



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

Processo nº	10925.722369/2012-41
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3201-003.454 – 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	27 de fevereiro de 2018
Matéria	PIS e COFINS
Recorrente	SADIA S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. DECADÊNCIA. PRAZO

O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário da contribuição para a Cofins extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, caso tenha ocorrido antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º do CTN ou nos outros casos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte, àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I, do art. 173 do CTN.

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos, estão elencados dentre as despesas que dão direito ao aproveitamento de créditos da Cofins.

CONBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Os gastos com serviços de manutenção e a troca de partes e peças de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo geram direito ao crédito das contribuições de PIS e da COFINS.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE.

Havendo incidência da contribuição sobre a parcela paga a título de frete na aquisição de insumos, é legítima a apropriação de crédito sobre esta, ainda que os insumos transportados não sejam onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos alugueis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO.

O percentual a ser utilizado para apuração dos créditos presumidos é de 60% (sessenta por cento) aplicado a todos os insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I, do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A multa de ofício de 75 % (setenta e cinco por cento) aplicada nos lançamentos de ofício esta prevista no inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA N° 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO.

O percentual a ser utilizado para apuração dos créditos presumidos é de 60% (sessenta por cento) a todos os insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I, do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004

FRETE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as glosas referente as despesas com combustíveis

e lubrificantes, pallets, serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, aluguel de máquinas e equipamentos e aplicar o percentual de 60% aos créditos presumidos referente aos insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Vencidos quanto ao frete de produtos isentos e com alíquota zero os Conselheiros Winderley Morais Pereira e Paulo Roberto Duarte Moreira. Designado para o voto vencedor quanto ao frete a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário. Por voto de qualidade manter os juros sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. Fez sustentação oral o patrono Dr. Marcelo Cavalcanti de Albuquerque de Freitas e Castro, OAB/RJ 129.036, escritório Daudt, Castro e Gallotti Olinto Advogados.

Winderley Morais Pereira - Presidente Substituto e Relator.

Tatiana Josefovicz Belisário - Redator designado.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Winderley Morais Pereira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Marcelo Giovani Vieira.

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

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 1/05/2004, 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 autolanchamento.

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 direito 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 aluguéis 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.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de manteve integralmente o despacho decisório. A decisão da DRJ foi assim ementada:

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 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: 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 NÃOACUMULATIVIDADE. 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 NÃOACUMULATIVIDADE. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente geram direito a crédito no âmbito do regime da não-acumulatividade 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 NÃOACUMULATIVIDADE. 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 enquadarem 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 NÃOACUMULATIVIDADE. 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 NÃOACUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADES AGROINDUSTRIAS. ALÍQUOTA APPLICÁVEL EM RELAÇÃO AO INSUMO ADQUIRIDO.

As pessoas jurídicas sujeitas à sistemática de não-acumulatividade 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 NÃOACUMULATIVIDADE. 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

Cientificada, a empresa interpôs recurso voluntário, repisando as alegações apresentadas em sede de impugnação.

É o Relatório.

Voto Vencido

Voto parcialmente vencido

Conselheiro Winderley Morais Pereira, Relator.

O recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

Da decadência parcial do créditos

O recurso apresenta alegações de decadência parcial do lançamento. Em julgados recentes, o entendimento deste colegiado, caminha para aplicar o prazo decadencial para exigência do PIS e da Cofins de 5 (cinco) anos, contados a partir da data do fato gerador caso tenha ocorrido antecipação do pagamento, nos termos do art. 150, § 4º do CTN ou nos outros casos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I, do art. 173 do CTN.

Alega a Recorrente que o lançamento não poderia ser realizado para o período de outubro de 2010, sob a alegação que o fato gerador deste período 01/10/2007 e o lançamento ocorreu em 01/10/2007. Entendo não assistir razão ao recurso. A apuração da Cofins e do Pis é mensal, devendo o tributo apurado ser pago no mês subsequente. No caso em tela a data final do fato gerador para o período de outubro de 2007 é 31/10/2007. Considerando que a ciência do lançamento ocorreu em 09/10/2012, não ocorreu a decadência alegada pela Recorrente.

O conceito de insumo a ser utilizado na apuração dos créditos do PIS e da COFINS não cumulativos

A teor do relatado a Recorrente pretende modificar o entendimento adotado pela autoridade fiscal com a aplicação de um conceito amplo de insumo, onde os custos e despesas suportados pela empresa necessários a suas atividades, estariam incluídos nas operações possíveis de gerar créditos do PIS e da COFINS não cumulativa.

Ao definir a não cumulatividade do PIS e da COFINS a Emenda Constitucional nº 42/2002, incluiu o § 12º no art. 195 da CF. *verbis*:

“§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”

As alterações promovidas pela EC nº 42 deixou à legislação infraconstitucional definir quais setores econômicos poderiam utilizar a forma de apuração não cumulativa das contribuições.

A regulamentação efetiva da utilização da não cumulatividade veio com a edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida posteriormente na Lei nº 10.637/2002 para o PIS e tratando da COFINS foi editado a Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003. O § 12º do art. 195 da CF atribui a legislação infraconstitucional determinar quais setores econômicos poderiam utilizar a não cumulatividade. Destarte, a própria norma constitucional definiu a existência de limites e restrições para a utilização da não cumulatividade.

A possibilidade de utilização de créditos para redução da contribuição devida das aquisições de bens e serviços utilizados como insumo, foi prevista no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. *Verbis*:

“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; “

O conceito de insumo, constante da Lei nº 10.833/2003, não foi perfeitamente delimitado, surgindo desta indeterminação, uma grande discussão sobre o alcance da palavra “insumo” inserida no texto legal, gerando diversos entendimentos sobre a matéria. As interpretações adotadas ocupam um vasto campo entre duas posições extremas. A primeira defendida em normas da Receita Federal, criando posições restritivas a utilização do conceito de insumo, conforme previsto no § 4º, do art. 8º, da Instrução Normativa SRF nº 404/2004.

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

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

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

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

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”

Outra linha de pensamento trata o conceito de insumo da forma mais abrangente possível, estendendo o seu conceito a toda e qualquer despesa realizada pela empresa para realização do suas atividades.

A Recorrente alega que o conceito da palavra insumo contida no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003 teria este caráter geral e extensivo, onde os custos e despesas incorridos pela empresa ensejariam a possibilidade de utilização de créditos.

A posição que vem sendo adotada nas turmas do CARF vai no sentido da análise restritiva do conceito de insumo, como pode ser visto na decisão adotada no Acórdão nº 3301-00.423, que foi assim ementado:

Acórdão nº 3301-00.423 - 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária

Sessão de 03 de fevereiro de 2010

Matéria Cofins Não-Cumulativa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

INSUMOS. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA

O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A Lei nº 10.637/02 que instituiu o PIS não-cumulativo, em seu art. 3º, § 3º, inciso I, de modo expresso, como regra geral, vedou o aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de pessoas físicas.

FRETE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS. IMPOSSIBILIDADE.

São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem.”

Neste sentido tem caminhado diversos julgados do CARF, ao se ater essencialmente aos conceitos definidos na norma ordinária para definir a procedência do crédito alegado pelos contribuintes, de outra forma não há o que trabalhar, pois se identificássemos a existência da não cumulatividade integral ao PIS e COFINS todo e qualquer despesa, sendo de serviço ou aquisição de insumos comporiam o quadro de créditos possíveis

de redução da contribuição devida e não é o que observamos em todo arcabouço de legislação ordinária que lista uma série de definições e regras para fruição dos créditos.

Afastar por completo as restrições legais não é possível. De outra banda utilizar o conceito restritivo previsto na IN SRF 404/2004, ao meu sentir, também não é melhor solução para a questão, visto o conceito da Instrução Normativa, copiar o conceito do insumo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, entretanto, as contribuições incidem sobre o faturamento, gerando uma distorção na utilização daquele conceito para a não cumulatividade do PIS e da COFINS.

O conceito de insumo previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, esclarece que são possíveis de gerar créditos as aquisições de bens e serviços a serem utilizados na prestação de serviços ou na produção de bens. Acredito que o caminho para delimitar se as despesas incorridas geram ou não o crédito passa pela definição da atividade que gerou a despesa e sua interferência na prestação de serviços ou produção de bens. O ônus que se apresenta ao julgador será para cada caso, delimitar o serviço prestado ou o processo produtivo do contribuinte e dele extrair as atividades essenciais e necessárias a sua realização e partindo deste universo, identificar os custos e despesas que possibilitariam a utilização do crédito.

Com base nestas premissas passemos a análise dos produtos e serviços que a Recorrente pretende aproveitar como créditos na apuração das contribuições que foram glosados pela Fiscalização.

Uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização

Entendo que todos estes produtos e serviços estão diretamente ligados ao processo produtivo da Recorrente e por diversas normas tanto sanitárias quanto trabalhistas são de uso obrigatório para o seguimento onde atua a empresa. Assim, entendo que assiste razão ao recurso para estes produtos e serviços assiste razão ao recurso pela possibilidade de creditamento na apuração de crédito.

Produtos para movimentação de cargas, pallets e embalagens

A Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais debateu a matéria em recente decisão prolatada na sessão de 12/12/2017 no Acórdão 9303-006.068, que decidiu pela possibilidade de creditamento das operações referentes a movimentação de carga, pallets e embalagens. Por concordar com a posição adotada na Terceira Turma, peço vênia para adotar quanto a esta matéria o voto do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas e fazer dele as minhas razões de decidir quanto a esta matéria.

A Contribuinte é pessoa jurídica que, nos termos do art. 2º do seu Estatuto Social (fls. 41 a 63), exerce atividade econômica na área de alimentos e tem por objetivos sociais:

Art. 2º A Sociedade objetiva, com base na colaboração recíproca a que se obrigam seus associados, promover:

I - o estímulo, o desenvolvimento e a defesa de suas atividades econômicas de caráter comum;

II - A importação, a exportação, a industrialização e a comercialização em comum de sua produção agrícola, produção animal em geral, pecuária e de hortifrutigranjeiros, industrializada ou em espécie, tais como carnes, ovos, peixes, frutas, cereais, verduras, legumes, gorduras, condimentos em geral; café e ervas para infusão, laticínios, margarinas e derivados de soja, massas alimentícias, farinhas e fermentos em geral; doces, pós para fabricação de doces, açúcar e adoçantes em geral, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, xaropes e sucos em geral; animais vivos e ovos para incubação; alimentos para animais; plantas e flores naturais, etc, nos mercados locais, nacionais ou internacionais;

Em razão de sua atividade econômica, sujeita-se a controles e exigências de diversos órgãos públicos, exemplificativamente: Agência Nacional de Vigilância Sanitária ANVISA, Ministério da Agricultura, Serviço de Inspeção Federal, Ministério da Saúde.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado.

No que concerne às embalagens utilizadas para transporte no processo produtivo da Contribuinte, uma vez essenciais, pertinentes e relevantes para obtenção do produto final, há de se considerarem as mesmas como insumos. As embalagens são realmente necessárias à armazenagem/conservação do produto nas diversas fases do processo produtivo.

Considerando-se a atividade própria da Contribuinte, tem-se que os “pallets” utilizados para armazenagem e movimentação das matérias-primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, também devem ser considerados como insumos.

Para atendimento das exigências sanitárias impostas pelos órgãos públicos responsáveis pelo controle e fiscalização, na movimentação e na armazenagem das matérias-primas e dos bens a serem utilizados na fabricação do produto final, e dos produtos finais em si, não pode haver contato com o chão, justamente para se evitar a contaminação por microorganismos, constituindo-se em mais uma das razões pelas quais é imprescindível a utilização dos “pallets” na cadeia produtiva.

Levando-se em conta a significativa quantidade de matérias-primas e produtos que serão empregados no processo produtivo e que precisam ser armazenados e transportados no ambiente

fabil, é indispensável à Contribuinte utilizar-se de mecanismos e ferramentas que, além de garantirem a observância das normas de higiene e limpeza, impostas pela ANVISA, otimizem o seu processo produtivo. Há de ser destacada, nesse aspecto, a desnecessidade do consumo do produto em contato direto com o bem produzido, admitindo-se o emprego indireto no processo de produção para caracterizar-se determinado bem como insumo.

Assim, os pallets guardam nítida relação de pertinência, relevância e essencialidade com a atividade produtiva do Sujeito Passivo, constituindo-se em insumos do processo produtivo e da fase de comercialização passíveis de creditamento de PIS e COFINS não-cumulativos.

Com relação a esse item, essa 3^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu decisão em casos análogos, nos processos administrativos nºs 10925.720046/201212 e 10925.720686/201222, na sessão realizada, em que receberam a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA. A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito DO PIS/COFINS.

PIS/COFINS. REGIME NÃOACUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. ALÍQUOTA.

Após a alteração veiculada pela Lei nº 12.865, de 2013, expressamente interpretativa, indiscutivelmente, os insumos da indústria alimentícia que processsem produtos de origem animal classificados 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, adquiridos de não contribuintes farão jus ao crédito presumido no percentual no percentual de 60% do que seria apurado em uma operação tributada.

PIS/COFINS NÃOACUMULATIVOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS

As leis instituidoras da sistemática não-cumulativa das contribuições PIS e COFINS, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao "consumo" no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração. Comprovado que o bem foi empregado no processo produtivo e não se inclui entre os bens do ativo permanente, válido o crédito sobre o valor de sua aquisição.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Nos termos do § 4º do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833 "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sé-lo nos meses subsequentes".

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

TAXA SELIC. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

REP Provido em Parte e REC Provido em Parte

Acordam os membros do Colegiado, por maioria, em dar provimento parcial aos recursos especiais da Fazenda Nacional e do sujeito passivo, nos seguintes termos: I) recurso especial da Fazenda Nacional: a) limpeza e desinfecção: por maioria, em negar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Carlos Alberto Freitas Barreto; b) embalagens utilizadas para transporte: por maioria em negar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Carlos Alberto Freitas Barreto; c) despesas de períodos anteriores: por maioria, em negar provimento. Vencido o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres; d) serviços de lavagem de uniformes: pelo voto de qualidade, em dar provimento. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Valcir Gassen, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martinez López; e) percentual de crédito presumido: por unanimidade, em negar provimento; f) juros sobre multa de ofício: por maioria, em dar provimento. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martinez López; e II) recurso especial do sujeito passivo:

a) indumentária: por maioria, em dar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Júlio César Alves Ramos, Rodrigo da Costa Pôssas e Carlos Alberto Freitas Barreto; e b) pallets: por maioria, em dar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designados para redigir os votos vencedores o Conselheiro Júlio César Alves Ramos em relação às letras "a", "b" e "c" do item I e letra "b" do item II; e o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho em relação à letra a do item II. (grifou-se)

Há, ainda, de se examinar a caracterização dos materiais de acondicionamento e transporte plástico de coberto e filme plástico do tipo “stretch” – como insumos passíveis de gerar crédito de PIS/Pasep. Na linha relacional traçada no presente voto, considerando-se que as mercadorias para serem devidamente armazenadas e transportadas após a produção, até chegarem ao consumidor final, exigem a utilização do plástico de coberto e do filme plástico do tipo “stretch”, é nítida a relação de pertinência, relevância e essencialidade com o processo produtivo, sendo imprescindível o seu reconhecimento como insumo.

Por fim, cumpre consignar que os itens, analisados no presente recurso especial, são empregados na “palletização” dos produtos a serem estocados e transportados pela Contribuinte, procedimento indispensável à correta armazenagem dos produtos face ao tamanho reduzido das embalagens individuais e, mais ainda, ao atendimento de exigências das normas de controle sanitário da área de alimentos, consoante Portaria SVS/MS (Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde) nº 326/1997.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo-se o reconhecimento ao direito creditório da Contribuinte.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o recurso especial da Fazenda Nacional foi conhecido e, no mérito, o colegiado negou-lhe provimento.

Combustíveis (hexano, óleo de xisto, GLP, acetileno, gases em geral

As despesas com os produtos referentes a combustíveis são possíveis de auferir crédito nos termos do art. art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. *Verbis:*

*“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;*
grifo nosso.

Portanto, para estes produtos assiste razão ao recurso, sendo possível a pretensão da recorrente de auferir créditos sobre tais despesas.

Ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos

É indiscutível que máquinas e equipamentos estão ligados diretamente ao processo produtivo da Recorrente. As despesas com ferramentas, peças de reposição e materiais utilizados na manutenção destas máquinas e equipamentos, que não estão obrigados a ser incluídos na conta de ativo da empresa, estão aptas a serem consideradas como custos possíveis de gerar créditos na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos. Ressalte-se que ferramentas, peças de reposição e equipamentos que por força da legislação são incluídos no ativo da empresa também podem ser utilizados como créditos para apuração da contribuição, mas, limitados as regras aplicadas a depreciação de bens do ativo.

Portanto, para este item procede as alegações do recurso, com a observação de aplicar para os bens constantes do ativo da empresa, as regras previstas para créditos referentes a depreciação, conforme art. 3º, § 1º, III da Lei nº 10.833.

Aquisições sujeitas à alíquota zero ou com tributação suspensa

Quanto as aquisições sujeitas à suspensão ou alíquota zero, a legislação é clara em vedar a apropriação de créditos, cujas operações anteriores não sofreram a incidência das contribuições. O art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003, traz o diploma que veda tais créditos.

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

...

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(grifo nosso)

Lembro que a discussão constante desta matéria não diz respeito a produtos e serviços que estariam sujeitos ao crédito presumido. Assim, correta a glosa realizada pela Fiscalização.

Das despesas com frete incidente sobre as aquisições de insumos com suspensão

Quanto as glosas de frete, a Recorrente afirma como possíveis de gerar créditos, as despesas de frete para transporte de produtos com suspensão de tributos.

As diversas situações em que o custo de frete é utilizado nas atividades empresariais demonstra a dificuldade em definir quando estes custos são possíveis de gerar créditos na apuração do PIS e da Cofins. Intensa tem sido a discussão neste Conselho sobre a matéria, exigindo a manifestação específica para os fretes pleiteados no recurso pela Recorrente.

O transporte de produtos que não sofreram a incidência dos tributos na etapa anterior foi matéria, enfrentada pela Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, que em recente julgado, entendeu pela impossibilidade de se auferir créditos referentes ao transporte de produtos cujas contribuições estão suspensas.. A decisão da CSRF no Acórdão 9303-005.15 foi assim ementada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impõe dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias-primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

Transcrevo a seguir trecho do voto condutor do Acórdão da CSRF referente aos frete de produtos tributados com alíquota zero ou adquiridos com suspensão do PIS e da COFINS, que peço vênia para incluir no meu voto e fazer dele minhas razões de decidir, quanto a esta matéria.

Em relação ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que ressurgiu com a discussão acerca do direito ao crédito de PIS e de Cofins sobre as despesas com fretes de transferência de produtos acabados entre os seus estabelecimentos, entendo que lhe assiste razão.

Das despesas referentes à energia elétrica

Alega a Recorrente a existência de equívoco na indicação do CFOP das notas fiscais referentes as operações glosadas pela Fiscalização. Afirma o Recurso que os CFOP 1302/AA e 1352/AA foram informados erroneamente, quando o correto seria o CFOP 1252/AA.

A decisão de piso manteve a glosa destes serviços por entender que não estava devidamente comprovado documentalmente que as operações trataram-se de pagamento de serviços de fornecimento de energia elétrica.

Consultando o recurso voluntário, verifica-se que os argumentos da Recorrente para afastar as glosas são que os equívocos alegados estariam claros e portanto o caminho seria afastar as glosas realizadas pelo Trabalho Fiscal. Os argumentos da Recorrente foram assim apresentados no seu recurso.

É inegável o equívoco dos CFOP's indicados nos documentos fiscais, pois não se pode admitir que empresas evidentemente distribuidoras de energia elétrica tivessem fornecido serviço de comunicação (CFOP 1.302) e/ou serviço de transporte (CFOP 1.352).

Dúvidas não há portanto, que a Recorrente faz jus aos créditos decorrentes dos custos com aquisição de energia elétrica consumida em seu processo de industrialização, devendo também ser canceladas as exigências fiscais e reformado o Acórdão recorrido quanto a este item.

Em que pese os argumentos apresentados pela Recorrente, a discussão nos autos não trata-se da permissão para utilização de créditos referentes as despesas com energia elétrica, a matéria e puramente fática, a fiscalização entendeu não estar comprovada as despesas em razão dos CFOP registrados nas Notas Fiscais apresentadas, posição que foi mantida pela decisão da primeira instância e que volta ao debate neste julgamento, mas ao meu sentir, continua a Recorrente sem apresentar a comprovação documental necessária para que as operações amparadas pelas Notas Fiscais em discussão sejam consideradas despesas de energia elétrica. Assim, da mesma forma que ocorreu na decisão de piso, nego provimento ao recurso quanto a esta matéria por falta da comprovação documental necessária das operações e dos supostos equívocos no CFOP.

Das despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos

Consta do art. 3º, IV da Lei nº 10.833/2003 a permissão para utilização de créditos referentes as despesas de aluguel de máquinas e equipamentos. In verbis.

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

...

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

A determinação legal não restringiu a utilização dos créditos somente as máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. A premissa legal é que as máquinas e equipamentos sejam utilizados nas atividades da empresa. Entendo, que o conceito de atividades da empresa não implica na necessidade de que sejam os bens locados utilizados no processo produtivo. As exigências da norma exigem o pagamento a pessoa jurídica e a utilização nas atividades da empresa. Portanto, para esta matéria assiste razão aos argumentos da Recorrente, devendo ser afastada as glosas referentes as despesas com alugueis de máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica.

Dos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos em data anterior a 01/05/2004

O art. 31 da Lei nº 10.685/2004 veda de forma expressa o desconto de créditos referentes a depreciação ou amortização de bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos em data anterior a 30 de abril de 2004.

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

A Recorrente alega que a matéria foi objeto de julgamento pelo Poder Judiciário em que teria sido decidido pela constitucionalidade da vedação prevista no art. 31 da Lei nº 10.685/2004. Entretanto, a decisão esta submetida a repercussão geral e não possui um posicionamento definitivo que possa afetar os julgamento deste colegiado, visto a impossibilidade no âmbito do CARF de discutir constitucionalidade de lei tributária.

Diante da vedação legal, não pode prosperar a pretensão da Recorrente em aproveitar créditos referentes a depreciação de bens do ativo imobilizado que foram adquiridos em data anterior a 30/04/2004.

Dos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado

A Fiscalização realizou glosas referentes a depreciação de bens do ativo imobilizado, utilizando duas situações distintas. A primeira diz respeito a impossibilidade, segundo a Fiscalização, da Recorrente utilizar a depreciação no prazo de 48 meses para edificações e benfeitorias, sendo necessário que o prazo seja de 300 meses conforme normas da Receita Federal. O segundo motivo para parte das glosas, diz respeito a falta de identificação das máquinas e equipamento, impossibilitando a identificação dos bens submetidos a depreciação. As motivações para as glosas deste tópico, foram assim descritas no Relatório Fiscal.

Na memória de cálculo apresentada pela contribuinte revela várias edificações e benfeitorias que foram depreciadas em 48 meses para fins de crédito de PIS/COFINS. Esta fiscalização procedeu com a glosa da diferença entre as depreciações calculadas pelo contribuinte (em 48 meses) e a depreciação correta, conforme disposto na IN SRF nº 162/1998 (prazo de 300 meses para edificações e benfeitorias).

Além disso, há, na memória de cálculo, várias aquisições sem nenhuma descrição que possibilite a identificação da máquina/Equipamento. Tais aquisições também foram glosadas.

No recurso voluntário, a Recorrente alega que a legislação não determina que a depreciação ocorra no prazo de 48 meses, sendo uma faculdade a ser utilizada pelo

Contribuinte e não faz nenhuma alegação quanto a ausência de descrição das máquinas e equipamentos.

A possibilidade de utilização de um prazo menor para depreciação foi prevista no art. 3º, § 14º da Lei nº 10.833/2003

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(grifo nosso)

A lei de forma clara permite a depreciação no prazo menor, somente as aquisições de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado. As glosas promovidas pela Fiscalização tratam da aplicação do prazo menor de depreciação relativos a edificações e benfeitorias, que não estão previstas na legislação. Assim, correta a glosa realizada pela Autoridade Fiscal.

Em relação a segunda motivação para as glosas de depreciação. A Recorrente não questionam o entendimento adotado pela Fiscalização, não sendo apresentado nenhum documento ou informação que pudesse levar a efetiva individualização e identificação de parte dos bens que a Recorrente pretende auferir créditos. Portanto, nesta matéria não existindo uma alegação específica contra o trabalho fiscal, as glosas devem ser mantidas nos termos apurados pela Fiscalização.

Dos créditos presumidos

Quanto a esta matéria a Recorrente pede que seja utilizado para créditos o valor integral das aquisições. Entendo não assistir razão ao Recurso, a legislação veda de forma expressa a apuração integral dos créditos referentes a aquisição de pessoas físicas e cooperativas, mas permite a utilização de crédito presumidos sobre estas operações.

A Fiscalização ao glosar os créditos integrais sobre estas operações, já fez a correta apuração considerando a aplicação do crédito presumido para estas operações. Restando para discussão no presente voto a questão dos percentuais a serem aplicados na apuração destes créditos presumidos.

A matéria foi resolvida por completo com a redação adotada no § 10º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, que ficou assim redigido.

" Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00,

07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)

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

I - cerealista que exerce 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, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerce atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a: (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013)

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 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.

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

...

§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013)"(grifo nosso)

A observação do texto legal deixa sedimentado que o percentual a ser aplicado é de 60% (sessenta por cento) aos insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Dos insumos importados - bens e serviços importados sujeitos à alíquota zero - bens importados que não se enquadram no conceito de insumos

A Fiscalização realizou glosas sobre operações de importação, utilizando três argumentos, os bens eram tributos a alíquota zero e portanto não poderiam auferir crédito e não se enquadram no conceito de insumo.

A Recorrente traz em sua defesa o argumento que existiu nestas operações o pagamento do PIS-Importação e Cofins-Importação. Entretanto, não traz argumentos referentes ao entendimento da Fiscalização que tais operações referem-se a produtos que não são insumos. Considerando a ausência de documentos ou informações que possam contrapor a posição da Fiscalização, não vejo como alterar as glosas realizadas no trabalho fiscal, sendo mantido as glosas referentes as operações de importação.

Multa de ofício

Quanto a multa de ofício no valor de 75% (setenta e cinco por cento), a sua exigência está prevista no inciso I, do art. 44, da Lei 9.430/96, sendo aplicada nos lançamentos de ofício para cobrança de débitos tributários.

“Art.44 Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;”

No caso em tela foi realizado o lançamento de ofício, formalizado por meio do Auto de Infração e, portanto, torna-se obrigatória a exigência da multa de ofício no valor de 75% (setenta e cinco por cento) aplicada sobre o valor do tributo exigido.

Juros sobre a multa de ofício

Alega ainda, a Recorrente, suposta ilegalidade na exigência de juros sobre a multa de ofício. Também quanto a esta matéria não assiste razão ao recurso. A multa de ofício é lançada em conjunto com o principal fazendo um crédito único. Não ocorrendo o pagamento, a Fazenda Pública deixa de receber todo o crédito tributário que a ela era devida, e assim, faz jus a receber juros de mora sobre este montante. O CTN define como sujeito a multa de mora, o crédito não integralmente pago no vencimento, não existindo nenhuma determinação legal para excluir do conceito de créditos não integralmente pagos, a multa de ofício. Destarte não há como separar a multa de ofício do total do crédito exigido.

A matéria já foi objeto de julgamento pela 1^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, no Acórdão nº 9101-001.350, na sessão do dia 15 de maio de 2012, quando foi decidido pela incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. A ementa do citado acórdão ficou assim redigida.

"JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora. Em se tratando de débitos relacionados com tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31/12/1994, sobre a multa por lançamento de ofício

*incidentem, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora calculados segundo a taxa Selic, ex-*vi* dos arts.29 e 30, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002."*

Da alegação de descumprimento de princípios constitucionais

Por fim, consta do recurso, diversas alegações de ofensa a princípios constitucionais. Quanto a esta matéria, este colegiado está impedido de se manifestar, diante da emissão da súmula nº 2 do CARF, publicada no DOU de 22/12/2009, que veda o pronunciamento sobre constitucionalidade de lei tributária.

"Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para acatar a possibilidade de se apurar créditos de PIS e da COFINS não cumulativos referente as despesas com combustíveis e lubrificantes, ferramentas, peças e serviços de manutenção de máquinas e equipamentos, aluguel de máquinas e equipamentos e aplicar o percentual de 60% aos créditos presumidos referente aos insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Winderley Moraes Pereira

Voto Vencedor

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

O presente Voto Vencedor tem por objeto, exclusivamente, a análise acerca do direito à apropriação de créditos sobre as parcelas pagas a título de frete na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições.

Ante divergência instaurada em sessão de julgamento, fui designada redatora nesta parte vencedora do voto.

A referida glosa foi efetuada e mantida com base no fundamento de que "*em relação a despesas com frete na aquisição destes bens, face a inexistência de previsão legal permitindo o creditamento, correta a glosa dos valores creditados.*"

Todavia, tal entendimento não deve prosperar em face da mais adequada interpretação da legislação atinente ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS.

Estabelece o art. 3º da Lei nº 10.833:

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

(...)

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;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Nos termos da jurisprudência já firmada por este CARF, inclusive no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o frete pago na aquisição, quando suportado pelo comprador, integra o custo de aquisição dos bens e mercadorias, gerando direito ao crédito das contribuições.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2008

COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES DE INSUMOS

Os fretes pagos pelo contribuinte na aquisição de insumos integram o custo destes e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins. Da mesma forma os gastos com fretes na movimentação destes insumos no processo fabril.

COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de Cofins sobre os valores relativos a fretes na transferência de mercadorias/produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 - eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda - quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” - quando impõe dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

Os créditos decorrentes do princípio da não cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo da Cofins.

(Acórdão nº 9303-006.218, de 24/01/2018)

No caso dos autos, trata-se de frete pago na aquisição dos insumos destinados à industrialização. Ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, as despesas com frete comprovadamente incorridas - em se tratando de despesa onerada pelas contribuições - devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade na condição de serviços utilizados como insumos, essenciais ao processo produtivo da Recorrente.

Desse modo, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário também para reconhecer a possibilidade de apropriação dos créditos de PIS e COFINS sobre os valores pagos a título de frete na aquisição de insumos não onerados pelas referidas contribuições.

Tatiana Josefovicz Belisário - Redatora Designada