



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.721990/2011-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-011.156 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2023  
**Recorrente** SADIA S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

**NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.**

Os insumos utilizados na fabricação de produtos e prestação de serviços que são direito de crédito da contribuição não cumulativa são somente aqueles que representem bens e serviços.

**CUSTOS/DESPESAS. INDUMENTÁRIA. SACOLAS. PAPEL ONDULADO E CREPE. COMBUSTÍVEIS. FERRAMENTAS/MATERIAIS PARA MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. SODA CÁUSTICA. TERRA CLARIFICANTE. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.**

Os custos/despesas incorridos com indumentária (uniformes/EPIs) fornecidos aos empregados do setor de produção, com sacolas jersey, folhas de papel ondulado e crepe, com combustíveis (GLP, óleo de xisto e hexano), e com soda cáustica e terra clarificante se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

**CRÉDITOS DE DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL.**

Não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com despesas de manutenção predial por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

**CUSTOS. PRODUTOS DESONERADOS (ALÍQUOTA ZERO). CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos (produtos) tributados à alíquota zero da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para a COFINS.

CUSTOS/DESPESAS. PALLETS. FRETES COM TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS. MATERIAIS DE LIMPEZA E DE DESINFECÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets, com fretes na transferência de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos e com materiais de limpeza e de desinfecção, se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. REVERSÃO

Tendo a glosa referente aos gastos com fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos sido objeto de análise e julgamento definitivo no âmbito deste Conselho, , deve o entendimento já adotado ser replicado.

CUSTOS/DESPESAS. LINHA 3/FICHAS 6 E 16 DO DACON. LANÇAMENTOS EQUIVOCADOS. FALTA DE RETIFICAÇÃO DO DACON. FALTA DE IDENTIFICAÇÃO DOS BENS. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A linha 3 das Fichas 6 e 16 do Dacon se destina exclusivamente ao lançamento de custos/despesas incorridos com serviços; assim, o aproveitamento de créditos sobre custos/despesas com bens utilizados como insumos está condicionado à retificação do Dacon e/ ou a demonstração e comprovação de que tais bens constituem insumos do processo de produção do contribuinte.

CUSTOS. PRODUTOS DESONERADOS (ALÍQUOTA ZERO). CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos (produtos) tributados à alíquota zero da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para o PIS.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. DETERMINAÇÃO.

**Súmula CARF nº 157:** 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.

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon)

retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

#### **JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, por força do §3º do art.61 da Lei n.º 9.430/96.

#### **JUROS DE MORA SOBRE MULTA E OFÍCIO. SÚMULA CARF N.º 108.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

#### **NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.**

Os insumos utilizados na fabricação de produtos e prestação de serviços que são direito de crédito da contribuição não cumulativa são somente aqueles que representem bens e serviços.

#### **CUSTOS/DESPESAS. INDUMENTÁRIA. SACOLAS. PAPEL ONDULADO E CREPE. COMBUSTÍVEIS. FERRAMENTAS/MATERIAIS PARA MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. SODA CÁUSTICA. TERRA CLARIFICANTE. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.**

Os custos/despesas incorridos com indumentária (uniformes/EPIs) fornecidos aos empregados do setor de produção, com sacolas jersey, folhas de papel ondulado e crepe, com combustíveis (GLP, óleo de xisto e hexano), e com soda cáustica e terra clarificante se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

#### **CRÉDITOS DE DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL.**

Não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com despesas de manutenção predial por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

#### **CUSTOS. PRODUTOS DESONERADOS (ALÍQUOTA ZERO). CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos (produtos) tributados à alíquota zero da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para o PIS.

CUSTOS/DESPESAS. PALLETS. FRETES COM TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS. MATERIAIS DE LIMPEZA E DE DESINFECÇÃO. IMPRESCINDIBILIDADE. CRÉDITOS. DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets, com fretes na transferência de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos e com materiais de limpeza e de desinfecção, se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. REVERSÃO

Tendo a glosa referente aos gastos com fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos sido objeto de análise e julgamento definitivo no âmbito deste Conselho, , deve o entendimento já adotado ser replicado.

CUSTOS/DESPESAS. LINHA 3/FICHAS 6 E 16 DO DACON. LANÇAMENTOS EQUIVOCADOS. FALTA DE RETIFICAÇÃO DO DACON. FALTA DE IDENTIFICAÇÃO DOS BENS. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A linha 3 das Fichas 6 e 16 do Dacon se destina exclusivamente ao lançamento de custos/despesas incorridos com serviços; assim, o aproveitamento de créditos sobre custos/despesas com bens utilizados como insumos está condicionado à retificação do Dacon e/ ou a demonstração e comprovação de que tais bens constituem insumos do processo de produção do contribuinte.

CUSTOS. PRODUTOS DESONERADOS (ALÍQUOTA ZERO). CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos (produtos) tributados à alíquota zero da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para o PIS.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. DETERMINAÇÃO.

**“Súmula CARF n.º 157**

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

**ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

**JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, por força do §3º do art.61 da Lei n.º 9.430/96.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA E OFÍCIO. SÚMULA CARF N.º 108.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: **(i) por unanimidade de voto**, para **(i.1)** conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo dos argumentos de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, **(i.2)** afastar as preliminares suscitadas pela defesa, e **(i.3)** admitir o crédito em relação: **(i.3.1)** aos combustíveis, exceto óleo Diesel; **(i.3.2)** às ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; **(i.3.3)** à soda cáustica e à terra clarificante; **(i.3.4)** às despesas com indumentária, sacolas jérsei, folha de papel crepe e papel ondulado; **(i.3.5)** pallets; **(i.3.6)** fretes de insumos e produtos em elaboração entre seus estabelecimentos; **(i.3.7)** materiais de limpeza e desinfecção; e, **(i.3.8)** ao crédito presumido da agroindústria com base na natureza dos produtos industrializados e vendidos, conforme apurado pela empresa, e **(ii) por maioria de voto**, para dar provimento em maior extensão, para reverter as glosas sobre fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, por entenderem pela aplicação obrigatória dos Acórdãos n.ºs 3302002.026 e 3302002.027, 9303009.657 e 9393009.660, julgados definitivamente. Vencido o Conselheiro Pedro Sousa Bispo (relator), que entendia pela possibilidade de análise da matéria, negando provimento neste ponto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Marina Righi Rodrigues Lara.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Wagner Mota

Momesso de Oliveira (suplente convocado), Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo Conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata-se o presente processo de impugnação a Auto de Infração apresentada pela empresa em epígrafe.

O Auto de Infração tem por objeto os tributos Contribuição ao PIS, no valor de R\$ 1.944.386,94, e Cofins, no valor de R\$ 8.955.964,22, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros do mora, referentes ao período de apuração de 01/08/2006 a 30/09/2006.

O lançamento decorre de insuficiência no recolhimento das contribuições devidas, decorrentes da apropriação de créditos no regime da não cumulatividade utilizados para desconto em valor superior ao que a contribuinte possuía direito.

Foram glosados créditos referentes a aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos, quais sejam uniformes e equipamento de proteção de empregados, materiais de limpeza, embalagens utilizadas para transporte, combustíveis e ferramentas, bem como outras aquisições cuja utilização no processo produtivo não foi detectada, como soda cáustica e terra clarificante.

Foram ainda glosados aquisições de produtos não tributados pela Contribuição ao PIS e pela Cofins, declarados como aquisições de insumos, fretes entre estabelecimentos da própria Sadia e notas fiscais requisitadas e não apresentadas.

Em relação a serviços declarados como insumos e incluídos na linha 3 das fichas 6A e 16A do Dacon, foram glosados créditos referentes a aquisições de bens, itens sem a descrição do insumo e serviços que não se enquadram no conceito de insumo.

No que tange aos créditos declarados como sendo decorrentes de despesas com energia elétrica, foram glosadas despesas que não possuem esta natureza, como aquisições de serviços de comunicação (CFOP 1.303), bem como despesas de energia elétrica referentes a junho de 2006. Algumas notas fiscais solicitadas e não apresentadas também tiveram seus créditos glosados.

No tocante a despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, foram glosados aluguéis pagos a pessoas físicas, despesas incluídas em duplicidade, comprovantes requeridos e não apresentados e despesas incorridas fora do período de apuração.

Quanto a despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, foram glosados créditos referentes a despesas que não possuem esta natureza, aquisições de pessoas físicas e notas fiscais solicitadas e não apresentadas.

Em relação a encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, foram glosados créditos referentes a bens adquiridos em data anterior a 1º/05/2004, a bens pertencentes do ativo diferido e a bens importados. Foram também glosados créditos referentes a bens que não são edificações nem benfeitorias e não são utilizados na produção de bens destinados à venda, tais como automóveis, transformadores,

sistemas de climatização, condensadores, notebooks, armários, cadeiras, manutenções, computadores, softwares.

Quanto aos créditos presumidos de atividades agroindustriais, foram glosadas as diferenças decorrentes da aplicação incorreta do percentual de 60%, e não do percentual de 35% previsto na legislação, bem como as aquisições que não se enquadram no conceito de insumo, tais como carimbos, fretes, rolamentos. Foram também glosados créditos referentes a aquisições sem a descrição do material adquirido.

A contribuinte, irresignada, apresentou impugnação ao lançamento com os argumentos abaixo expostos.

Afirma que o despacho decisório que indeferiu o pedido de ressarcimento é nulo em decorrência da violação ao princípio da motivação, que consagra a obrigatoriedade da Administração Pública expor as razões de fato e de direito que deram azo à expedição de determinado ato administrativo.

Argumenta que houve a glosa de inúmeros itens da impugnante, culminando no lançamento de ofício. O relatório fiscal do auto de infração, todavia, não descreveria nem e motivaria um crédito sequer glosado, fazendo apenas remissão aos processos autônomos e distintos de ressarcimento de PIS e Cofins.

Entende que há cerceamento de defesa da impugnante, com consequente violação ao devido processo legal administrativo, uma vez que o despacho decisório foi proferido sem qualquer explicitação e detalhamento acerca do não reconhecimento de inúmeros créditos, impossibilitando, de fato e de direito, o pleno exercício do direito de defesa da impugnante.

Após a alegação de nulidade do ato, a contribuinte expõe acerca do seu entendimento sobre o regime da não cumulatividade das contribuições em tela.

Afirma, em síntese, que a não cumulatividade, a partir da Emenda Constitucional 42/2003, constitucionalizou-se no art. 195 da CF/88, e com a constitucionalização, restringiu claramente a liberdade do legislador para aplicação, bem como ao intérprete.

Informa que o regime não cumulativo adotado pela legislação foi o subtrativo indireto, com algumas ressalvas, e que a não cumulatividade para o PIS e a Cofins deve estar vinculada à receita e não ao produto (IPI) ou mercadoria (ICMS), possuindo, assim, uma maior amplitude para a obtenção de créditos.

Conclui que, valendo-se do princípio da supremacia da Constituição, há de se interpretar não cumulatividade (princípio ou regra) em relação ao PIS e Cofins, nos termos do art. 195, § 12. Em razão disso, entende que resta impossível à legislação infraconstitucional restringir os créditos de PIS e Cofins.

Salienta que a glosa de diversos créditos da impugnante se deu pelo fato de que o Fisco adota uma interpretação evidentemente rígida e com o intuito de mera arrecadação, fundada especificamente nas Instruções Normativas da SRF nº 247, 358 e 404. Tais atos normativos restringem a interpretação e aplicação do regime não cumulativo de PIS e Cofins e, conseqüentemente, a noção de insumos e os créditos decorrentes.

Entende que o regime não cumulativo para o PIS e Cofins deve ter como pressuposto de fato a noção de receita (sentido amplo) e não produto industrializado ou mercadoria.

Aduz que as noções de não cumulatividade, créditos e insumos de IPI e ICMS podem contribuir, com ressalvas, para fins de PIS/Cofins, quando estivermos diante de

industriais e comerciantes, sendo de evidente falta de pertinência em se tratando de prestador de serviços.

Sustenta que a expressão insumo deve estar vinculada aos dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribua para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita.

Portanto, não se restringiria a alguns itens vinculados tão somente ao desgaste físico para fins de produção, mas também aqueles fatores econômicos onerados pelas contribuições e que contribuam = direta ou indiretamente para a obtenção de receita (insumo sob critério funcional, físico e econômico).

Salienta que o critério utilizado pela Receita Federal e claramente utilizado no lançamento é de evidente equívoco, a ponto de ser caracterizado como ilegal. Isto porque as Instruções Normativas da SRF nº 358/2003 e 404/2004, ao buscar explicitar o que seria caracterizado como insumo, nos termos da lei, incorre em grave equívoco ao empregar como critério as noções advindas do regulamento de IPI, o qual traz em seu cerne a idéia de insumo no sentido físico.

Conclui que as instruções normativas citadas e a própria fiscalização no presente auto de infração, ao empregarem o conceito extremamente restritivo e equivocadamente de insumo, inovaram na ordem jurídica criando deveres e obrigações ao contribuinte em detrimento da Lei, e tal fato violaria o princípio da legalidade (art. 5º, inc. II e 37, caput, da Constituição Federal).

Em relação às glosas, entende ser necessário analisar o caso concreto, com especial atenção à atividade desenvolvida pela impugnante, de produção de alimentos para o consumo humano, para se avaliar a existência de insumos como crédito para abatimento de PIS e Cofins.

Aduz que esta atividade merece maior controle e cuidado do que este e isto, por conseguinte, exigiria um critério diferenciado e distinto de outras atividades para se avaliar o que é relevante e importante para o exercício da atividade a fim de obter receita.

Afirma ainda que as exigências de órgãos do poder público não podem ser desconsideradas pelo Fisco.

Em relação à glosa de despesas com uniformes, artigos de vestuários, equipamento de proteção de empregados e materiais de uso pessoal, entende que tais materiais na atividade da impugnante não podem ser desconsiderados como insumos, uma vez que são essenciais e aplicados diretamente na atividade produtiva, contribuindo para a elaboração do produto industrializado e a obtenção de receita.

Isto porque, mais do que equipamentos de segurança para os empregados, exigidos em lei, são instrumentos para se produzir alimentos aptos ao consumo humano, evitando contaminações, seguindo, assim, as determinações da Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde.

No tocante à glosa de despesas com materiais de limpeza/desinfecção, salienta que a Portaria SVS/MS nº 326/1997 estabelece as condições higiênico-sanitárias e de boas práticas de fabricação para estabelecimentos produtores/industrializadores de alimentos, indicando procedimentos obrigatórios. Tais custos e despesas seriam inerentes à específica e peculiar atividade da impugnante, por determinação de regramentos de órgãos públicos, além de permitir a fabricação do produto (alimento) com qualidade.



Em decorrência de tais aspectos, todos os bens adquiridos que tenham por finalidade a higiene, limpeza, desinfecção e evitar a contaminação do processo de industrialização, conforme determinação dos órgãos públicos de controle, deveriam ser considerados inerentes e essenciais à atividade econômica e, assim, qualificados como insumo, em especial, aqueles exemplificativamente citados na glosa (detergente, desinfetante, sabonete, vassoura).

Quanto à glosa de créditos referente aos produtos de movimentação de cargas e embalagens utilizadas para transporte, concorda que tais produtos não se incorporam aos alimentos fabricados pela impugnante, todavia entende que isto não significaria que inexistente direito ao crédito.

Tais produtos, em seu entendimento, são relevantes e participam do processo produtivo, uma vez que são utilizados na industrialização (emprego para movimentar as matérias-primas a serem utilizadas), armazenagem de matérias-primas em condições de higiene para serem utilizadas no processo fabril, armazenagem de produto industrializado a ser comercializado, e armazenagem durante o ciclo de industrialização.

Defende ainda que mesmo que não se acolha a interpretação de que se trata de um produto vinculado à produção, o crédito há de ser mantido do mesmo modo por meio da aplicação do art. 3º, inciso das Leis n. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (Cofins), que, expressamente permitem na hipótese de armazenagem de mercadoria.

Quanto à glosa de despesas com combustíveis, exemplificativamente, hexano, óleo de xisto, GLP e diesel, defende que tais combustíveis são empregados no processo industrial de fabricação dos alimentos, máquinas e veículos do parque fabril, permitindo, assim, o pleno exercício de sua atividade produtiva.

No tocante a glosa de despesas com a aquisição de ferramentas e materiais utilizados em máquinas/equipamentos, em especial, lubrificantes, faca, correia, gás refrigerante, mangueira, lixa, graxa, anel, bobina, botão, chave, disco, disjuntor, eixo, fita isolante, fusível, lâmpada, reator, resistência, retentor, rolamento, sensor, tomada, válvula, entende que a simples descrição dos produtos e materiais glosados permite reconhecer a utilidade, inerência e relevância no processo produtivo da impugnante, no processo produtivo de industrialização.

Aduz que a faca trata-se de equipamento que é manuseado por seus empregados no processo fabril de um frigorífico a fim de elaborar cortes, descartar partes da matéria-prima a ser inutilizada, entre outras funções. Significa dizer, assim, que é um equipamento inerente e essencial no próprio processo de fabricação dos alimentos pela impugnante.

O mesmo se aplicaria aos lubrificantes, correia, gás refrigerante, mangueira, lixa, graxa, anel, bobina, botão, chave, disco, disjuntor, eixo, fita isolante, fusível, lâmpada, reator, resistência, retentor, rolamento, sensor, tomada, válvula. Isto porque seriam peças e materiais destinados à manutenção de máquinas e equipamentos da impugnante empregados em sua atividade econômica, em especial, do processo de industrialização.

Entende ser possível reconhecer a viabilidade do crédito para os materiais adquiridos visando à manutenção de máquinas, equipamentos e veículos, uma vez estão vinculados à atividade econômica e produtiva da impugnante, caracterizando como insumo, de modo que são legítimos em especial os lubrificantes, correia, gás refrigerante, mangueira, lixa, graxa, anel, bobina, botão, chave, disco, disjuntor, eixo, fita isolante, fusível, lâmpada, reator, resistência, retentor, rolamento, sensor, tomada, válvula.

Em relação às aquisições cuja utilização no processo produtivo não foi detectada, quais sejam soda cáustica e terra clarificante, esclarece que a soda cáustica é utilizada na indústria de alimentos para diversas finalidades como no refino do, óleo animal e vegetal, na remoção de ácidos graxos e para descascar batatas, frutas e vegetais, limpeza de equipamentos e máquinas do processo fabril, entre outras funções. Já a terra clarificante seria um produto utilizado normalmente pelo setor alimentício, por sua função de branqueamento ou clarificação na produção de alimentos. Destarte, entende serem produtos empregados no processo de fabricação de alimentos e, por conseguinte, qualificados juridicamente como insumos, o que outorgaria à impugnante o direito de crédito.

Quanto à glosa de despesas com embalagens, aduz que apesar do fato de que as embalagens não se incorporarem ao produto final, isto não significa dizer que deixam de gerar crédito. Isto porque as embalagens estariam vinculadas à elaboração e ao produto final, independentemente do acabamento desta, do formato e capacidade.

Aduz que determinações da ANVISA demonstram que na atividade de produção de alimentos não se pode reconhecer como embalagem apta a gerar crédito somente aquela de apresentação ao consumidor final, pois as embalagens são utilizadas durante todo o processo de produção e comercialização visando garantir segurança e evitar contaminação e proliferação de organismos.

Em relação a glosa de despesas com o frete entre estabelecimentos da impugnante, entende que a atividade de industrialização dos alimentos a serem comercializados pela impugnante demanda um ciclo de produção complexo, onde o frete também seria peça fundamental. Afirma que todas as transferências, desde o ingresso da matéria-prima básica (por exemplo, grãos) até o produto industrializado acabado e com destino ao consumidor (frete por meio de veículos específicos segundo regras da ANVISA) decorrem de uma participação ativa no processo produtivo, sendo essenciais e inerentes a sua atividade econômica.

Já no tocante aos fretes glosados em decorrência da não localização da NF 2715 da Grigio Transportes e NF 232726 da Triângulo Alimentos, a impugnante sustenta sua legitimidade, uma vez que os livros e lançamentos contábeis fazem prova em seu favor.

Requer que seja realizada diligência perante tais pessoas jurídicas, por força do devido processo legal e verdade material, visando confirmar a legitimidade das informações e do crédito utilizado.

Em relação à glosa da aquisição de diversos produtos sob alegação de não serem tributados, em especial, ovo, fungo, farinha de milho, cebola desidratada, cloreto de colina, leite em pó, requeijão, pinto de um dia, mata mosca, champignon, bentonita sódica, fosfato granulado, terra ativada, ácido fólico, teronina, tomate, batata em cubos, mandioca palito congelada, digluconato de clorexidina, brócolis congelado, queijo prado, queijo mussarela e ricota, afirma que diversos produtos descritos como tributados por meio de alíquota zero, nos moldes da Lei n. 10.925/2004, em seu art. 1º, não se tipificam nas classificações fiscais descritas. Cita entre eles cebola desidratada, tomate, tomate cubo congelado, tomate granulado, manjeriço, batata em cubos, brócolis, alho desidratado em pó, alho em escamas, alho porro em flocos, cenoura desidrata em pó, cenoura em cubo, champignon, cebola, espinafre fatiado, entre outros.

Aduz ainda que, tratando-se de aquisição de produtos agropecuários, o crédito deveria ser mantido, ao menos, no sentido de outorgar aquele presumido previsto nas operações do art. 8º da Lei n. 10.925/2004.

Por fim, entende que a exclusão de créditos na hipótese de aquisição sem tributação, quando existe tributação na operação posterior, violaria o princípio da não cumulatividade e da capacidade contributiva, além de tornar o tributo confiscatório.

Em relação a glosa de serviços (alínea 3 da fichas 06A e 16A da Dacon), sob a alegação de não se tratar de serviços, mas aquisições de bens, a impugnante defende a nulidade devido a cerceamento de defesa, pois não existiria esclarecimento exato acerca desta glosa.

Entende que o não acolhimento dos créditos decorre de simples rigor formal, ou seja, a alínea da Dacon foi preenchida como serviços embora fossem aquisições de bens que permitem o crédito. Assim, seria de rigor afastar o exacerbado formalismo e considerar tais aquisições de bens como crédito, mesmo que tenham sido incluídas na alínea equivocada da Dacon, com fundamento na razoabilidade, proporcionalidade e boa fé (Lei n.9.784/99). De outro lado, constata nas planilhas a glosa de serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, que dão direito ao crédito.

Quanto às glosas relacionadas a despesas com energia elétrica, afirma que as despesas com a TELEMAR, embora não sejam de energia elétrica, deveriam ser consideradas a título de creditamento, uma vez que a telecomunicação também é insumo necessário e inerente ao exercício de sua atividade empresarial.

Em relação às despesas de energia elétrica do mês de junho de 2006, o crédito deveria ser reconhecido uma vez que se trata de simples crédito extemporâneo e não prescrito. Por fim, no tocante às despesas de energia com NFs faltantes (NFs 5290, 5727 e 6190, 2191, 2518 da CEMIG), requer a juntada nesta impugnação, reconhecendo-se o direito ao crédito.

No tocante à glosa de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, entende que embora não previsto em lei, pelo princípio da não cumulatividade e capacidade contribuinte, deveria ser mantido o crédito nos aluguéis pagos a pessoas físicas. Quanto à duplicidade, defende que não houve efetiva comprovação e descrição pelo Fisco permitindo a ampla defesa da impugnante, de maneira que a glosa seria improcedente.

Quanto às alegações de que, por amostragem, não se referem à locação de imóveis, entende que há improcedência na glosa, em especial, por nulidade e cerceamento de defesa, uma vez que não constaria claramente quais seriam tais negócios que glosou, permitindo a plena defesa do contribuinte. Já em relação à NF 806 da Concorde Administração de Bens, entende pela legitimidade do crédito, eis que este documento fiscal seria suficiente para comprová-lo.

Por fim, em relação à despesa incorrida fora do trimestre, tratar-se-ia de simples crédito extemporâneo e não prescrito, razão pela qual impossível se torna a negativa pelo simples fato de não ser do trimestre em discussão. Lembra que os art. 3º, § 4º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 afirmam: "*O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*". Ou seja, se não houve o aproveitamento em junho, não estaria impedido o aproveitamento nos meses subsequentes.

Em relação às glosas de despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, entende que deve ser desconsiderada a glosa decorrente dos créditos terem sido lançados erroneamente na linha indevida da Dacon, pois os créditos são legítimos.

Defende que a glosa de frete quando a aquisição for de insumo de pessoa física é improcedente, pois a legislação veda o crédito de bens ou serviços adquiridos de pessoas físicas, inexistindo vedação legal para se restringir o frete na aquisição de

insumo, mesmo que seja de pessoa física, desde que serviço de transporte seja prestado por uma pessoa jurídica domiciliado no país.

Ressalta que no setor da impugnante há crédito presumido para aquisições de insumos de pessoas físicas, de maneira que o creditamento do frete se tornaria ainda mais evidente, sendo de rigor a sua manutenção.

Quanto à NF 388 Sol Logística e Representações, o crédito seria legítimo, pois a escrituração fiscal faz prova em favor do contribuinte. Na dúvida, deveria ser expedida diligência no sentido de confirmar a prestação de serviço de logística (frete) pela empresa citada.

No que tange à glosa de crédito quanto ao encargo de depreciação de bens do ativo imobilizado e edificações e benfeitorias, entende que o fato de os bens do ativo, edificações e benfeitorias terem sido adquiridos em data anterior ao dia 01/05/2004 não veda o creditamento, pois o art. 3º, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003, em seu inciso VI, permite crédito de *"máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços"*. De outra parte, o § 1º, III, de referido artigo enuncia que o *"crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor" quanto aos "encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês"*.

Deste modo, seria possível notar que a expressão aquisição somente traz à tona a exigência de que tenha havido uma operação onerosa para que se possa obter crédito de PIS/Cofins. Já a utilização do crédito se fará mensalmente (*"incorridos no mês"*), ou seja, em seu entendimento, se a impugnante já havia adquirido o bem para o ativo antes de 01/05/2004, a única consequência ele será legítimo de maneira proporcional (e não quanto ao custo total de aquisição) e será utilizado da partir desta data para frente até o esgotamento.

De outro lado, quanto ao ativo diferido, ressalta a nulidade, pois não constaria a motivação clara, explícita e congruente a fim de permitir a plena defesa do contribuinte.

Entende que a glosa se torna improcedente por dois fatores: (i) o antigo ativo diferido permitia o crédito, pois compunha o ativo permanente, tendo semelhanças com o imobilizado, de maneira que a amortização destas despesas a título de abatimento de PIS/Cofins é legal; (ii) caso não se assemelhe ao imobilizado, mesmo assim, é possível a manutenção de tais despesas uma vez que são vinculadas à atividade econômica da impugnante, sendo possível o seu crédito por meio da noção ampla de insumo já assinalada, uma vez que inexistente vedação legal a este aproveitamento e está totalmente em conformidade com a idéia de não cumulatividade.

No tocante aos bens do ativo imobilizado glosados porque não se aplicavam diretamente ao processo de industrialização, sofrendo desgaste, como automóveis, transformadores, sistema de climatização, condensadores, notebooks, armários, cadeiras, manutenções, computadores, softwares, entende ser inaplicável a noção de insumo do IPI para avaliar os créditos de PIS e Cofins.

Defende ainda ser improcedente a rejeição de créditos decorrentes de bens importados, devido ao previsto no art. 15 da Lei nº 10.865/2004. Entende ser viável o crédito em tais operações, por expressa previsão legal, uma vez que a Lei n. 10.865/2004, ao disciplinar o PIS/Cofins na importação, permitiu o emprego de tais

créditos para abatimento das contribuições previstas nas Leis n. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (Cofins).

Em relação à glosa do crédito presumido da atividade agroindustrial, entende, baseado em uma interpretação histórica, teleológica, lógica e sistemática, que o cômputo quanto à alíquota deve ser feito em face do produto fabricado e não em decorrência da aquisição.

Quanto à glosa de créditos por inclusão na ficha equivocada e não ser insumo serviços como o frete e materiais como rolamentos e carimbo, defende que tais serviços e bens são passíveis de creditamento, de maneira que a simples irregularidade em alocar em ficha equivocada da Dacon não impediria a fiscalização de manter o crédito. Deste modo, o frete, rolamento, carimbos, entre outras aquisições são legítimas.

Já em relação à glosa sob argumento de que são aquisições sem descrição do material adquirido, aduz que caberia ao Fisco, a fim de permitir a ampla e lúdima defesa do contribuinte, descrever no despacho decisório que onde constam exatamente da contabilidade a fim de permitir o devido processo legal administrativo. Como nada consta neste sentido, deveria ser desconsiderada referida glosa por falta de fundamentação e cerceamento de defesa.

Quanto aos juros, entende que estes são devidos à razão de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, sendo de total improcedência o lançamento realizado. Ressaltar a impossibilidade de incidir juros sobre a multa.

Argumenta que o valor da multa imputado é de evidente irrazoabilidade e confisco.

Requer o reconhecimento da improcedência do lançamento.

Requer ainda prova pericial destinada à avaliar, especialmente, se os bens, produtos/serviços e materiais adquiridos e glosados pela Fiscalização, diante da peculiaridade da atividade econômica despenhada pela impugnante se enquadram no conceito de insumo de PIS e Cofins, excluindo-se o critério exclusivo da legislação do IPI. Nomeia como assistente do perito Sérgio Luiz Lazzari, CPF: 423.505.30949.

Requer, por fim, a juntada posterior de documentos, laudos, pareceres, perícias, caso seja necessário ao deslinde do presente caso, em cumprimento ao devido processo legal e verdade material

Ato contínuo, a DRJ-FLORIANÓPOLIS (SC) julgou a impugnação do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/08/2006 a 30/09/2006

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento 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, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS COM AQUISIÇÕES DE PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO.

As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS e da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. 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 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 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 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.

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.**

Não é permitido descontar créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados na operação anterior, mesmo que utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DACON. ALTERAÇÃO DO CRÉDITO.**

A utilização dos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, apurados na sistemática da não cumulatividade, é estabelecida pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados no respectivo Dacon.

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS. ALÍQUOTA APLICÁVEL EM RELAÇÃO AO INSUMO ADQUIRIDO.**

As pessoas jurídicas sujeitas à sistemática de não cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao PIS que produzirem mercadorias relacionadas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, desde que atendidos todos os requisitos exigidos pela legislação tributária, poderão usufruir crédito presumido, na forma disposta nesse artigo e respectivos parágrafos, calculado sobre o valor dos bens adquiridos de pessoa física ou de outros fornecedores descritos no § 1º do mencionado artigo, sendo a alíquota definida pela natureza do insumo adquirido.

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não cumulatividade.

#### REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

No regime da não cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração confronto entre créditos e débitos do período a que pertencem tais créditos. Os créditos extemporâneos devem ser utilizados para desconto, compensação ou ressarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem.

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

Período de apuração: 01/08/2006 a 30/09/2006

#### REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento 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, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

#### REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS COM AQUISIÇÕES DE PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO.

As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS e da Cofins, desde que às partes e peças de reposição não estejam incluídas no ativo imobilizado.

#### REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. 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 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 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 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.

#### REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

Não é permitido descontar créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados na operação anterior, mesmo que utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

#### REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DACON. ALTERAÇÃO DO CRÉDITO.

A utilização dos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, apurados na sistemática da não cumulatividade, é estabelecida pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados no respectivo Dacon.

#### REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS. ALÍQUOTA APLICÁVEL EM RELAÇÃO AO INSUMO ADQUIRIDO.

As pessoas jurídicas sujeitas à sistemática de não cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao PIS que produzirem mercadorias relacionadas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, desde que atendidos todos os requisitos exigidos pela legislação tributária, poderão usufruir crédito presumido, na forma disposta nesse artigo e respectivos parágrafos, calculado sobre o valor dos bens adquiridos de pessoa física ou de outros fornecedores descritos no § 1º do mencionado artigo, sendo a alíquota definida pela natureza do insumo adquirido.

#### REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não cumulatividade.

#### REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

No regime da não cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração confronto entre créditos e débitos do período a que pertencem tais créditos. Os créditos extemporâneos devem ser utilizados para desconto, compensação ou ressarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem.

#### ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2006 a 30/09/2006

#### COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

É ônus do contribuinte a comprovação minudente da existência do direito creditório.

#### ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário (fls. 1.456 a 1.483) pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na impugnação quanto à matéria autuada.



Conforme explicado pelo Relator originário do processo, os procedimentos levados a efeito junto à contribuinte fizeram parte da verificação de ofício dos PER/Dcomp, bem como das bases de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS apuradas pela ora Recorrente, no terceiro trimestre de 2006. Como consequência do procedimento de ofício foi recomposta a apuração das bases de cálculo (débitos e créditos) de PIS e COFINS dos períodos fiscalizados em dois atos distintos: (1) os despachos decisórios, nos quais foram analisados os créditos de PIS e COFINS apurados pela contribuinte; e (2) os autos de infração, por meio dos quais foram constituídos de ofício os créditos tributários relativos aos débitos que não foram declarados ou foram omitidos pelo Contribuinte.

Devido às normas procedimentais, esses atos, embora tratem da mesma matéria fática e sejam suportados pelos mesmos elementos de prova, foram acostados em processos administrativos apartados: o presente processo tratou dos Autos de Infração lavrados; os processos 10925.905144/2010-66 e 10925.905143/2010-11 trataram da análise dos créditos.

Os processos 10925.905143/2010-11 e 10925.905144/2010-66 foram julgados pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Seção de Julgamento em 23 de abril de 2013 (Acórdãos n.º 3302002.026 e 3302002.027, respectivamente), que deram provimento parcial ao Recurso Voluntário. Entretanto, foram interpostos Recursos Especiais pela Fazenda Nacional em 19 de junho de 2013, e os referidos processos encontravam-se na Câmara Superior de Recursos Fiscais aguardando sua análise.

Em, vista dessa relação de vinculação entre os processos, o Colegiado, por meio da resolução n.º 3101000.372, da 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, resolveu determinar o sobrestamento do julgamento até a juntada das decisões administrativas definitivas relacionadas aos processos n.º 10925.905143/2010-11 e n.º 10925.905144/2010-66.

Cumprida a Diligência solicitada, com a juntada das decisões definitivas, o processo foi a mim sorteado, tendo em vista que o Relator originário, Conselheiro Rodrigo Mineiro, deixou esta Turma Colegiada para assumir a função de Conselheiro Julgador da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de autos de infração de PIS COFINS não cumulativos do período de 01/07/2006 a 30/09/2006, decorrentes de créditos descontados indevidamente identificados em análise de pedidos de ressarcimentos dessas contribuições.

Vale salientar que o relatório do auto de infração remete aos despachos decisórios, os quais, de forma breve, após transcrever a legislação vinculada à matéria; os créditos e as razões da glosa do pedido de ressarcimento são:

**(i) - Insumos (art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002): aplicou o conceito restrito de insumo (IN SRF 247/2002 e IN SRF 358/2003), glosando os seguintes créditos:**

- a. uniformes, artigos de vestuários, equipamento de proteção de empregados, materiais de uso pessoal: luva, respirador, bota, botina, protetor auricular, máscara, meia, óculos, sapato, touca, capacete, jupon;
- b. materiais de limpeza/desinfecção; detergente, desinfetante, sabonete, vassoura;
- c. produtos de movimentação de cargas / embalagens utilizadas para transporte: pallet, sacola Jersey;
- d. combustíveis: hexano, óleo de xisto, GLP, diesel;
- e. ferramentas e materiais utilizados em máquinas/equipamentos: lubrificantes, faca, correia, gás refrigerante, mangueira, lixa, graxa, anel, bobina, botão, chave, disco, disjuntor, eixo, fita isolante, fusível, lâmpada, reator, resistência, retentor, rolamento, sensor, tomada, válvula; e
- f. outras aquisições cuja utilização no processo produtivo não foi detectada: soda cáustica, terra clarificante.

**(ii) - Insumos (art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002): dentro do conceito restrito de insumo, também glosou os seguintes créditos:**

- a) embalagens: os acondicionamentos sem acabamento, rotulagem de função promocional e que não valorize o produto e, por fim, acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela que o produto é comumente vendido;
- b) fretes na entrada por amostragem, notou que os fretes eram entre estabelecimentos da Recorrente, daí porque glosou sua plenitude. Além disso, não localizou as NFs 2706 e 2715 da Grigio Transportes e NF 232726 da Triângulo Alimentos;
- c). aquisições de produtos não tributados: ovo, fungo, farinha de milho, cebola desidratada, cloreto de colina, leite em pó, requeijão, pinto de um dia, mata mosca, champignon, bentonita sódica, fosfato granulado, terra ativada, ácido fólico, teronina, tomate, batata em cubos, mandioca palito congelada, digluconato de clorexidina, brócolis congelado, queijo prazo, queijo mussarela e ricota;
- d) serviços (alínea 3 das fichas 06A e 16A da DACON);

**(iii) energia elétrica (art. 3º, IX, da Lei n. 10.637/2002), desconsiderou como crédito neste item:**

- a) Despesas que não eram de energia elétrica, mas em tese comunicação (NFs 235775; 235766 e 235711 da Telemar);
- b) Despesas de energia elétrica de junho de 2006; e
- c) Despesas de energia com NFs faltantes: NFs 5290, 5727 E 6190, 2191, 2518 da CÉMIG.

**(iv) - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos (art. 3º, IV, da Lei n. 10.637/2002), desconsiderou como crédito neste item:**

- a. alugueis pagos a pessoas físicas;
- b. lançamento em duplicidade de despesas;
- c. Despesas que por amostragem não se referem à locação de imóveis e ausência de prova quanto à NF 806 da Concorde Administração de Bens);
- d. Despesa incorrida no mês fora do trimestre (NF 1461).

**(v) despesas de armazenagem e fretes na operação de venda (art. 3º, IX, da Lei n. 10.637/2002), desconsiderou como crédito neste item:**

- a. Despesas que não se referem à armazenagem e frete na venda, exemplificativamente, energia elétrica e fretes, na compra;
- b. Aquisições de insumos de pessoas físicas;
- c. Não localização da NF388 Sol Logística e Representações).

**(vi) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado e edificações e benfeitorias (Art. 3º, VI e Vil, da Lei n 10,637/2002), houve glosa dos seguintes bens:**

- a. adquiridos em data anterior ao dia 01/05/2004;
- b. compoendo o ativo diferido;
- c. não utilizados na produção: automóveis, transformadores, sistema de climatização, condensadores, notebooks, armários, cadeiras, manutenções, computadores, softwares;
- d. aquisições mediante importação

**(vii) - crédito presumido da atividade agroindustrial (art. 8º da Lei n. 10.925/2004):**

- a. aplicação incorreta do percentual de 60% (art. 8º, § 3º, I, da Lei n. 10.925/2004);
- b. inclusão de aquisições que não se enquadram no conceito de insumo, tais como frete, rolamento, carimbos.
- c. aquisições sem descrição do material adquirido.

A instância de julgamento *a quo* deu parcial provimento ao recurso de impugnação nos termos da decisão.

Feitas essas considerações iniciais necessárias para o melhor entendimento do caso, passa-se à análise das questões preliminares e mérito suscitadas pela Recorrente quanto aos itens glosados.

### **Preliminares**

#### **Nulidade do Acórdão Recorrido Por Cerceamento do Direito de Defesa em vista do indeferimento do pedido de perícia**

Argui a Recorrente que teria havido nulidade do acórdão recorrido visto que foi indeferido seu pedido de diligência, que tinha por objetivo demonstrar que fazia jus aos créditos glosados pela Fiscalização da Secretaria da Receita.

De plano, rejeito a preliminar suscitada, isso porque a Autoridade Julgadora *a quo* considerou que a documentação constante dos autos era suficiente a formação da sua convicção

quanto aos créditos glosados de insumos, o que tornou prescindível a realização de diligência para o deslinde da lide quanto a esse ponto.

O Julgador pode determinar a realização das diligências que entender necessárias, quando da apreciação da prova para a formação da sua livre convicção sobre a matéria, indeferindo as que considerar prescindíveis, com fundamento no art. 18 do Dec. 70.235/72

Tal temática foi abordada suficientemente no acórdão recorrido, com a explicitação dos motivos que levaram a manutenção do decidido no despacho decisório, sobretudo com relação a aplicação do conceito restrito de insumo, disposto nas INs n.º247/2002 e 404/2004, vigentes à época, mas declaradas ilegais posteriormente pelo STJ.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

### **Nulidade do Auto de Infração- Da Ausência de Fundamentação Para a Glosa dos Créditos**

Da mesma forma, não prospera a preliminar de nulidade do auto de infração, alegada pela Empresa, sob o pretexto de que as glosas de créditos padecem de falta de fundamentação e detalhamento, isso porque no despacho decisório dos processos de compensação, parte integrante dos autos, encontra-se a fundamentação para a autuação, o detalhamento de cada glosa e as planilhas anexas. Tais documentos constituem fundamentação e detalhamento adequado à ação fiscal e à defesa da Recorrente.

Assim, rejeito essa preliminar.

### **Nulidade do Auto de Infração em Virtude da Omissão Relacionada a Diversos Itens Glosados**

Neste tópico, a Recorrente aduz que há cerceamento de defesa da Recorrente, com conseqüente violação ao devido processo legal administrativo, uma vez que o despacho decisório, utilizado para embasar a autuação, foi proferido sem qualquer explicitação e detalhamento acerca do não reconhecimento de inúmeros créditos, impossibilitando, de fato e de direito, o pleno exercício do direito de defesa da Recorrente.

Em relação ao despacho decisório, como já se disse em outro tópico, houve motivação adequada, uma vez que todo o procedimento foi baseado no levantamento específico dos bens e serviços que geraram os créditos que a Interessada aproveitou.

O despacho, em cada um dos tipos de insumo, expôs claramente as razões das glosas.

Pelo fato de se tratar de uma lista numerosa de itens, a defesa, é claro, não é fácil, uma vez que, para contestar cada glosa é preciso justificar a razão porque o item respectivo deveria ser considerado insumo.

Dáí o longo recurso apresentado pela Interessada, que abrangeu todos os itens e apresentou as razões, em relação a cada tipo de glosa, por que as glosas seriam indevidas.

Dessa forma, rejeita-se também essa preliminar.

### **Mérito**

Conforme informado nos autos, o direito creditório indicado nas PER/DCOMPs foi objeto de procedimento fiscal que redundou na lavratura nos presentes autos de infração de PIS e COFINS, de glosa de créditos e conseqüente insuficiência de recolhimento das contribuições referentes ao período de 01/06/2006 a 30/09/2006.

Conforme acima relatado, os fatos apreciados no presente processo encontram-se vinculados ao direito creditório apreciado nos processos 10925.905143/2010-11 e 10925.905144/2010-66, que foram julgados pela Câmara baixa do CARF e de forma definitiva na Câmara Superior de Recursos Fiscais nos recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e Contribuinte. Nos julgamentos realizados nessas instâncias, foi afastado o conceito restritivo de insumos presente nas INs SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004 na análise das diversas glosas efetuadas.

Dessa forma, adoto como fundamentos e razões de decidir para o presente processo o mesmo entendimento dos votos proferidos na câmara baixa (acórdãos n.º 3302002.026 e 3302002.027, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 23 de abril de 2013) e CSRF (acórdãos n.º 9303009.657 e 9393009.660 – 3ª Turma, sessão de 16 de outubro de 2019), naquilo que se aplica às glosas relacionadas ao direito creditório ora analisado, excetuando-se as glosas de “*Fretes nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos*”, por possuir entendimento divergente do voto vencedor:

**Acórdãos n.º 3302002.026 e 3302002.027, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 23 de abril de 2013**

#### **VOTO VENCIDO**

As leis que tratam de PIS e Cofins não cumulativos trazem diversas exclusões específicas e, genericamente, no art. 3º, II, tratam dos insumos:

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

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

Referido dispositivo refere-se a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produtos destinados a vendas.

Dentro desse conceito é que se tentam enquadrar os mais variados custos e despesas incorridos pela empresa produtora para o fim de creditamento das contribuições não cumulativas.

Entretanto, é preciso ter em conta que, de um lado, tal conceito não se confunde com o de insumo de IPI, restrito a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. De outro, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito.

No caso do IPI, o aproveitamento de créditos ficou restrito aos insumos classificados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Matéria-prima é o insumo que dá origem ao produto; produto intermediário, um produto obtido no meio do processo de fabricação; material de embalagem, aquele utilizado no acondicionamento do produto.

Enquanto que, relativamente ao material de embalagem, a única controvérsia resume-se à diferenciação do Ripi entre embalagens para transporte e de apresentação, em relação aos produtos intermediários é que se formou uma grande discussão.

Como o Regulamento dispõe que, para ser considerado produto intermediário, não precisa haver incorporação do bem ao produto acabado, desde que o bem também não se destine ao ativo permanente, abriu-se margem à interpretação de que seriam essas as únicas condições para caracterização do conceito.

Entretanto, a Receita Federal emitiu o entendimento, pelo Parecer CST n. 65, de 1979, de que seria necessário o consumo imediato e direto.

Nesse contexto, importa ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (Resp nº 1.075.508) decidiu que os materiais que são consumidos no processo industrial, ainda que não integrem o produto final, geram direito ao crédito presumido de IPI, nos seguintes termos:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

**1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002** (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira

Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente".

In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos **"que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final"**, razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

(destaque original)

Como se deduz do trecho destacado acima, somente os insumos incorporados ao produto final ou que se desgastam no processo de industrialização é que geram direito de crédito.

Em seu voto, o Ministro relator destacou o seguinte:

[...]

Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram ao produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de

industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

[...]

In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos "**que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final**", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

[...]

Conforme esclarecido acima, somente geram direito a crédito de IPI os insumos que - além de não se destinarem ao ativo permanente - ou se incorporem ao produto fabricado ou cujo desgaste ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização.

Portanto, para o IPI o critério para definição de insumo (mais restrito) é do consumo do bem no processo de produção.

Tratando-se de PIS e Cofins, no entanto, a condição expressamente prevista na lei é de que o bem ou serviço seja "utilizado" na prestação de serviços ou na produção e fabricação de produtos.

Portanto, embora insumo seja genericamente qualquer elemento necessário para produzir mercadorias ou serviços, a lei exige que, para gerar crédito, ele seja utilizado na produção ou fabricação. Não é necessário seu consumo direto e imediato, como no caso do IPI.

Entretanto, tal disposição, singela e bastante clara, restringe drasticamente as pretensões de interpretar a disposição legal citada como referente a todo e qualquer insumo de produção. A primeira conclusão é elementar: custos e despesas posteriores à produção ou à prestação de serviços não geram direito de crédito com base no dispositivo. Assim, somente os casos previstos em outros incisos específicos do citado artigo geram crédito, quando não enquadrados no conceito de insumo utilizado na produção.

Além disso, o critério adotado pela lei para que uma despesa gere crédito não é a circunstância de se tratar de despesa necessária, imprescindível ou obrigatória para a obtenção do produto, que, para o caso, é irrelevante.

Ademais, a legislação permite, ao contrário do IPI, o creditamento relativo aos encargos de depreciação e amortização, que representam, indiretamente, o creditamento diferido do ativo imobilizado.

Entretanto, tal creditamento também sofre restrições, a começar pela de que somente os bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004 podem gerar os créditos.

Consequentemente, os bens adquiridos anteriormente à data mencionada e as partes e peças de máquinas que devam ser registradas no ativo fixo, como aquelas que aumentem a vida útil do bem em mais de um ano (art. 346 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999), não podem gerar crédito diretamente.

Ainda sobre essa matéria, cabe lembrar que o Supremo Tribunal Federal, no RE599.316, declarou a sua repercussão geral (<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=3269787>>).

Entretanto, conforme prevê o art. 62-A, § 1º, do Ricarf, anteriormente citado, o sobrestamento do recurso na via administrativa somente deve ocorrer quando o

próprio STF houver sobrestado os recursos extraordinários que tratem da matéria, o que não ocorreu no caso em questão.

Portanto, a constitucionalidade do dispositivo não pode ser apreciado.

Em linhas gerais, essas são as regras que devem orientar a análise do direito de crédito de PIS e Cofins não cumulativos.

Em linhas gerais, essas são as regras que devem orientar a análise do direito de crédito de PIS e Cofins não cumulativos.

No exame das matérias de fato, deve-se observar, inicialmente, que a Interessada apresentou na manifestação de inconformidade e no recurso algumas alegações genéricas, afirmando serem os produtos empregados na produção. Entretanto, deixou de demonstrar várias alegações, como a de que haveria contato entre determinados insumos e os bens produzidos.

O Processo Administrativo Fiscal, como se sabe, é dividido em duas fases: uma oficiosa, de ação da fiscalização, que tem por objeto a apuração de fatos que servirão à conclusão (despacho de homologação ou não homologação da compensação ou auto de infração); outra litigiosa, que tem origem com a apresentação da impugnação de lançamento ou da manifestação de inconformidade art. 14 do Decreto n. 70.235, de 1972).

Nesse contexto, as premissas adotadas na fase oficiosa podem redundar na desnecessidade de certas verificações nessa fase. No caso em exame, notadamente o conceito de insumo adotado pela Fiscalização difere bastante do adotado pela Interessada e da anteriormente descrita no presente voto.

O fato de a Fiscalização deixar de efetuar as verificações específicas quanto ao que seria ou não insumo no entendimento da Interessada não implicaria, como já afirmado anteriormente, nulidade do procedimento, uma vez que a contestação do conceito adotado pela Fiscalização é objeto da manifestação de inconformidade, cuja apresentação inicia o procedimento litigioso.

Dessa forma, devem-se distinguir duas situações quanto ao ônus de prova.

Em relação às matérias que a Fiscalização simplesmente apurou como não provadas ou demonstradas na fase oficiosa, caberia ao impugnante, com base no art. 16 do Decreto n. 70.235, de 1972, haver apresentado a prova no momento da impugnação (ou manifestação de inconformidade).

Mas em relação àquelas matérias que não foram objeto de verificações específicas, à vista da adoção de conceito distinto de insumo, se a realização de diligência fosse necessária para dirimir dúvidas que surjam à vista do conceito adotado na decisão, certamente tal medida teria de ser adotada. Ademais, seria incabível atribuir à Interessada o ônus da prova em relação a questões levantadas posteriormente ao despacho decisório e que não demandem a produção de prova por diligência.

Esclareça-se que não há, entretanto, irregularidade no procedimento da Fiscalização, no despacho decisório da autoridade de origem ou no acórdão de primeira instância, uma vez que o conceito de insumo adotado nas respectivas decisões não demandaria a realização de diligência para apurar a existência do direito de crédito.

Dessa forma, devem-se adotar os fundamentos do acórdão de primeira instância em relação ao ônus da prova, apenas em relação às matérias que digam respeito aos fatos apurados pela Fiscalização como não demonstrados ou não provados, em que tal verificação



Em relação às aquisições que, no entendimento da Recorrente, caracterizar-se-iam como insumos, trata-se de uniformes, vestuário, EPI e material de uso pessoal; material de limpeza e desinfecção; produtos para movimentação de cargas e embalagens de transporte; combustíveis; ferramentas e materiais utilizados em equipamentos e máquinas.

Quanto ao vestuário, conforme já demonstrado, não é o fato de ser despesa obrigatória que o torna insumo, de forma que não gera créditos.

Em relação ao material de limpeza e desinfecção, da mesma forma, não se trata de insumos utilizados na produção.

Tais conclusões já foram suficientemente justificadas anteriormente.

Quanto aos produtos para movimentação e embalagens de transporte (pallets, sacolas "jérsei", folhas de papel crepe e de papel ondulado), considerou-se não se tratar de insumos.

A Interessada alegou que tais produtos, especialmente os pallets, seriam utilizados em quatro diferentes fases da produção: industrialização, armazenagem de matérias-primas, armazenagem de produtos a serem comercializados e armazenagem durante o ciclo de produção.

Nessa matéria, aplica-se o mesmo raciocínio para definição de insumo utilizado na produção.

A armazenagem não representa etapa do ciclo de produção e, portanto, os custos nela incorridos não representam custos de insumos.

A movimentação, por sua vez, pode representar etapa do ciclo, se realizada dentro do parque de produção.

Mas, no que diz respeito às sacolas, não se vislumbra que representem insumos ou que sejam utilizadas nesse processo.

Os pallets, entretanto, podem ser utilizados antes, durante e depois da produção, conforme a própria Interessada descreveu em seu recurso.

Da mesma forma, podem ser utilizados no processo de produção ou depois dele os demais materiais de embalagem.

Nesse contexto, seria preciso haver uma discriminação dos valores relativos às etapas de produção e às demais.

Note-se, ainda, que a caracterização ou não de tais produtos como insumos não se altera pelo fato de a Interessada produzir alimentos, uma vez que o transporte ou embalagem durante o processo de produção poderia ocorrer com qualquer outra atividade de produção. Repita-se que o fato de, no caso particular da Interessada, a necessidade de adequação das embalagens ou dos meios de movimentação às normas sanitárias não altera a natureza do bem ou serviço para se enquadrar no conceito de insumo, conforme anteriormente já explanado.

Portanto, em relação aos produtos para movimentação de cargas e às embalagens de transporte, que, em regra, não são utilizados como insumos de produção, não há que se reconhecer o direito ao crédito.

Seria o caso de, relativamente aos bens utilizados na produção, haver demonstração específica de tal uso, o que não ocorreu no caso dos autos, uma vez que a Interessada defendeu a tese de que todos os referidos custos gerariam direito de crédito.

Ademais, não se acatam aqui as alegações da Interessada quanto ao direito de crédito por armazenagem, pois, conforme demonstrado nos autos e exaustivamente analisado pelas instâncias anteriores, a previsão específica do art. 3º, IX, das leis instituidoras das contribuições não-cumulativas não se aplica ao caso.

Em relação aos combustíveis (hexano, óleo de xisto, GLP, Diesel), a lei somente permite o crédito em relação ao utilizado na produção, não abrangendo combustíveis empregados em outros fins.

Alegou a Interessada que seriam empregados no processo industrial de fabricação dos alimentos, máquinas e veículos do parque fabril, permitindo, assim, o pleno exercício de sua atividade produtiva.

A razão da glosa não foi especificada no despacho decisório e, ao contrário do que ocorreu com o item anterior, não se pode presumir que combustíveis como hexano, óleo e xisto e GLP sejam utilizados em veículos de transporte.

No caso do óleo Diesel, entretanto, ficou demonstrado nos autos que a "recorrente afirma que adquire o óleo diesel que será usado no abastecimento dos veículos de transporte de terceiros por ela contratados, e, a partir daí, os insumos são transportados aos seus estabelecimentos industriais e as mercadorias industrializadas são transportadas aos seus destinos". Dessa forma, trata-se de gastos com transporte fora da produção.

Como a legislação considera que combustíveis e lubrificantes utilizados na produção representam insumos, não há como fazer prevalecer a glosa em relação aos outros combustíveis.

Quanto às ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos (lubrificantes, faca, correia, gás refrigerante, mangueira, lixa, graxa, anel, bobina, botão, chave, disco, disjuntor, eixo, fita isolante, fusível, lâmpada, reator, resistência, retentor, rolamento, sensor, tomada, válvula), não se pode aplicar às contribuições não cumulativas o mesmo conceito de IPI.

Como anteriormente explanado, no caso do IPI, somente matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem geram direito a crédito, enquanto que, no caso das contribuições, são os insumos utilizados na produção que geram tal direito.

De fato, as ferramentas e os materiais utilizados em máquinas enquadram-se no conceito de insumo, pois são componentes do processo e nele são utilizados.

A questão impeditiva do direito que se poderia cogitar nesse caso seria se tais bens se incorporam ou não ao ativo permanente, pois, nesse caso, a legislação prevê que as despesas de depreciação é que geram o direito de crédito.

Entretanto, pela descrição dos produtos constante dos autos, não se trata de bens atípicos. Assim, não tendo a Fiscalização adotado tal critério para a glosa, não se pode cogitar da alteração da fundamentação legal para mantê-la.

Dessa forma, deve-se reconhecer o direito a crédito decorrente de ferramentas e de materiais utilizados em máquinas e equipamentos de produção.

Em relação à soda cáustica e terra clarificante, o despacho denegatório considerou "não detectado" o uso no processo produtivo.

Entretanto, não se tem, de fato, uma justificativa motivada para essa glosa, considerando que, pela descrição fornecida pela Interessada, os produtos seriam utilizados no processo produtivo.

Não houve, entretanto, descrição suficiente quanto ao ácido peracético e terra ativada.

Da mesma forma, o direito de crédito deve ser reconhecido.

Em relação às embalagens utilizadas no transporte, a razão da manutenção da glosa já foi justificada anteriormente.

No tocante ao frete na entrada, trata-se de frete entre estabelecimentos da empresa e de fretes cujas notas fiscais não foram localizadas.

O frete é um serviço que, em regra, não ocorre durante o processo de industrialização, uma vez que a movimentação durante o ciclo é efetuada pela própria empresa.

O frete entre estabelecimentos não diz respeito ao ciclo de produção e a legislação, conforme já ressaltada pelas instâncias pretéritas, somente admite o crédito relativo ao frete na operação de venda.

As alegações da Interessada quanto às normas da Anvisa já foram analisadas em itens anteriores e raciocínio semelhante aplica-se neste caso, destacando-se que seria especial em relação ao processo de produção da Interessada a refrigeração, por exemplo, e não o frete propriamente dito.

Vale dizer, é possível entender que a manutenção dos produtos em temperaturas baixas ou em outro estado exigido pela legislação represente etapa da produção, mas não é essa a despesa que a Interessada alegou gerar o direito de crédito e, sim, o transporte.

No caso, a refrigeração tornaria o transporte possível, que não é um procedimento da produção.

Portanto, não se admite, neste caso, que o frete seja considerado insumo utilizado na produção.

Finalmente, em relação às notas fiscais não localizadas, cabe razão às instâncias anteriores, uma vez que a contabilidade faz prova a favor do contribuinte, desde que lastreada em documentação hábil e idônea. A falta da documentação fiscal impede, assim, o direito ao crédito.

Quanto às aquisições de alíquota zero (ovos, antifungo, farinha de milho, cebola, mata mosca, champignon, tomate, batata em cubos, mandioca palito congelada, etc.), conforme ressaltado pela Primeira Instância, a Lei n. 10.865, de 2004, expressamente desautorizou o creditamento.

Discorda-se do entendimento da Interessada quanto aos insumos de alíquota zero, uma vez que a disposição legal citada mencionou "bens não sujeitos ao pagamento" e não "bens não sujeitos à incidência" da contribuição. De fato, os insumos de alíquota zero não se sujeitam ao pagamento, embora se sujeitem à incidência das contribuições.

Ademais, não se pode concluir que a não cumulatividade das contribuições seja de "base sobre base", uma vez que a legislação prevê exclusões da base de cálculo, mas também prevê créditos a serem excluídos dos débitos apurados e, nesse caso, exige que o insumo se tenha sujeitado ao pagamento das contribuições.

Além disso, as aquisições de pessoas físicas não geram direito de crédito, pelas mesmas razões. O direito ao crédito presumido será analisado posteriormente.

Quanto aos produtos que teriam alíquota positiva, a Interessada alegou que vários deles não se enquadrariam na disposição do art. 1º da Lei n. 10.925, de 2004, como cebola desidratada, tomate congelado, tomate granulado, manjeriço, batata em

cubos, brócolis, alho desidratado, alho em escamas, alho em flocos, alho em pastas, caldo de galinha, tempero para carne, cenoura desidratada, champignon, cebola, espinafre fatiado, "dentre outros".

Entretanto, observou a Primeira Instância no Acórdão DRJ/FNS n. 0726.783, de 25 de novembro de 2011:

A contribuinte alega que alguns produtos cujas aquisições foram glosadas, especificadamente cebola desidratada (0712.20.00), tomate (0702.00.00), tomate cubo congelado (0702.00.00), tomate granulado, manjerição (12.11), batata em cubos (0701.90.00), brócolis (0704.10.00), alho desidratado em pó (0712.90.10), alho em escamas (0703.20.90), alho porro em flocos (0712.90.90), cenoura desidrata em pó (0712.90.90), cenoura em cubo (0706.10.00), champignon (0709.59.00), cebola (0703.10.19), espinafre fatiado (0709.70.00), entre outros, não se tipificariam nas classificações fiscais descritas no artigo 1º da Lei n. 10.925/2004.

Em que pese o alegado, observa-se que o artigo 28, inciso III, da Lei n.º 10.865/2004, estabelece que ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de produtos hortícolas e frutas classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07 da TIPI:

Dessa forma, inexistente direito ao crédito.

No tocante aos bens incluídos na Dacon nos campos relativos a serviços e aos serviços que não gerariam crédito (linha 3 das fichas 6ª e 16ª), a relação constou de CD no dossiê físico e a Interessada alegou que teria havido cerceamento de defesa, uma vez que a referida linha teria sido preenchida, na realidade, com dados relativos a aquisição de bens que geraria créditos.

Em relação a tal matéria, o despacho decisório considerou o seguinte:

Já em relação aos serviços (linha 03 das fichas 06A e 16A do DACON), foi verificado que o contribuinte inseriu, na memória de cálculo, várias aquisições de bens. Ora, na linha 03 do DACON somente é permitido o lançamento de **serviços** utilizados como insumos. Nenhum **bem** pode ser lançado nessa linha. Ademais, muitos desses bens não se enquadrariam como insumos, de acordo com o que já foi explanado.

Além disso, há diversos itens sem a descrição do insumo, o que impossibilita a verificação do enquadramento da aquisição, e há serviços que não se enquadram no conceito de insumo, pois não preenchem os requisitos legais já expostos. São, normalmente, despesas operacionais que, sem dúvida, são necessárias às atividades do contribuinte, mas que não podem ser utilizadas para gerar crédito de PIS e COFINS.

Assim, foram glosadas, da memória de cálculo apresentada para a Linha 03 do DACON, aquisições que não se enquadram como serviços e, também, serviços que não se enquadram no conceito de insumo. A planilha contendo os itens da Linha 03 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) no dossiê físico.

No que diz respeito aos serviços que não se enquadram como insumos (passíveis de gerarem créditos), sua análise já foi realizada.

Em relação aos bens que foram indevidamente lançados na referida linha (que só pode referir-se a serviços), a Fiscalização entendeu que tal fato seria suficiente a justificar a glosa. A DRJ reforçou o entendimento, considerando que não caberia à autoridade tributária admitir a inclusão dos referidos bens no campo própria do Dacon.

Entretanto, tratar-se-ia apenas de um ajuste de valores, que não resultaria em valor de crédito maior do que o devido.

Esse fato, por si só, não motivo suficiente para simplesmente glosar a totalidade de bens lançados no referido campo, uma vez que nada obstaria à verificação da natureza de cada bem e à análise de se poderia ou não gerar crédito.

Ressalte-se que não se trata de um assentimento da autoridade julgadora, mas do julgamento de se a autoridade fiscal poderia proceder à glosa por mero erro da Interessada, escusando-se de analisar o direito material de crédito.

Portanto, os valores de bens lançados nos referidos campos do Dacon devem ser considerados, em sua integralidade, para apuração do crédito.

No item "despesas com energia elétrica", o que foi glosado foram outras despesas, como frete e serviços de consultoria e gerenciamento e despesas com energia elétrica do ano de 2005.

No recurso, a Interessada defendeu o direito de crédito em relação à energia do ano de 2005 e aos serviços de consultoria e gerenciamento atrelados ao consumo de energia elétrica.

Em relação à energia do ano anterior, descabe razão à Interessada por não se tratar de despesa incorrida no mês, conforme previsão legal (art. 3º, III, § 1º, II).

Os serviços atrelados ao consumo não representam gastos com energia elétrica e, assim, não podem gerar crédito.

Com referência às despesas de aluguéis, aplica-se a mesma restrição legal anteriormente mencionada em relação ao ano de 2005.

Em relação ao ativo imobilizado, a própria lei estabeleceu que os créditos seriam aqueles relativos a "bens e direito de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio", não havendo margem para discussão da matéria. As diversas matérias constitucionais levantadas pela Interessada não podem ser levadas em conta para afastar a aplicação da lei, conforme já esclarecido anteriormente.

Ademais, apenas os bens utilizados na produção é que geram o crédito em relação à depreciação. Entretanto, ao contrário do alegado pela Interessada, as glosas relativas a automóveis, transformadores, climatização, condensadores, notebooks, armários etc. não foram efetuadas apenas por não haver desgaste no processo de produção, mas por não fazerem parte do processo. Os notebooks, por exemplo, podem ter uso administrativo.

Em relação ao ativo diferido, descabe também razão à Interessada, uma vez que não se confunde com o ativo imobilizado. Ademais, também ao contrário do alegado, não se trata de bens utilizados na produção, ainda mais por que, se fossem, a Interessada os teria creditado diretamente e não somente sua depreciação.

Em relação aos ajustes positivos de créditos, o despacho decisório observou que, "Na memória de cálculo apresentada para justificar os créditos relativos a este item, percebe-se que o contribuinte utilizou esta rubrica do DACON para se creditar da suposta diferença entre a alíquota integral de PIS/COFINS e uma alíquota presumida, que fora utilizada no ano de 2005 para crédito em aquisições de fretes."

Entretanto, citando o dispositivo legal apropriado, concluiu que "apenas poderiam gerar créditos não-cumulativos do PIS/PASEP e da COFINS os valores decorrentes de aquisições ou devoluções de bens e serviços efetuadas dentro de cada mês."

A Interessada repetiu as alegações já reproduzidas anteriormente, descabendo-lhe razão, à vista de se tratar de restrição específica prevista em lei, não havendo margem para a interpretação pretendida.

Em relação ao crédito presumido de agroindústria, a Fiscalização concluiu que o percentual adotado para cálculo estaria incorreto (60% adotado pela Interessada contra 35% previsto na lei) e que teria havido inclusão indevida de algumas aquisições (bens

que não representariam insumo, como suíno reprodutor, e serviços, como "pagamentos de parcerias, fretes, consertos, pinturas, serviços de 'motoboy'").

A Interessada, em seu recurso, apenas alegou que a Fiscalização efetuou uma interpretação equivocada da lei, o que não corresponde à verdade, uma vez que os bens adquiridos não se enquadram nas posições da tabela que ensejariam a aplicação do percentual de 60%.

Quanto ao percentual de apuração do crédito presumido, reproduz-se parte do dispositivo legal:

§ 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:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n- 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, 15.16.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n<sup>as</sup> 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

Nota-se que o dispositivo é claro ao mencionar que o percentual é aplicado "sobre o valor das mencionadas aquisições".

Portanto, ao se referir aos "produtos de origem animal classificados nos Capítulos [...]", o inciso I claramente trata das aquisições e não dos produtos fabricados, que é do que trata o *caput*.

Assim, o entendimento do que seja "produto fabricado" ou "insumo" deve ser feito pela análise do dispositivo e não a partir de uma tentativa de sistematização de nomenclatura genérica como pretendeu a Interessada.

Em outras palavras, nem sempre quando a legislação menciona "produto" está referindo-se ao produto fabricado, como no caso em questão.

Não se pode olvidar tratar-se de um crédito presumido exatamente sobre os insumos adquiridos, a fim de dar efetividade à não cumulatividade de PIS/Cofins. Portanto, a intenção é descontar do valor devido na saída um valor presumido apurado na entrada, o que somente poderia ser feito sobre os valores dos "insumos", não havendo razão para se estabelecer percentuais e alíquotas a partir dos produtos fabricados.

Tanto é assim que a mensagem de veto nº 443, de 23 de julho de 2004, disse o seguinte sobre o inciso VIII do art. 1º ([http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2004-2006/2004/Msg/Vep/VEP-443-04.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2004/Msg/Vep/VEP-443-04.htm)):

#### Razões do veto

O inciso I do § 3º do art. 8º do projeto de lei de conversão concede crédito presumido, destinado a compensar, na sistemática da não-cumulatividade, a incidência das referidas contribuições sobre os insumos, incluídos os produtos relacionados no inciso VIII do art. 1º, equivalente a 60% (sessenta por cento) do valor dos produtos de origem animal, adquiridos de produtores rurais pessoas físicas, classificados nos Capítulos 2 a 4, a serem utilizados como matéria-prima para a produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, e a 35% (trinta e cinco por cento) do valor dos produtos de origem vegetal (sic) com idêntica destinação.

Registre-se que a sistemática do crédito presumido visa compensar a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins sobre os insumos agropecuários utilizados por pessoas físicas produtoras e fornecedoras, à indústria de alimentos, de produtos de origem animal ou vegetal.

Assim, na forma acordada entre o Governo Federal, parlamentares e representantes dos mais diversos segmentos do agronegócio brasileiro, na produção de alimentos de

origem vegetal, seus insumos mais importantes teriam alíquota zero, enquanto no de origem animal o mesmo não ocorreria, em razão da diferença entre os percentuais de crédito presumido.

É mais cristalino que a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins para as rações, mantendo-se os percentuais de crédito presumido inalterados e diferenciados provoca grave desequilíbrio no setor, tornando-se tecnicamente inconsistente e politicamente inadequada.

Ademais, a redução a zero das referidas alíquotas e a manutenção do crédito presumido no elevado e injustificado patamar de 60% (sessenta por cento) pode vir a configurar concessão de subsídio, prejudicando a política de exportação do País, além de gerar perda de arrecadação da ordem de R\$ 900 milhões anuais.

De fato, os percentuais foram fixados em função dos insumos porque cada um deles tem certo número de etapas de produção, o que independe do produto ao qual são aplicados.

Não há, assim, razão lógica ou jurídica para se estabelecerem os percentuais a partir dos produtos em que são empregados os insumos.

Veja-se que a última tese que tentava emplacar tal forma de apuração foi a de créditos de insumos de alíquota zero, que restou considerada improcedente pelo Supremo Tribunal Federal.

À vista do exposto e adotando os fundamentos do acórdão de primeira instância, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei n. 9.784, de 1999, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para admitir o crédito em relação aos combustíveis, exceto óleo Diesel, às ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos, aos bens incluídos linha 3 das fichas 6 e 16 do Dacon, à soda cáustica e à terra clarificante.

### **Voto Vencedor**

Fui designado para redigir o voto vencedor relativamente às matérias citadas nos subitens 1.1 e 1.2 do resultado do julgamento, nas quais o Relator foi vencido.

Com relação às demais matérias, a Turma de Julgamento acompanhou o Ilustre Conselheiro Relator, Dr. José Antonio Francisco. Razão pela qual ratifico os fundamentos do voto do Relator e as suas conclusões.

Concordo com a recorrente quando afirma que a indumentária é um produto intermediário, necessário ao processamento das carnes de aves, de suínos, etc., por força de exigência de autoridade sanitária. A indumentária usada pelos operários na manipulação de carnes não se confunde com fardamento ou uniforme, que são de livre uso e escolha de modelo pela empresa e aquele é de uso obrigatório e deve seguir modelos e padrões estabelecidos pelo Poder Público. Fardamento/uniforme não é insumo, mesmo que utilizado por operários na linha de produção. Por evidente, alguns operários da recorrente, que não manipulam carne na linha de produção, podem usar fardamento ou uniforme e, neste caso, tais bens não se enquadram no conceito de insumo, não fazendo jus ao crédito do PIS e da Cofins não cumulativos os gastos com a sua aquisição.

Por evidente, é impossível a recorrente efetuar a industrialização (ou processamento) de carnes sem o uso de indumentária especial exigido pela autoridade sanitária. São, pois, estes insumos empregados na industrialização de carnes, com direito ao crédito básico de PIS e de Cofins não cumulativos.

Com relação às despesas com sacolas jérsei, folha de papel crepe e papel ondulado, entendo que tais materiais se enquadram no conceito de embalagem a que se refere a legislação do IPI, posto que se destinam a tal. A natureza destes produtos nos leva a esta conclusão.

Como bem disse o Ilustre Relator, o conceito de insumo, utilizado pela legislação do PIS e da Cofins, é mais amplo do que os conceitos de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários (juntos), utilizados pela legislação do IPI. Disto conclui-se que todo material de embalagem é insumo, para fins de apuração de crédito no PIS e na Cofins não cumulativos. Claro que, também, dão direito ao crédito básico do IPI.

No caso dos autos, concordo com a recorrente quando afirma que as sacolas jérsei, as folhas de papel crepe e o papel ondulado se destinam ao acondicionamento dos produtos fabricados por ela. Não há nos autos prova de que tais produtos sejam utilizados em outras atividades da recorrente (administrativa, por exemplo).

Com relação aos pallets entendo que os mesmos somente podem ser considerados material de embalagem quando incorporados ao produto, ou seja, quando fica definitivamente associado ao produto por meio de cintas, cordas, arames, parafusos, etc. É o caso dos pallets usados em máquinas ou equipamentos grandes e pesados. Como instrumento de manipulação de produtos embalados, não vejo como enquadrar os pallets como material de embalagem.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recursos voluntário nos seguintes termos: (i) para reconhecer o direito ao crédito básico das despesas com indumentária, sacolas jérsei, folha de papel crepe e papel ondulado; (ii) para manter as conclusões do voto do relator, quanto às demais matérias suscitadas no recurso voluntário.

O acórdão transcrito foi parcialmente reformado, em julgamento de recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional e Contribuinte na CSRF. No da Fazenda para reestabelecer as glosas quanto ao aproveitamento indevido de créditos sobre os custos/despesas dos bens lançados na linha 3 das Fichas 6 e 16 do Dacon e no do Contribuinte para reconhecer o direito dele aproveitar créditos sobre os custos/despesas com: a) pallets; b) fretes entre seus estabelecimentos; c) materiais de limpeza e desinfecção; e, d) apurar o crédito presumido da agroindústria com base na natureza dos produtos industrializados e vendidos. Transcreve-se a decisão:

#### **Acórdão nº9303-009.657 - CSRF/3ª Turma**

Os recursos apresentados atendem aos pressupostos de admissibilidade previstos no art. 67, do Anexo II, do RICARF; assim, devem ser conhecidos.

Ambos discutem o conceito de insumos para fins de aproveitamento de créditos da contribuição para o PIS, passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal.

A Lei nº 10.637/2002, que instituiu o regime não cumulativo para a Contribuição para o PIS/PASEP, vigente na data dos fatos geradores, objetos do PER/DCOMP em discussão, assim dispõe:

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

(...);

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

(...);



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

(...);

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

(...).

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...);

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês; (...).

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...);

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

(...).

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...).

Já a Lei nº 10.925/2004 que recriou o crédito presumido da agroindústria assim dispunha:

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.

(...).

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;)

(...).

§ 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:

- 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;

- 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

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. Segundo o inc. II do art. 3º, de ambas as leis, os bens e serviços utilizados como na prestação de serviços ou na fabricação de bens e produtos destinados à venda geram créditos das contribuições.

(...)

No julgamento do REsp nº 1.221.170, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recurso repetitivo, que devem ser considerados insumos, nos termos do inc. II do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, os custos/despesas que direta e/ ou indiretamente são essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica explorada pelo contribuinte.

Consoante à decisão do STJ **"o conceito de insinuo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte"**.

Em face da decisão do STJ, no julgamento daquele REsp, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, autorizando seus procuradores a dispensa de contestar e recorrer contra decisão desfavorável à União Federal, quanto ao conceito de insumos e respectivo direito de se aproveitar créditos sobre insumos, nos termos definidos naquela decisão, observada a particularidade do processo produtivo de cada contribuinte.

Com fundamento nos referidos dispositivos legais e na decisão do STJ no referido REsp, passemos à análise e julgamento de cada um dos recursos especiais.

A Fazenda Nacional suscitou a divergência jurisprudencial, em relação às seguintes matérias: 1) indumentária de uso obrigatório; 2) sacolas "jersey", folhas de papel crepe e de papel ondulado; 3) combustíveis, exceto óleo diesel; 4) ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; 5) soda cáustica e terra clarificante; e, 6) bens lançados na linha 3 das fichas 6 e 16 do Dacon.

No presente caso, o contribuinte é uma empresa agroindustrial que tem como objetivo, dentre outras, as atividades econômicas seguintes: a) exploração de atividades ligadas aos setores agrícola, industrial e comercial de alimentícios em geral; b) exploração de matadouros, curtumes, frigoríficos, fábricas de conservas, enlatadas, ou não, de carnes, gorduras e laticínios, industrialização de óleos vegetais, bem como, a exploração de entrepostos frigoríficos com operação de depósito, conservação, armazenamento e classificação de carnes; c) exploração de carnes em geral, produtos derivados e carnes selecionadas.

A realização dessas atividades econômicas exigem, inclusive, por normas legais e sanitárias, a higienização dos ambientes de processamentos e de industrialização dos produtos fabricados e rígidos controles de qualidade. Assim, os custos/despesas incorridos com os referidos materiais e serviços, com exceção do item 6, bens lançados na linha 3 das fichas 6 e 16 do Dacon, tornam-se imprescindíveis e relevantes para o desenvolvimento das atividades econômicas do contribuinte e, conseqüentemente, se enquadram como insumos, nos termos do inc. II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

A indumentária de uso obrigatório é fornecida aos empregados do setor industrial de processamentos de alimentos destinados à alimentação humana; as

sacolas "jersey", folhas de papel crepe e de papel ondulado são embalagens utilizadas nos produtos fabricados/vendidos; os combustíveis correspondem aos gastos com GLP, hexano e óleo de xisto utilizados no processo de industrialização da produção; as ferramentas e materiais são destinados às máquinas e equipamentos utilizados na produção; a soda cáustica e a terra clarificante são utilizados como insumos no processamento dos produtos destinados à alimentação humana para refino e clareamento de gordura animal e óleo vegetal. Assim, estes custos/despesas se enquadram no conceito de insumos definido pelo STJ no referido REsp.

Assim, por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, adota-se, para os referidos custos/despesas, o mesmo entendimento do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170, para reconhecer o direito de o contribuinte apurar créditos sobre eles.

Especificamente, quanto ao item 6, bens lançados na linha 3 das fichas 6 e 16 do Dacon, a Fiscalização glosou os créditos sob o fundamento de que, naquela linha devem ser lançados somente os custos/despesas com serviços. Contudo, equivocadamente o contribuinte lançou custos/despesas com aquisições de bens que teriam sido utilizados como insumos. Além disto, segundo a Fiscalização, tais bens não se enquadrariam como insumos utilizados na produção/processamento dos produtos vendidos.

No recurso voluntário, o contribuinte não se deu ao trabalho de demonstrar que tais bens foram utilizados como insumo no processamento e/ ou produção dos produtos processados e industrializados por ele.

Dessa forma, a DRJ manteve a glosa dos créditos aproveitados por ele sobre os bens lançados equivocadamente na linha 3 das fichas 6 e 16 do Dacon, sob o mesmo fundamento.

Nas contrarrazões apresentadas por ele, ao recurso especial da Fazenda Nacional, sequer fez menção àqueles bens.

Portanto, demonstrado o erro no Dacon e a não apresentação do retificador e, principalmente, pelo fato de o contribuinte, em nenhuma fase recursal, ter identificado e demonstrado que tais bens, de fato, foram utilizados no seu processo de industrialização dos bens fabricados e/ ou processados, a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização deve ser mantida.

Quanto ao recurso especial do contribuinte, a divergência oposta, nesta fase recursal, refere-se ao direito de ele aproveitar créditos sobre os custos/despesas incorridos com: a) produtos para movimentação de carga e embalagens de transporte - pallets; b) produtos à alíquota zero; c) frete entre os estabelecimentos; d) produtos agropecuários - adquiridos de pessoas jurídicas com suspensão/credito integral; e) materiais de limpeza e desinfecção; e, f) energia elétrica de anos anteriores.

a) produtos para movimentação de carga e embalagens de transporte - pallets.

Os pallets são utilizados nos setores de armazenagem de insumos, no setor industrial e no setor de vendas dos produtos fabricados/vendidos. Assim, são relevantes e imprescindíveis ao desenvolvimento de suas atividades, enquadrando-se no conceito de insumos dado pelo STJ, na decisão do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, conseqüentemente, dão direito a créditos.

b) produtos à alíquota zero.

O direito de se aproveitar (descontar) créditos sobre os custos dos insumos desonerados da contribuição (alíquota zero, não tributados e imunes), é expressamente

vedado nos termos do inc. II do § 2º do art. 3º, da Lei n.º 10.637/2002, citados e transcritos anteriormente.

Segundo aqueles dispositivos, a aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição** não dão direito a créditos.

c) frete entre os estabelecimentos.

Os fretes entre estabelecimentos sejam para o transporte de insumos sejam para o transporte de produtos em elaboração ou acabados são imprescindíveis ao desenvolvimento das atividades econômicas do contribuinte.

Assim, se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no referido REsp conseqüentemente, dão direito a créditos.

d) produtos agropecuários - adquiridos de pessoas jurídicas com suspensão/crédito integral

Ao contrário do que consta do recurso especial do contribuinte, conforme se verifica dos autos, mais especificamente do Despacho Decisório, item 2.3.6 às fls. 37-e/38-e, a Fiscalização não glosou créditos básicos (alíquota de 7,6%) aproveitados sobre insumos (produtos agropecuários) adquiridos de pessoas jurídicas com suspensão da exigência da contribuição. De fato, houve glosa parcial do crédito presumido da agroindústria, pelo fato de sido determinado, no percentual de 60,0 % da alíquota da base (1,65 %), quando o correto seria 35,0 %. Também, no acórdão recorrido, o Colegiado analisou e julgou o percentual utilizado pela Fiscalização, conforme comprova sua ementa e o voto condutor.

No acórdão recorrido, o Colegiado da Câmara Baixa decidiu que o percentual da alíquota da contribuição para se determinar o montante do crédito presumido deve ser calculado em função dos insumos utilizados para a obtenção dos produtos fabricados/vendidos, mantendo-se o percentual utilizado pela Fiscalização que foi calculado sob esse mesmo entendimento, ou seja, deve ser determinado em função dos insumos adquiridos e não dos produtos fabricados/processados.

A determinação do percentual da alíquota de cálculo do crédito presumido da agroindústria para o PIS constitui matéria sumulada pelo CARF, nos termos da Súmula n.º 157 que assim dispõe:

Súmula CARF n.º 157

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

Dessa forma, por força do disposto no art. 72, caput, do RICARF, aplica-se ao presente caso essa súmula.

e) materiais de limpeza e desinfecção;

Os custos/despesas com materiais de limpeza e desinfecção são imprescindíveis ao desenvolvimento das atividades econômicas do contribuinte, inclusive por força de normas sanitárias, para a higiene das instalações e segurança alimentar.

Assim, tais custos/despesas se enquadram no conceito de insumos dado pelo STJ no referido REsp, na decisão do REsp n.º 1.221.170/PR e, portanto, dão direito a créditos.

f) energia elétrica de anos anteriores.

O aproveitamento de créditos sobre os custos/despesas com energia elétrica está previsto no inc. IX do art. 3º da Lei n.º 10.637/2002. Contudo, conforme consta

expressamente do inc. II do § 1º, deste mesmo artigo, os créditos devem ser descontados sobre os gastos incorridos no mês em que a energia foi consumida.

O art. 74 da Lei n.º 9.430/1996, assim dispõe quanto ao ressarcimento/compensação:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...).

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

(...)

Por sua vez a IN SRF n.º 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada: (...).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

- custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;
- custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

(...).

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

(...).

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

- I - referir-se a um único trimestre-calendário.

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Ora, segundo estes diplomas legais, os créditos da contribuição para o PIS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal. Já o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo no meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP.

O instrumento legal para se apurar os créditos da contribuição é o Dacon mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte.

Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.

(...)

§ 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o DACON relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

No presente caso, foram glosados créditos aproveitados indevidamente sobre custos/despesas com energia elétrica incorridos em meses anteriores, sem a devida retificação dos Dacon.

O ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS é possível, desde que retificados os respectivos Dacon e as DCTF.

Em face do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Fazenda Nacional apenas e tão somente, quanto ao aproveitamento indevido de créditos sobre os custos/despesas dos bens lançados na linha 3 das Fichas 6 e 16 do Dacon, mantendo-se a glosa efetuada pela Autoridade Administrativa e mantida pela DRJ, e DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial do contribuinte para reconhecer o direito de ele aproveitar créditos sobre os custos/despesas com: a) pallets; b) fretes entre seus estabelecimentos; c) materiais de limpeza e desinfecção; e, d) apurar o crédito presumido da agroindústria com base na natureza dos produtos industrializados e vendidos.

No presente voto, apenas não devem ser acolhidas as conclusões definitivas dos acórdãos transcritos a respeito do item “**Fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos**”, conforme motivação a seguir.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de

Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;

- ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e
- iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Desta feita, o transporte de produtos acabados para outros estabelecimentos da empresa não se enquadra em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus do frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja

suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

**Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.**

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. **Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega**



direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda** ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

(negritos nossos)

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidas as glosas dos fretes nas transferências de produtos acabados para outros estabelecimentos da empresa.

A Recorrente questionou também em sua defesa a legalidade da aplicação da taxa SELIC para a correção do crédito tributário lançado. Aduz que deveria ser aplicada a taxa de 1% ao mês.

Não procede a alegação da Recorrente, uma vez que a aplicação da taxa SELIC nos débitos para com o Fisco Federal encontra-se atualmente previsto pelo §3º do art.61 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

**§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento**

(grifei).

Ademais, a questão se encontra pacificada neste Colegiado por meio da Súmula CARF nº 4 que é de observância obrigatória pelos seus membros, *in verbis*:

Súmula CARFnº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

De forma subsidiária, ainda pugna a Recorrente pela improcedência da incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício por absoluta ausência de previsão legal.

Essa questão também já foi pacificada nas turmas do CARF por meio da Súmula nº108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Por fim, a Recorrente aduz que a multa aplicada no auto de infração ofende aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade e da proibição do confisco, previstos na Constituição Federal.

Essas argumentações por se constituírem matérias que somente o Poder Judiciário é competente para julgar, consoante a Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º, não podem ser analisadas pelas turmas deste colegiado.

Nesse sentido, inclusive, a Súmula CARF nº2 determina que “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Como se sabe, as Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo dos argumentos de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso voluntário para admitir o crédito em relação: i) aos combustíveis, exceto óleo Diesel; ii) às ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; iii) à soda cáustica e à terra clarificante; iv) às despesas com indumentária, sacolas jérsei, folha de papel crepe e papel ondulado; v) pallets; vi) fretes de insumos e produtos em elaboração entre seus estabelecimentos; vii) materiais de limpeza e desinfecção; e, viii) ao crédito presumido da agroindústria com base na natureza dos produtos industrializados e vendidos, conforme apurado pela empresa.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

## **Voto Vencedor**

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Redatora designada.

Na sessão de julgamento, este Colegiado, por maioria dos votos, divergiu do ilustre Conselheiro Relator especificamente a respeito da glosa sobre fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos. Naquela oportunidade, fui designada para redigir o voto vencedor.

Em síntese, conforme relatado anteriormente, trata-se o presente processo de Autos de Infração, por meio dos quais foram cobradas contribuições ao PIS e à Cofins, referentes ao período de 01/07/2006 a 30/09/2006. As referidas contribuições teriam sido insuficientemente recolhidas, em razão da apropriação de créditos no regime da não cumulatividade, utilizados para desconto em valor superior ao que a contribuinte possuiria direito.

Os referidos créditos de PIS e COFINS foram apurados pela contribuinte em PER/Dcomp e analisados também nos autos dos processos 10925.905143/2010-11 e 10925.905144/2010-66. Assim, como exposto pelo ilustre Conselheiro, os fatos apreciados no

presente processo são exatamente os mesmos examinados naqueles autos, já tendo sido julgados de forma definitiva por este Conselho.

No entanto, o ilustre Relator, apesar de adotar como fundamentos e razões de decidir para o presente processo o mesmo entendimento dos votos proferidos naqueles autos, por possuir entendimento divergente quanto às glosas de ***“Fretes nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos”***, entendeu por afastar o decidido nesse ponto, mantendo a referida glosa.

Este Colegiado, porém, por maioria, divergiu desse entendimento, por concluir pela aplicação obrigatória dos Acórdãos n.ºs 3302002.026 e 3302002.027, 9303009.657 e 9393009.660, julgados definitivamente.

É que, por estarem os processos fundamentados exatamente sobre os mesmos fatos, havendo decisão administrativa definitiva sobre a matéria objeto dos presentes autos, não seria possível a sua rediscussão nesta sede. Deve-se, nesses casos, em nome do princípio da segurança jurídica, buscar a homogeneidade do tratamento jurídico de controvérsias com identidade de objeto e partes, evitando decisões conflitantes ou contraditórias sobre os mesmo fatos.

Dessa forma, tendo a glosa referente aos gastos com fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos sido objeto de análise e julgamento definitivo no âmbito deste Conselho, deve o entendimento adotado nos autos dos processos 10925.905144/2010-66 e 10925.905143/2010-11 ser aqui replicado.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que seja também revertida a glosa dos créditos relativos aos fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos.

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara