



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

Processo nº 10925.000355/2009-77
Recurso nº 10.925.000355200977 Voluntário
Acórdão nº **3401-01.714 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de fevereiro de 2012
Matéria COFINS - NAO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO - CRÉDITO PRESUMIDO - COMPENSAÇÃO
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

CONCEITO DE INSUMOS. IDENTIFICAÇÃO COM O PROCESSO PRODUTIVO.

Na legislação que trata da Cofins não cumulativa não existe um comando para que, para a identificação do que seja insumo capaz de gerar créditos, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como se deu em relação ao crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363, de 14 de dezembro de 1996. Desta forma, o conceito legal de insumos e que está contido no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, e no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não está restrito às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem e outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não incluídos no ativo imobilizado, mas, sim, se estende, além desses, àqueles itens que são capazes de serem perfeitamente identificados com o processo produtivo da empresa.

GASTOS COM ARMAZENAGEM E FRETES SOBRE VENDAS DE PRODUTOS. POSSIBILIDADE.

Consta do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, a permissão para o aproveitamento dos créditos originados dos gastos com armazenagem e com fretes sobre operações de vendas, de sorte que devem ser considerados como válidos os valores suportados por documentação acostada aos autos, ainda que sob a forma de “amostragem”.

FRETES. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE PROVAS.

A norma introduzida pelo art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual os fretes prestados por pessoas jurídicas residentes no Brasil e suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos a partir de 1º de fevereiro de 2004, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base neste inciso os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e mercadorias produzidas ou vendidas, também dão direito a créditos. Mas para tanto há necessidade de comprovação quanto aos bens transportados e aos percursos, sem a qual os créditos são negados.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE.

Os supostos créditos decorrentes de importações devem ser postulados em pedido de ressarcimento que corresponda ao próprio período de apuração.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, Por maioria, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito a crédito sobre “*Peças de reposição e serviços gerais*”, vencido o Conselheiro Júlio César Alves Ramos quanto às despesas de lavagem de roupas. Por unanimidade, reconheceu-se o crédito quanto às aquisições de “*Material de segurança*”, desinfetante, detergente, vassouras e serviço de lavanderia e de armazenagem. Quanto aos fretes, reconheceu-se, por unanimidade, o crédito quando relativos às vendas de mercadorias, negando-se, também por unanimidade, quando se trate de transferências entre estabelecimentos, sendo que os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Adriana Oliveira e Ribeiro, Fernando Marques Cleto Duarte e Júlio de Oliveira votaram pelas conclusões em razão da ausência de provas. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir a ementa quanto aos fretes entre estabelecimentos.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Adriana Oliveira e Ribeiro.

Processo nº 10925.000355/2009-77
Acórdão n.º **3401-01.714**

S3-C4T1
Fl. 1.310

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC, que julgou totalmente improcedente os termos da Manifestação de Inconformidade apresentada pela interessada contra o Despacho Decisório da DRF em Joaçaba/SC, por conta de glosa parcial feita por esta Unidade quando da análise de PER/Dcomp entregue em 10/11/2008, tratando de créditos da Cofins não cumulativa originados de aquisições havidas no primeiro trimestre de 2008, e de seu aproveitamento na compensação de débitos.

Os itens objeto da glosa contra a qual se insurgiu a Recorrente foram: **a)** materiais de uso geral, material de embalagens e etiquetas, peças de reposição e serviços gerais, material de segurança, conservação e limpeza, manutenção predial, fretes e outros itens [cesta básica, rendimento de trabalho assalariado e sem vínculo empregatício, serviço de vistoria de carga, serviço de desembarço aduaneiro, serviço de hotelaria, e serviços portuários]; **b)** despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda; **c)** crédito presumido – atividades agroindustriais; e **d)** crédito a descontar – Cofins paga.

A decisão da DRJ foi assim ementada:

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles 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 os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS.CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO.

Despesas efetuadas com o fornecimento equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de

insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM PEÇAS DIVERSAS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

As peças para manutenção de máquinas e equipamentos, para que possam ser consideradas como insumos, permitindo o desconto do crédito correspondente da contribuição, devem ser consumidas em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação/beneficiamento

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS/PASEP.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIAS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Os créditos presumidos da agroindústria somente podem ser aproveitados como dedução da própria contribuição devida em cada período de apuração, não existindo previsão legal para que se efetue o seu ressarcimento.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

De acordo com o disposto nos arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833, de 2003, não incide atualização monetária sobre créditos de COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP objeto de ressarcimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008 PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITORIO. ONUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.

A Recorrente argumentou para cada um dos itens em discussão que:

a) todos bens e serviços utilizados diretamente como insumos na fabricação de produtos destinados à venda, e que, portanto, se desgastam no processo produtivo, inclusive as peças de reposição, gerariam o direito ao crédito, na linha dos dispositivos legais pertinentes à matéria e de doutrina cujos excertos colacionou. Entende que o mesmo raciocínio vale para as aquisições do que chama de material de segurança, de produtos de conservação e limpeza e de manutenção predial [como, por exemplo, as aquisições de argamassa, calcário, tintas, tomadas, torneiras, compra de concreto usinado, serviço de pintura, serviço de construção civil, etc.; avental, botina, capacetes, creme protetor, máscaras, meia, protetor auricular, protetor facial, compras de botas sete léguas; etc.; desinfetantes, detergentes, vassouras, serviço de ajardinamento e limpeza, serviço de bens móveis], os quais, a despeito de não comporem o produto final (como é também o caso da energia elétrica), se desgastam ou são consumidos no processo produtivo. Neste ponto invocou Solução de Consulta nº 80, de 13/06/2008, cuja Unidade de origem não foi identificada, que iria na linha de seu entendimento;

b) as aquisições de caixas de papelão, etiquetas e outras embalagens não teriam sido utilizadas no acondicionamento para transporte, conforme considerou o acórdão recorrido, mas, sim, utilizadas para fins comerciais e visam a proteção do produto e a sua comercialização. Desfilou explicação minudente acerca da utilização de tais itens durante o processo de industrialização e de comercialização, inclusive, que não vende seus produtos fracionados ou a retalho, ressaltando, ao final, que os mesmos estariam abarcados pelo conceito legal de insumo previsto na Lei nº 10.833, de 29/12/2003, bem como na doutrina que colaciona;

c) os serviços de transporte dizem respeito à movimentação de documentos, de insumos e outros produtos em elaboração entre as filiais da empresa. Alega que os outros serviços de transporte glosados não dizem respeito a transferência entre estabelecimentos, mas, sim, tratam-se de fretes sobre vendas a clientes, fretes entre o estabelecimento produtor para outro estabelecimento produtor da mesma empresa e frete entre estabelecimento de produtor para estabelecimento comercial. Assim, a glosa não se sustentaria, inclusive em relação aos fretes envolvendo estabelecimentos da mesma empresa, visto que tratar-se-ia de uma etapa essencial às suas atividades – produção verticalizada, que vai desde a produção de ovos, passando pelo abate e a industrialização dos produtos derivados de aves e suínos até a comercialização dos produtos finais. Discorre sobre as características de produção de seus estabelecimentos e produtos para argumentar que as despesas com fretes devem receber o mesmo tratamento de insumo de produção. Quanto às transferências de produtos acabados entre seus estabelecimentos socorre-se da Solução de Consulta nº 71, de 28/02/2005, da 9ª Região Fiscal, que iria na mesma linha de sua argumentação.

d) que o crédito presumido do PIS/Pasep e da Cofins, consoante a legislação e doutrina que menciona, constitui espécie de estímulo financeiro, para reduzir o impacto tributário existente sobre a produção, de sorte que não pode ser negado o seu aproveitamento mediante a figura do ressarcimento na proporção da receita de exportação. Também não poderia prevalecer a glosa no percentual de 25% (diferença entre os percentuais de 60% e 35%) aplicados sobre as de suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate, haja vista, segundo a Recorrente, o contido nos artigos 8º, 17 e 18 da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004, bem como os termos da Solução de Consulta nº 39, de 27/04/2006, cuja Unidade de origem não foi declinada. Quanto ao crédito presumido calculado sobre as aquisições de milho inteiro e quebrado, também há de ser revertida a glosa porquanto tais insumos são destinados à alimentação de aves e suínos.

e) as glosas efetuadas por conta de valores da Cofins relacionados à importação de vendas através do regime aduaneiro *drawback* também devem ser revertidas por conta de que, na verdade, a situação ocorrida foi outra, bem diversa desta. Ocorreu, segundo a Recorrente, que nos meses de outubro e dezembro de 2007, ela deixara de incluir no seu pedido de ressarcimento a totalidade das Declarações de Importação registradas no referido período, o que estaria sendo feita agora, por ocasião do pedido de ressarcimento de créditos do primeiro trimestre de 2008.

Não mais se pronunciou a Recorrente acerca da utilização da taxa Selic para fins de atualização monetária do crédito reconhecido.

No essencial, é o Relatório.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 04/08/2010, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 18/08/2010. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

De acordo com o *Termo de Verificação e Encerramento da Análise Fiscal*, às fls. 910/927, verifica-se que a metodologia utilizada pela fiscalização foi a de separar as glosas em grandes grupos, consoante abaixo.

a) Dos bens e serviços não enquadráveis como insumos

Aqui a glosa total foi de R\$ 28.960.845,94, e, segundo o Fisco, decorreu do não enquadramento dos referidos bens e serviços ao conceito de *insumos* de que trata o inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, visto, segundo a autoridade fiscal, consistirem, na verdade, em despesas gerais, necessárias às operações industriais e comerciais normais de qualquer estabelecimento industrial/comercial, sem direito a crédito das contribuições relativas ao PIS/Pasep e à Cofins.

Escoraram-se, o Fisco e a DRJ, nos conceitos rígidos definidos especialmente pela IN SRF nº 404, de 2004, segundo os quais, o conceito de *insumo* somente se aplicaria àqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, fossem efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção e prestação de serviços.

Os itens não admitidos pelo Fisco como insumos e que constam em detalhe no *Anexo II* do referido Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal, foram subdivididos em grupos nos quais foram informados exemplos dos itens neles contidos:

→ Material de uso geral: arruela, mangueira, rodinho, chave *Allen*, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso *Allen*, parafuso bucha, parafuso sextavado, porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado, tubo PVC etc.

→ Material de Embalagens e Etiquetas: caixas de papelão (utilizadas no acondicionamento para transporte de mercadorias) e etiquetas de uso interno etc.

→ Peças de reposição e serviços gerais: Peças para máquinas e equipamentos, peça de manutenção, peças e serviços torno, serviço de conserto de equipamento, serviço de lavagem de roupas, serviço de locação de guindaste, serviço de manutenção máquinas, serviço em peças, serviço instalação de equipamento etc.

→ Material de Segurança: Avental, bota, botina, capacete, creme protetor, máscaras, meia, protetor auricular, protetor facial, botas sete léguas etc.

→ Conservação e limpeza: desinfetante, detergente, vassouras, serviço de ajardinamento e limpeza, serviço de conserto de bens móveis, serviço de lavanderia etc.

→ Manutenção predial: argamassa, calcário, tintas, tomadas, torneiras, concreto usinado, serviço de pintura, serviço construção civil etc.

→ Fretes: serviço adquirido com a finalidade de transporte de documentos, e de insumos, matérias primas e produtos em elaboração entre as filiais;

→ Outros itens: Lavagem de uniforme, conserto de lava jato, pintura etc.

Peço vênia aos meus pares para reproduzir trecho da decisão da DRJ, que, preambularmente, delineou muito bem o conflito existente na definição do que deva ser compreendido ou contido no conceito de “insumos” desde a vigência do regime da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins:

“Sobre o tema, não obstante o ainda pouco tempo de vida do novo regime, grandes divergências já surgiram, por exemplo, entre Administração Tributária, de um lado, e contribuintes, de outro. No caso da Administração, o conceito de insumos tem merecido uma delimitação baseada, em linhas gerais, na afirmação de que só se caracterizam como tal as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem que sejam utilizados em “ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”. Os contribuintes, a sua vez, contestam o entendimento administrativo, afirmando que a delimitação do conceito não está expresso nas Leis, e que, portanto, não cabe a imposição de restrição não posta em lei; esse entendimento tem sua gênese em uma interpretação isolada dos artigos 3. das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, dispositivos estes que, ao preverem o creditamento em relação aos insumos adquiridos, o teriam feito mencionando “insumos” sem quaisquer delimitações.[...]”

A Lei nº 10.833, de 29/12/2003, estabelece, em seu artigo 3º, que, “Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, [...]”

Eu, em julgamentos anteriores, já adotei esse mesmo posicionamento defendido pela Administração Tributária, o tendo feito para prestigiar a existência de uma restrição expressa numa instrução normativa, mais especificamente falando, no artigo 66 da IN SRF nº 247/2003, para o PIS/Pasep, e no artigo 8º da IN SRF nº 404, de 2004, para a Cofins.

Porém, após algumas reflexões, mudei de opinião.

A meu ver, a pretensa definição dada pela Administração do que seja “insumos” foi copiada integralmente de um dispositivo que trata dos requisitos para a fruição de créditos básicos do IPI, qual seja o Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, sendo certo que na legislação que trata da Cofins não cumulativa não existe um comando para que, para a identificação do que seja insumo capaz de gerar créditos, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como se deu em relação ao crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363, de 14 de dezembro de 1996.

E nem deveria mesmo existir tal comando, pois, como se sabe, a incidência do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos se dá apenas sobre as receitas e por conta disso essa não cumulatividade só pode ser concretizada mediante a utilização dos créditos originados das operações que deem ensejo à geração de receitas.

“Por isso é que a legislação do IPI, que faz referência apenas aos custos relativos à industrialização de bens (insumo como matéria prima, produtos intermediários e

materiais de embalagem), não poderia abranger todos os insumos na sistemática do PIS e da COFINS. Ora, se as receitas submetidas a tais contribuições não são oriundas apenas de vendas de produtos industrializados, os conceitos encontrados no IPI não são suficientes, portanto, para abarcar todos os custos que poderiam gerar crédito”.

Nessa mesma linha, o entendimento do Relator

Desta forma, o conceito legal de insumos e que está contido no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, e no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não está restrito às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem e outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não incluídos no ativo imobilizado, mas, sim, se estende, além desses, àqueles itens que são capazes de serem perfeitamente identificados com o processo produtivo da empresa.

E nem deveria mesmo existir tal comando, pois, como se sabe, a incidência do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos se dá apenas sobre as receitas e por conta disso essa não cumulatividade só pode ser concretizada mediante a utilização dos créditos originados das operações que deem ensejo à geração de receitas.

“Por isso é que a legislação do IPI, que faz referência apenas aos custos relativos à industrialização de bens (insumo como matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagem), não poderia abranger todos os insumos na sistemática do PIS e da COFINS. Ora, se as receitas submetidas a tais contribuições não são oriundas apenas de vendas de produtos industrializados, os conceitos encontrados no IPI não são suficientes, portanto, para abarcar todos os custos que poderiam gerar crédito”¹.

Nessa mesma linha, em processo ainda em julgamento [apenas o voto do Relator, Ministro Mauro Campbell Marques, foi proferido), REsp nº 1.246.317, Segunda Turma do STJ, o referido Relator assim se pronunciou: “conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de ‘insumos’, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva.”

Vê-se, portanto, o descabimento da adoção das referidas instruções normativas como norte para o enquadramento no conceito de insumos.

De outra parte, comungo do mesmo entendimento daqueles que não admitem que sejam utilizadas as mesmas regras de “dedutibilidade” das “despesas e custos operacionais” válidas para a apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, porquanto se mostram muito elásticas visto que referido imposto incide sobre o lucro e não sobre as receitas.

Em outras palavras, nem todas as aquisições de bens podem gerar créditos no regime da não cumulatividade.

Após essas considerações, recorro à letra da lei garantidora do aproveitamento dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins no regime da não cumulatividade, segundo a qual os créditos devem ser calculados em relação aos gastos com bens e serviços, que, de forma direta e, em alguns casos, até de forma indireta, tenham sido utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

¹ Trabalho ainda em construção intitulado "Os insumos no regime da não cumulatividade do Pis e da Cofins", de autoria da Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Bruna Garcia Benevides, assinado digitalmente em 15/03/2012 por ODASSI GUERZONI FILHO, Assinado digitalmente em 14/03/2012 por JULIO CESAR ALVES RAMOS, Assinado digitalmente em 02/03/2012 por EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
Impresso em 04/04/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA

No caso, e em face das considerações acima, e tendo em vista ainda que atividade da Recorrente é a de fabricar rações para aves e suínos, produzir ovos, abater aves e suínos, elaborando os produtos dele decorrentes para fins de alimentação humana, bem como, também, a produção de lácteos, entendo que podem ser aproveitados os créditos originados dos gastos com os itens abaixo descritos, porquanto neles vislumbro as condições por mim especificadas alhures:

1) “*Peças de reposição e serviços gerais*”; formado por peças para máquinas e equipamentos, peça de manutenção, peças e serviços torno, serviço de conserto de equipamento, serviço de lavagem de roupas [aqui presumindo tratar-se de roupas utilizadas pelos funcionários da produção], serviço de locação de guindaste, serviço de manutenção máquinas, serviço em peças, serviço instalação de equipamento.

2) “*Material de segurança*”, formado por avental, bota [inclusive a “sete-léguas”, botina, capacete, máscaras, meia, protetor auricular, creme protetor e protetor facial. Tratando-se de atividades ligadas ao abate de aves e animais, de se levar em conta a necessidade de os operários ligados à produção munirem-se desses equipamentos visando protegerem-se dos riscos à sua saúde.

3) “*Material para conservação e limpeza*”, formado por desinfetante, detergente, vassouras, serviço de lavanderia [aqui presumindo tratar-se do mesmo subitem descrito acima como *serviço de lavagem de roupas*]. Da mesma forma que no item anterior, de se considerar os efeitos danosos da insalubridade que certa o tipo de atividade desenvolvida pela Recorrente, daí necessitar manter o ambiente de produção o mais asséptico possível;

4) “*Outros itens*”, formado apenas pela lavagem de uniforme, o que, presumo, seja o mesmo referido no primeiro e terceiro tópicos imediatamente anteriores a este.

Contrário sensu, de se manter a glosa em relação aos gastos com

5) “*Material de uso geral*”, formada pelos itens arruela, mangueira, rodinho, chave Allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso Allen, parafuso bucha, parafuso sextavado, porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado, tubo PVC;

6) “*Manutenção Predial*”, formada pelos itens argamassa, calcário, tintas, tomadas, torneiras, concreto usinado, serviço de pintura, serviço construção civil;

7) “*Conservação e limpeza*”, formada pelo item ajardinamento e limpeza, o que presumo tratar-se de área fora da produção, bem como conserto de bens móveis, não adequadamente identificado como ligado à área produtiva;

8) “*Fretes*”, aqui compreendidos os gastos com o transporte de documentos e de insumos entre filiais.

9) “*Outros itens*”, formada por gastos com cimento, conserto de lava jato e pintura, pela falta de especificidade quanto à sua localização e utilização.

Quanto à rubrica “Material de Embalagem e Etiquetas”, que contempla a aquisição de **caixas de papelão** e de **etiquetas**, o motivo da glosa, segundo o Fisco, prende-se ao fato de que, consoante diligência realizada, as *caixas* são utilizadas exclusivamente para o

transporte das mercadorias e as etiquetas para exclusivo controle interno, de sorte que não poderiam ser consideradas como integrantes do processo produtivo

Para manter a glosa, a DRJ foi buscar na legislação do IPI a distinção existente entre as “embalagens de apresentação” e as “embalagens de transporte”, bem como no conceito de “industrialização” a que alude o art. 4º do Decreto nº 4.544, de 2002, tendo concluído que, no caso, tratar-se-ia mesmo de caixas utilizadas exclusivamente para o transporte e não para a apresentação do produto ao consumidor final.

A Recorrente, contudo, argumentou que, por exemplo, no caso do produto “salame”, quando este é finalizado, é envolvido numa embalagem de apresentação, denominada de “primária”, a qual contém todas as características do produto [peso, composição, data de fabricação, data de validade etc.], e após, é acondicionado, juntamente com outros, em caixas de papelão, denominada “embalagem secundária”, não só com a finalidade de transporte, mas também de armazenamento e para comercialização. Ressalta, por fim a Recorrente, que não vende o produto de forma fracionada, ou seja, fora de sua embalagem secundária, mas, sim, dentro dela, sendo que o fracionamento do produto se dá pelo seu cliente, quando da venda ao consumidor final.

Com essas explicações da Recorrente, que dão bem a nota de como são utilizadas as caixas e as etiquetas, não vejo como impedir o aproveitamento dos créditos correspondentes as essas embalagens, visto que, conforme já dito acima, não há na legislação do PIS/Pasep e da Cofins, qualquer obrigatoriedade de se recorrer à legislação do IPI para fins de se dirimir dúvidas quanto a apuração dos créditos.

De se prover, então, o recurso, para reconhecer o crédito calculado sobre as aquisições listadas nos itens 1 a 4 deste tópico, bem como para os gastos com a aquisição de caixas de papelão e das etiquetas.

b) Da glosa dos gastos com armazenagem e fretes

Neste tópico, a glosa montou a R\$ 36.281.866,19, e se fez incidir sobre gastos não comprovados a título de armazenagem de mercadorias e fretes nas operações de venda, porquanto, segundo apurou a autoridade fiscal, os valores referir-se-iam a gastos com o transporte de produtos entre estabelecimentos da própria interessada [produção-vendas], em desacordo com as condições estabelecidas na regra contida no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

A Recorrente, por sua vez, argumenta que tais gastos referem-se, na verdade, a fretes de vendas a clientes, fretes entre o estabelecimento produtor para outro estabelecimento produtor da mesma empresa e frete entre estabelecimento do produtor para estabelecimento comercial. Em relação aos fretes que não o de vendas a clientes, defende a Recorrente a manutenção do crédito por tratar-se de etapa essencial à sua atividade econômica. Juntou uma amostragem de documentos que comprovariam o alegado.

Inicialmente, e não obstante todas as ponderações da Recorrente quanto aos gastos com o transporte de seus produtos, acabados ou não, entre seus próprios estabelecimentos, tenho comigo que a regra contida no inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não comporta outra interpretação senão a de que os créditos sobre fretes limitam-se às **operações de venda**.

Desta forma, e na linha do preceito legal acima mencionado, nego provimento ao recurso quanto aos gastos relacionados ao transporte de produtos, acabados ou não, entre os vários estabelecimentos da empresa.

Por outro lado, e, na linha, justamente do referido inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, as pessoas jurídicas têm direito ao creditamento nos seus gastos de *armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda*, o que nos obriga a uma nova deliberação, em face do entendimento da DRJ a respeito da parte da glosa aqui em discussão.

Ocorreu que a instância de piso sequer analisou as provas trazidas pela Recorrente, ainda que apresentadas em “amostras”, sob o argumento de que não poderiam as mesmas terem sido simplesmente juntadas aos autos sem que fosse feita uma associação de forma individualizada entre os registros contábeis e os documentos. Para a DRJ, não caberia a ela, instância julgadora, contextualizar os elementos de prova trazidos pelo contribuinte no caso de um pedido de restituição, compensação ou ressarcimento, como é o presente caso.

De fato, a Recorrente, mesmo diante do alerta dado pela instância de piso quanto à necessidade de identificar as glosas contra as quais se insurgira, tipo por tipo, isto é, fretes de produtos vendidos e armazenagem, preferiu ficar apenas na argumentação, limitando-se a reportar-se àquela documentação que fora rechaçada pela DRJ.

Esse seu procedimento, contudo, não inviabiliza a análise por parte desta Turma de julgamento da documentação que está acostada aos autos. Neste ponto, com a devida vênia, divirjo do posicionamento adotado pela DRJ, ou seja, entendo que a observância ao princípio da verdade material deve sobrepujar-se ao que se possa considerar como sendo ou não atribuição dos julgadores, no caso, a contextualização dos elementos de prova. Ora, se alguns documentos apenas foram trazidos aos autos, ao menos estes devem ser objeto de análise para se verificar a procedência dos argumentos ou não.

É o que passo a fazer, debruçando-me sobre cada uma das “amostras” acostadas às fls. 1.052/1.168 e às fls. 1.171/1.217.

As notas fiscais de prestação de **serviços de armazenagem**, se, de um lado, não trazem muitos detalhes acerca da operação, vez que se referem apenas a “serviços de armazenagem”, de outro, não justificam uma glosa pura e simples, tal qual a efetuada pela fiscalização, porquanto há a permissão legal para o aproveitamento do crédito nelas baseado. Assim, voto por dar provimento ao recurso e considerar válido o aproveitamento dos serviços de armazenagem constantes das notas fiscais às fls. 1.091, 1.107, 1.154.

As notas fiscais de prestação de serviços de fls. 1.086, 1.087, 1.089, 1.090, 1.092, 1.093, 1.094, 1.095, 1.101, 1.102, 1.103, 1.104, 1.122, 1.123, 1.124, 1.125, 1.126, 1.127, 1.140, 1.141, 1.142, 1.143, 1.144, 1.145, 1.146, 1.147, 1.148, 1.149, 1.150 e 1.151, todavia, não obstante reportem-se a serviços de transporte, não dão qualquer pista do tipo de mercadoria transportada, nem de onde e para onde se deu o transporte, de sorte que mantenho a glosa efetuada.

Os conhecimentos de transporte rodoviário de cargas às fls. 1.074, 1.075, 1.077, 1.078, 1.078, 1.080, 1.081, 1.082, 1.156, 1.085, 1.108, 1.109, 1.110, 1.111, 1.117, 1.118, 1.128, 1.129, 1.130, 1.132, 1.133, 1.134, 1.135, 1.136, 1.137, 1.138, 1.139, 1.157, 1.158, 1.159, 1.160, 1.161, 1.162, 1.165, 1.166, 1.167, 1.168, 1.216, 1.217, por sua vez, indicam que o transporte se deu para diversos clientes, donde presumo que os “congelados” identificados

como sendo a natureza da carga, referem-se a produtos de fabricação da empresa, devendo, portanto, ser revertida a glosa efetuada pelo Fisco.

Os “Manifestos de Carga” trazem, na verdade, uma relação dos clientes, seus endereços, o número da nota fiscal de venda, o valor, o peso da mercadoria transportada, e, ao final, o somatório do frete cobrado de cada um dos transportes realizados. E, para demonstrar que se tratou mesmo de fretes sobre vendas de produtos, a interessada juntou aos autos apenas uma nota fiscal dentre aquelas relacionadas nos tais “manifestos de carga”.

Pois bem!

A nota fiscal juntada como amostra atesta as afirmações da Recorrente, de sorte que, neste caso, e por conta de eu acreditar que o mesmo tenha se dado em relação aos demais clientes constantes dos manifestos, ainda que não tenha sido juntada a nota fiscal de venda correspondente, voto por dar provimento ao recurso e reverter a glosa nos valores indicados nos Manifestos de Carga às fls. 1.171/1.215.

Por fim, quanto aos “Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas”, o crédito correspondente não deve ter sua glosa revertida porquanto indicam que o destinatário das mercadorias é a própria interessada, o que sugere tratar-se não da venda de produtos. Estão eles nas fls. 1.056, 1.058, 1.059, 1.060, 1.061, 1.062, 1.063, 1.064, 1.065, 1.066, 1.070, 1.071, 1.072, 1.073, 1.076, 1.083, 1.088, 1.096, 1.097, 1.098, 1.099, 1.100, 1.105, 1.106, 1.111, 1.112, 1.113, 1.114, 1.115, 1.119, 1.120, 1.121, 1.131, 1.152, 1.153, 1.155, 1.156, 1.163, e 1.164.

Da mesma forma os transportes realizados entre as filiais, devem ser a sua glosa mantida. Refiro-me aos documentos constantes das fls. 1.057, 1.067, 1.068 e 1.069.

Assim, em resumo quanto aos gastos com armazenagem e com fretes sobre a venda de produtos, de ser reverter a glosa nos termos em que especificado acima.

c) Do crédito presumido – atividades agroindustriais

Neste tópico o Fisco procedeu à glosa na “Linha – Crédito presumido – atividades agroindustriais”, das Fichas do *Dacon*, no montante de R\$ 3.885.454,51, por considerar, primeiro, que houve alocação indevida no campo Receita de Exportação, o que, diferentemente do que permitiria a legislação – reduzir-se o valor da contribuição devida – poderia gerar direito a um ressarcimento e/ou compensação, e, segundo, por entender que a interessada aplicou incorretamente o percentual de 60% previsto no inciso I, do § 3º, do art. 8º da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004, sobre as aquisições de *milho, milho quebrado, suíno padrão, leitões p/ terminação suícooper, aves para abate*, quando o correto, a seu ver, seria o percentual de 35%, consoante prevê o art. 2º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002.

A discussão aqui, primeiramente, se dá sobre se o crédito presumido apurado pelas empresas que possuem atividades agroindustriais podem ou não ser ressarcidos e/ou utilizados em procedimento de compensação.

Para a Recorrente, os dois tipos de créditos que o sistema da não cumulatividade da Cofins admite; os ordinários, assim entendidos aqueles apurados de forma direta sobre o valor das notas fiscais de aquisição junto aos fornecedores dos bens de que trata o inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003; e os presumidos, assim compreendidos aqueles apurados de acordo com as limitações impostas pelo artigo 8º da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004, são passíveis de serem aproveitados mediante o ressarcimento e/ou a compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal.

Justifica o seu entendimento no fato de que o artigo 8º reporta-se ao artigo 3º Lei nº 10.833/2003, e que este não estabelece nenhuma exceção aos créditos que podem ser aproveitados mediante o ressarcimento e/ou a compensação. Além disso, vislumbra nas instruções normativas a previsão do aproveitamento do crédito presumido nesses institutos porquanto os mesmos decorrem de custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes de operações de exportação de mercadorias para o exterior.

Invoca ainda a Recorrente o argumento de que o crédito presumido do PIS/Pasep e da Cofins constitui, na verdade, uma forma de subvenção fiscal, consoante definido pelo artigo 12, § 3º, incisos I e II, da Lei nº 4.320, de 1964, e que, como tal, poderia se concretizar mediante a compensação de débitos.

Com a devida vênia, não partilho do mesmo entendimento da Recorrente, haja vista a clareza do dispositivo que passou a tratar do crédito presumido do PIS/Pasep e da Cofins, qual seja o artigo 8º da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004, segundo o qual, “As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, [...], 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 nº 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003, adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperado pessoa física.” (grifei)

Ora, a menção que referido dispositivo legal faz ao artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 tem como único objetivo o de identificar os produtos adquiridos que podem gerar o direito ao crédito presumido, e não estender a este o mesmo direito de aproveitamento [ressarcimento e compensação] que está contemplado, ressalte-se, de forma taxativa, nas hipóteses constantes dos incisos do referido artigo 3º.

Nem me valerei aqui das regras específicas trazidas pelas instruções normativas que regem os procedimentos de compensação e de ressarcimento, e tampouco discorrerei sobre o argumento de que o crédito presumido seria uma subvenção financeira, porquanto vislumbro na argumentação da Recorrente mero inconformismo com a forma com que o legislador tratou a matéria.

Assim, consoante consta de forma clara no art. 8º da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004, o crédito presumido somente pode ser deduzido da contribuição eventualmente devida, e não ser aproveitado via ressarcimento e/ou compensação.

O segundo ponto de divergência prende-se ao percentual a ser utilizado para a apuração do crédito presumido: se de 35% como entendeu o Fisco, ou se de 60% como pugna a Recorrente, sobre os valores das aquisições de suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate, bem como nas aquisições de milho inteiro e milho quebrado.

De acordo com o inciso I do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, na sua redação então vigente à época dos fatos, aplica-se o percentual de 60% sobre as aquisições dos 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, de acordo com o inciso II do mesmo artigo, aplica-se o percentual de 35% sobre as aquisições dos demais produtos.

Então, considerando que o ponto de discórdia entre o Fisco e a Recorrente se encontra na classificação dos produtos na TIPI [para o Fisco, no Capítulo 1 e no Capítulo 10, e, para a Recorrente, no Capítulo 2], a solução está no estudo da referida Tabela de Classificação.

Ora, a TIPI aponta de forma clara que os suínos, os leitões para terminação *suicooper* e as aves para abate, classificam-se no seu Capítulo 1 (animais vivos), enquanto que o milho e o milho quebrado, classificam-se no seu Capítulo 10 (cereais), o que nos remete para definirmos como sendo a alíquota de 35% aquela a ser aplicada para fins de apuração do crédito presumido.

De se negar, pois, provimento ao recurso quanto a este quesito.

d) Créditos a descontar na importação – Cofins paga

Aqui, a glosa, no montante de R\$ 1.259.083,95, decorreu do rearranjo nas datas registro das declarações de importação, bem como na não consideração para fins de apuração do crédito, do PIS/Pasep incidente sobre importações sujeitas ao regime aduaneiro *drawback*, porquanto, neste caso, não houve o recolhimento da contribuição, condição para o aproveitamento do crédito a que alude o artigo 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Em sua defesa, todavia, a Recorrente insistiu numa alegação já apresentada na Manifestação de Inconformidade e desconsiderada pela DRJ, de ter ocorrido outra situação, qual seja, a de, nos meses de outubro a dezembro de 2007, por motivo ignorado, ter deixado de incluir no pedido de ressarcimento daquele trimestre, a totalidade das Declarações de Importação registradas naquele período.

Trata-se, na verdade, de um pedido para que esta Turma analise supostos créditos de período de apuração completamente estranho ao que se postula neste processo, ou seja, quer a Recorrente que sejam considerados valores que deveriam ter constado do pedido de ressarcimento do quarto trimestre de 2007.

Todavia, não tendo se valido a interessada da forma adequada para a sua pretensão, qual seja, a de inserir tal pretensão no Per/Dcomp, é de se manter a decisão recorrida quanto a este item.

Conclusão

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao aproveitamento dos créditos originados das aquisições de: “Peças de reposição e serviços gerais”; de “Material de segurança”, de “Material para conservação e limpeza”, neste caso, com exceção aos gastos com serviços de ajardinamento e limpeza e serviço de conserto de bens móveis; bem como [reconheço o crédito] das aquisições das caixas de papelão e etiquetas [todos analisados no tópico “**a) Dos bens e serviços não enquadráveis pelo Fisco como insumos**”], e dos gastos com armazenagem e fretes sobre vendas, conforme detalhado no “**b) Da glosa dos gastos com armazenagem e fretes**”.

Odassi Guerzoni Filho

Processo nº 10925.000355/2009-77
Acórdão n.º **3401-01.714**

S3-C4T1
Fl. 1.317

CÓPIA