.73274.311011.1.1.11-3544
10880.941554/2012-04	COFINS MI	3ºT 2010	25898.10520.311011.1.1.11-0381
10880.941556/2012-95	COFINS MI	4ºT 2010	29163.66435.311011.1.1.11-1786
10880.941549/2012-93	PIS MI	1ºT 2010	36100.82773.311011.1.1.10-6031
10880.941551/2012-62	PIS MI	2ºT 2010	11902.22739.311011.1.1.10-5089
10880.941553/2012-51	PIS MI	3ºT 2010	34128.62094.311011.1.1.10-4186
10880.941555/2012-41	PIS MI	4ºT 2010	21685.26599.311011.1.1.10-2508
10880.941542/2012-71	COFINS ME	1ºT 2010	32963.00412.311011.1.5.09-6613
10880.941544/2012-61	COFINS ME	2ºT 2010	25413.85546.311011.1.5.09-6613
10880.941546/2012-50	COFINS ME	3ºT 2010	05930.22819.311011.1.5.09-3915

10880.941548/2012-49	COFINS ME	4ºT 2010	01385.63014.311011.1.5.09-3216
10880.941541/2012-27	PIS ME	1ºT 2010	09299.81907.311011.1.5.08-7010
10880.941543/2012-16	PIS ME	2ºT 2010	00619.74575.311011.1.5.08-0469
10880.941545/2012-13	PIS ME	3ºT 2010	08987.93514.311011.1.5.08-4469
10880.941547/2012-02	PIS ME	4ºT 2010	38654.24821.311011.1.5.08-7011
10880.941559/2012-29	COFINS MI	1ºT 2011	42538.31710.311011.1.1.11-9917
10880.941561/2012-06	COFINS MI	2ºT 2011	38591.60797.311011.1.1.11-5383
10880.941557/2012-30	PIS MI	1ºT 2011	30710.59922.311011.1.1.10-3558
10880.941562/2012-42	PIS MI	2ºT 2011	20262.36163.311011.1.1.10-9098
10880.941560/2012-53	COFINS ME	1ºT 2011	05958.87659.311011.1.1.09-9289
10880.941563/2012-97	COFINS ME	2ºT 2011	25074.45813.311011.1.1.09-3316
10880.941558/2012-84	PIS ME	1ºT 2011	26077.36199.311011.1.1.08-6004
10880.941564/2012-31	PIS ME	2ºT 2011	19798.67067.311011.1.11.08-0758

3. Às fls. 1887 / 1992, encontram-se planilhas de cálculo dos créditos presumidos das atividades agroindustriais ressarcíveis e não-ressarcíveis, referentes aos meses de JANEIRO/2010 a JUNHO/2011, onde temos as informações referentes a DACON apresentada pela requerente e a DACON refeito pela Fiscalização.

4. **Foi juntada aos autos a Informação Fiscal de fls. 2032/ 2069, que traz as seguintes informações :**

#### INFORMAÇÃO FISCAL

1. A presente Informação Fiscal tem por objeto a análise dos pedidos eletrônicos de ressarcimento (PER) de PIS e de Cofins não cumulativos mercado interno e exportação compreendido entre o 1º trimestre de 2010 e 2º trimestre de 2011. Os PER analisados estão discriminados na tabela abaixo ( REPRODUZ A TABELA ANTERIOR)

2. Em 02/05/2012 demos início á diligência fiscal determinada pelo Mandado de procedimento Fiscal de Diligência (MPF-D) n.º 08.1.80.00.2012-00048-8 e intimamos o contribuinte a apresentar os seguintes documentos (fls. 472 a 476).

(...)

#### 1- DO DIREITO AO CRÉDITO

27. As regras que cuidam da não cumulatividade do PIS e da Cofins foram instituídas pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Os artigos 1º e 2º tratam, respectivamente, da base de cálculo e das alíquotas aplicáveis.

28. O artigo 3º das citadas Leis trata do desconto de créditos :

(...)

29. Não obstante, a Lei n.º 10.637/2002 em seu art. 5º, § 1º e a Lei n.º 10.833/2003 em seu art. 6º, § 1º, também permitiram que fossem apurados créditos relativos á aquisição de mercadorias, produtos e insumos utilizados para o auferimento da receita de exportação, sob as mesmas regras, condições e limites aplicáveis aos créditos vinculados ás receitas auferidas no mercado interno, podendo aproveitá-los da seguinte forma:

(...)

31. Além disso, o artigo 17 da lei nº 11.033/2004, garantiu a manutenção do crédito vinculado às receitas de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição:  
(...)

32. Tendo em vista o supracitado art. 17 da lei nº 11.033, o art. 16 da lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, disciplinou a forma de aproveitamento dos créditos, inclusive retroagindo seus efeitos a 09 de agosto de 2004.

33. Diante do exposto, conclui-se que as únicas hipóteses legais de utilização do saldo credor da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins na compensação com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela RFB ou no ressarcimento desses créditos relacionam-se às seguintes situações :

33.1. Créditos vinculados a receitas decorrentes de operações de exportação de mercadorias para o exterior, nos termos do art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003, desde que não seja uma operação realizada como comercial exportadora

33.2. Saldo credor acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário nos termos do art. 16, inciso II, da lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, em razão do disposto no art. 17 da lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que assegura a manutenção de créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para a Cofins e o PIS/PASEP.

34. No caso, consoante Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) do período analisado (fls. 02 a 469), o interessado possui receitas tributadas e não tributadas no mercado interno e receitas da exportação de mercadorias.

35. Com relação aos créditos, conforme se observa nos DACON apresentados, no período em tela, o contribuinte apurou créditos com a seguintes origens:

35.1. Compra de bens para revenda

35.2. Compra de bens utilizados como insumos

35.3. Serviços utilizados como insumos

35.4. Despesas de energia elétrica

35.5. Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídicas

35.6. Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídicas

35.7. Despesa de armazenagem e fretes na operação de venda

35.8. Despesas de contraprestações de arrendamento mercantil

35.9. Crédito sobre bens do ativo imobilizado com base nos encargos de depreciação

35.10. Devoluções de vendas sujeitas às contribuições

35.11. Crédito presumido calculado sobre os insumos de origem animal

36. Dentre esses créditos, selecionamos os mais relevantes para uma análise mais pormenorizada, conforme segue :

(...)

## 5. Em seguida, descreve a análise dos créditos nos seguintes tópicos :

2 – Da análise do crédito – serviços utilizados como insumos, bens utilizados como insumos, créditos presumidos das atividades agroindustriais, bens para revenda, aluguel de máquinas e equipamentos, aluguel de imóveis, arrendamento mercantil, energia elétrica, devoluções de vendas, despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, crédito com base no valor da depreciação dos bens do ativo imobilizado, rateio;

3 – Da apuração do crédito :

130. Com base nos ajustes acima relatados, refizemos o cálculo do crédito da contribuição para o Pis e a Cofins no regime não-cumulativo (fls. 1887 a 1992), do período em tela, e constatamos que o interessado tem os seguintes saldos de crédito a serem ressarcidos :

**Crédito de PIS vinculado às receitas de exportação:**

Numero do processo	Nº da PER/DCOMP	Período	Valor reconhecido
10880.941541/2012-27	09299.81907.311011.1.5.08-7010	1º trimestre 2010	13.404,99
10880.941543/2012-16	00619.74575.311011.1.5.08-0469	2º trimestre 2010	39.098,53
10880.941545/2012-13	08987.93514.311011.1.5.08-4469	3º trimestre 2010	39.908,67
10880.941547/2012-02	38654.24821.311011.1.5.08-7011	4º trimestre 2010	26.105,94
10880.941558/2012-84	26077.36199.311011.1.1.08-6004	1º trimestre 2011	13.542,28
10880.941564/2012-31	19798.67067.311011.1.1.08-0758	2º trimestre 2011	-

6. Com base nesta Informação Fiscal, foi emitido, para os presentes autos, o **Despacho Decisório Eletrônico nº Rastreamento 119028652 (fls. 2070 destes autos digitais), deferindo parcialmente o pedido de ressarcimento, sendo que do valor de R\$ 578.871,23 foi deferido o valor de R\$ 13.542,28..**

7. Contra este Despacho Decisório Eletrônico a requerente apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 2073/ 2136), acompanhada dos documentos de fls. 2107/2265.

8. A DRJ/PORTO ALEGRE apreciou as razões de defesa, no Acórdão nº 10-061.287, do qual adoto e reproduzo o relatório :

Trata-se da análise dos pedidos de ressarcimento de PIS e COFINS não cumulativos mercado interno e exportação compreendido entre o 1º trimestre de 2010 e o 2º trimestre de 2011, sendo que esses autos se referem aos créditos de PIS não-cumulativos vinculados às receitas obtidas no mercado externo e apurados no 1º trimestre de 2011.

A conclusão que se chegou foi o deferimento parcial do Pedido de Ressarcimento constante do PER/DCOMP nº 26077.36199.311011.1.1.08-6004, para reconhecer o crédito no valor de R\$ 578.871,23. Desse modo, o reconhecimento parcial dos créditos pleiteados ensejou a glosa do valor de R\$ 565.328,25. A ciência do Despacho Decisório se deu em 12/01/2017 de acordo com Aviso de Recebimento da fl. 2.274.

Em 10/02/2017, o contribuinte solicitou a juntada de sua manifestação de inconformidade (fl. 2.071), onde em síntese o contribuinte faz as seguintes alegações (fls. 2.073 a 2.136) :

1) **Serviços utilizados como insumos:** ao analisar a rubrica *Bens utilizados como insumos*, a Fiscalização glosou todas as operações classificadas no CFOP 1125, eis que se tratavam de serviços utilizados como insumo. Disse que tais operações seriam analisadas na rubrica correta, qual seja *Serviços utilizados como insumos*. Mas, as operações classificadas no CFOP 1125 não foram objeto de análise na rubrica adequada, razão pela qual os valores reconhecidos pela Fiscalização são inferiores aos efetivamente existentes. As supostas diferenças apuradas pelo Fisco (valores informados em DACON X valores efetivamente reconhecidos) não deve prosperar, tendo em vista que todos os serviços se referem a insumos utilizados no processo produtivo da empresa. Protesta pela posterior juntada de NFs e planilhas comprobatórias dos valores de serviços adquiridos, os quais deram origem aos créditos ora pretendidos.

2) **Bens utilizados como insumos:** utilizando a descrição da mercadoria adquirida, o código fiscal de operações e prestações (CFOP), a descrição da NCM e os campos *descrição*, *descrição detalhada*, *família* e *item* constantes de planilha apresentada pela empresa, a Fiscalização comparou a base de cálculo dos bens utilizados como insumos informadas em DACON com as compras que foram localizadas no memorial de cálculo apresentado. Resultaram glosas:

2.1) no que tange às aquisições de mercadorias classificadas nas NCM 01.02 e 01.04, estas foram excluídas da rubrica, eis que para o Fisco os créditos decorrentes dessas aquisições devem ser calculados de acordo com as Leis n.ºs 10.925/2004 e 12.058/2009.

O Fisco anotou, ainda, que foram glosadas as compras de mercadorias nas 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 e 0506.90, 1502.00.19 e 1502.10.11. Segundo o art. 32 da Lei n.º 12.058/2009, essas mercadorias deveriam ser vendidas com suspensão de PIS/COFINS. Tendo em vista que a empresa é produtora de mercadorias classificadas nas NCM 01.02, 02.01 e 02.02, o Fisco concluiu que as aquisições das mercadorias ali classificadas não poderiam gerar apuração de crédito presumido. Todas essas aquisições foram excluídas da base de cálculo. Diferentemente do alegado, todas as compras de mercadorias classificadas nas NCMs 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 geram direito a crédito presumido, conforme previsto no art. 34 da Lei n.º 12.058/2009. Ocorre que à época das aquisições das mercadorias classificadas nestas NCM, a redação do inciso II do art. 32 da Lei n.º 12.058/2009 não era a mesma vigente na presente data, e os estabelecimentos da empresa que adquiriram as mercadorias classificadas naquelas NCM apenas revendiam tais os produtos, ou seja, não realizavam nenhum tipo de industrialização. Diante disso, em relação às aquisições das mercadorias classificadas nas NCM citadas, não havia vedação legal para aproveitamento do crédito presumido correspondente a 40% das alíquotas previstas no *caput* do art. 2º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Como os estabelecimentos não tinham a finalidade de industrialização de tais mercadorias, mas sim a revenda destas, não se aplicava a ressalva contida no § 1º do art. 34 da Lei n.º 12.058/2009;

2.2) no que se refere às compras de *lenha/bagaço*, utilizado como combustível para aquecimento das caldeiras, o Fisco glosou créditos sobre aquisições de pessoas físicas, eis que tais operações não sofreram incidência da contribuição. Por força do § 2º, II, do art. 3º, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não há direito a crédito nas aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Mas, a *lenha/bagaço* adquirido de pessoas físicas é utilizado como combustível para aquecimento de caldeiras, ou seja, são combustíveis aplicados em seu processo produtivo, no qual sofrem desgaste, o que legitima o creditamento realizado. Assim, considerando que a própria lei autoriza o creditamento de combustíveis utilizados como insumo na fabricação de seus produtos destinados a venda ou prestação de serviços, resta claro que a glosa fiscal é arbitrária, ilegal e inadmissível;

2.3) em relação às aquisições de peças de reposição de equipamentos utilizados na produção, o Fisco disse que tais valores podem ser considerados como despesas e incluídos na base de cálculo como bens utilizados como insumos, desde que tenham valor inferior a R\$ 326,61 (art. 301 do RIR - Decreto n.º 3000/2009). Esses valores deveriam ser considerados como ativo permanente e o aproveitamento do crédito só poderia ser realizado com base na depreciação incorrida no mês. Diante disso, todos os valores de compras de peças para reposição de equipamentos utilizados na produção em valores maiores do que o estipulado foram glosados. No entanto, a Fiscalização não considerou o aproveitamento de créditos com base na depreciação do ativo imobilizado em relação a peças de reposição com valor superior a R\$ 326,61, ou seja, restou claro que estes créditos não foram objeto de análise pela fiscalização na rubrica *Crédito com base da depreciação dos bens do ativo imobilizado*, devendo, portanto, tais valores serem analisados na rubrica correta. Assim, os créditos não aceitos em relação às aquisições de peças de reposição de equipamentos devem ser considerados como ativo permanente, devendo ser reconhecido o direito ao crédito com base na depreciação incorrida no mês;

2.4) o Fisco procedeu a glosa de diversas outras operações, tendo em vista que de acordo com as descrições contidas nas colunas *descrição*, *descrição detalhada*, *família* e *item* da planilha apresentada, elas não se enquadravam no conceito de insumo diretamente utilizado no processo produtivo. Entretanto, o aproveitamento desses créditos encontra amparo no art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003. E mais, o termo *insumo* representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como por exemplo, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, dentre outros

*(a empresa discorre longamente acerca do aproveitamento de créditos e conceito de insumos, concluindo que todos os produtos que adquiriu correspondem a insumos utilizados no processo produtivo, possibilitando, portanto, o aproveitamento dos créditos glosados pela Fiscalização).*

**3) Créditos presumidos da agroindústria:** nesta rubrica, a questão versa sobre o percentual a ser utilizado na determinação do crédito presumido concedido a agroindústria (art. 8º da Lei nº 10.925/2004), calculados sobre o valor de aquisições promovidas junto a produtores rurais (pessoas físicas ou jurídicas, inclusive cooperativas) de insumos, para produção de carne suína, ovina, bovina e respectivos subprodutos. Assim, tem-se que:

a) *alíquota a ser aplicada nas atividades das empresas fabricantes de produtos de origem animal (Ovinos - NCM 01.04):* conforme constou no despacho decisório, o Fisco afirmou que em relação às aquisições de Ovinos (NCM 01.04), o crédito deverá ser calculado aplicando-se o percentual de 35% da alíquota original de PIS/COFINS, com base no inciso III, § 8º, *caput* e § 1º, inciso II, da IN SRF nº 660/2006. Em seu processo industrial de fabricação de carne ovina e seus respectivos processados, a empresa adquire Ovinos (NCM 01.04), os quais são utilizados como insumos para obtenção de seus produtos finais (carnes ovinas e processados). Assim, independentemente das aquisições realizadas, tendo em vista que o produto final comercializado pela empresa é de origem animal, o crédito decorrente das respectivas aquisições de ovinos (NCM 01.04) deve-se basear na alíquota de 60% em sua integralidade. Este é o comando do *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e de seu § 3º. Isso porque o objetivo da norma é de beneficiar produtores de bens de origem animal (ou vegetal) para a alimentação humana. Se a empresa produz mercadorias de origem animal, deve tomar o crédito calculado com base na alíquota relacionada a produtos de origem animal (60%). Em contrapartida, empresas que comercializem bens de origem vegetal, independente da natureza das aquisições realizadas, desde que respeitados os requisitos da lei, devem creditar-se com base na alíquota relativa a produtos vegetais (35%);

b) *aquisição de Carne Ovina - NCM 0204.22, 0204.23, 0204.42 e 0204.43:*

em relação às compras de carne ovina (NCM 0204.22, 0204.23, 0204.42 e 0204.43), entendeu o Fisco que o crédito deveria ser calculado na forma estabelecida no art. 8º, *caput* e § 1º, inciso I, alínea *a*, da IN SRF nº 660/2006. Isso porque as compras das mercadorias classificadas naquelas NCM foram adquiridas com suspensão da contribuição – alíquota de 60% (art. 9º, III, da Lei nº 10.925/2004). Ocorre que as carnes ovinas foram adquiridas da empresa Marfrig Alimentos S.A., cujas vendas foram realizadas com recolhimento das contribuições em sua integralidade, conforme se denota por meio de NFs de aquisição que serão juntadas posteriormente. Aquela empresa não exerce atividade agropecuária e sim atividade de agroindústria, não se enquadrando nas disposições previstas nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004. Todas as vendas realizadas pela Marfrig para a manifestante foram tributadas pelo PIS/COFINS. Assim, se todas as vendas de carnes ovinas não gozaram do benefício da suspensão da contribuição, não há que se falar em crédito presumido calculado na forma estabelecida no art. 8º, *caput* e § 1º, inciso I, alínea *a*, da IN SRF nº 660/2006, tendo restado assegurando ao adquirente dos bens a apuração dos créditos nos termos dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Protesta pela posterior juntada de NFs relativas às aquisições de carne ovina, a fim de comprovar o direito ao creditamento utilizando alíquota integral de PIS/COFINS;

c) *compra de bois para abate (NCM 01.02):*

o Fisco não considerou no cálculo do ressarcimento os créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno, porquanto na cadeia produtiva de carne bovina a empresa não produz somente os itens relacionados no art. 33 da Lei nº 12.058/2009, ou seja, os demais itens produzidos também geram direito ao crédito presumido nas vendas realizadas no mercado interno, conforme disposto no art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004. Contudo, as receitas decorrentes das vendas realizadas no mercado interno geram direito a crédito presumido no percentual de 60% da alíquota de PIS/COFINS, para fins de dedução do valor devido em cada período de apuração a título dessas contribuições, na sistemática não-cumulativa. De acordo com o art. 37 da Lei nº 12.058/2009, o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004 deixou de ser aplicado 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, ou seja, somente para as NCM em epígrafe deve ser aplicada a regra do art. 33, § 1º, da Lei nº 12.058/2009. No caso, as vendas tributadas realizadas pela empresa no mercado interno se referem a NCM diverso dos relacionados no art. 37 da Lei nº 12.058/2009, motivo pelo qual não se aplica a regra do art. 33, § 1º, da Lei nº 12.058/2009, eis que o crédito presumido vinculado a receita de exportação somente se aplica às mercadorias classificadas nos

códigos NCM 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 02.10.20.00, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1. Deste modo, todas as vendas tributadas realizadas no mercado interno geram direito ao crédito presumido no percentual de 60%, conforme previsto no artigo 8º, § 3º, inciso I, da Lei n.º 10.925/2004, tendo em vista que as mercadorias comercializadas no mercado interno referem-se a NCM não contemplados no art. 37 da Lei n.º 12.058/2009. A empresa possui direito ao crédito presumido, de acordo com o comando do art. 8º, *caput* e § 3º da Lei n.º 10.925/2004, a ser aplicado com referência ao tipo de produtos por ela comercializados (saídas), ou seja, se uma empresa agroindustrial comercializa produtos de origem animal, suas aquisições de pessoa física ou pessoa jurídica devem gerar direito a crédito presumido à alíquota de 60%, pouco importando se o insumo adquirido para o processo produtivo é animal ou vegetal. Protesta pela posterior juntada de planilha e NFs a fim de demonstrar que as receitas tributadas no mercado interno referem-se a mercadorias com NCM não contemplados no art. 37 da Lei n.º 12.058/2009, gerando, portanto, crédito presumido de 60%, conforme disposto no art. 8º, § 3º, I, da Lei n.º 10.925/2004.

4) **Bens para revenda:** as supostas diferenças apuradas pelo Fisco no que tange aos valores informados em DICON com os valores efetivamente reconhecidos, não deve prosperar, tendo em vista que todos os valores demonstrados estão corretos. Nesse sentido, com o intuito de comprovar o direito ao crédito em sua integralidade, requer a juntada das planilhas demonstrando todas as aquisições de bens para revenda com direito a crédito, comprovando, assim, o direito ao crédito em sua integralidade.

5) **Aluguel de máquinas e equipamentos:** o Fisco afirmou que para os meses em que houve diferença entre o valor declarado em DICON e o apurado, foi elaborada listagem com todas as operações de aluguéis de máquinas e equipamentos que considerou na base de cálculo do crédito. Diferentemente do alegado, as glosas apuradas não devem prosperar, tendo em vista que todos os valores demonstrados estão corretos. Nesse sentido, com o intuito de comprovar o direito ao crédito em sua integralidade, protesta pela posterior juntada dos documentos comprobatórios dos valores informados a título de *Aluguéis de máquinas e equipamentos*, os quais deram origem aos créditos pleiteados.

6) **Aluguel de imóveis:** o Fisco glosou créditos decorrentes de operações (aluguéis de imóveis) alegando tratar-se de pessoas físicas. Glosou, também, créditos decorrentes de operações com pessoas jurídicas (aluguéis e pagamento de condomínio), conforme indicou. Diferentemente do alegado, as glosas apuradas não devem prosperar, tendo em vista que todos os valores demonstrados em DICON estão corretos. Há, ainda, erro em relação ao valor do mês de julho/2010. Com o intuito de comprovar o direito ao crédito em sua integralidade, requer a juntada de memorial descritivo com todas as operações que compuseram a base de cálculo dessa rubrica no DICON, os quais deram origem aos créditos pretendidos.

7) **Arrendamento mercantil:** o Fisco analisou contratos com as empresas Bravo Beef S.A., Frigorífico 4 Rios S.A., Frigorífico Boivi Ltda. e Frigorífico Mercosul S.A., tendo concluído que como a empresa não figura, de nenhuma forma, nesses contratos, os valores a eles referentes foram glosados. Diferentemente do alegado, as glosas apuradas não devem prosperar, tendo em vista que os imóveis em relação às empresas Frigorífico Mercosul, Frigorífico Boivi e Frigorífico 4 Rios, foram sublocados à empresa, conforme se comprova por meio dos contratos de Arrendamento Mercantil anexados. Da análise desses contratos pode-se verificar que a empresa Marfrig Alimentos S.A. cedeu à empresa, em caráter irrevogável e irretroatável, todos os direitos e obrigações oriundos do *Contrato de Arrendamento Mercantil de Imóvel Industrial com Instalações Completas para Abate de Bovinos*. Dessa forma, todas as despesas relacionadas aos contratos firmados com o Frigorífico Mercosul, Frigorífico 4 Rios e Frigorífico Boivi são de responsabilidade da empresa, restando comprovado que essa faz jus ao crédito referente a contraprestações de arrendamento mercantil, conforme disposto nos arts. 3º, V, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Protesta pela posterior juntada dos documentos comprobatórios dos valores informados a título de *Arrendamento Mercantil*, bem como do contrato em nome da empresa Frigorífico 4 Rios, os quais deram origem aos créditos pleiteados.

8) **Devoluções de vendas:** o Fisco considerou como receitas sujeitas à suspensão das contribuições todas as mercadorias cujos NCM foram listados na Lei n.º 12.058/2009 (02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 02.10.20.00, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30). Somente considerou como base de cálculo desse crédito as devoluções de vendas de mercadorias cujos NCM eram diferentes dos descritos. Diferentemente do alegado, as glosas apuradas não devem prosperar, tendo em vista que os créditos apropriados referem-se a devoluções de vendas

sujeitas à tributação. Isto porque, dentre as devoluções incorridas no período em questão, existem devoluções cujas vendas foram tributadas, relacionadas às aquisições de carne Ovina (NCM 0204.22, 0204.23, 0204.42 e 0204.43). Os valores considerados pelo Fisco como base de cálculo de devoluções de vendas sujeitas às contribuições estão incorretos, eis que não foram computados os valores relativos às devoluções de vendas vinculadas às NCM 0204.23, 0204.22, 0204.43.00 e 0204.42.00, vendas estas tributadas pelo PIS/COFINS. Requer sejam considerados na base de cálculo de devoluções de vendas sujeitas às contribuições, todas as devoluções de vendas tributadas que não foram consideradas, conforme planilha anexa. Com o intuito de comprovar o direito ao crédito em sua integralidade acerca das devoluções de vendas, informa que será transmitida via Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais - SVA, planilha demonstrando todas as devoluções de vendas sujeitas às contribuições, as quais deram origem aos créditos ora pretendidos.

**9) Despesas de armazenagem e frete na operação de venda:** a planilha que apresentou continha coluna denominada *tipo* (discriminava se o frete descrito era na venda ou decorrente de outras operações). Nas operações que eram descritas com a sigla SUP3760 houve glosa pelo Fisco, sob o argumento de que fora informado que se tratavam de fretes pagos nas aquisições das mercadorias. Também foram glosadas as operações que estavam classificadas como frete na compra (informação contida na mesma coluna). Também foram glosadas todas as operações em que algum estabelecimento da MFB Marfrig aparecia como destinatário das mercadorias, tendo em vista que o frete entre estabelecimentos da pessoa jurídica não permite a apuração de crédito. No entanto, não merecem prosperar as alegações fiscais em relação aos fretes pagos nas aquisições das mercadorias, fretes na compra e fretes entre estabelecimentos:

a) *Frete de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos:* os fretes entre estabelecimentos se referem a transferência de produtos acabados ou em elaboração entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento distribuidor da mesma pessoa jurídica. Se trata de etapa essencial à atividade econômica da pessoa jurídica. Portanto, os gastos correlatos devem ser computados no cálculo dos créditos. Os créditos decorrentes de valores a título de frete foram apropriados nos exatos termos das leis que regulamentam a questão, bem como pelo fato de que o ônus foi suportado pelo vendedor. Nesse sentido, não deve proceder a glosa dos créditos em relação aos valores despendidos com frete de transferência de produtos acabados ou em elaboração entre os estabelecimentos da empresa. Protesta pela posterior juntada de cópias de NFs com o intuito de comprovar o que alegou, no sentido de que as mercadorias objeto dos fretes em relação aos produtos acabados ou em elaboração são transferidas para as filiais com a finalidade única e exclusiva de venda, bem como que o ônus da operação foi suportado pelo vendedor;

b) *Frete de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos:* são despesas que geram direito aos créditos de PIS/COFINS. É que tais despesas integram o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda, não havendo que se falar em glosas. Os serviços de transporte de insumos, de um estabelecimento a outro da mesma pessoa jurídica, é essencial ao desenvolvimento do processo produtivo da empresa, uma vez que esse deslocamento é necessário a inserção desse insumo no processo produtivo desenvolvido. Protesta pela posterior juntada de cópias de NFs e planilhas com o intuito de comprovar o direito ao crédito pretendido em sua integralidade;

c) *Fretes nas aquisições/compras de mercadorias:* nos casos de fretes sobre compras, o entendimento é que pelas normas da boa técnica contábil, tais valores fazem parte do custo de aquisição da mercadoria, devendo serem aceitos os créditos decorrentes. Isso porque o direito ao crédito se dá de forma indireta, pois os gastos com o frete de aquisição incrementam a base de cálculo dos créditos dos bens utilizados como insumos ou das mercadorias destinadas à revenda, seguindo, assim, as regras de creditamento destes. Protesta pela posterior juntada de cópias de NFs e planilhas com o intuito de comprovar o direito ao crédito pleiteado.

**10) Crédito com base no valor de depreciação dos bens do ativo imobilizado:** nesta rubrica o Fisco não considerou os valores relativos às aquisições de peças de reposição de equipamentos utilizados na produção. Conforme constou na linha 56 do TVF, não foram consideradas as aquisições cujo valor é superior a R\$ 326,61, sob o argumento de que tais aquisições devem ser consideradas como ativo permanente, devendo o aproveitamento do crédito ser realizado com base na depreciação incorrida no mês. No entanto, deverão ser considerados nesta rubrica os valores relativos às aquisições de peças de reposição, valores estes excluídos pela fiscalização da rubrica *Bens utilizados como insumos*, porém não analisado na presente rubrica. Protesta pela posterior juntada de memorial de cálculo contendo as

informações solicitadas pelo Fisco, cópia do contrato de dação em pagamento e planilha demonstrando todos os bens adquiridos com valor superior a R\$ 326,61 e as depreciações incorridas no mês, com o intuito de comprovar o direito ao crédito em sua integralidade.

11) **Pedidos:** a empresa requer:

- a) a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, consoante disposição do art. 151, III, do CTN;
- b) seja reformado parcialmente o r. Despacho Decisório, afim de que seja reconhecido integralmente o direito creditório postulado.

9. A DRJ/PORTO ALEGRE ementou desta forma o Acórdão :

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

**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 DEPRECIÇÃO. 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.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

**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.

**LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CONTESTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.**

Cabe à impugnante o ônus probatório daquilo que alega.

**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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

10. Irresignada, a então impugnante, apresentou recurso voluntário, onde, repisando os argumentos trazidos em sede de manifestação de inconformidade, em síntese, alega:

- **em preliminar**, sob o título Da verdade Material no Processo Administrativo Fiscal Federal –**da possibilidade de juntada de documentos a qualquer tempo**, requer posterior juntada dos documentos que comprovam que os procedimentos realizados estão amplamente corretos, devendo ser reconhecido em sua integralidade os créditos pleiteados.

- **no mérito**, alega ;

- recente decisão do STJ (REsp 1.221.170) assentou que as instruções normativas da Receita Federal (INs 247/2002 e 404/2004) extrapolam a legislação do PIS e da Cofins e, em razão disso, as restrições nelas previstas são ilegais. Assim, infere-se que podem ser considerados como insumos tudo aquilo que for essencial ou relevante para o desempenho das atividades econômicas do contribuinte, não devendo prevalecer o entendimento de que apenas os gastos com matéria-prima ou produtos usados no processo industrial geram direito aos créditos das contribuições.

- **em 03 (três) tópicos (natureza jurídica dos créditos de PIS/COFINS; interpretação do conceito de “insumos” e “produção” à luz da atividade econômica do contribuinte; insumo aceção e terminologia) discorre sobre o novo conceito de insumos;**

**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. Cita Acórdão CARF nº 3401-004400.**

**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 aceção 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 juntadas das notas fiscais de aquisições.**

**iv) Crédito presumido de bois para abate (NCM 01.02)** – 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, na planilha de entradas apresentada. (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 Processo nº 10880.941561/2012-06 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.

Ao final, requer :

Face ao exposto, requer seja recebido e processado o presente Recurso Voluntário, acatando-se os argumentos consignados e, conseqüentemente, **DANDO PROVIMENTO** para:

(i) suspender a exigibilidade do crédito tributário, consoante disposição do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional;

(ii) reformar o v. acórdão recorrido, a fim de que seja reconhecido o direito creditório postulado e, efetuando-se, por conseguinte o ressarcimento dos créditos remanescentes em da empresa, ora Recorrente.

Por fim, protesta-se pela intimação do signatário da presente, para realização da **sustentação oral** das razões deste Recurso Voluntário, conforme previsto no artigo 58, inciso II, do Regimento Interno do CARF.

11. Foi emitida Resolução por esta Turma para que os processos administrativos de n.º 10880.941558/2012-84, 10880.941562/2012-42, 10880.941563/2012-97 e 10880.941564/2012-31, referentes a pedidos de ressarcimento de créditos da Contribuição ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas, referentes aos 1º e 2º trimestres de 2011 fossem distribuídos a este Relator em função da conexão.

12. Apresenta documento com o título “Memoriais”.

13. É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

14. O recurso é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

## **PRELIMINARES**

### **POSSIBILIDADE DE JUNTADA DE DOCUMENTOS A QUALQUER TEMPO**

18. Defende a recorrente a tese de que a juntada de documentos, no processo administrativo fiscal, em razão do Princípio da Verdade Material, pode ser feita a qualquer tempo.

19. Deve-se atentar de que tratam os autos de pedido de ressarcimento de créditos, o que transfere o ônus da prova do seu direito ao requerente/autor, nos ditames do artigo 373 do Código de Processo Civil.

20. Portanto, é de concluir-se que, ao fazer o pedido, o autor possui toda a documentação comprobatória do seu direito, a contrário senso, seria afirmar que o pedido não fundamento, pois que não estaria lastreado por documentação alguma.

21. Assim, para chegar aos números finais constantes do pedido, o autor deve possuir todos os documentos que foram usados para tal conclusão.

22. De forma excepcional, o § 4º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/1972 (que regulamenta o processo administrativo fiscal), admite a apresentação da prova em prazo fixado (30 dias) da ciência do lançamento, na oportunidade da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade, ressalvando algumas hipóteses (demonstração de 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) de apresentação intempestiva.

23. Por fim, há que se esclarecer que a aceitação de provas, muito após o prazo legal fixado, é de discricionariedade do julgador que, para formar sua convicção, pode admitir tais documentos.

24. Portanto, não assiste razão á recorrente pois, nos termos do citado § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972 , que regula o processo administrativo fiscal e, ainda, no § 11 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, a prova documental será apresentada na impugnação/manifestação de inconformidade, precluindo o direito do autor em outra oportunidade processual, ressalvadas as hipóteses citadas.

25. Desta forma, rejeito a preliminar suscitada

### MÉRITO

#### O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS

26. Há que se esclarecer que, diante da nova conceituação de insumo adotada por este CARF, deve-se, preliminarmente, definir este novo conceito, que desconsidera os conceitos trazidos pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2003, por já ultrapassados.

27. O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizou tal conceito na ementa

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

28. Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

29. No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

30. Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

31. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

32. No caso em exame nestes autos, do Contrato Social da recorrente extraímos o seu objeto social :

Art. 3º - A Companhia tem por objeto social: (i) a exploração das atividades Frigoríficas, com abate de bovinos, equinos, suínos, caprinos, ovinos, aves, bufalinos e a industrialização; (ii) Fabricação e comercialização de produtos e subprodutos de origem animal, comestíveis ou não, em estabelecimento próprio ou de terceiros; (iii) a importação e exportação de produtos alimentícios em geral, inclusive bebidas alcoólicas ou não e outros; (iv) compra e venda de bovinos, equinos, suínos, caprinos, ovinos, aves, bufalinos em pé; (v) fornecimento de mão de obra efetiva junto a outras empresas; (vi) exploração de atividade agropecuária; (vii) participação como sócia ou acionista em qualquer empresa de caráter comercial ou civil; (viii) distribuição e comercialização de produtos alimentícios em geral; e (ix) produção, distribuição e comercialização de sabões, preparações para lavagem, desinfetantes, amaciantes e outros produtos de higiene e limpeza, e (x) cultivo de mudas em viveiros florestais.

### **SERVÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO**

33. A recorrente reclama, a não inclusão das aquisições com CFOP 1125 (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 “servços utilizados como insumos”, mas não o fez.

34. Assiste razão à recorrente, 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. Registre-se que a própria fiscalização reconhece a procedência do direito, como se verifica do seguinte trecho da Informação Fiscal, onde se constata a 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.”*

35. Quanto às demais diferenças, havidas entre as memórias de cálculo e os valores indicados nos DACONs, limita-se a 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.

36. 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.

37. Tratando-se de pedido de ressarcimento, o ônus probatório do direito vindicado é do requerente, a teor do art. 373, I do CPC, 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 prazo processual próprio.

38. Assim, deve ser revertida a glosa efetuada na apuração dos créditos, com a inclusão das aquisições com código CFOP 1125.

### **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

39. A 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.

40. Ocorreu, realmente, um equívoco na reprodução do texto legal vigente por ocasião dos fatos jurídicos ensejadores do direito de crédito, no relatório fiscal, como apontado pela recorrente. Isto não conduz à conclusão de que a recorrente que faria jus ao crédito presumido, como postula.

41. 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.”**

42. A 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.

43. 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 inclui 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.

44. Neste caso, não existe 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 precedente.

45. Assim, estas glosas devem ser mantidas.

#### **AQUISICÕES DE LENHA/BAGAÇO A SEREM UTILIZADAS COMO COMBUSTÍVEL**

46. 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 n.º 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.”

47. O art. 3º, § 2º, II da Lei n.º 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.

48. Quanto ao pedido alternativo, de reconhecimento de crédito presumido em relação a estas aquisições, com lastro no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, apesar de não ter sido deduzido expressamente na manifestação de inconformidade (efls. 2.060/2.064), o direito deve ser reconhecido por ser garantido por dispositivo legal.

49. Assim, a glosa deve ser revertida.

### **PECAS DE REPOSIÇÃO DOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO**

50. Relativamente às peças de reposição dos equipamentos utilizados na produção, ouve 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 n.º 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.”

51. A recorrente, por seu turno, não questiona a conclusão da fiscalização, sendo irrelevante avaliar a solicitada requalificação, sob pena de julgamento *extra petita*, resumindo-se a reclamação da recorrente à não consideração desses valores como quotas de depreciação de bens do ativo empregados no processo produtivo, como aduzido pela própria autoridade fiscal.

52. A recorrente tem razão, 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. Mesmo porque a recorrente 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.

53. O fato de não ser reconhecido qualquer valor originário, a título de depreciação, em função de deficiências verificadas nas memórias de cálculo apresentadas, não afasta o direito em

relação, pelo menos, às peças de reposição, que, como dito, a própria fiscalização reconheceu precedente, sendo coerente o pleito do contribuinte.

54. Deve ser revertida a glosa referente às peças de reposição dos equipamentos utilizados na produção.

### **DEMAIS GLOSAS**

55. Quanto às demais glosas, o recurso, em longa exposição, apresentou a sua aceção 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.

56. A recorrente restringiu-se ao conceito amplo e abstrato de insumo, uma vez que não contestou especificamente glosa alguma e tampouco trouxe, no momento oportuno, qualquer esclarecimento acerca do efetivo emprego dos materiais glosados no seu processo produtivo, como alegado em sede de 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.

57. Diante da ausência de comprovação e detalhamento das rubricas ou materiais que são insumos, com sua devida correlação com o processo de obtenção da receita, deve ser mantida a glosa.

### **CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA**

#### **AQUISIÇÃO DE OVINOS**

58. A autoridade fiscal aplicou o seguinte percentual para apuração do crédito presumido:

- Aquisição de ovinos – NCM 01.04 – 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;

59. A 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 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.

60. 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)”

61. Posteriormente, como mencionado pela recorrente, 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.”

62. 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.”

63. 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.

64. A fiscalização e a DRJ relacionam-na aos insumos, esta última, mesmo após o advento do citado § 10, enquanto a recorrente defende sua ligação com as mercadorias produzidas.

65. 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.

66. Também aplicável ao exame da questão, a Súmula CARF nº 157, com efeito vinculante, assim redigida :

“ O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 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.”

67. 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 defende a recorrente.

68. Assim, deve ser revertida a glosa para admitir o percentual de 60% para apuração do crédito presumido.

### **AQUISICÃO DE CARNE OVINA**

69. A autoridade fiscal aplicou o seguintes percentual para apuração do crédito presumido:

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;

70. 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.

71. Esta 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.

72. Sustenta a recorrente que 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.

73. Contudo, como bem pontuado pelo Acórdão DRJ, 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.

74. Assim, deve ser mantida a glosa.

### **AQUISICÕES DE BOI PARA ABATE**

75. A autoridade fiscal aplicou o seguintes percentual para apuração do crédito presumido:

Aquisição de bois – NCM 01.02 – 50% (cinquenta por cento) – art. 33 da Lei n.º 12.058/2009 – direito a crédito presumido/ressarcimento quando vinculadas as aquisições às receitas de exportações.

76. 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 n.º 12.058/09, com a inadmissão de crédito para aquisições vinculadas às vendas no mercado interno.

77. 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 n.º 10.925/04, não se lhe aplicando a vedação do art. 37 da Lei n.º 12.058/09, por industrializar outros produtos além daqueles indicados no mencionado dispositivo (posições 0201, 0202, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29 e 1502.00.1 da NCM).

78. Assim estão redigidos os artigos citados :

“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 n.º 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 n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei n.º 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 n.º 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)”

79. 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 relativas às exportações, no percentual de 50%.

80. Assim, deve ser mantida a glosa.

### **BENS PARA REVENDA**

81. Diz a Informação Fiscal : 84. Utilizando a descrição da mercadoria adquirida, o código fiscal de operações e prestações (CFOP) e a descrição da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), comparamos a base de cálculo de bens para revenda informada no DICON, com as compras de bens para revenda que localizamos na planilha de entradas apresentada.

82. Mais uma vez o cerne da questão está na prova oportuna das alegações, pois o recorrente, diante do ajuste dos valores promovido pela fiscalização, ante a diferença entre os DICONs e as memórias de cálculo, limitou-se a asseverar que os valores constantes desses demonstrativos estavam corretos, protestando por apresentar planilha e documentos posteriormente.

83. Assim, a glosa deve ser mantida.

### **ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS**

84. Diz a fiscalização : 87. *Para analisarmos as despesas de aluguel de máquinas e equipamentos, solicitamos à empresa memorial descritivo em que discriminasse todas as operações que compuseram a base de cálculo dessa rubrica na Dicon. 88. De novo, constatamos que o memorial de cálculo continha uma inconsistência no número do CPF/CNPJ dos fornecedores. Os CPF listados estavam no formato de CNPJ, da seguinte maneira: CPF correto – 073.517.128-91, formato encontrado na planilha - 073517128000091, Titular do CPF – Vitório Morimoto. Por isso, consideramos que todos os números que estavam nesse formato eram na verdade CPF, e não CNPJ.*

85. 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.

86. O tema não merece maiores argumentações, 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)*

87. Assim, a glosa deve ser mantida.

### **ALUGUÉIS DE IMÓVEIS**

88. Consta da Informação Fiscal : 92. *Para analisarmos as despesas de aluguel de imóveis, solicitamos à empresa memorial descritivo em que discriminasse todas as operações que compuseram a base de cálculo dessa rubrica no Dacon.* 93. *Com base na listagem de aluguéis apresentada, solicitamos todos os contratos de aluguel vinculados as operações que foram consideradas na base de cálculo pelo contribuinte.* 94. *Os valores dos aluguéis cujo locador descrito na planilha é o Sr. Evaristo César Paim de Souza foram glosados, tendo em vista que o proprietário desse imóvel como consta no contrato de locação é a Sra. Begair Trindade da Silva, ou seja pessoa física (fls. 897 a 899). Pelo mesmo motivo foi glosado o valor do aluguel que está em nome de Rodrigo Marcello Rosa que como consta do termo de rescisão do contrato de aluguel é o proprietário do imóvel (fl. 888).* 95. *Glosamos também os valores pagos ao Condomínio Edifício Montab, CNPJ 04.847.891/0001-77 por dois motivos. Primeiramente por não ter sido apresentado contrato de aluguel com essa pessoa jurídica. Segundo porque o Condomínio Edifício Montab esta no mesmo endereço do imóvel locado de Reipil Participações Ltda, o que nos leva a crer que essa despesa trata-se de pagamento de condomínio do imóvel locado, e esse tipo de custo não permite a apuração de crédito.*

89. Como bem descrito no Acórdão DRJ, a recorrente argumenta que não concorda com as glosas de contratos de locação feitos com pessoas físicas, contratos rescindidos e contratos em que não teriam sido apresentados os documentos comprobatórios, citando divergência ocorrida no mês de julho de 2010 e que apresentou planilha dos aluguéis no dia 30/12/2014.

90. Ainda como esclareceu o Acórdão DRJ, em sua impugnação a ora recorrente apresentou planilhas/cópias de contratos relativos a aluguéis de imóveis (fls. 2.196/2.265), pretendendo demonstrar a correção dos créditos apurados a título desta rubrica, sendo que tais documentos não a socorreram porque : a) no caso do contrato firmado com “VD do Carmo Imobiliária”, o imóvel foi locado para fins residenciais, nada tendo sido demonstrado no processo que fosse utilizado nas atividades da empresa; b) quanto ao contrato firmado com “VS Empreendimentos e Participações Ltda.”, não consta seja a recorrente a locatária, mas sim a empresa Marfrig Alimentos S.A. – CNPJ n ° 03.853.896/0001-40 e c) no que tange ao contrato firmado com “ Reipil Participações Ltda.”, consoante se observa da planilha, tais aluguéis foram aceitos pela Fiscalização.

90. Quanto á ocorrência referente ao mês de julho de 2010, deve se destacar que os presentes autos tratam de outro período, qual seja o 1º trimestre de 2011.

91. O inciso IV do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 somente permite créditos quando pagos a pessoas jurídicas e os objeto da glosa foram pagos a pessoas físicas.

92. Assim, as glosas devem ser mantidas.

### **ARRENDAMENTO MERCANTIL**

93. Consta da Informação Fiscal : 99. *Com base nessa listagem, solicitamos todos os contratos de arrendamento mercantil ali descritos. Basicamente o contribuinte tem contratos de arrendamento com 4 empresas: Bravo Beef S.A., Frigorífico 4 Rios S.A., Frigorífico Boivi Ltda e Frigorífico Mercosul S.A. 100. No contrato com a empresa Bravo Beef S.A. (fls. 804 a 809) a interessada aparece como “interveniente anuente”, a empresa que aparece como Subarrendatária é a MFG Agropecuária Ltda, CNPJ 11.938.605/0001-44. Por isso o valor referente a esse contrato será glosado, tendo em vista que a lei só atribui direito a apuração de crédito a pessoa jurídica arrendatária. 101. Nos contratos firmados com o Frigorífico Mercosul (fls. 810 a 816), Frigorífico 4 Rios (fls. 824 a 848) e com o Frigorífico Boivi Ltda (fls. 849 a 873), a empresa que figura como arrendatária é a Marfrig Alimentos S.A., CNPJ 03.853.896/0001-40. O interessado não figura de nenhuma forma nesses contratos, e por isso os valores referentes eles também serão glosados. 102. Em resumo, todo o valor referente a arrendamento mercantil pleiteado pelo contribuinte será glosado, tendo em vista que o contribuinte não figura em nenhum dos contratos apresentados como arrendatário do imóvel.*

94. Na contestação a própria MFB aponta que não era arrendatária de nenhum dos 4 contratos de arrendamento mercantil, mas sim sublocatária dos mesmos. No contrato com a empresa Bravo Beef S/A a arrendatária seria a MFG Agropecuária. Nos contratos com a Frigorífico Mercosul, Frigorífico 4 Rios e com a Frigorífico Boivi Ltda. a arrendatária seria a Marfrig Alimentos S/A.

95. Observe-se, primeiramente, que a legislação permite o crédito **apenas** no caso de contratos de arrendamento mercantil e não de outros tipos de locações:

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

V - valor das contraprestações de operações de **arrendamento mercantil** de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

96. Os contratos de sublocações não se caracterizavam como arrendamento mercantil.

97. Tal fato impossibilita o direito creditório. No caso aqui em questão as empresas MFG Agropecuária e Marfrig Alimentos S/A, como reais arrendatárias dos imóveis, é que possuem a titularidade do direito de aproveitar os créditos relativos aos valores para fins de PIS e de Cofins como bem dispõe a norma já citada, e tal crédito não tem como ser repassado para terceiros.

98. Assim, a glosa deve ser mantida.

### **DEVOLUÇÕES DE VENDAS**

99. A Informação Fiscal diz : 104. Parte das receitas da empresa advem de operações cuja lei atribui a suspensão das contribuições para o PIS e a Cofins não cumulativos, como previsto no art. 32, II da Lei nº 12.058/2009. Por isso, é necessário que separemos as devoluções de vendas sujeitas à tributação, pois apenas as mercadorias que foram tributadas na saída podem constituir a base de cálculo do crédito no caso da sua devolução.

100. Discorre a peça de defesa que a fiscalização afirmou que parte das receitas advinham de operações com suspensão das contribuições, e com base nas notas fiscais entregues, considerou como

devoluções de vendas apenas aquelas em que não se encontravam no regime de suspensão, discorda o contribuinte dizendo que tais devoluções seriam de vendas sujeitas à tributação, pois teriam sido incluídas outras mercadorias com classificação NCM diferentes daquelas sujeitas à suspensão.

101. A Informação Fiscal deixa claro que foram separadas as devoluções de vendas sujeitas à tributação daquelas que estariam sujeitas à suspensão, não se sustentando à alegação da defesa:

“105. Com base no arquivo de notas fiscais eletrônicas entregue à Receita Federal utilizamos a descrição da mercadoria, o código fiscal de operações e prestações (CFOP) e a descrição da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) para **separarmos** as devoluções de vendas realizadas com suspensão das contribuições daquelas que são tributadas”. (gn)

102. Tal separação das vendas tributadas das com suspensão foi realizada com base no arquivo de notas fiscais entregue à Receita Federal pelo próprio contribuinte, onde consta a descrição da mercadoria, o código fiscal de operações e prestações (CFOP), e a descrição da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

103. Os códigos considerados pela fiscalização de receitas não sujeitas ao pagamento das contribuições com base na Lei n.º 12.058/09 foram os seguintes: 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 0210.20.00, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30. As demais devoluções de venda com códigos de NCM diferentes desses *foram consideradas pela fiscalização em favor do contribuinte*.

104. A MFB se limita em sua defesa apenas a dizer que foram glosados determinados códigos NCM *sem nem ao menos apresentar nenhum elemento probatório nesse sentido*. Ao contrário da falta de elementos por parte da MFB, temos nos autos às fls. 1.725 a 1.741 detalhadamente nota fiscal por nota fiscal consideradas em favor do contribuinte, discriminando o dia da emissão, o nome do cliente, o CNPJ, o número da nota fiscal, o Código NCM e o valor da nota fiscal. Não se mantém assim tal alegação.

105. A glosa deve ser mantida.

### **DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE**

106. Sobre as *despesas de armazenagem e de frete* a fiscalização alertou que só gerariam crédito quando vinculadas às operações de venda, tendo essas sido mantidas com direito creditório. Já outros tipos de fretes foram glosados a saber: **a) fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos;** **b) fretes de transferência de matéria-prima entre estabelecimentos** e **c) fretes nas aquisições compras de mercadorias**.

107. Consta da Informação Fiscal : *110. As despesas de frete só geram direito ao crédito de PIS/Cofins não cumulativo, quando vinculadas as operações de venda, conforme art. 3, IX da Lei n.º 10.833/2003, que também se aplica ao PIS por força do seu art. 15, II.*

108. A Informação Fiscal ainda esclarece que as glosas realizadas na rubrica se referem exclusivamente a fretes, especificamente áqueles que 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.

109. A recorrente contesta tais glosas, dizendo que os fretes sobre transferências de produtos acabados como despesa inerente á atividade empresarial, estando englobada no conceito de “operação de venda”, os fretes sobre transferência de matéria-prima entre estabelecimentos seriam despesas atreladas ao processo produtivo, essenciais ao beneficiamento dos produtos e, quanto aos fretes sobre aquisições de insumos compõem os custos de aquisição e **protesta pela apresentação posterior dos documentos que comprovem o seu direito creditório.**

110. Diante da nova conceituação de insumos, deve-se admitir apuração de créditos sobre a) despesas de frete sobre aquisição de insumos pois que estas se inserem entre os custos de produção, inscritas no permissivo legal constante do artigo 3º, II da Lei nº 10.833/2003;

b) despesas de frete sobre transferências de matéria-prima entre os estabelecimentos da empresa, pois também se incluem entre os custos de produção, com o permissivo legal constante do artigo 3º, II, da Lei nº 10.833/2003;

c) despesas de frete sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, pois que estas se incluem na “operação de venda”, inscritas no permissivo legal constante do artigo 3º, IX da Lei nº 10.833/2003.

111. Assim, devem ser revertidas as glosas sobre despesas de fretes sobre aquisição de insumos, despesas sobre transferências de matéria-prima entre os estabelecimentos da empresa e despesas sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

### **CRÉDITO COM BASE NO VALOR DA DEPRECIACÃO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

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

113. A 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 imputadas 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.

114. 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 nos leva a concluir por assistir razão ao recorrente.

115. Ou seja, 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 constantes da Informação Fiscal :

‘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.’

116. A recorrente, 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.

117. Nesse ponto, a razão está com a recorrente, não se justificando o argumento de que 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.

118. Deve-se pontuar que a recorrente 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, não fazendo sentido afirmar que o contribuinte faz jus a um determinado crédito, sem examinar o cumprimento das condições para sua fruição.

119. 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 da recorrente.

120. Assim, a glosa deve ser revertida.

### **CORREÇÃO MONETÁRIA**

121. De ofício, entendo ser correta a aplicação da SELIC em caso de obstáculo ao ressarcimento por parte da Fazenda Pública, criando embaraço ao crédito após a apresentação do pedido de ressarcimento, como no caso concreto.

122. No entanto, ainda é preciso esclarecer alguns pontos, pois, especificamente para PIS e COFINS, este E. CARF editou uma súmula que afasta a aplicação de correção monetária ou juros aos pedidos de ressarcimento:

#### **Súmula CARF nº 125**

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

123. Peça vênia para transcrever os dispositivos mencionados na súmula acima:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

[...]

VI - no art. 13 desta Lei.

124. No entanto, em meu sentir, referidos dispositivos têm aplicação apenas para os créditos escriturais do regime não cumulativo, utilizados para deduzir do PIS e da COFINS devidos pela incidência dos tributos em cada período de apuração.

125. Enquanto no regime da não cumulatividade, os créditos não podem ter correção monetária, já que não há mora da Fazenda. Dispositivo semelhante não existe para o IPI e gerou uma questão judicial até ser pacificada pelo REsp 1.035.847/RS, no sentido de que *a correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.*

126. No entanto, uma vez acumulados os créditos de IPI e formulado o pedido de ressarcimento, o obstáculo da Fazenda Pública representa a mora, sendo devida a aplicação da correção monetária, conforme entendimento firmado na Súmula STJ 411:

É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco

127. Recentemente, esse mesmo racional adotado para o IPI foi adotado para os créditos não cumulativos do PIS e da COFINS, em sede de recursos repetitivos, no REsp nº 1.767.945/PR, relator ministro Sérgio Kukina, tendo sido fixada a seguinte tese:

TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de **tributo sujeito ao regime não cumulativo** ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)" (grifei)

128. Utiliza como fundamento o decidido no EREsp 1.461.607/SC quando foi conferido o direito de aplicação da SELIC para créditos escriturais de PIS e COFINS após escoado o prazo de 360 dias para a Fazenda responder o pedido de ressarcimento. O voto ainda transcreve diversos outros julgamentos do STJ conferindo o direito aos juros e correção monetária para créditos de PIS e COFINS, utilizando como fundamento o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 e utilizando como base as decisões relativas ao crédito escritural de IPI, aplicando a Súmula STJ 411 e o repetitivo REsp 1.035.847/RS.

129. O embate travado na corte não foi se a SELIC é ou não aplicável, mas, sim, a partir de quando a correção monetária e juros são aplicados: se do protocolo do pedido de ressarcimento (Min. Mauro Campbell e Min. Regina Helena Costa) ou após transcorrido os 360 dias, restando vencedor o entendimento pelos 360: "*Com a devida vênia, tenho que esperar o transcurso do prazo de 360 dias não equivale a equiparar a correção monetária a uma sanção, mas sim conceder prazo razoável ao fisco para averiguar se o pedido de ressarcimento protocolado vai ser confirmado ou rejeitado.*"

130. Consta do voto uma discussão sobre os artigos 13 e 15, VI, da Lei n. 10.833/2003 retro transcritos, inclusive mencionando a Súmula CARF n. 125, para contextualizar que os créditos escriturais do regime da não cumulatividade não podem sofrer correção monetária. No

entanto, uma vez acumulados os créditos, como admitido pelo art. 6º, I, § 2º, da Lei 10.833/2003, e o contribuinte formula um pedido de ressarcimento, deve-se aplicar o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007. Peço vênia para transcrever alguns trechos do voto:

Assim, considerando que o STJ já havia decidido que: (I) os créditos decorrentes do princípio da não cumulatividade possuem natureza escritural; (II) essa natureza só pode ser desconfigurada acaso seja comprovada a resistência ilegítima do fisco; e (III) o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para analisar os pleitos de compensação/ressarcimento de créditos é 360 dias, começou a aportar ao Judiciário a seguinte questão: qual o marco inicial para eventual incidência de correção monetária nos pleitos de compensação/ressarcimento formulados pelos contribuintes: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007?

[...]

Foi então que essa questão controvertida foi novamente submetida à Primeira Seção deste STJ, pelo julgamento do EREsp 1.461.607/SC, tendo se sagrado vencedor o entendimento de que "o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito de PIS/COFINS não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco". [...]

Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

Debatido artigo legal tem a seguinte redação:

Art. 24 da Lei 11.457/2007. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

[...]

Com efeito, **a regra é que no regime de não cumulatividade os créditos gerados por referidos tributos são escriturais e, dessa forma, não resultam em dívida do fisco com o contribuinte.**

Veja-se o que dispõe o art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003, que versa sobre a COFINS: "O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição." (vide ainda o art. 15, II, dessa mesma lei: "Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: [...] II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;").

**Ratificando essa previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou o Enunciado sumular n. 125**, o qual dispõe que, "No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003."

...

**A leitura do teor desses artigos deixa transparecer, isso sim, a existência de vedação legal à atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes do referido aproveitamento de crédito** - seja qual for a modalidade escolhida pelo contribuinte: dedução, compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro.

**Convém ainda lembrar que a própria Corte Constitucional foi quem definiu que a correção monetária não integra o núcleo constitucional da não cumulatividade dos tributos**, sendo eventual possibilidade de atualização de crédito escritural da competência discricionária do legislador infraconstitucional.

...

Dessa forma, na falta de autorização legal específica, a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural.

...

Além disso, apenas como exceção, **a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, conseqüentemente, pela possibilidade de sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito**, como, por exemplo, se houve necessidade de o contribuinte ingressar em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento (o que acontecia com certa frequência nos casos de IPI); ou o **transcurso do prazo de 360 dias de que dispõe o fisco para responder ao contribuinte sem qualquer manifestação fazendária**.

**Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente quando caracterizado o ato fazendário de resistência ilegítima, no caso, o transcurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo sem apreciação pelo Fisco.** (grifei)

131. E a tese fixada se refere a qualquer tributo não cumulativo, na medida em que o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 não trouxe um tratamento para um tributo específico, como o IPI:

3. Tese a ser fixada em repetitivo Em suma, para os fins do art. 1.036 do CPC/2015, este relator propõe a fixação da seguinte tese em repetitivo, sem necessidade da modulação de que trata o art. 927, § 3º, do mesmo Codex: "**O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco** (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)" (grifei)

132. O REsp nº 1.767.945/PR, julgado em sede de recursos repetitivos, teve seu acórdão publicado em 06/05/2020 e transitado em Julgado em 28/05/2020, ou seja, após a Súmula CARF n. 125.

133. Com isso, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos recursos repetitivos, deverão ser obrigatoriamente reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme determina o art. 62, § 2º, do Regimento Interno.

134. A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

135. E a resistência ilegítima resta configurada após 360 dias contados da data do pedido de ressarcimento, configurando a partir de então, a mora da Fazenda Pública, nos termos do que decidido pelo STJ.

136. A Secretaria da Receita Federal já reconheceu tal entendimento ao expedir a Nota Técnica CODAR nº 22/2021, que determina a aplicação da Taxa SELIC aos créditos objeto de ressarcimento de IPI, PIS, COFINS e REINTEGRA, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, considerando o Parecer PGFN/CAT nº 3.686/2021, agindo em conformidade com a tese ficada pelo STJ em relação à incidência de juros compensatórios, na hipótese de não ocorrer o ressarcimento dos créditos.

## **Conclusão**

136. Por todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para :

- I) 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) reverter a glosa referente às peças de reposição dos equipamentos utilizados na produção;
- IV) admitir o creditamento relativo aos fretes sobre aquisições de insumos e sobre transferências de insumos e produtos acabados entre os estabelecimentos fabris da pessoa jurídica;
- V) 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;
- VI) admitir o crédito presumido sobre lenha e bagaço utilizado como combustível.
- VII ) admitir a aplicação da Taxa SELIC ao crédito reconhecido, a partir do 361º dia da apresentação do pedido de ressarcimento.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini