



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

Processo n° 10925.003093/2009-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.509 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2013
Matéria COFINS NÃO-CUMULATIVA
Recorrente AGROFRANGO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

Ementa:

PIS E COFINS. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. EMBALAGENS EXTERNAS.

Dada a natureza das mercadorias a cuja fabricação a empresa se dedica - alimentos congelados para consumo humano - as embalagens (mesmo constituindo invólucro externo para acondicionamento de embalagens menores) cumprem função relevante na conservação da qualidade do produto, no que se refere seja à sua higiene, seja à temperatura com que deve ser mantido.

PIS E COFINS. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. FRETE.

O frete em que o sujeito passivo incorre para transportar matéria prima e outros insumos desde seus próprios estabelecimentos até as instalações onde etapas intermediárias da atividade são concluídas constitui serviço material e temporalmente envolvido com a produção, razão pela qual confere direito ao creditamento.

PIS E COFINS. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. ARMAZENAMENTO.

É autorizado o creditamento sobre os dispêndios do sujeito passivo com o armazenamento de produtos acabados porque, neste particular, a norma que dá fundamento ao direito não distingue entre a armazenagem de matérias-primas, de produtos em fabricação ou de artigos já prontos para comercialização. Artigo 3º, inciso IX, Lei nº 10.833/03.

PIS E COFINS. APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. "LISINA".

Em se tratando de item empregado na preparação de ração animal - insumo da atividade a que a recorrente se dedica - a “lisina” dá direito ao crédito da apuração não-cumulativa da COFINS e da Contribuição ao PIS, tendo em vista não se enquadrar dentre os químicos alcançados pela tributação à alíquota 0%, conforme o Anexo I ao Decreto nº 5.821/06.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, a fim de reconhecer à recorrente o direito ao creditamento sobre (i) a aquisição de embalagens e etiquetas empregadas no transporte dos produtos acabados, (ii) o custo incorrido com o frete de insumos e produtos inacabados entre unidades do próprio sujeito passivo ou entre seus estabelecimentos e os de seus parceiros rurais, (iii) as despesas de armazenamento de produtos acabados, e finalmente, (iv) o custo de aquisição do químico “lisina”. Vencido o Conselheiro Domingos de Sá Filho quanto à questão do crédito presumido. Sustentou pela recorrente o Dr. Guilherme de Macedo Soares, OAB/DF n. 35.220.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesi Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Trata-se de ressarcimento de créditos da COFINS apurada sob o regime da Lei no. 10.833/03, acumulados ao final do primeiro trimestre de 2008 em virtude da percepção de receitas de atividade exportadora.

Após investigação acerca da existência e da extensão do alegado direito creditório, a DRF-Joaçaba/SC proferiu despacho decisório por meio do qual reconheceu parcialmente o pleito, baseando-se, para tanto, no relatório de ação fiscal de fls. 393/408 onde a fiscalização discorre acerca de irregularidades supostamente praticadas pela interessada na determinação do direito de crédito.

Em primeiro lugar, a requerente teria apropriado créditos da exação sobre a aquisição de bens e serviços que não consubstanciariam “insumos”, no sentido que a Lei no. 10.833/03 atribui ao termo, quais sejam: (a) material de embalagem e de etiquetagem – tais como caixas de papelão, filme plástico, bobina encolhível – utilizados no acondicionamento

para transporte dos produtos a que o estabelecimento dá saída; (b) itens aplicados à produção, porém cuja venda proporciona ao respectivo fornecedor receitas tributadas pela exação à alíquota 0%, entre os quais químicos como a *metiolina*, a *lisina* e a *colina*, todos referidos pelo Decreto no. 5.127/04; (c) frete pertinente a serviços de transporte de matéria-prima em produtos em elaboração entre unidades do próprio sujeito passivo e entre estabelecimentos seus e os de produtores rurais seus parceiros; e (d) “outros itens”, dentre os quais destaca (i) óleos lubrificantes e (ii) tintas e almofadas para carimbos.

Em segundo lugar, a empresa teria incorrido na irregularidade de se creditar do frete pago pelo serviço de transporte de produtos acabados entre seus estabelecimentos e armazéns refrigerados, usufruindo do permissivo constante do artigo 3º, inciso IX, da Lei no. 10.833/03, como se o traslado em questão integrasse a própria operação de venda das mercadorias.

O ilícito subsequente estaria no aproveitamento de créditos sobre encargos de depreciação do imobilizado. Deu a fiscalização por insuficientemente demonstrados a natureza do bem e a sua aplicação, a data e o respectivo valor de aquisição, havendo também por injustificadas as taxas de amortização aplicadas pela empresa ao custo de aquisição de suas aves matrizes, em desacordo com o estabelecido na IN SRF no. 162/98 e sem respaldo em laudo técnico.

No que se refere ao crédito presumido disciplinado pelo artigo 8º, da Lei no. 10.925/04, a fiscalização assinala o cometimento de duas impropriedades: (i) a primeira, por ocasião do preenchimento do DACON, consistente na vinculação destes direitos às receitas de exportação, o que teria acrescido o montante dos créditos objeto do ressarcimento irregularmente, já que o benefício em cogitação somente seria aproveitável para abatimento da própria contribuição; e (ii) a segunda, decorrente da liquidação do *quantum* à razão de 60% da alíquota prevista pelo artigo 2º, da Lei no. 10.833/03 em hipóteses em que a alíquota aplicável seria a de 35%.

Para finalizar, notou o auditor encarregado da análise que a requerente teria cancelado determinadas notas fiscais de exportação expedidas no período em virtude da rescisão do negócio jurídico ou da devolução das respectivas mercadorias sem que, em contrapartida, tivesse excluído o montante correspondente do cálculo de rateio proporcional com base no qual se determina a porção do crédito passível de compensação ou restituição em pecúnia.

Intimada do despacho decisório, a interessada manejou a tempestiva manifestação de inconformidade de fls. 419/416 para sustentar em seu favor que:

(i) faz *jus* aos créditos inadmitidos pela fiscalização, deduzindo com relação a cada gênero, em síntese, o seguinte: (i-a) os materiais de embalagem para transporte e as etiquetas, embora indispensáveis à conclusão do processo produtivo, tiveram seus custos excluídos da base de cálculo dos créditos porque a auditoria os examinou sob a perspectiva da legislação aplicável ao IPI, no âmbito do qual, realmente, o acondicionamento para fins de transporte não confere crédito; (i-b) faz *jus* aos créditos sobre a aquisição de químicos tributados à alíquota zero porque, na sua concepção, o direito independe da gradação da imposição a que se tenha sujeitado o fornecedor do insumo; (i-c) o transporte de animais vivos, rações, vacinas e medicamentos de suas unidades aos estabelecimentos rurais de seus parceiros integra a etapa produtiva da atividade, na medida em que, por intermédio destas parcerias, o produtor destinatário recebe aves recém nascidas e se encarrega de criá-las até que estejam

prontas para o abate, quando então são devolvidas à ora recorrente; (i-d) a aquisição de óleos lubrificantes confere direito ao crédito independentemente da aplicação ao processo produtivo, eis que há previsão expressa nesse sentido no inciso II, do artigo 3º, da Lei no. 10. 833/03; (i-e) os dispêndios em que incorre com o transporte do produto acabado até armazéns refrigerados lhe conferem direito ao creditamento em razão de se tratar de etapa preparatória da própria operação de venda; e (i-f) no que se refere ao imobilizado, entregou à fiscalização memória de cálculo suficiente à comprovação do direito ao crédito sobre os respectivos encargos e, relativamente às aves matrizes, esclareceu utilizar taxa de amortização que acompanha os índices de fecundidade dos animais ao longo da sua vida, o que seria admissível pelo artigo 314 do RIR/99; e

(ii) os créditos presumidos outorgados pela Lei no. 10.925/04 são, sim, passíveis de ressarcimento ou compensação, quando se acumulem na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos.

Reafirmando os fundamentos do relatório que deu amparo ao despacho decisório, a DRJ-Florianópolis/SC negou provimento à manifestação de inconformidade por meio do v. acórdão de fls. 477/501, o que deu ensejo à interposição do recurso voluntário ora em julgamento, cujo conteúdo, além de reproduzir as razões do inconformismo inicial, acrescenta o seguinte (fls. 592/640):

(a) as embalagens e as etiquetas sobre as quais apropriou créditos da COFINS não são destinadas apenas para o transporte do produto, na medida em que, além de conterem a impressão da logomarca da empresa, são concebidas de forma a preservar a qualidade e a aptidão dos produtos para consumo humano;

(b) os produtos químicos que a fiscalização inadmitiu para o creditamento constituem insumos da sua atividade produtiva e, além disso, não estão sujeitos à tributação pela COFINS à alíquota 0%, conforme evidenciariam documentos trazidos aos autos;

(c) as tintas e as almofadas para carimbos são utilizadas pela empresa na impressão da data de validade dos produtos que industrializa e, sendo assim, estão diretamente associadas à atividade produtiva; do mesmo modo, os óleos lubrificantes cujo creditamento não foi admitido são empregados para engraxar máquinas e equipamentos do processo industrial, conforme demonstrariam fichas técnicas juntadas; e, finalmente,

(d) o crédito presumido a que tem direito por força do artigo 8º, da Lei no. 10. 925/04 deve ser determinado, sim, à razão de 60% da alíquota prevista no artigo 2º, da Lei no. 10. 833/03, e não, como quer a fiscalização, na proporção de apenas 35% dela.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

Recurso voluntário tempestivo e bem preparado, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Dos fundamentos em que a DRF de origem se apegou para reconhecer apenas em parte o crédito reivindicado nestes autos, a manifestação de inconformidade deixou de controverter três. Não se insurgiu contra a retificação, para baixo, das receitas de exportação do período, dada a acusação fiscal de que notas fiscais de operações com o exterior teriam sido canceladas sem o correspondente ajuste no cálculo do rateio proporcional de que depende a determinação do crédito passível de ressarcimento.

Também não se insurgiu contra a glosa de parte do crédito presumido que apropriara com base no artigo 8º, da Lei no. 10.925/04, em virtude de a auditoria ter lhe reconhecido o direito à razão de apenas 35% da alíquota prevista no artigo 2º, da Lei no. 10.833/03 e não a 60% como procedera a pessoa jurídica. Por fim, nada disse quanto à inadmissão do crédito que apropriara sobre a aquisição de tintas e almofadas para carimbos. É verdade que, no recurso voluntário de fls. 592/640, a requerente expressamente controverte estes dois últimos temas. Mas é verdade também que, dada a omissão da manifestação de inconformidade, as matérias já se encontravam preclusas na ocasião.

Como, a teor do artigo 17, do Decreto no. 70.235/72, consideram-se não impugnadas as matérias não expressamente controvertidas pelo interessado, os dois ajustes acima são definitivos e, portanto, fogem aos limites do cognoscível neste feito.

Dito isso, permanecem em pauta (i) a dinâmica da não cumulatividade instituída pelas Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03 e, em especial, as categorias de despesa, encargos e custos sobre os quais o sujeito passivo do PIS e da COFINS tem permissão para apurar direitos de crédito. Nesta análise, interessa particularmente o inciso II, do artigo 3º destes dois diplomas, de acordo com o qual cabe o creditamento sobre o montante de *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes”*.

Toda divergência que o dispositivo provoca decorre da extinção do direito de crédito nele assegurado, o que passa pela demarcação do que seja “insumo” para fins da não cumulatividade nestas duas exações. Sua compreensão a respeito o Fisco não tardou em divulgar por meio da IN SRF no. 404/04, adaptando, para o âmbito da COFINS, conceito que construiu e consagrou na sistemática de apuração do IPI. Veja-se:

“Art. 8º (...).

§4º Para os efeitos da alínea ‘b’ do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I – utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;”

Embora respeite a orientação, partilho de orientação diversa a respeito da abrangência do conceito insculpido no inciso II, do artigo 3º, das Leis no. 10.637/02 e 10.833/03. Observo, em primeiro lugar, que quando da promulgação dos diplomas legais em questão, a Constituição Federal não impunha a não cumulatividade em se tratando das contribuições arrecadadas para a Seguridade Social. Daí não defluiu, todavia, estivesse o legislador infraconstitucional impedido de discipliná-la no âmbito da contribuição ao PIS e da COFINS. Significava, tão somente, que a adoção e o regramento da técnica permaneciam na esfera de discricionariedade do legislador ordinário.

Foi o que possibilitou a implementação, primeiramente no PIS e, depois, na COFINS, de uma não cumulatividade, digamos, “imprópria”. Imprópria por cotejar, de um lado, base de cálculo composta pela totalidade das receitas da pessoa jurídica e, de outro, não admitir senão determinadas deduções, definidas em lista taxativa. Imprópria também porque o direito de crédito garantido não corresponde, sempre e necessariamente, aos valores de PIS e de COFINS efetivamente devidos na incidência anterior.

Aliás, dada a especificidade da hipótese de incidência das duas contribuições, é até mesmo inadequado falar, aqui, num sentido convencional de não cumulatividade. É que, enquanto o ICMS e o IPI – impostos em que a técnica encontra máxima aplicação – têm por hipótese de incidência operações sucessivas de uma mesma cadeia produtiva ou mercantil, o PIS e a COFINS gravam fato jurídico, a receita, cuja ocorrência é independente de acontecimentos anteriores ou posteriores.

Quem chamou à atenção para a diferença foi Ricardo Mariz de Oliveira:

“Realmente, a COFINS e a contribuição ao PIS, que são tributos cujas hipóteses de incidência são a receita ou o faturamento, a rigor sequer têm incidência multifásica, pois são devidos sempre que houver receita (de faturamento ou não), a qual se constitui em um substrato específico e isolado de qualquer outro fenômeno jurídico ou econômico.”

Por isso, dirá o autor, *“diferentemente de outros tributos, as duas contribuições podem incidir sobre as receitas de sucessivos faturamentos de uma mesma mercadoria, ou sobre as receitas de sucessivas alienações de um mesmo bem imóvel, ou sobre as receitas de sucessivas prestações de serviços para obtenção de um bem imaterial mais completo, ou sobre sucessivas receitas de alugueres mensais de um mesmo bem, e em muitas outras situações. Mesmo neste caso – adverte – as duas contribuições não são juridicamente plurifásicas, eis que tomam por substrato cada fato isolado e de per si, isto é, cada fato de ser auferida uma receita* (Aspectos relacionados à “não cumulatividade” da COFINS e da Contribuição ao PIS. *PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 27).

Já nos casos de IPI e de ICMS, como suas hipóteses de incidência estão associadas à circulação econômica da coisa, o direito de crédito que realiza a não cumulatividade resulta do ingresso desta e, eventualmente, de outras que interagem fisicamente entre si para, transformadas, se submeterem a uma nova incidência na etapa subsequente da cadeia.

É por isso mesmo que, no contexto destes dois impostos, apenas os insumos agregados ao produto em fabricação ou que se desgastam em contato direto com ele – designadamente, as matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem – proporcionam direito de crédito ao contribuinte. E o importante: em ambas as exações, a limitação resulta não apenas da coerência intrínseca da espécie, mas, com maior relevo, de

prescrição normativa expressa. No caso do IPI, refiro-me ao artigo 226, inciso I, do atual Decreto no. 7.212/10.

Na disciplina das Leis no. 10.637/02 e 10.833/03 não se encontra, todavia, restrição semelhante, assim como não há comando no sentido da aplicação subsidiária, na matéria, de conceitos ditados pela legislação do IPI. Esta a razão pela qual, a meu sentir, inexistente fundamentação de hierarquia legal a amparar as limitações prescritas pelas Ins SRF nos. 247/02 e 404/04. Nesse sentido, voto do Conselheiro Júlio César Alves Ramos, ao ensejo do julgamento do processo no. 13974.000199/2003-61:

“Destarte, aplicada a legislação do IPI ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de ‘insumos’ aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei no. 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão ‘insumos’, claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu ‘serviços’, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.”

Daí a conclusão de Mariz de Oliveira, para quem, no âmbito da contribuição ao PIS e da COFINS, *“constituem-se em insumos para a produção de bens ou serviços não apenas as matérias primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuam para a produção* (ob. cit., p. 47).

Esse entendimento encontra justificativa normativa no conceito de “custo por absorção”, com base no qual a legislação do imposto de renda determina a apuração dos custos da atividade produtiva, para fins de apuração do resultado tributável. De acordo com o princípio, enunciado pelo artigo 13, do Decreto-lei no. 1.598/77 e reproduzido no artigo 290 do atual RIR (Decreto no. 3.000/99), o custo do estoque de produtos acabados e em processo de industrialização deve corresponder a *“todos os custos diretos (material, mão-de-obra e outros) e indiretos (gastos gerais de fabricação) necessários para colocar o item em condições de venda”* (IUDÍCIBUS, Sérgio. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto. *Manual de contabilidade das sociedade por ações (aplicável às demais sociedades)*. Atlas, 7ª ed., p. 115).

Leia-se o dispositivo:

“Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá:

I – o custo de aquisição de matérias primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II – o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III – os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV – os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V – os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.”

No conceito, portanto, estão incluídos, sem prejuízo de outros itens, (i) o custo de aquisição dos materiais envolvidos na produção, (ii) o custo de mão-de-obra direta, compreendendo a remuneração do pessoal vinculado à produção e os respectivos encargos sociais e previdenciários, e (iii) os gastos gerais de fabricação, também chamados de custos indiretos, entre os quais inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, depreciação, energia, seguros etc.

Além dos insumos da produção, as Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03, garantem ao sujeito passivo do PIS e da COFINS a apropriação de créditos sobre uma série de outros custos, despesas e encargos listados no artigo 3º de cada uma delas, entre os quais o preço pago por bens adquiridos para revenda (inciso I), o custo de energia elétrica e de energia térmica consumidos pela pessoa jurídica (inciso III), o valor dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa (inciso IV), o valor das contraprestações de arrendamento mercantil (inciso V), a depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao imobilizado para utilização na produção (inciso VI), a depreciação de edificações utilizadas pela empresa (VII), entre outras.

Daí porque, incorrendo em tal sorte de dispêndios perante pessoas jurídicas domiciliadas no País, o contribuinte tem, em princípio, direito ao creditamento.

Nesse contexto, penso que assiste razão ao inconformismo dirigido pela recorrente contra a glosa dos créditos de que se apropriou sobre o custo de aquisição de **embalagens e etiquetas**, aos olhos da fiscalização destinadas apenas ao transporte dos produtos. Dada a natureza das mercadorias a cuja fabricação a empresa se dedica – alimentos congelados para consumo humano – parece-me irrecusável reconhecer que as embalagens em questão, mesmo constituindo invólucro externo para acondicionamento de embalagens menores, cumprem função relevante na conservação da qualidade do produto, no que se refere seja à sua higiene, seja à temperatura com que deve ser mantido.

Isso significa que o acondicionamento do produto nestes recipientes externos é ainda etapa do próprio ciclo produtivo da atividade desempenhada pela recorrente, na medida em que a preservação das propriedades do alimento constitui utilidade adicional e complementar à mera função de transporte do conteúdo. Daí porque, a meu ver, o dispêndio permite o creditamento por força do inciso II, do artigo 3º, da Lei no. 10.833/03.

Semelhante deve ser a conclusão no que respeita aos **fretes** custeados pela recorrente para realizar o transporte de insumos da sua atividade entre unidades da própria pessoa jurídica e, particularmente, entre estabelecimentos seus e o de seus parceiros rurais. O contrato de fls. 676/683 juntado com o recurso voluntário evidencia a existência de parcerias rurais entre a ora recorrente e terceiros, por meio das quais compete à primeira fornecer aos últimos pintos de um dia de vida, vacinas, medicamentos, rações adequadas às diversas faixas

etárias das aves em criação etc., enquanto a estes cabe a criação dos animais até a fase de abate, incluindo a disponibilização das instalações de suas granjas.

O frete de que ora se cuida é aquele em que a recorrente incorre justamente para transportar a matéria prima e os demais insumos acima desde seus próprios estabelecimentos até as granjas onde a criação se realiza. Como se vê, é serviço material e temporalmente envolvido com a etapa produtiva da atividade que, a meu sentir, satisfaz plenamente o necessário a que se lhe reconheça a condição de insumo, para fins da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Aliás, na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte ou destas para estabelecimentos de terceiros, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º. Eis os motivos pelos quais deve prosperar o recurso também nesta parte.

A recorrente teve glosados também créditos que apropriou sobre o custo de aquisição de **óleos lubrificantes**, ao fundamento de que não teria sido comprovado à auditoria a sua aplicação ao processo produtivo. Na manifestação de inconformidade, a recorrente se insurgiu contra o despacho decisório sustentando que, por se tratar de custo ao qual o inciso II, do artigo 3º, da Lei no. 10.833/03 expressamente se refere, seria inexigível que o contribuinte comprovasse empregar o produto na atividade produtiva. Depois, no recurso voluntário, trilhou argumento distinto, trazendo aos autos cópias das fichas técnicas dos supostos lubrificantes – *Shell Aeroshell Grease 7* e *Móbil Gargoyle Artic Serie SHC 200* – a fim de demonstrar, no primeiro caso, se tratar de graxa de uso aeronáutico, própria para lubrificação de engrenagens pesadas e, no segundo, de lubrificante específico para compressores frigoríficos (fls. 671 e 673).

Sucede que pelos documentos constantes dos autos, não é possível ao julgador conferir se, de fato, os lubrificantes a que se refere a recorrente no seu voluntário – cuja aplicação parece, de fato, restrita à atividade industrial – são realmente aqueles que originaram os direitos de crédito glosados pela fiscalização. Limita-se a interessada, a quem toca o ônus da prova a respeito, a produzir a juntada das já referidas fichas técnicas, sem, contudo, comprovar sequer tê-los adquirido no período objeto do pedido de ressarcimento.

Aliás, das planilhas anexas ao TVF de fls. 409, infere-se o contrário. Ali, o auditor responsável pela análise do pleito relaciona as aquisições por ele havidas como não geradoras do direito de crédito e, entre elas, lista em duas ocasiões os óleos lubrificantes, em 21.01.2008 e em 18.02.2008. Embora a descrição da natureza do produto adquirido seja bastante sintética (“óleo ipir ipitur aw 46 20l”), em ambos os casos tem-se a impressão de que não se tratava de nenhuma das espécies de lubrificantes a que alude o recurso voluntário. Novamente, como aqui o ônus da prova é atribuído ao sujeito passivo autor do pedido de ressarcimento, a glosa deve subsistir à impossibilidade de convencimento em sentido contrário.

A glosa subsequente diz respeito aos créditos de que a recorrente se aproveitou sobre o valor (i) de fretes pagos pelo transporte de produtos acabados entre seus

estabelecimentos e armazéns frigoríficos, além (ii) das próprias despesas de armazenagem nestes locais, até que as mercadorias saíssem para entrega aos respectivos adquirentes. Sustentando se tratar de transporte e estocagem pertinentes à própria operação de venda, a recorrente se diz autorizada pelo artigo 3º, inciso IX, da Lei no. 10.833/03.

Nada se pode objetar, a meu ver, quanto aos dispêndios incorridos pela recorrente com a **armazenagem de produtos acabados** porque, neste particular, a norma que dá fundamento ao direito de crédito não distingue entre o armazenamento de matérias-primas, de produtos em fabricação ou de artigos já prontos para comercialização. De acordo com o enunciado, o contribuinte tem permissão para se creditar da “armazenagem de mercadoria”. E “mercadoria” é termo que qualifica os bens vocacionados à mercancia, ao comércio, característica esta pertinente aos próprios insumos do processo produtivo mas, também, aos produtos dele resultantes.

Daí porque, nessa linha de raciocínio, o recurso há de prosperar nesta parte, para que seja revertida a glosa a que procedeu a origem, com relação às despesas de armazenagem incorridas pela recorrente.

Solução diversa clama, porém, o debate sobre os serviços de transporte contratados pela interessada para o deslocamento dos tais produtos acabados entre o seu estabelecimento e os armazéns frigoríficos onde são estocados até a consumação da venda. É que, aqui, o enunciado prescristivo limita o direito ao valor do “frete na operação de venda”. Refere à despesa em que o contribuinte vendedor incorre para desincumbir-se da obrigação de entregar o produto no destino avençado com o comprador.

Aqui, todavia, não é disso que se trata. Pretende a recorrente inculcar na base de cálculo do direito de crédito o valor pago pelo frete de produtos acabados entre sua planta produtiva e os frigoríficos onde ficam estocados até que a venda seja contratada. Não estamos falando do transporte para a efetivação da entrega – situação que se subsumir-se-ia ao inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03 – mas de uma etapa anterior que com esta não se confunde. Por outro lado, como o serviço de transporte sucede cronologicamente a produção, também não vejo como qualificá-lo como custo e, portanto, como insumo da atividade produtiva. Daí porque a glosa em questão deve subsistir.

O tema subsequente respeita à apropriação de créditos sobre a **depreciação de bens integrantes do ativo imobilizado** da recorrente. A DRF encarregada da análise do pedido concluiu pela insubsistência do direito porque, em primeiro lugar, a interessada não lhe fornecera seja a memória dos cálculos correspectivos, a partir da qual tivesse acesso à descrição do bem depreciado, do correspondente valor e data de aquisição, seja os documentos comprobatórios da compra e venda; e em segundo lugar, no que se refere especificamente à amortização das aves matrizes, porque, além de não documentada a aquisição, a taxa de depreciação aplicada excedia, sem embasamento em laudo técnico, aquela prevista pela IN SRF nº 162/98.

Na manifestação de inconformidade, a ora recorrente anexou a memória de cálculo contendo as informações reivindicadas pela fiscalização (fls. 417). Com relação à taxa de amortização das aves matrizes, a empresa sustentou aplicá-las proporcionalmente à taxa de fecundidade dos animais, a qual é variável no tempo em função da respectiva faixa etária, procedimento este que estaria autorizado pelo artigo 314 do RIR/99.

Embora útil e relevante, a memória de cálculo não tem valor probatório e, portanto, não substitui a exibição dos documentos pertinentes às respectivas aquisições. Para fruir o direito ao ressarcimento seria preciso que a recorrente houvesse documentado a

aquisição dos bens sobre os quais apropriou as despesas de depreciação, a fim de que os dados constantes da memória de cálculo – em especial, o preço e a data da compra e venda – fossem aferidos. Tratando-se, uma vez mais, de fato cuja demonstração constitui ônus do requerente, o recurso não pode prosperar neste capítulo.

Discute-se, na seqüência, acerca do direito de crédito sobre insumos químicos adquiridos pela ora recorrente para o preparo de rações. O órgão de origem justificou a glosa sob o argumento de que a receita de comercialização dos itens em questão – “**metionina**”, “**lisina**” e “**colina**” – estaria sujeita à tributação à alíquota 0% por meio da COFINS e da contribuição ao PIS, conforme Decreto nº 5.127/04. Incidiria na hipótese, portanto, o artigo 3º, §2º, da Lei nº 10.833/03, de acordo com o qual não dá direito a crédito o preço pago pela aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Inicialmente, a recorrente controverteu a matéria sustentando apenas que a intensidade com que o fornecedor do insumo é tributado não subordinaria seu direito ao creditamento, argumento este que a DRJ/FNS houve por bem rechaçar. No recurso voluntário, porém, a recorrente trilha caminho diverso. Sustenta, agora, que nenhuma das substâncias químicas em questão estaria referida nos anexos ao Decreto nº 6.426/08 (ou nos anexos ao Decreto 5.821/04, que o antecedeu), donde conclui se submeterem todas elas à alíquotas positivas no regime não-cumulativo de apuração do PIS e da COFINS.

Em primeiro lugar, argumenta que não adquire a “**metionina**” listada no item 1.444 do “Anexo I” do Decreto nº 6.426/08 e, sim, o químico comercialmente designado por “ALIMET”, cuja fórmula “ácido-2 hidróxi-4 metiltio butanóico” o classificaria na NCM sob a posição 2930.90.34, não beneficiada pela alíquota 0%. Para comprová-lo, todavia, a recorrente se restringe a anexar aos autos declaração escrita prestada por um dos fornecedores do insumo, na qual o declarante afirma que a respectiva receita de venda se submeteria à alíquota positiva da exação.

A recorrente não se desincumbiu, entretanto, do ônus de demonstrar que as aquisições sobre as quais recaíram as glosas em debate eram, de fato, do insumo que alega não se sujeitar à incidência. Noutras palavras, a recorrente foi incapaz de comprovar que o crédito fora por ela calculado sobre aquisições de “ALIMET” e não da “metionina” a que se refere o mencionado item 1.444, do Anexo I, do Decreto nº 6.426/08. E esta prova se fazia indispensável ao provimento do recurso, na medida em que as planilhas acostadas pela origem ao Termo de Verificação Fiscal reportam-se a notas fiscais em que o insumo estaria descrito como se fora, realmente, a substância favorecida pela não tributação. Nesse sentido, veja-se as notas fiscais a que a fiscalização se refere às fls. 409/410.

Fenômeno análogo se passa com a aquisição de “**colina**”. Fiando-se nas notas fiscais listadas às fls. 409/410 – entre as quais as NFs nºs 1295 e 1550, emitidas por Foothills Ind. e Com. Ltda., nas quais o insumo é descrito sinteticamente como “colina” – a fiscalização depreendeu se tratar da substância a que se refere o item 782, do Anexo I, ao Decreto nº 6.426/08.

O recurso voluntário controverte a glosa ao argumento de que, em verdade, se trataria de aquisição de substância não classificada no Capítulo 29 da NCM, o “cloreto de colina” a 75%. E traz aos autos, para corroborar a tese, trecho da Decisão COANA nº 15, ao ensejo da qual o órgão diz se tratar de produto classificado na posição 2309.90.90 da TEC e, nesse sentido, item cuja comercialização não se sujeitaria à alíquota 0% de PIS e de COFINS.

Mais uma vez, a prova é insuficiente ao provimento do recurso, na medida em que os autos não

demonstram com a necessária segurança que a substância química objeto das aquisições seja realmente esta cuja posição na NCM é a 2309.90.90.

Já a aquisição de “**lisina**” merece a meu ver tratamento diferente. Neste caso, não se discute acerca das qualidades do insumo sobre o qual a recorrente apropriou o crédito: a recorrente o descreve tal qual o próprio Termo de Verificação Fiscal de fls. 393/408. O relevante, a respeito, é que o Anexo I ao Decreto nº 5.821/06 vigente à época dos fatos considerados realmente não o relacionava dentre aqueles favorecidos pela sujeição à alíquota 0% da COFINS e da contribuição ao PIS, conclusão esta, aliás, que é corroborada pela declaração prestada pelo respectivo fornecedor (fls. 666). Nesta parte, pois, o recurso voluntário deve ser provido.

O último tema a requerer enfrentamento diz com o **crédito presumido** outorgado pelo artigo 8º da Lei no. 10.925/04 às empresas do segmento em que atua a ora recorrente, a agroindústria.

Neste particular, sustenta a interessada seu direito ao ressarcimento do crédito presumido remanescente ao abatimento do PIS e da COFINS por ela devidos. É que o saldo trimestral objeto do pedido em análise compõe-se, em parte, do crédito presumido a que a recorrente tem direito, na condição de adquirente de gêneros agrícolas.

Neste particular, porém, o apelo não prospera. Este órgão administrativo de julgamento tem posição majoritária no sentido de que o crédito presumido do artigo 8º, da Lei no. 10.925/04 tem aplicação restrita para dedução das contribuições incidentes sobre as receitas da agroindústria no mesmo período em que se derem as aquisições, de forma que não haveria direito ao aproveitamento do benefício em períodos subseqüentes ou, ainda, ao ressarcimento e à compensação.

Neste sentido, faço referência ao voto do Conselheiro Luiz Roberto Domingo no acórdão no. 3101-01.185:

“É de notar-se que o crédito presumido foi destinado, exclusivamente, à dedução do valor devido, de modo que, não havendo contribuição a pagar, inexistente o direito de manutenção desse crédito, ou seja, no procedimento de apuração do PIS e da COFINS, acima explicitado, o direito ao crédito presumido de PIS e de COFINS exsurge após a compensação de créditos (apurados a partir das despesas) e de débitos (apurados a partir das receitas), para que, restando saldo a pagar, seja deduzido o crédito presumido da contribuição devida.

Nesse contexto é que está o enunciado prescritivo do art. 8º, §2º, da Lei no. 10925/2004, que estabelece limites no aproveitamento do crédito:

‘Art. 8º (...)

(...)

§2º O direito ao crédito presumido de que tratam o *caput* e o §1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, **no mesmo período de apuração**, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no §4º do art. 3º das Leis nos. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.’

Ao estabelecer que o crédito presumido só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, a interpretação que se extrai do enunciado prescritivo é de ser impossível a utilização do crédito presumido de outro período ou em outro período, de modo que esse benefício não é passível de ser acumulado para formação do saldo credor e, conseqüentemente, não é passível de ressarcimento.”

Com essas considerações, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário, a fim de reconhecer à recorrente o direito ao creditamento sobre (i) a aquisição de embalagens e etiquetas empregadas no transporte dos produtos acabados, (ii) o custo incorrido com o frete de insumos e produtos inacabados entre unidades do próprio sujeito passivo ou entre seus estabelecimentos e os de seus parceiros rurais, (iii) as despesas de armazenamento de produtos acabados, e, finalmente, (iv) o custo de aquisição do químico “lisina”.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz