



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

Processo n° 10925.722369/2012-41
Recurso n° Voluntário
Resolução n° **3202-000.275 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 16 de setembro de 2014
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente SADIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência. O Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior declarou-se impedido. Acompanhou o julgamento, pela recorrente, o advogado Alberto Daudt de Oliveira, OAB/RJ n°. 50.932.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira - Presidente.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Rodrigo Cardozo Miranda.

Relatório

O presente litígio decorre de lançamento de ofício, veiculado através de auto de infração lavrado em 5/10/2012, para a cobrança do PIS e da Cofins, multa de ofício e juros moratórios, em decorrência de glosas efetuadas pela fiscalização em relação a determinados créditos apropriados pela Recorrente e utilizados para descontar o valor das contribuições a recolher, para o período de apuração de outubro/2007, novembro/2007 e dezembro/2007.

Para melhor elucidar os fatos, transcrevo a seguir o relatório da decisão recorrida:

Trata-se o presente processo de impugnação a Auto de Infração referente à empresa em epígrafe.

O Auto de Infração tem por objeto os tributos Contribuição para o PIS/Pasep, no valor de R\$ 4.730.595,68, e Cofins, no valor de R\$ 21.789.410,35, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros do mora, referentes ao período de apuração de 01/10/2007 a 31/12/2007.

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, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados, materiais de uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção, produtos para movimentação de cargas, embalagens utilizadas para transportes, combustíveis que não exercem ação direta sobre o produto (hexano, óleo de xisto, GLP, acetileno, gases em geral), ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos.*

*Foram ainda glosadas aquisições de produtos **não tributados** pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins, declarados como aquisições de insumos, e aquisições de insumos com incidência tributária suspensa.*

*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 e transporte.*

*No tocante a despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, foram glosados **aluguéis pagos a pessoas físicas, aluguéis de máquinas que não são utilizadas nas atividades da empresa** e despesas não se enquadram em despesas de aluguéis de imóveis ou máquinas.*

*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, edificações e benfeitorias creditados como depreciação acelerada e aquisições sem descrição suficiente.*

*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% ou 50% previsto na legislação. Também foram glosados créditos referentes a aquisições que não se enquadram no conceito de insumo, tais como animais reprodutores, reforma de uniformes, locação de projetor e costura de roupas.*

*Foram ainda glosadas créditos referentes a **insumos** que não são aplicados em mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal e mercadorias adquiridas para a finalidade de revenda.*

*Foram glosados créditos declarados como bens importados utilizados como insumos mas que estavam sujeitos à **alíquota zero**, bem como aquisições que não se enquadram no **conceito de insumos**.*

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

Aduz que a Contribuição ao PIS e a Cofins são tributos sujeitos ao regime da homologação, tendo o Fisco o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador para homologar o autolancamento.

Afirma que os fatos geradores constantes do lançamento ocorreram no período compreendido entre outubro e dezembro de 2007, tendo sido os valores informados à Fiscalização pela entrega da DCTF e do DACON.

Entende que o recolhimento efetuado foi tacitamente homologado para o período cujo fato gerador ocorreu em 01.10.2007, pelo que o crédito tributário estaria extinto, tendo em vista que o lançamento de ofício foi cientificado à impugnante em 09.10.2012.

Sustenta que a expressão insumo refere-se a todas e quaisquer aquisições para emprego na produção de bens e serviços objeto da atividade fim, bem como os custos incorridos e as despesas necessárias ao processo produtivo, mesmo que o bem empregado não entre em contato físico direto com o bem produzido.

Deste modo, inequívoco o direito de crédito das Contribuições decorrente dos custos e demais despesas incorridas pela impugnante e necessárias à consecução de sua atividades.

Em relação à glosa de despesas com uniformes, artigos de vestuários, equipamento de proteção de empregados, materiais de uso pessoal materiais de limpeza e desinfecção, argumenta que os estabelecimentos que industrializam alimentos devem observar rigorosas normas do Ministério da Saúde – Secretaria de Vigilância Sanitária.

Alude que as Portarias SVS/MS nº 326/97 e 368/97 estabelecem requisitos para as boas práticas de fabricação de alimentos os quais compreendem extenso rol de procedimentos a serem seguidos. Dentre os produtos exigidos estariam incluídos luvas, uniformes e materiais de proteção.

No caso em tela, a vestimenta é um uniforme específico, exigido pela autoridade regulamentadora, caracterizando insumo.

Quanto à glosa de créditos referente aos produtos de movimentação de cargas e embalagens utilizadas para transporte, afirma que os produtos são essenciais às atividades da Impugnante tendo em vista as normas de higienização e manutenção de qualidade, de observância obrigatória.

Os pallets seriam utilizados no processo produtivo, nas diversas etapas que exigem o deslocamento das matérias primas, em condições de higiene, sendo ainda utilizados para a armazenagem dos produtos acabados.

Quanto às embalagens para transporte, estas também seriam necessárias para a manutenção das condições de higiene e qualidade dos produtos alimentícios produzidos pela impugnante, desde a saída do estabelecimento fabril até sua colocação nas gôndolas dos pontos de comercialização.

Quanto à glosa de despesas com combustíveis, 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.

Esclarece que o hexano é um produto químico fabricado a partir da destilação do petróleo, utilizado como combustível de motores e solvente na extração de óleos graxos e gordura.

Já o óleo de xisto consiste em combustível especial para combustão de máquinas e equipamentos, sendo utilizado como substituto do gás natural, empregado no processo produtivo.

O GLP e os gases em geral são utilizados no processo industrial como combustível para máquinas, tais como empilhadeiras.

A lenha constituiria combustível que gera energia térmica para as caldeiras no processo industrial.

No tocante à glosa de despesas com a aquisição de ferramentas e materiais utilizados em máquinas/equipamentos, entende que tais bens são utilizados em equipamentos e máquinas destinados à fabricação de alimentos, essenciais e inerentes ao processo produtivo, dando direito a crédito.

Em relação à glosa da aquisição de diversos produtos sob alegação de não serem tributados, cita o crédito presumido concedido pela Lei nº 10.925/2004, afirmando que, embora o produtor rural – pessoa física e as cooperativas não sejam contribuintes das contribuições, as mesmas estão incluídas no preço dos produtos por eles adquiridos, sendo o respectivo valor repassado aos produtores, sofrendo o respectivo encargo.

Aduz que o não reconhecimento do direito aos créditos presumidos traria distorções na carga tributária não só em relação ao mercado interno, como também traria desvantagem competitiva para os exportadores, impactando no valor do produto exportado.

Defende, desta forma, a legitimidade do direito ao crédito pela aquisição de insumos agroindustriais de pessoas físicas e cooperativa.

Entende ser inegável o direito ao crédito pela aquisição de insumos de pessoas físicas e cooperados, ainda que os insumos tenham sido adquiridos com alíquota zero.

A impugnante afirma ainda que os percentuais foram corretamente creditados, pois os percentuais seriam aplicados em consonância com o produto adquirido como insumo, e não em conformidade com o produto final comercializado.

Quanto aos produtos que teriam sido adquiridos com suspensão das contribuições, aduz que até o advento da IN RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009, as vendas com suspensão não eram obrigatórias. Apenas a partir da IN RFB nº 977/2009, que alterou a sistemática da venda com suspensão de PIS e COFINS, há obrigatoriedade, como estipularia o art. 4º, "caput", alterado.

Desta forma, teria direito aos créditos das contribuições segundo as alíquotas integrais.

Afirma ainda possuir direito a créditos sobre as despesas de frete na aquisição de insumos supostamente com suspensão das contribuições, pois o frete referente ao transporte de mercadorias comercializadas pela impugnante constitui custo inerente à atividade industrial.

Quanto às glosas relacionadas a despesas com energia elétrica, afirma que os documentos fiscais emitidos por Rio Grande Energia S/A e Centrais Elétricas Matogrossense S/A por equívoco mencionaram os CFOPs 1302/AA e 1352/AA quando o correto é 1252/AA correspondente à aquisição de energia elétrica, o que seria detalhado por meio de perícia.

No tocante à glosa de despesas com alugueis de máquinas e equipamentos, entende que a contratação da locação de serviços de argônio para solda, cilindro de gás especial, locação de móveis, serviço de retro escavadeira, serviço de descarga e movimentação de máquina de lavar, entre outros, gera crédito, pois seria devido crédito decorrente do aluguel de equipamentos utilizados e qualquer atividade da empresa.

No que tange à glosa de crédito quanto aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, entende que o fato de os bens do ativo terem sido adquiridos em data anterior ao dia 01/05/2004 não veda o creditamento, pois o art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, em seu inciso VI, permite crédito das contribuições calculados sobre "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".

Afirma que a limitação temporal introduzida pelo artigo 31, e §1º, da Lei nº 10.865/2004 foi declarada inconstitucional pelo TRF da 4ª Região, sendo objeto de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida pelo STF.

Em relação à glosa de depreciação acelerada de edificações e benfeitoria, afirma que a mesma é improcedente, pois decorre de previsão legal, qual seja o §14 do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 e o artigo 6º, §5º da Lei nº 11.488/07.

Quanto à glosa do crédito presumido da atividade agroindustrial decorrente da aquisição de bens para revenda, afirma que o artigo 3º, inciso I da Lei nº 10.833/03 concede direito ao crédito integral, sendo incorreta a glosa.

Em relação à glosa de bens importados e utilizados como insumo, pois seriam tributados mediante alíquota zero, afirma que são insumos e por isto concedem direito a crédito.

Argumenta que, conforme extratos das declarações de importação nºs 07/14476115 e 07/14648951, houve a incidência de Pis e Cofins por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Requer a produção de prova pericial para que seja apurada a inexistência de quaisquer diferenças, mediante o levantamento do montante, da natureza e da aplicação de todos os insumos adquiridos no processo de industrialização da impugnante e que foram glosados, e dos custos e demais despesas incorridas e que dão direito ao crédito do Pis e da Cofins porquanto seriam todos necessários à atividade da Impugnante, na produção de bens por ela comercializados.

Protesta pela oportuna juntada de laudo técnico cuja elaboração já foi por ela requerida à órgão técnico.

Indica como assistente técnico a Sra. Neiva Terezinha Cesco, indicando os quesitos s serem respondidos.

Questiona a aplicação da multa de ofício de 75%, pois teria declarado os débitos nas DACON's apresentadas, enquadrando-se na hipótese prevista no artigo 1º, §4º da IN SRF nº 16/2000. Afirma ainda que, com a edição da Lei nº 11.488/2007, a redação do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96 foi alterada, não sendo mais exigida a multa de 75 para os casos em que os valores devidos foram declarados.

Afirma ainda que os débitos a título de multa não podem sofrer atualização com base na Selic, pois, segundo o artigo 161 do CTN, os juros de mora incidem apenas sobre o tributo devido.

Requer, por fim, que seja reconhecido seus créditos, concedida a realização de prova pericial técnica, contábil e documental, e seja julgada improcedente a multa de 75%, bem como seja afastada a incidência da taxa selic sobre a multa.

É o relatório.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis proferiu o Acórdão nº 07-30.946 em 22/03/2013 (e-folhas 5.382/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

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. 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. 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

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. 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. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. 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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

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 Apreciação.

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 Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A interessada cientificada do Acórdão em 10/06/2013 (e-folha 5419/5420), **interpôs recurso voluntário** em 09/07/2013 (e-folhas 4143/ss), onde repisa os argumentos já trazidos na impugnação, além de reiterar o pedido para realização de perícia técnica “a fim de

demonstrar a aplicação dos insumos objeto das glosas na produção dos bens produzidos, bem como a necessidade dos custos e despesas incorridos para a produção desses bens e que foram rejeitados pela fiscalização (...)", ocasião em que formula os quesitos a serem respondidos pelos peritos (vide e-folhas 5468/5469).

O processo digitalizado foi sorteado e, posteriormente, distribuído a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Relator.

A questão tratada nos autos refere-se à discussão do reconhecimento do direito do crédito para fins de PIS/Cofins de diversas rubricas, conforme descrição dos fatos constante do Relatório acima transcrito.

Esta Turma tem adotado como critério para o deslinde do litígio, em casos similares ao aqui tratado (vide Resoluções nºs 3202-000.258, de 31/07/2014 e 3202-000.202, de 23/04/2014), a realização de diligência, a fim de se determinar se os insumos objeto de glosa pela fiscalização relacionam-se ou não ao processo produtivo da Recorrente, devendo, para tanto, ser considerados como insumos todos os bens e serviços utilizados, direta ou indiretamente, exclusivamente no processo produtivo e cuja subtração importe na impossibilidade da produção.

A fiscalização elaborou diversas tabelas (Tabelas nº 1 a 20, anexada às e-fls. 231 a 5254) com uma extensa relação de bens e serviços que foram considerados pela Recorrente como insumos e que, entretanto, foram objeto de glosa pela autoridade fiscal, por entender que não estariam relacionados diretamente à produção.

Diante do exposto, entendo que deve ser propiciada a ampla oportunidade para as partes esclarecerem os fatos, em atendimento aos princípios da ampla defesa e do contraditório, e assim sendo, nos termos do que dispõem os artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, **voto no sentido de converter o julgamento em diligência** para que a autoridade fiscal competente da DRF – Joaçaba - SC:

1º) Intime a Recorrente a apresentar **laudo técnico** elaborado por instituição de reconhecida reputação técnica (IPT, INT, UNICAMP, ou outra similar), no qual deverá constar:

- a) A descrição detalhada do processo produtivo da Recorrente, apontando, discriminadamente, qual a utilização dos insumos ora glosados na produção dos bens destinados à venda;
- b) Quais insumos objeto da autuação fiscal são de aplicação direta ou indireta na produção; e
- c) Se tais insumos possuem natureza essencial à produção, ou seja, se a sua exclusão importaria na impossibilidade da produção.

Processo nº 10925.722369/2012-41
Resolução nº **3202-000.275**

S3-C2T2
Fl. 450

2º) Após a juntada do laudo, promova diligência fiscal *in loco*, para verificar as conclusões do laudo pericial, elaborando **Relatório conclusivo** acerca da utilização efetiva, ou não, dos insumos ora glosados, em relação ao processo produtivo da Recorrente.

Após a realização da diligência, a Recorrente deverá ser intimada para **manifestar-se** no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para julgamento.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri