



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10925.901570/2014-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.778 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de agosto de 2022
Recorrente COOPERATIVA AURORA ALIMENTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência - Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003-, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DE FORNECEDORES (COMPRA DE SUÍNOS PARA ABATE) E FRETE UTILIZADO NO SISTEMA DE PARCERIA (INTEGRAÇÃO). DESCABIMENTO.

O frete na aquisição de insumos de fornecedores somente pode ser tomado como custo de aquisição de produto que gerar direito ao crédito. Em se tratando da aquisição de produto isento, não é possível o creditamento. Também não é passível de crédito do PIS/COFINS não cumulativo o frete utilizado no sistema de parceria (integração).

CRÉDITO. CUSTOS COM ROYALTIES. DESCABIMENTO.

Não cabe a tomada de crédito em relação aos custos com royalties pagos a tecnologia utilizada para a mera aceleração no crescimento, por não atendimento aos critérios da essencialidade e relevância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas em relação ao material de embalagem e Etiquetas; material de segurança; Fretes sobre Transferência de Insumos de Produção; aquisição do produto “Rhodimet AT 88”, cuja descrição informada pela Recorrente é Metionina Hidroxi Análoga Líquida; aquisição do produto denominado Calcário Calcítico; Serviços Gerais de Coleta de Resíduos; aquisições de produtos com suspensão do pagamento do PIS/Pasep e da COFINS, nos termos das Leis nº 12.350/2010; mesa em u em aço inox med. 4500 x 2700 x 2500 x 900mm c/suporte para monoblocos; aerador de fluxo ascendentes motor 25,0cv dotado de flutuante em fibra; lavador de botas 03 lugares em aço inox; d.i 08/1564352-1 de 03/10/2008 fat. 55752 holac – cubeteadora automática; pá carregadeira marca new holland modelo 12b com 88 cv; balança eletrônica mod. b,c/plataforma pesagem bi-4030-18kg c/pb450(2008); maquina smart fil 25 240 nlg p/ ensac. e embal.de leite em pó ; maquina de grampear seloclip mod. br-7010; maquina de grampear seloclip mod. br-7010; gaiolas de congelamento med. 1000 x 1200 x 2000 mm; empilhadeira elétrica retrátil marca still mod fmx 17 g115 7825tr com 03; encargos de depreciação dos suínos reprodutores no patamar de 20%; e seja admitida a porcentagem de 60% para cálculo do crédito presumido – atividades agroindustriais. Vencidos os conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus que revertia, também, as glosas referentes aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente, as glosas de fretes sobre compras de suínos para abate, as glosas em relação aos royalties; Carlos Delson Santiago que manteve a glosa em relação ao material de embalagem e etiquetas; Larissa Nunes Girard que manteve a glosa em relação ao material de embalagem e etiquetas e em relação à depreciação da empilhadeira elétrica retrátil; Walker Araújo que revertia, também, as glosas de fretes sobre compras de suínos para abate e as glosas em relação aos royalties; Denise Madalena Green que revertia, também, as glosas de fretes sobre compras de suínos para abate e as glosas em relação aos royalties; Mariel Orsi Gameiro que revertia, também, as glosas de fretes sobre compras de. suínos para abate e as glosas em relação aos royalties. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Larissa Nunes Girard referente aos capítulos recursais: a) manutenção das glosas referentes aos fretes sobre compras de suínos para abate; b) manutenção das glosas referentes aos custos com royalties.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Marcos Roberto da Silva (suplemente

convocado), Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Mariel Orsi Gameiro, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green. Ausente o conselheiro Antônio Andrade Leal, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, para reconhecer como passível de ressarcimento a título de crédito de Pis/Pasep vinculado a receita de exportação do 2º trimestre de 2011, adicionalmente ao valor já reconhecido pela DRF de origem, o valor de R\$ 42.686,50, mantendo as demais glosas objeto do pedido de ressarcimento.

Em sede recursal, a Recorrente pleiteia a reversão das glosas em relação:

(i) AQUISIÇÕES DE BENS PARA REVENDA – LINHA 01 FICHAS 06-A E 16-A DO DACON

(i.a) mercadorias adquiridas de cooperados;

(i.b) crédito sobre fretes relativos a transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da cooperativa;

(ii) AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS NÃO ENQUADRADOS COMO INSUMOS – LINHAS 02 E 03, FICHAS 06-A E 16-A DO DACON

(ii.a) Material de Embalagem e Etiquetas (Item 2.3.2, “a”, p. 12, do Relatório Fiscal);

(ii.b) Material de Uso e Consumo/Peças de Reposição e Serviços Gerais (Item 2.3.2, “b” e “c”, p. 12, do Relatório Fiscal);

(ii.c) Material de Segurança (Item 2.3.2, “d”, p. 12, do Relatório Fiscal);

(ii.d) Produtos e Serviços Utilizados na Conservação e Limpeza (Item 2.3.2, “e”, p. 12, do Relatório Fiscal);

(iii) Fretes entre Estabelecimentos da Empresa, Relativos a Envio/Retorno de Industrialização, Armazenagem/Venda, como Frete sobre Transferência de Produto Acabado, sobre Transferência de Insumos, sobre Parcerias Aves, sobre Parcerias Ração, Entre Outros (Item 1, p. 13, do Relatório Fiscal)

(iii.a) Frete sobre sistema de Parceria (insumos);

(iii.b) Fretes sobre Transferência de Insumos de Produção;

(iii.c) Fretes sobre Transferência de Produtos Acabados;

(iii.d) Fretes sobre Compras de Suínos para Abate;

(iv) Produtos do Capítulo 29 da TIPI, não sujeitos à Alíquota Zero;

(v) Produtos do Capítulo 25 da TIPI, não sujeitos à Alíquota Zero;

(vi) Produtos de Cooperados Pessoas Jurídicas;

(vii) Aquisições de Combustíveis e Derivados: Óleo Combustível, Lubrificantes, Graxa, Gás GLP a Granel e Lincomicina (NCM 3004.20.410), com Incidência Monofásica ou por não se Enquadrarem no Conceito de Insumo (Item 9, p. 17, do Relatório Fiscal);

(viii) **Aquisições de Serviços que Não se Agregam ao Produto, como: Coleta de Lixo/Resíduos, Conserto de Máquinas e Equipamentos, Lavagem de Roupas/Uniformes, Limpeza, Conservação/Zeladoria, Manutenção de Máquinas e Equipamentos, Entre Outros, com Descrições Genéricas e Imprecisas e que Não São Enquadrados como Serviços Utilizados Diretamente na Produção/Fabricação (Item 2.3.2, "c", p. 12, do Relatório Fiscal);**

(ix) **Aquisições de produtos com suspensão do pagamento do PIS/Pasep e da COFINS, nos termos das Leis nº 12.350/2010 (fls. 53 e 54, do Acórdão recorrido);**

(x) **Despesas de armazenagem de mercadoria e frete Na operação de venda – linha 07, fichas 06-a e 16-a do dacon – Documentos relacionados no anexo iv (item 2.3.3, p. 17 e 18, do Relatório fiscal);**

(xi) **Encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado – documentos relacionados no anexo v (item 2.3.4, p. 18 e 19, do relatório fiscal);**

(xii) **Encargos de amortização de edificações e benfeitorias – documentos relacionados no anexo vi (item 2.3.5, p. 20, do relatório fiscal);**

(xiii) **Créditos de pis/pasep incidentes sobre insumos importados – documentos relacionados no anexo vii item 2.3.7, p. 25 e 26, do relatório fiscal);**

(xiv) **glosa de crédito presumido – atividades agroindustriais (item 2.3.6, p. 20 a 25, do relatório fiscal);**

(xv) **Critério de Utilização do Saldo de Créditos;**

(xvi) **Erros no cálculo para determinação do Limite da Utilização do Crédito Presumido – Art. 9º da Lei nº 11.051/2004;**

(xvii) **Atualização do crédito pela Taxa Selic.**

Às folhas 3.619-3.648, a Recorrente peticionou informando que obteve provimento judicial lhe outorgando o direito de ter o imediato ressarcimento dos créditos já reconhecidos pelas DRJ, com a observância da Taxa Selic desde o término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias. Carreou cópia da inicial e da sentença da citada medida judicial.

Por fim, foi proferida decisão no MS 1034569-29.2020.4.01.3400 determinando o julgamento imediato do processo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

I - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo, posto que apresentado dentro do prazo de 30 (trinta) dias, previsto no Decreto nº 70.235/72.

II – Renúncia à esfera administrativa

Nos termos da petição carreada às fls. 3.619-3.620, a Recorrente informou que impetrou Mandado de Segurança objetivando o direito ao imediato ressarcimento dos créditos já reconhecidos pelas unidades julgadoras, objeto do presente litígio, bem como o direito a correção pela Taxa Selic após o término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contados a partir da data do protocolo. Trouxe cópia dos documentos judiciais para comprovar suas alegações.

Não obstante a medida judicial não discuta o direito ao crédito glosado pela fiscalização, mas somente o direito ao imediato ressarcimento daquilo que já foi reconhecido, o pedido de atualização monetária pela Taxa Selic levado ao judiciária, envolve vários pedidos de ressarcimento realizados pela Recorrente, dentre eles, o processo sob análise, acarretando, assim, a incidência da Súmula Carf n.º 01:

Súmula CARF n.º 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme [Portaria MF n.º 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Em relação ao pedido de atualização pela Taxa Selic, destaque-se parte do fundamento constante da petição inicial, bem como da decisão de primeira instância, onde demonstra claramente que o pedido de atualização não se restringe ao crédito já deferido, mas aos pedidos de ressarcimento realizados pela Recorrente:

INICIAL DO MS

“O presente mandado de segurança não pretende discutir a quantificação dos créditos da Impetrante, nem tampouco que o magistrado adentre na análise de mérito dos processos administrativos pendentes de ressarcimento.

O que se pretende apenas é ver assegurado que a Autoridade Coatora efetue o ressarcimento do crédito devidamente atualizado pela taxa Selic após o transcurso do prazo de 360 dias do respectivo protocolo administrativo, bem como que o ressarcimento não seja obstado em face da existência de parcelamentos aguardando a consolidação.”

PARTE DISPOSITIVA DA SENTENÇA

*“b) **CONCEDO A SEGURANÇA** para determinar que a autoridade coatora inscreva os créditos da impetrante reconhecidos nos pedidos listados na inicial, na ordem de pagamento da Receita Federal do Brasil, observando a incidência de correção monetária pela taxa SELIC desde o término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias relativo a cada pedido, ficando **vedada a compensação de ofício** com créditos tributários que estejam em parcelamento (ainda que sem consolidação) ou com a exigibilidade suspensa e, em consequência julgo extinto o processo com resolução do mérito, na forma do art. 487, I, do CPC.”*

Assim, deixo de conhecer do pedido em relação a atualização do crédito pela Taxa Selic.

III - Mérito

O cerne do litígio envolve, além de questões quanto ao erro na formação da base de cálculo, o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no

regime não cumulativo previsto nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03. A respeito do conceito de insumo, principalmente no âmbito deste colegiado, adoto e transcrevo o voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède no processo 13656.721092/2015-97.

"Relativamente à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

Lei n.º 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória n.º 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei n.º 11.787, de 2008) (Vide Lei n.º 9.718, de 1998)

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 n.º 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

VI - 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. (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei n.º 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

Lei n.º 10.833/2003:

Art. 3.º Do valor apurado na forma do art. 2.º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória n.º 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3.º do art. 1.º desta Lei; e (Redação dada pela Lei n.º 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1.º e 1.º-A do art. 2.º desta Lei; (Redação dada pela lei n.º 11.787, de 2008) (Vide Lei n.º 9.718, de 1998)

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 n.º 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

VI - 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; (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei n.º 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014) (Vigência)

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF n.º 247/2002, e artigo 8º da IN SRF n.º 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

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

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

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

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.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 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.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST n.º 181/1974 e n.º 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, que defendeu, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Todavia, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (votavista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar)

votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:

"Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio**, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

43. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003;e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei n.º 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF n.º 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP n.º 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, nos termos seguintes:”

Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo n.º 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve

ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3.º, inciso II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3.º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido),

contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Destarte, embora ainda pendente de julgamento de embargos de declaração, dada a edição da Nota SEI n.º 63/2018, adoto a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, nos termos do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

*2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.*

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre alguns gastos gerais de fabricação e sobre as despesas comerciais.

Considero que o critério da essencialidade não destoou significativamente do entendimento que vinha sendo por este relator, especificamente no que concerne a afastar o creditamento sobre as despesas operacionais das empresas como inseridas na definição de insumo. Por outro lado, o critério da relevância abre espaço para que determinados custos, ainda que não essenciais (intrínsecos, inerentes ou fundamentais ao processo) possam gerar créditos por integrar o processo de produção, seja por singularidades da cadeia produtiva, seja por imposição legal.

A partir das considerações acima, afasto a tese da recorrente de que todos os custos e despesas necessários à obtenção das receitas gerariam créditos das contribuições, o que equivaleria, em outros termos, à tese do IRPJ, ou seja, todos os custos e despesas operacionais dedutíveis para o IRPJ gerariam créditos da contribuições. Assim, despesas operacionais, como as administrativas e de vendas, embora necessárias à recorrente para exercer suas atividades em geral, não se enquadram no normativo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR."

Feito estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos aos itens glosados pela fiscalização, considerando, para tanto, a atividade desenvolvida pela Recorrente, a saber:

“industrialização de produtos alimentares derivados de frutas, hortaliças e leguminosas, leite e soja, inclusive de seus subprodutos, bem como do abate de suínos, aves e bovinos, inclusive de seus subprodutos, a fabricação de massas alimentícias, produtos de panificação, doces e gelatinas, a fabricação de rações, concentrados e demais insumos para alimentação animal.”

III.1 AQUISIÇÕES DE BENS PARA REVENDA – LINHA 01 FICHAS 06-A E 16-A DO DACON

(i.a) mercadorias adquiridas de cooperados

Nos termos do Despacho Decisório, verifica-se que a fiscalização motivou a glosa dos créditos apurados pela Recorrente com base na vedação expressa contida nos incisos I e II, do artigo 23, da IN SRF nº 635, de 24 de março de 2006, a qual não autoriza a tomada de crédito relativos a bens para revenda adquiridos de associados, senão vejamos:

2.3.1. Aquisições de bens para revenda

O inciso I do artigo 3º. da Lei nº 10.637/2002, autoriza o creditamento sobre bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos no mês, que assim dispõe:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Entretanto, na relação de notas fiscais de aquisições de mercadorias que geraram créditos de PIS/COFINS não cumulativos foram incluídas mercadorias adquiridas de cooperados, por exemplo: Coop. Triticola Erechim; Cooperativa A1, Cooperativa de Produção e Consumo Concórdia; Coop. Agropecuária Videirense; Cooperativa Agroindustrial Alfa, entre outras. Em relação às referidas aquisições à vedação expressa na legislação, conforme incisos I e II, do art. 23. Da IN/RFB 635, de 24 de março de 2006, “in verbis”:

Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

*I - bens para revenda, **adquiridos de não associados**, exceto os decorrentes de:*

a) mercadorias em relação as quais as contribuições sejam exigidas da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

b) álcool carburante;

c) gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e biodiesel;

- d) produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, e alterações posteriores;
- e) máquinas e veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002;
- f) autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002;
- g) pneus novos e borracha e câmaras-de-ar das posições 40.11 e 40.13 da Tipi;
- h) embalagens destinadas ao envasamento de água, refrigerante e cerveja; e
- i) água, refrigerante e cerveja relacionados no art. 49 da Lei nº 10.833, de 2003;

II - aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;

Em relação às operações entre cooperativas a Lei nº 5.764/1971 que define a política nacional de cooperativismo, em seu art. 79 define o que é ato cooperativo e no parágrafo único afirma que ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, "in verbis":

Do Ato Cooperativo

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

A DRJ, por sua vez, manteve os fundamentos utilizados pela fiscalização para justificar a manutenção das glosas. Adicionalmente, afastou as alegações concernentes a ilegalidade da IN SRF 635/2006 suscitadas pela Recorrente, nos seguintes termos:

Relativamente às mercadorias adquiridas de cooperados, primeiramente, é de se ressaltar que a fiscalização glosou créditos na rubrica "Bens para revenda", com base nos incisos I e II do art. 23 da Instrução Normativa RFB nº 635/2006.

A contribuinte, na defesa, elaborou o "Anexo I - Aquisição Para Revenda de Suínos Reprodutores de Cooperados", alegando que o texto legal não proíbe tal creditamento e que uma ato infralegal não pode contrariar expressa disposição de lei.

Todavia, não assiste razão à interessada. Afinal, ao dispor sobre os "Créditos a Descontar na Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins", a IN SRF nº 635, de 24 de março de 2006, estabeleceu que:

Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

I - bens para revenda, adquiridos de não associados, exceto os decorrentes de:

- a) mercadorias em relação as quais as contribuições sejam exigidas da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- b) álcool carburante;
- c) gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e biodiesel;

- d) produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal relacionados no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, e alterações posteriores;*
- e) máquinas e veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002;*
- f) autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002;*
- g) pneus novos e borracha e câmaras-de-ar das posições 40.11 e 40.13 da Tipi;*
- h) embalagens destinadas ao envasamento de água, refrigerante e cerveja; e*
- i) água, refrigerante e cerveja relacionados no art. 49 da Lei nº 10.833, de 2003;*

II - aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III - despesas e custos incorridos no mês, relativos a:

- a) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da sociedade cooperativa;*
- b) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da sociedade cooperativa;*
- c) contraprestações de operações de arrendamento mercantil, pagas ou creditadas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;*
- d) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;*

IV - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 2003.

§1º Os créditos de que trata este artigo serão determinados mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) para a Contribuição para o PIS/Pasep e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) para a Cofins sobre o valor das aquisições de bens e serviços e das despesas e custos incorridos no mês.

§2º O direito ao crédito de que trata este artigo aplica-se em relação às aquisições de bens e serviços, aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar o regime de não-cumulatividade das contribuições.

§3º Não gera direito a desconto de créditos o valor:

- I - de mão-de-obra pago a pessoa física;*
- II - de aquisições de bens ou serviços não alcançadas pela incidência das contribuições ou sujeitas à alíquota 0 (zero); e*
- III - de aquisições de bens ou serviços efetuadas com isenção, quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

Como se constata, o comando da instrução normativa é claro ao determinar que apenas os bens para revenda adquiridos de não associados geram o direito a crédito, vedação que encontra respaldo na própria essência do ato cooperativo.

Afinal, tratando-se de cooperativas não se pode perder de vista o conceito de ato cooperativo, disposto na Lei nº 5.764, de 1971 (que “define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas”):

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Nesse contexto, se os atos praticados com seus cooperados são considerados atos cooperativos e se “ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria” (art. 79, par. único da Lei n.º 5.764, de 1971), inegável que não há que se falar em créditos na aquisição de bens para revenda.

Saliente-se que no caso das cooperativas de produção agropecuária que exerçam atividade agroindustrial existe a possibilidade, nos termos do art. 26 da IN SRF n.º 635, de 2006, de aproveitamento de créditos presumidos relativos aos insumos adquiridos ou recebidos, inclusive de cooperados, desde que observadas as disposições de regência. Porém, como o crédito em tela diz respeito a “bens para revenda”, não há que se falar nem mesmo em crédito presumido.

Por fim, quanto à alegação de que a citada instrução normativa não encontra respaldo legal, ressalte-se que a autoridade julgadora de primeira instância não tem competência legal para fazer juízos de ilegalidade de atos normativos infralegais, devendo segui-los fielmente.

A Recorrente, por sua vez, reproduz suas razões de defesa, no sentido de que a IN 635/2006 extrapola os limites de sua competência ao vedar o direito ao crédito totalmente previsto na legislação em regência (10.637/2002 e 10.833/2003).

Sem razão à Recorrente.

Com efeito, a IN 635/2006, em seus incisos I e II, ao vedar o direito ao crédito de bens adquiridos para revenda de associados, nada mais fez do que consolidar a determinação prevista no § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e no § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003 que, veda o direito ao crédito no caso de pagamento de mão de obra a pessoa física e no caso da aquisição de bens que não sejam sujeitos ao pagamento das contribuições, inexistindo, assim, extrapolação de competência normativa.

E no presente caso, a entrega do produto de associado à cooperativa não corresponde sequer a uma aquisição, eis que a propriedade do bem permanece na esfera do associado. Assim, considerando que a aquisição de bens não se sujeita ao pagamento das contribuições, não é cabível o crédito em relação à entrega do produto à cooperativa por associado.

Em relação a questão envolvendo o fato dos atos praticados com seus cooperados serem considerados atos cooperativos e se “ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”, trazemos a baila o entendimento já manifestado pelo STF:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. COFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. COOPERATIVA. INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO APENAS NOS ATOS NÃO COOPERADOS. DISTINÇÃO, NO CASO CONCRETO, ENTRE ATOS COOPERADOS E NÃO COOPERADOS. SÚMULA 279/STF. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende que não há incidência do PIS e da COFINS nos atos cooperativos próprios e que, por outro lado, incide a exação em atos praticados com terceiros não associados.

2. Identificar a natureza do ato praticado, se cooperado ou não, demandaria o reexame da legislação infraconstitucional e do acervo fático-probatório, o que é vedado em sede de recurso excepcional. Essa hipótese atrai a incidência da Súmula 279 desta Corte.

3. A Lei nº 5.764/1971 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 define o que é ato cooperativo. Saber se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária demanda a análise da subsunção do fato à norma de incidência específica (RE 599.362, Rel. Min. Dias Toffoli), providência vedada em sede de recurso excepcional.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 599266 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 26/08/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe203 DIVULG 22092016 PUBLIC 23092016)"

Nesse aspecto, se faz necessário recorrer aos julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recurso Representativo de controvérsia, também de aplicação obrigatória por este órgão julgador:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu pará. único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 124), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O Parecer do douto Ministério Público Federal é pelo provimento parcial do Recurso Especial.

5. Recurso Especial parcialmente provido para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixandose a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

(REsp 1141667/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016)"

Neste cenário, correta a decisão piso, cujas razões adoto como causa de decidir.

(i.b) crédito sobre fretes relativos a transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da cooperativa

A fiscalização glosou os créditos apurados pela Recorrente, por entender que o frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram direito ao crédito das contribuintes por total ausência de previsão legal.

A DRJ manteve a glosa por entender que fretes relativos às transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, seja de produto acabado, seja de insumos, representam meramente despesas operacionais da empresa, não podendo ser classificados como insumos os serviços correspondentes. Igualmente, transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos ou para estabelecimentos varejistas não constitui etapa de seu processo produtivo, razão pela qual o respectivo frete também não enseja crédito de PIS/Cofins não cumulativo.

A Recorrente, por sua vez, explica que são fretes relativos à transferência de produtos acabados das unidades produtoras para os estabelecimentos comerciais, uma vez que possui unidades produtoras localizadas em diversos Estados da Federação. Alega que o valor do frete integra o custo das mercadorias, nos termos do § 1º do art. 289 do RIR/1999. Entende que eles podem ser enquadrados no conceito de insumo.

Pois bem. Como cediço, as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Há também direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Ou seja, a sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência -Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003-, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Esse raciocínio já foi devidamente manifestado no acórdão 3302.006.350 (PA 13811.002248/2005-25), de minha relatoria, a saber:

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO.
A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência -Lei 10.637, de 2002 e Lei 10.833, de 2003-, não contempla os dispêndios

com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Neste cenário, mantem-se as glosas promovidas pela fiscalização.

(ii) AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS NÃO ENQUADRADOS COMO INSUMOS – LINHAS 02 E 03, FICHAS 06-A E 16-A DO DACON

(ii.a) Material de Embalagem e Etiquetas (Item 2.3.2, “a”, p. 12, do Relatório Fiscal)

A fiscalização motivou a glosa através dos seguintes pressupostos:

Em relação aos itens embalagens, como: filme stretch, sacos de 25kg, 40kg e 50kg, entre outros, são utilizadas exclusivamente para o transporte das mercadorias. Não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte dos produtos elaborados. São assim entendidos os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim o acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido. (Decreto nº 4.544/2002, art. 4º, IV, e art. 6º).

Essas embalagens, embora essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo, por não conterem rótulos dispensáveis ou indicações promocionais que tenham implicado em despesas mais elevadas em sua elaboração, não tinham o objetivo de, por si, motivar a compra do produto nelas acondicionado ou valorizá-los em razão dos materiais e acabamentos nelas empregados, que é o que caracteriza uma embalagem de apresentação.

A DRJ manteve a glosa sob o fundamento de que por se tratar de embalagens de transporte e não de apresentação (aquelas que se incorporam ao produto de fabricado), estão fora contexto de conceito de insumos para fins de creditamento, já que sua utilidade é meramente transportar o produto acabado, senão vejamos:

Em relação às aquisições de material de embalagens e etiquetas, deve-se observar que, conforme §5º do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e §4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, que tratam da definição de insumos conforme já exposto em item específico, determinam que (a) o material de embalagem é considerado insumo no âmbito da legislação do PIS e da Cofins; e (b) como insumo, só se pode ter aqueles 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”.

Pois bem, se são apenas as embalagens que se caracterizam como insumos (estes na acepção restrita dada pela lei) que dão direito a crédito, subentende-se que a legislação está a fazer distinção entre aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização e aquelas outras incorporadas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, tão-somente ao transporte dos produtos acabados.

Assim, a legislação distingue as “embalagens de apresentação” das “embalagens de transporte”, já bastante conhecida no âmbito da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e que foi trazida para a legislação do PIS e da Cofins pelas Instruções Normativas que regulamentam a matéria.

Importante esclarecer que as “embalagens de apresentação” são aquelas que incorporadas ao produto durante o processo de fabricação, ou seja, aquela que é usualmente empregada para a venda do produto ao consumidor final e que contenha o produto em quantidades compatíveis com sua venda no varejo; e também pode-se ter como tal aquela que, apesar de conter quantidades maiores, contenham rótulos destinados exclusivamente ao propósito de promover ou valorizar o produto.

A seu turno, “embalagens de transporte” são aquelas que se destinam apenas ao transporte dos produtos, por comportarem quantidades superiores às usualmente vendidas no varejo e não conterem indicações promocionais destinadas à valorização do produto (são, geralmente, latas, caixas, engradados, tambores, etc.).

Dentro deste quadro legal, a autoridade fiscal verificou que as embalagens cujos créditos foram glosados são utilizadas exclusivamente para o transporte de mercadorias.

A contribuinte, por sua vez, contesta a glosa fiscal, traz um extenso e detalhado laudo de seu processo produtivo, os quais, todavia, corroboram o entendimento fiscal, no sentido de que os bens glosados são destinados para o transporte de mercadorias que produz. A contribuinte não foi capaz de demonstrar que alguns dos bens glosados, sob a justificativa de material de embalagens destinada ao transporte de mercadoria é, na verdade, uma embalagem de apresentação.

Desta forma, e diante do critério adotado, que permite o creditamento apenas às embalagens de apresentação, não se pode acatar como aptas à geração de créditos as aquisições de embalagens retromencionadas.

Mais uma vez reproduzindo suas razões de defesa, a Recorrente aduz que a legislação não faz qualquer distinção entre embalagem de apresentação e de transporte, para efeitos de tomada de créditos de PIS/Cofins. Entende que qualquer embalagem utilizada no processo produtivo gera direito ao crédito, pois não há normas que o vedam. Informa que elaborou relatório analítico com a descrição de todos os materiais de embalagem glosados, de modo a se visualizar que se tratam de embalagens com acabamento sofisticado, contendo estampas, rótulos e indicações de função promocional, cujo material empregado nitidamente tem o objetivo de valorizar o produto, além de serem embalagens de capacidade inferior a 20 quilos e corresponderem à forma como entrega os produtos aos clientes, considerando que não efetua vendas a consumidor final. Ressalta que os laudos técnicos dos processos produtivos acostados no "Anexo IV - Laudos Técnicos", demonstra que as embalagens em questão não se destinam precipuamente para transporte das mercadorias. Alega, ainda, que dada a natureza das mercadorias - alimentos congelados para consumo humano - deve-se reconhecer que as embalagens em questão, mesmo constituindo invólucro externo para acondicionamento de embalagens menores, cumprem função relevante na conservação da qualidade do produto. Afirma que o acondicionamento nestes recipientes é etapa do ciclo produtivo, na medida em que a preservação das propriedades.

Com razão a Recorrente. Isto porque, os materiais de embalagens, sejam de apresentação ou de transportes utilizados com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

Vale ressaltar que a Recorrente, trouxe em sua defesa prova robusta da utilização do material de embalagem em seu processo produtivo, demonstrando sua total

relevância para sua atividade empresarial, conforme se verifica às fls.219-228. São materiais, em sua grande maioria, utilizados para embalar e evitar vazamentos dos produtos alimentícios e proteger de contatos com outras superfícies.

Assim, reverte-se a glosa em relação ao material de embalagem e Etiquetas.

(ii.b) *Material de Uso e Consumo/Peças de Reposição e Serviços Gerais (Item 2.3.2, “b” e “c”, p. 12, do Relatório Fiscal)*

A fiscalização glosou créditos na rubrica "bens utilizados como insumos", sob a justificativa que são "materiais de uso e consumo", assim como glosou créditos na mesma rubrica sob o fundamento de que são "peças de reposição e serviços gerais", a saber:

b) Material de uso e consumo: alicate, chave, faca, bucha, eletroduto, curva pvc, eletro calha, mangueira, condutele, conexão, luva pvc, joelho pvc, fita veda rosca, correia, parafuso, porca, barra, arruela, abraçadeira, broca, cadeado, faca inox, rolamento, reator, capacitor, disjuntor, cola, adesivo super bonder, fita isolante, retentor, pallets, bucha, pilha, bateria, lâmpada, grampo, entre outros, com códigos CFOP's 1407 (compra de mercadoria para uso e consumo) e 1556/2556 (compra de material para uso e consumo). Desta forma, fica evidente o não enquadramento ao termo legal de insumos, como prediz o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03;

c) Peças de reposição e serviços gerais: Peças para máquinas e equipamentos, peça de manutenção, peças e serviços torno, serviço de conserto de equipamento, serviço de lavagem de roupas, serviço de locação de guindaste, serviço de manutenção máquinas, serviço em peças, serviço instalação de equipamento, entre outros itens com descrições genéricas e imprecisas, por exemplo, materiais divs. ref a prestação de serviços/imobilizado. Referidos itens não são enquadrados como insumos utilizados diretamente na produção/fabricação, além de serem classificados com código CFOP 1556/2556 (compra de material para uso e consumo).

A motivação utilizada pela fiscalização partiu do entendimento restrito do conceito de insumos para fins de creditamento, admitindo para fins de creditamento a matéria-prima, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, e/ou serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, nos termos da IN/SRF nº 404, de 2004, senão vejamos:

Acerca dos bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e/ou na prestação de serviços, somente foram enquadrados como insumos a matéria-prima, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, e/ou serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, nos termos da IN/SRF nº 404, de 2004 - item 2.1.4. Ou seja, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na fabricação ou produção e prestação de serviços.

A DRJ manteve a glosa dos bens e serviços aqui tratados pelos seguintes motivos:

a) Peças para reposição de máquinas e equipamentos e aos materiais de manutenção elétrica:

“...entende-se não ser possível conceder o crédito pretendido, pois a interessada não demonstrou, em relação às glosas especificamente feitas, se e quais os bens são partes e peças de reposição utilizadas na manutenção de equipamentos industriais que produzem mercadorias destinadas à vendas, assim como não provou que os créditos pretendidos dizem respeito a bens que não foram incorporados ao ativo imobilizado da empresa.

O mesmo raciocínio acima aduzido, vale para o que a interessada denominou de "**materiais de manutenção elétrica**", que seriam bens empregados na manutenção de máquinas e equipamentos e instalações elétricas em geral das plantas industriais (Anexo VII).

b) Glosa de bens de pequeno valor:

Quanto ao que chamou de "**glosa de bens de pequeno valor**" (ferramentas e utensílios utilizados na manutenção mecânica e predial, que por sua natureza, valor e durabilidade não são incorporados ao ativo imobilizado - Anexo VIII), constata-se que os produtos relacionados no citado relatório não se subsumem ao conceito de insumos, pois não são bens utilizados diretamente no processo produtivo da interessada, conforme conceito de insumos acima delineado.

c) Material de Manutenção predial:

Relativamente ao "**material de manutenção predial**", obviamente, por não estarem relacionados diretamente ao processo produtivo de produção de carnes não se enquadram no conceito de insumos da legislação do PIS/Pasep e da Cofins. É de se destacar que eles não estão diretamente vinculados com o processo produtivo da interessada, que é a produção de alimentos. Por outro lado, tais serviços de reforma e manutenção predial, normalmente, têm previsão de gerarem aumento da vida útil do bem reformado em mais de 12 meses, razão pela qual há, no caso, imobilização para futura depreciação.

d) Serviços de Manutenção de máquinas e equipamentos:

“...a interessada não trouxe aos autos, quais são os serviços que foram glosados e que estão vinculados ao seu processo produtivo, razão pela qual, por falta de provas, não é possível lhe conceder o crédito”.

e) Locação de Equipamentos:

No que tange à "locação de equipamentos", é preciso apontar que existe rubrica própria do Dacon, autorizando tal crédito, haja vista a determinação do inciso IV dos arts. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833,2003, segundo os quais é possível se apurar créditos sobre dispêndios com "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa". No entanto, deve a interessada apontar quais são os equipamentos locados que foram objeto de glosa pela autoridade fiscal, o que não ocorreu no presente processo.

Contestando a decisão recorrida, a Recorrente trouxe os seguintes argumentos:

- 1) *Em relação ao item “a” anteriormente citado, a Recorrente alegou que a única motivação utilizada pela fiscalização para glosa das peças de reposição de máquinas e equipamentos e materiais de manutenção elétrica restringiu-se ao conceito de insumos para fins de creditamento, inexistindo, questionamento quanto classificação dos bens no ativo imobilizado e aumento de vida útil das máquinas e equipamentos, como fez a DRJ; e houve a devida comprovação de que os bens e serviços utilizados são essências e relevantes ao processo produtivo da empresa;*

- 2) *É necessário remarcar que se trata de ferramentas utilizadas na manutenção mecânica e predial, como alicates, chaves, etc. e, de utensílios, utilizados no processo produtivo, tais como facas, chairas, afiador de facas, termômetros, bacias, bandejas, monoblocos, etc., que por sua natureza, valor e durabilidade não são incorporados ao ativo imobilizado. É importante salientar, como se depreende da leitura dos itens, que se trata de bens necessários e indispensáveis para viabilizar a produção. De fato, é impensável o funcionamento do frigorífico, sem possuir as ferramentas e utensílios necessários para fazer a manutenção das centenas de máquinas e equipamentos que integram o complexo industrial, sendo comum a necessidade de se fazer manutenções preventivas e, diariamente, manutenções corretivas. De igual modo, é fácil compreender que as facas, chairas, afiador de facas, termômetros, bacias, bandejas, monoblocos, etc., são bens indispensáveis para viabilizar as atividades de abate e industrialização de suínos e aves. Nesse diapasão, é inegável que os bens em testilha são pertinentes aos processos produtivos desenvolvidos pela recorrente, bem assim atendem aos critérios da essencialidade ou relevância e cujos gastos, segundo a boa técnica contábil, são registrados em contas de custeio da produção e, por consequência, integram o custo de fabricação dos produtos destinados à venda. Nessa perspectiva, ao melhor estilo, perfectibilizam-se como insumos do processo produtivo, consoante a consolidada jurisprudência do CARF e do STJ, já explorada no item II.2.1, do presente recurso. Por tais razões, os mencionados bens são passíveis de crédito de PIS/Pasep e Cofins.*
- 3) *Não há dúvida de que as instalações industriais são essenciais à atividade da empresa. Os gastos com a manutenção das instalações industriais são contabilizados em contas de custeio da produção e, portanto, integram o custo de fabricação dos produtos destinados à venda.*

O primeiro argumento utilizado pela Recorrente, atacando a decisão recorrida em relação a um dos fundamentos utilizados pela DRJ para manutenção da glosa, qual seja, de que a fiscalização não tratou da classificação do bem no ativo imobilizado, merece ser acolhida. Isto porque, a DRJ não poderia alterar os fundamentos da motivação utilizada pela fiscalização para manutenção da glosa, sendo que sua análise deveria se atentar ao que foi decidido pela unidade de origem que realizou todos os procedimentos fiscalizatórios e decidiu por indeferir o crédito por outros motivos que não aqueles ventilados na decisão recorrida.

Assim, entende-se que a motivação complementar utilizada pela DRJ para manutenção da glosa não pode obstar o direito da Recorrente. Contudo, há o fundamento de ausência de prova de utilização das famigeradas partes e peças de reposição na manutenção de máquinas e equipamentos industriais que produzem mercadorias destinadas à venda, assim como há acusação de falta de prova para os demais itens aqui discutidos, os quais merecem ser analisados sob este prisma.

Em relação aos itens tratados neste tópico, não localizei no recurso voluntário nenhuma informação quanto as suas utilidades no processo produtivo da Recorrente, restando ausente a demonstração efetiva de sua utilização. Ou seja, não há demonstração documental, ao menos não foi apontado no recurso, quais máquinas e equipamentos necessitam da utilização dos bens e serviços listados anteriormente, quais os tipos de manutenção predial foram realizadas e qual local onde essas máquinas estão localizadas e sua utilidade no processo produtivo.

A motivação utilizada pela DRJ não foi devidamente contestada pela Recorrente, razão pela qual mantém-se a glosa.

(ii.c) Material de Segurança (Item 2.3.2, “d”, p. 12, do Relatório Fiscal)

Segundo o que consta do despacho decisório, os itens que foram glosados se referem a Avental, bota, botina, calça, luva látex, luva nitrílica, capacete, protetor auricular, meia térmica, luva anti corte, óculos de proteção, entre outros, sendo glosado por não se enquadrarem no conceito de insumo para fins de creditamento.

A DRJ manteve a glosa por entender que os valores gastos com materiais de segurança, conforme itens informados no Anexo X elaborado pela contribuinte, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS/Pasep e da Cofins, pois não se enquadram na categoria de insumos e por não haver disposição legal expressa autorizando tal creditamento. São despesas operacionais e que, embora necessárias à atividade da manifestante, não estão diretamente relacionados à produção dos alimentos fabricados pela interessada.

A Recorrente, a seu turno, alega que se trata de material de proteção e segurança dos trabalhadores que atuam no processo produtivo, cuja utilização é compulsória, nos termos da legislação trabalhista e da vigilância sanitária, razão pela qual são imprescindíveis e diretamente ligados ao processo produtivo, sem os quais a produção sequer pode se realizar. Relata que acostou no Anexo IV laudo técnico do processo produtivo e no Anexo X relação analítica dos itens glosados.

Conforme já foi destacado acima, a Recorrente atua no segmento de produtos alimentícios e deve observar os preceitos da legislação regulatória, notadamente sanitária, assim como diretrizes das normas trabalhistas que cuidam da proteção dos empregados.

Por se dedicar à fabricação de produtos do gênero alimentício, a Recorrente deve seguir a regulamentação da ANVISA, que prevê a obrigatoriedade na utilização de indumentárias específicas na produção dos produtos para consumo humano. Neste contexto, a Recorrente adquire diversos itens, tais como luvas, botas e botinas específicas, aventais, luvas etc., exigidos pelas normas sanitárias e trabalhistas, que se destinam a proteção individual dos seus empregados e a evitar a contaminação dos alimentos produzidos.

Consoante a tese sedimentada pela RESP 1.221.170/PR, os critérios da essencialidade e relevância devem observar as seguintes orientações:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

No presente caso, o material de segurança utilizado pela Recorrente se enquadra no critério de relevância por imposição legal para fins de creditamento, devendo, assim, ser revertida a glosa.

(ii.d) Produtos e Serviços Utilizados na Conservação e Limpeza (Item 2.3.2, “e”, p. 12, do Relatório Fiscal)

Inicialmente destaca-se a razões recursais apresentadas pela Recorrente, cujo intuito visa pontuar a ausência de questionamento específicos dos itens glosados pela fiscalização, senão vejamos:

Trata-se de glosa de crédito sobre materiais e serviços empregados na desinfecção e limpeza das máquinas, equipamentos e instalações frigoríficas, gastos com lavagem de uniformes, produtos utilizados no tratamento da água de abastecimento (ETA), tratamento da água residual (ETE), controle integrado de pragas, materiais para exames laboratoriais e produtos para uso na conservação das caldeiras.

A decisão recorrida manteve a glosa do crédito sobre tais itens, asseverando que a alínea “a”, do inciso I, do § 5º, do art. 66, da IN/SRF nº 247, de 2002, e a alínea “a”, do inciso I, do § 4º, do art. 8º, da IN/SRF nº 404, de 2004 dispõe que os bens e serviços utilizados como insumos na fabricação ou produção de bens destinados à venda devem ser aplicados ou consumidos diretamente na produção desses bens.

No entanto, a decisão recorrida é insubsistente, tendo em vista que, como já se disse repetidas vezes no presente recurso, o Colendo STJ, sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (art. 1.036 e seguintes do CPC/2015), declarou que é ilegal a disciplina de creditamento prevista na alínea “a”, do inciso I, do § 5º, do art. 66, da IN/SRF nº 247, de 2002 e a alínea “a”, do inciso I, do § 4º, do art. 8º, da IN/SRF nº 404, de 2004.

E mais, o STJ assentou, também, que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de **essencialidade ou relevância** e que não é necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto, ou seja, admite-se o emprego indireto no processo produtivo.

Pois bem, no caso presente, é extrema de dúvida que os materiais de “conservação e limpeza” são empregados diretamente no processo produtivo, são indispensáveis ao mesmo e são contabilizados como custo de produção e, portanto, integram o custo de fabricação dos produtos destinados à venda.

Nesta condição, diferentemente do que se afirma na decisão recorrida, caracterizam-se, indiscutivelmente, como insumos e, portanto, com direito a crédito, forte nas disposições do art. 3º, inciso II, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ademais, todos sabem que a indústria frigorífica de aves e suínos e a indústria de laticínios, por questões óbvias, estão sujeitos ao cumprimento de uma série de normas legais, especialmente o Decreto nº 9.013, de 29/03/2017; a Portaria nº 711, de 01/11/1995, do Ministério da Agricultura, Pecuária e do Abastecimento – MAPA, que aprovou as Normas Técnicas de Instalações e Equipamentos para Abate e Industrialização de Suínos; a Portaria nº 210, de 10/11/1998, do Secretário de Defesa Agropecuária do Ministério da Agricultura, que aprovou o Regulamento Técnico da Inspeção Tecnológica e Higiênico-Sanitária de Carne de Aves; e, a Instrução Normativa nº 62, de 29/12/2011, que aprova o Regulamento Técnico de Produção, Identidade e Qualidade do Leite.

As mencionadas normas, dentre outros aspectos, exigem condutas da empresa quanto à manutenção preventiva das instalações e equipamentos industriais, limpeza e disposição dos vestiários e sanitários, tratamento da água de abastecimento (ETA), tratamento das águas residuais (ETE), controle integrado de pragas, limpeza e sanitização dos ambientes, equipamentos e utensílios, higiene, hábitos higiênicos e

saúde dos trabalhadores, controle dos procedimentos sanitários e a realização de testes microbiológicos.

Para esse desiderato, as normas prescrevem procedimentos e materiais de limpeza e desinfecção das instalações, equipamentos e utensílios e higiene dos trabalhadores, que devem ser utilizados e disponibilizados.

Portanto, o fato de a utilização desses materiais ser exigência legal, por si só já revela o carácter de essencialidade ao processo produtivo desenvolvido pela recorrente.

E, consoante fundamentação já aduzida nos tópicos anteriores, os quais por economia, deixamos de reproduzir aqui, mas que devem ser lidos como se aqui transcritos estivessem, se os materiais de conservação e limpeza são indispensáveis e diretamente ligados ao processo produtivo e integram o custo de fabricação dos produtos destinados à venda, revestem-se, indiscutivelmente, da condição de *insumo* e, por consequência, geram direito ao crédito de PIS/Pasep e Cofins.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, já em diversas oportunidades apreciou essa matéria, posicionando-se, reiteradamente, pela possibilidade do aproveitamento do crédito na hipótese, como se infere dos acórdãos abaixo transcritos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

[...]

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. AGROINDÚSTRIA. HIGIENE. PROTEÇÃO AO TRABALHADOR. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo, nos termos delimitados pelas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, assim considerados aqueles que integram o custo de produção e que não são passíveis de ativação obrigatória (art. 301 do RIR/99).

Tratando-se de agroindústria que produz alimentos, há o direito ao creditamento em relação aos bens adquiridos para proteção ao trabalhador e para higiene.

[...] (Acórdão n.º 3402003.097 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Grifo nosso).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

[...]

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.

Dá direito a crédito na operação de açúcar e álcool a aquisição dos seguintes bens e serviços: águas residuais, balança de cana, captação de água, laboratório industrial/microbiológico, laboratório de cotesia, laboratório de metharizium, laboratório de teor sacarose, limpeza operativa, "rouguing" e tratamento de água, serviços de coleta de barro, fuligem, torta de filtro, corretivo de solo, espalhantes adesivos, fertilizantes, herbicidas, inseticidas e irrigação, materiais de laboratório e vidraria de laboratório, produtos químicos como sulfatos, ácidos, benzina, reagentes, soluções, resinas, enzimas, biocida, fungicida, desingripantes, pastilhas, colas, anticorrosivos, limpadores contatos, revelador, acelerador, solventes, agentes coagulantes e clarificante.

[...] (Acórdão nº 3402003.817– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. (Grifo nosso).

Assim, diante do exposto requer-se a reforma da decisão da DRJ/CTA, quanto à glosa do crédito sobre os materiais e serviços utilizados na “conservação e limpeza”.

A fiscalização elencou alguns dos itens, a saber: Desinfetante, detergente, detergente para botas, soda caustica, sanitizantes, hipoclorito de sódio, saco de lixo, papel higiênico, estopa, lustra móveis, sapolium, entre outros. Estes itens listados inicialmente pela fiscalização, sem que haja uma demonstração e explicação conclusiva de sua utilização, não podem gerar o crédito de PIS/COFINS, na medida que tais produtos podem ser utilizados na área administrativa da empresa ou outro local fora da unidade fabril.

O mesmo se diga aos itens descritos no Anexo XI que, sem a sua demonstração efetiva de utilização, não devem gerar crédito, como é caso, a título exemplificativa, do: *da escova de banho com cabo; vassoura max gari nylon c/40cm; jimo silicone spray 400ml aerosol; toalha forlin verde bobina; cabo telescópico 3mts; rolo limpeza chute pequeno; alcool hidratado 92,8; sabao em po omo, cx.c/1kg; deterg.p/louca frs 500ml.*

Neste cenário, matem-se a glosa.

iii) Fretes entre Estabelecimentos da Empresa, Relativos a Envio/Retorno de Industrialização, Armazenagem/Venda, como Frete sobre Transferência de Produto Acabado, sobre Transferência de Insumos, sobre Parcerias Aves, sobre Parcerias Ração, Entre Outros (Item 1, p. 13, do Relatório Fiscal)

Nos termos do despacho decisório, verifica-se que a fiscalização glosou os créditos apurados pela Recorrente, por falta de previsão legal, as despesas com fretes entre estabelecimentos da empresa Cooperativa Central Aurora Alimentos para envio/retorno de industrialização/armazenagem/venda, frete s/transferência produto acabado, frete s/transferência de insumos, frete s/parcerias aves, e frete s/parcerias ração. A DRJ manteve esse entendimento, uma vez que o crédito passível de credimento é aquele relacionado a operação de venda. Adicionalmente, em relação ao Frete sobre Compras de Suínos para Abate a DRJ manteve a glosa por entender que o insumo é adquirido com suspensão, logo não há que se falar em créditos em relação aos fretes sobre compras de produtos que não sofreram tributação.

A Recorrente pleiteia a reversão da glosa, sob a justificativa de que os fretes glosados integram o custo de aquisição dos bens e, nesta condição, compõe a base de cálculo dos créditos do PIS/COFINS. Para tanto, discorre sobre a finalidade de cada frete para sua operação.

Explica que o "**Frete sobre Sistema de Parceria (Insumos)**" é relativo a transporte de suínos, aves e rações em operações vinculados ao sistema de parceria. Informa que os respectivos conhecimentos de fretes estão relacionados no Anexo XIII. Explica o sistema de parceria e que a criação de suínos e aves nesse sistema demanda grande volume de serviços de transporte nas suas diversas etapas.

Esclarece que os "**frete sobre parcerias aves**" são transporte de pintinhos que se dá entre seus incubatórios e as propriedades rurais dos produtores cooperados, para criação em sistema de parceria. Explica como contabiliza tais gastos e conclui que tais fretes são custos do frigorífico, caracterizando insumo de produção.

Discorre sobre os "**fretes s/ parcerias suínos**", que se referem a transporte de "leitões creche", "leitões para terminação" e "suínos para abate". Informa que concluído o processo de engorda dos suínos, estes são enviados às unidades industriais para o abate. Entende

que tal frete é parte integrante do custo de produção dos suínos e que, assim, são insumos de seu processo produtivo.

Diz que a fiscalização também glosou gastos com fretes relativos a transporte das rações utilizadas na alimentação das aves e suínos, alojados nas granjas dos cooperados integrados, os quais são posteriormente remetidos para abate nas unidades industriais, constituindo-se na principal matéria-prima dos frigoríficos. Explica o processo de contabilização de tais gastos, demonstrando que eles são identificados como custos de produção, atendendo ao conceito de insumo.

Relata, por fim, que a autoridade fiscal também glosou fretes relativos a transporte de aves e suínos vivos para abate, os quais constituem insumo indispensável que integra o custo do bem transportado.

No que toca aos "**Fretes sobre Transferência de Insumos de Produção**", explica que se referem a serviços de transporte de suínos vivos, lenha, ração, condimentos, embalagens, produtos semi-elaborados, como por exemplo, peito, coxa e sobre-coxa desossados de frango, pele de frango, pernil, paleta, sobre-paleta, retalhos e toucinho de suínos, carne mecanicamente separada de frango, barriga suína, entre outros, que são transferidos entre unidades produtoras com o de compor um novo produto acabado. Aduz que tais gastos compõem o custo de produção dos bens da unidade de destino. Apresenta no Anexo XIV a relação dos conhecimentos de fretes, cópia da nota fiscal relativa à mercadoria transportada e o razão contábil que consigna o registro desses documentos.

No que toca aos "**Fretes sobre Transferência de Produtos Acabados**", repete as mesmas argumentações já aduzidas acima. Diz se tratar de operações que são imprescindíveis para a efetivação da venda dos produtos fabricados. Acosta aos autos o Anexo XV que possui a relação dos conhecimentos de frete em relação aos quais o crédito foi glosado.

Relativamente ao "**Fretes sobre Compras de Suínos para Abate**", informa que o Anexo XVI possui a relação dos conhecimentos de frete em relação aos quais o crédito foi glosado. Entende que tais gastos são insumos de seu processo produtivo. Alega, ainda que o suínos foram adquiridos de pessoa jurídica e que sofreram incidência das contribuições e, o frete é totalmente dissociado do produto e este sofre tributação, gerando crédito passível de tributação.

Como já explicitado anteriormente, as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Há também direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Pois bem. De início mantenho a glosa, pelas razões expostas em tópico anterior dos "Frete sobre Transferência de Produtos Acabados".

Já em relação aos "Frete sobre Sistema de Parceria", relativa a remessa de Animal ou de insumo para o estabelecimento produtor, como, por exemplo, ração e matrizes de

aves para manejo e a engorda, os fretes relacionados não compõem o custo de aquisição dos parceiros, não dando direito ao creditamento para a Recorrente. Veja, nesta hipótese não há compra, venda ou transferências de insumos entre filiais da empresa, mas a prestação de um serviço de engorda - prestado pelos parceiros - em etapa anterior e totalmente desvinculada do processo produtivo. Assim, mantém-se a glosa em relação aos Fretes sobre Sistema de Parceria.

Por fim, como já exposto acima, entendo que se faz necessária a reversão das glosas em relação aos **"Fretes sobre Transferência de Insumos de Produção"** e **"Fretes sobre Compras de Suínos para Abate"**, posto que dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Especificamente em relação ao **"Fretes sobre Compras de Suínos para Abate"**, adquirido com suspensão, este relator entende que os custos com aquisição de frete e armazenagem por estar dissociado do principal, ou seja, não possui a mesma natureza do produto transportado, deve ser passível de creditamento.

(iv) Produtos do Capítulo 29 da TIPI, não sujeitos à Alíquota Zero

A fiscalização glosou o crédito sobre os produtos constantes na tabela abaixo sob o argumento de que estariam sujeitos à alíquota zero, nos termos do Decreto nº 5.821/2006:

Cód. Item	Descrição do Item	Cód. NCM
35644	AXEED LIQUID REG MAPA SP 09088-30003 FR.C/200ML	2915.12.10
20109	LECITINA DE SOJA ILAPZO	2923.20.00
26057	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA	2930.90.34
20499	FIXADOR DE COR	2932.29.90

A DRJ manteve a glosa do crédito em relação ao produto "Metionina Hidroxi Análoga Líquida", por entender que o mencionado produto se enquadra no gênero "metionina". O produto "metionina" consta no Anexo I, do Decreto nº 6.426/2008, beneficiado com a redução da alíquota a zero, a saber:

Analisando-se o Anexo I, constata-se que os produtos acima referidos, com exceção da "metionina", de fato, não estão discriminados, de modo que, evidentemente, não estão contemplados com a redução a zero das alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins.

A "metionina", entretanto, está presente no Anexo I do Decreto nº 6.426/2008, ou seja, é produto tributado à alíquota zero. No Anexo XVIII consta o produto "METIONINA HIDROXI ANÁLOGA LIQUIDA". Porém, tal produto enquadra-se no gênero "metionina" da NCM, de modo que, para este produto, a alíquota do PIS/Pasep e da Cofins foi reduzido a zero.

A Recorrente questiona a decisão recorrida alegando que produto adquirido pela recorrente, denominado "Metionina Hidroxi Análoga Líquida", na verdade, é um produto elaborado a partir do produto químico "metionina", mas que, nesse estado, qual seja, "hidroxi análoga líquida", não tem apenas esse insumo na sua composição, ou seja, são necessários outros produtos para a sua produção.

Alega, ainda, que considerando a sua composição, o "Metionina Hidroxi Análoga Líquida", comercialmente denominada pelo fornecedor de "Rhodimet AT 88", não é considerado metionina pura. Por isso, tecnicamente, o mencionado produto não pode ser considerado espécie e gênero metionina, como supôs o colegiado recorrido.

Para sanar a polêmica instaurada nos autos e confirmar a assertiva que o produto “Metionina Hidroxi Análoga Líquida”, comercialmente denominada pelo fornecedor de “Rhodimet AT 88”, não é considerado metionina pura, a Recorrente obteve junto a seu fornecedor a ficha técnica dos dois produtos, ou seja, do “Rhodimet AT 88” (que não é metionina pura) e o “Rhodimet NP 99”, que é metionina pura.

Afirma que as notas fiscais n.º 1622, fls. 2.182 a 2.187; n.º 1720, fls. 2.188 a 2.198; e, n.º 1760, fls. 2.200 a 2.205, anexadas à manifestação de inconformidade, por amostragem (**Anexo XVIII**) confirma o alegado.

Para comprovar que os produtos “**Rhodimet AT 88**” e “**Rhodimet NP 99**”, tratam-se de produtos diferentes, e que a tributação para o PIS/Pasep e para a Cofins não é a mesma entre os eles, a Recorrente acosta ao **Anexo G**, uma nota fiscal de cada item, bem como espelhos obtidos no portal da nota fiscal eletrônica, opção “Consultar NF-e Completa”, os quais demonstram a tributação aplicada a cada item.

Pois bem.

Nos termos do documento mencionado pela Recorrente, temos que a composição dos produtos “**Rhodimet AT 88**” e “**Rhodimet NP 99**”, possuem a substância denominada metionina, senão vejamos:

“**Rhodimet AT 88**”

1. Descrição

Rhodimet AT 88 é uma apresentação do ácido DL-2-hidróxi-4-(metiltio)-butanóico (HMTBA), um análogo da DL-metionina, destinado à produção de rações para animais. **Rhodimet AT 88 é uma fonte líquida e concentrada de metionina com odor característico**, mais particularmente destinada às indústrias de grandes capacidades e que privilegiam a incorporação direta de metionina nos alimentos.

“**Rhodimet NP 99**”

1. Descrição

Rhodimet NP 99 é a DL-Metionina pura da Adisseo destinada à produção de rações para animais. Rhodimet NP 99 apresenta-se sob a forma de pó. É facilmente utilizável em indústrias de premix e de alimentos equipadas com sistema de dosagem de micro-ingredientes.

Com base nas descrições anteriormente citadas, constatasse que a decisão recorrida manteve coerência com a determinação prevista no o artigo 1º do Decreto n.º 6.426/2008 e, glosou os créditos apurados pela Recorrente por entender que o produto adquirido é comercialização com a redução a zero da alíquota do PIS/COFINS. Assim determina referido normativo:

Art. 1º - Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos:

I - químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, relacionados no Anexo I;

II - químicos intermediários de síntese, classificados no Capítulo 29 da NCM e relacionados no Anexo II, no caso de serem:

- a) vendidos para pessoa jurídica industrial, para serem utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I; ou
- b) importados por pessoa jurídica industrial, para serem utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I;
- [...] (Grifo nosso).

Entretanto, verifica-se que as notas fiscais citadas na Relação de Documentos de Aquisições dos Produtos Classificados no Capítulo 29 da TIPI (fls.2181 - abaixo), cuja descrição informada foi METIONINA HIDROXI ANÁLOGA LIQUIDA, atestam tratar-se de produtos denominados “Rhodimet AT 88” e, que supostamente sofreram a incidência das contribuições (vide notas fiscais carreadas as fls.2182 e ss).

1720 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1697 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1740 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1760 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1740 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1824 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1824 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1740 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1766 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1679 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1729 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1622 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1799 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1759 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1789 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1653 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1697 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1629 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1805 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1608 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1720 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA
1604 04879841/0006-86	Adisseo Brasil S.A.	METIONINA HIDROXI ANALOGA LIQUIDA

Desta forma, ainda que a operação fosse realizada com redução de alíquota nos termos da legislação citada, fato é que os documentos carreados aos autos indicam ter havido tributação de PIS/COFINS na aquisição dos produtos, conferindo, assim, direito ao crédito apurado pela Recorrente nas operações onde restar confirmado o pagamento/incidência das contribuições.

Nestes termos, reverte-se a glosa em relação ao produto “Rhodimet AT 88”, cuja descrição informada pela Recorrente é Metionina Hidroxi Análoga Líquida.

(v) Produtos do Capítulo 25 da TIPI, não sujeitos à Alíquota Zero

A DRJ assim se pronunciou acerca da glosa aqui discutida:

A fiscalização glosou o crédito efetuado pela recorrente sobre aquisições de "Calcário Calcítico" e "Adosorb Afla", classificados nos códigos de NCM 2521.00.00 e 2508.40.90, respectivamente, sob a justificativa de tratar-se de produtos sujeitos à alíquota zero.

A interessada, todavia, alega que as notas fiscais objeto de glosa do crédito são as constantes no Anexo XIX (fls. 2.237 e seguintes). Os produtos glosados são "Calcário Calcítico" e "Adosorb Afla", classificados nos códigos de NCM 2521.00.00

e 2508.40.90. A interessada ressalta, todavia, que os mencionados produtos, apesar de estarem classificados no Capítulo 25 de TIPI, que trata dos produtos minerais e, dentre os quais, constam os "corretivos de solo", no seu caso eles não são utilizados como corretivos de solo, mas como material intermediário na fábrica de rações. Afirma que, por isso, não fazem jus à tributação reduzida a zero, de que trata o art. 1º, IV, da Lei n.º 10.925/2004, de modo que os fornecedores tributaram integralmente os referidos produtos na venda, conforme pode ser confirmado na amostragem das notas fiscais e respectivos espelhos obtidos no portal da nota fiscal eletrônica. Assevera que os citados produtos são insumo de produção.

Em relação ao produto "Adosorb Afla", sob o ponto de vista jurídico, assiste razão à interessada, já que tal produto é utilizado na dieta de animais, ou seja, são insumos do processo produtivo da interessada. Entretanto, tal produto não consta da documentação acostada aos autos (Anexo XIX), ou seja, não houve glosas desse produto no trimestre em análise.

No que tange às glosas de aquisição de "Calcário Calcítico", aplica-se alíquota zero do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do inc. IV do art. 1º da Lei n.º 10.925/2004. A utilização diversa de corretivo de solo, como informou a contribuinte, não altera a aplicação da alíquota zero na saída do fornecedor, já que, neste momento, não há como se saber a utilização que a empresa compradora dará ao produto. Sendo assim, não há como se creditar do respectivo crédito, já que não houve pagamento da contribuição na saída do fornecedor do produto.

A Recorrente, em síntese apertada, reproduz suas alegações, especialmente no que tange ao fato da operação sofrer a incidência da tributação, alegando que os próprios fornecedores tributaram integralmente os referidos produtos na venda, conforme demonstram, por amostragens, as notas fiscais e respectivos espelhos obtidos no portal da nota fiscal eletrônica, opção "Consultar NF-e Completa", acostadas no **Anexo XIX**, da manifestação de inconformidade, fls. 2.237 a 2.275.

De fato, referido documentos comprovam ter havido a incidência das contribuições nas operações sob análise, sendo, assim, passível de creditamento, independentemente da legislação prever a redução da alíquota zero.

Assim, reverte-se a glosa em relação ao crédito apurado na aquisição do produto denominado Calcário Calcítico, desde que confirmado o pagamento/incidência das contribuições.

(vi) Produtos de Cooperados Pessoas Jurídicas

A fiscalização glosou da base de créditos de PIS/Pasep e de Cofins, valores relativos a bens utilizados como insumos, adquiridos de cooperados - pessoas jurídicas, sob o fundamento de que, nos termos dos incisos I e II, do art. 23 da IN/SRF n.º 635/2006, é vedada a apropriação de créditos sobre tais aquisições.

A Recorrente, aduz que tal glosa é indevida, de acordo com as alegações suscitadas no item relativo à glosa do crédito sobre mercadorias para revenda adquiridas de cooperados. Saliencia que os bens que foram objeto da glosa foram utilizados como insumo nos processos produtivos e são todos tributados, integralmente, pelas contribuições do PIS/COFINS, de modo que fica assegurado o direito ao crédito. Rebate, ainda, o fundamento da decisão recorrida no sentido de que não há provas nos autos de que houve pagamento do PIS/Pasep e da Cofins na saída da empresa cooperada, bem como não quanto a ausência há nos autos a de identificação de quais são os produtos que se requer a reversão das glosas.

O direito sob análise já foi analisado no tópico “*(i.a) mercadorias adquiridas de cooperados*” onde restou mantida a glosa, por entender que há vedação legal para tomada de crédito básico nas operações sob análise. Assim, é de rigor a manutenção das glosas tratadas neste tópico como base nos fundamentos já explicitados naquele tópico.

(vii) Aquisições de Combustíveis e Derivados: Óleo Combustível, Lubrificantes, Graxa, Gás GLP a Granel e Lincomicina (NCM 3004.20.410), com Incidência Monofásica ou por não se Enquadrarem no Conceito de Insumo (Item 9, p. 17, do Relatório Fiscal)

A fiscalização glosou dos produtos acima indicados, sob a seguinte justificativa: “*Aquisições de combustíveis e derivados: Óleo Combustível, lubrificantes, graxa, gás GLP a granel, lincomicina (NCM correta: 3004.20.410), não geram créditos de PIS/Cofins, em virtude da compra com incidência monofásica e de não se enquadrarem no conceito de insumo;*”

A DRJ reverteu parcialmente as glosas realizadas pela fiscalização, mantendo-a em relação ao “Óleo BPF Filoil 1A”, o “Gás Freon R-22 Com 13 Kg” e o “Gás P-13” por falta de demonstração efetiva de utilização de tais produtos em seu processo produtivo, senão vejamos:

A interessada esclarece ainda que o “Óleo BPF Filoil 1A”, o “Gás Freon R-22 Com 13 Kg” e o “Gás P-13”, são empregados como combustível das caldeiras a óleo. Explica que a “gasolina comum” e que o “óleo diesel” são utilizados na manutenção dos equipamentos e caldeiras e que o é usado na manutenção de máquinas e equipamentos.

Analisando-se o processo produtivo da interessada, todavia, não se encontra nenhuma referência a tais produtos, de modo que a afirmação da contribuinte não pode ser comprovada. Por outro lado, a contribuinte apenas fala genericamente que tais produtos são utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos. Não se visualiza, porém, quais seriam tais máquinas e equipamentos. Entende, assim, que por falta de provas, não é possível enquadrar tais bens na condição de insumos, de modo que os respectivos dispêndios não geram o direito ao crédito pretendido.

Da glosa dos itens mantidos pela DRJ, a Recorrente pleiteou a reversão apenas do Óleo BPF Filoil 1A, sob a alegação de que a comprovação está nos documentos fiscais relativos à aquisição do óleo BPF, o respectivo registro contábil em conta de estoque, o relatório de baixa de materiais e, por fim, o relatório de contabilização da baixa dos materiais na conta pertencente ao grupo custeio da produção, denominada “30538 – Combustíveis para Caldeira/Def/Secadores”, acostado no **Anexo D**, do presente recurso. Alega, ainda, que pelas mesmas razões a DRJ concedeu crédito aos demais itens, deve ser concedido o crédito sobre as aquisições de “Óleo BPF Filoil 1A”, posto que esse produto também é empregado como combustível das caldeiras movidas a óleo e que tem a finalidade de geração de vapor e esquentar a água utilizada em larga escala nos frigoríficos.

Não obstante os documentos citados no Anexo D demonstrarem a aquisição da substância sob análise, não há demonstração efetiva de sua utilização no processo produtivo. Com efeito, caberia a Recorrente, para rebater a motivação da decisão recorrida, comprovar através de laudos técnicos, acrescidos de fotos das máquinas e equipamentos onde são aplicados/utilizados o referido óleo.

Portanto, diante da inexistência de prova de sua efetiva utilização, correta a decisão de piso.

(viii) Aquisições de Serviços que Não se Agregam ao Produto, como: Coleta de Lixo/Resíduos, Conserto de Máquinas e Equipamentos, Lavação de Roupas/Uniformes, Limpeza, Conservação/Zeladoria, Manutenção de Máquinas e Equipamentos, Entre Outros, com Descrições Genéricas e Imprecisas e que Não São Enquadrados como Serviços Utilizados Diretamente na Produção/Fabricação (Item 2.3.2, "c", p. 12, do Relatório Fiscal)

A fiscalização realizou as glosas em serviços utilizados como insumos sob a seguintes justificativa:

Aquisições de serviços que não se agregam ao produto, na sua maioria são serviços gerais como: coleta de lixo/resíduos, conserto máquinas e equipamentos, lavação de roupas/uniformes, limpeza, cons/zeladoria, manutenção de maquinas e equip., entre outros, com descrições genéricas e imprecisas que não são enquadrados como serviços utilizados diretamente na produção/fabricação. Desta forma, fica evidente o não enquadramento ao termo legal de insumos, como prediz o inciso II, do art 3º, da Lei nº 10.833/03.

Em sua defesa, a Recorrente elaborou o anexo XXIII, consignando as notas fiscais que foram objeto de glosa do crédito, a saber:

Natureza do Serviço Contratado	Abril	Maio	Junho	Total Geral
Royalties - Utilização Genética	17.895,25	38.445,00	24.007,00	80.347,25
Serv. de Carga e descarga - PJ	2.317,93	7.458,14	22.042,84	31.818,91
Serv. de Conservação e Limpeza em geral	110.285,67	103.608,17	112.661,08	326.554,92
Serv. de Crossdocking e Relacragem - PJ	84.211,02			84.211,02
Serv. de Fornecimento de Água	14.299,30	13.686,62	14.181,86	42.167,78
Serv. de Higienização e Locação de Indumentária	612.252,90	820.842,50	797.326,78	2.230.422,18
Serv. de Manutenção de Edificações	8.406,50	32.681,91	5.669,00	46.757,41
Serv. de Manutenção de Máquinas e Equipamentos	836.518,43	845.062,80	661.739,73	2.343.320,96
Serv. de Manutenção de Móveis e Utensílios	538,00	75,00	170,00	783,00
Serv. de Transportes Internos	37.898,50	41.286,76	46.884,60	126.069,86
Serv. Diversos - Setores Produtivos	4.946,11	3.747,11	4.315,41	13.008,63
Serv. Gerais de Coleta de Resíduos	57.499,08	62.370,73	68.887,61	188.757,42
Serviços Gerais Lenha	47.446,00	74.075,13	75.905,80	197.426,93
Total Geral	1.834.514,69	2.043.339,87	1.833.791,71	5.711.646,27

Especificamente sobre os serviços intitulados pela manifestante de "Serv. Diversos - Setores Produtivos", tem-se que, analisando especificamente o Anexo XXIII às fls. 2.430 e seguintes, percebe-se que os serviços ali discriminados são os seguintes: Serv. ref. a Corte de Grama, Serv. de Atualização e Manutenção de Software da Produção, Serv. de Classificação de Grãos e Serv. de Confecção de Placas de PVC para o Processo Produtivo.

De forma geral, a DRJ entende que inexistente vinculação direta entre o insumo produzido e o serviço realizado, razão pela qual não geram o crédito pretendido. Especificamente em relação aos serviços de crossdocking e relacragem” manteve-se a glosa por entender que tais serviços não são considerados fretes sobre vendas, mas apenas serviços que gerenciam de mais mais eficiente as necessidades logísticas da empresa. E quanto ao pagamento de royalties, entende que também não se enquadram no conceito de insumos.

A Recorrente rebate a motivação da decisão recorrida, alegando, em síntese apertada, que os serviços em questão, geram direito ao crédito de PIS/COFINS, consoante previsão contida no art.3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Especificamente em relação ao serviços de crossdocking e relacragem, bem como do pagamento feito a título de royalties, ela apresenta os seguintes argumentos:

Nessa perspectiva não subsiste a glosa do crédito relação aos gastos com “serviços de crossdocking e relacragem”.

Na verdade, os “serviços de crossdocking” consistem em serviços de transbordo de mercadorias de veículos de grande porte para veículos de pequeno porte, os quais fazem a entrega das mercadorias aos clientes. Por sua vez, os serviços de “relacragem” consistem na colocação de lacres de controle das cargas nos veículos de pequeno porte após o transbordo das mercadorias.

Trata-se, portanto, de serviços essenciais e pertinentes para o desenvolvimento da atividade da recorrente. Nessa condição, ensejam direito ao desconto de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.

De igual modo, não subsiste a glosa do crédito sobre gastos com “royalties – utilização genética” sob a justificativa de tais gastos também não se enquadram no conceito de insumos.

Nesse ponto, cumpre esclarecer que a recorrente para obter a matéria prima dos frigoríficos, no caso, os suínos vivos para abate, desenvolve atividade de criação de suínos de genética avançada. Para tanto, possui granjas de matrizes, destinadas à produção de animais para reprodução (fêmeas e machos).

Esses animais são enviados aos produtores integrados, e se destinam à produção de leitões. Esses leitões são recriados e engordados, constituindo-se na principal matéria prima dos frigoríficos.

Ocorre que para utilizar a genética avançada desenvolvida por empresas do ramo, a recorrente paga royalties. No caso dos autos (relatório Anexo XXIII, fls. 2.387 a 2.395), a recorrente pagou royalties para as empresas Agrocerec PIC Matrizes de Suínos Ltda, Embrapa e Genetiporc do Brasil Ltda.

*Trata-se, portanto, de bens **essenciais** para o desenvolvimento da atividade econômica desempenha pelo contribuinte, de modo que tais gastos se amoldam perfeitamente ao conceito de insumos, consoante definição do Egrégio STJ, ensejando direito a crédito de PIS/Pasep e de Cofins.*

Quanto ao direito ao desconto de créditos de PIS/Pasep e de Cofins sobre o pagamento de royalties, já se posicionou o CARF, assim:

[...]

ROYALTIES. REMUNERAÇÃO PELO DIREITO DE USO DE TECNOLOGIA. BEM MÓVEL. PROCESSO FABRIL. INSUMO.

Tratando-se os royalties de remuneração pelo direito pessoal de uso de tecnologia para permitir a fabricação de bens ou serviços, revestem-se da natureza jurídica de bens móveis (art. 83, III, da Lei n. 10.406, de 2002 Código Civil), que são empregados, indispensáveis e essenciais a fabricação dos bens e serviços, de modo que, constatando-se que sofreram a incidência do PIS e COFINS na importação, concedem o direito ao desconto de crédito na forma do inciso II, dos arts. 3º, das Leis n. 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, e art. 15, da Lei n. 10.865, de 2004 (Processo n.º 13888.720229/201309, Acórdão n.º 3402002.629 - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária).

Do voto vencedor, prolatado pelo Conselheiro JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, designado Redator para o acórdão acima mencionado, colhe-se a seguinte passagem, inteiramente pertinente e aplicável ao caso dos presentes autos:

Assim, por certo que é indispensável que haja o contrato de transferência de tecnologia para que haja a produção, de modo que não se poderia sequer fabricar os produtos sem que houvesse expressa autorização do titular da patente, desenho

industrial ou marca. Os royalties (que nada mais são que o nome dado aos valores pagos como contraprestação pelo direito de uso de tecnologia), mostram-se essenciais e intrinsecamente relacionados a produção ou fabricação dos bens vendidos, sem os quais não se poderia auferir a receita, de modo que entendo preencher o conceito de insumo para os fins das Leis de Regência das contribuições.

Destarte, os valores de royalties pagos pela recorrente para a utilização de genética de suínos, constituem bens utilizados como insumos e, portanto, com direito a crédito de PIS/Pasep e de Cofins, nos termos do art. 3º, II, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003.

Merece, pois, reforma a decisão recorrida, também nessa parte.

Por fim, também não se pode negar a condição de insumo aos gastos com “Serv. Ref. a Corte de Grama”, de “Serv. De Atualização e Manutenção de Software da Produção”, Serv. De Classificação de Grãos e “Serv. De Confecção de Placas de PVC para o Processo Produtivo”. É que, segundo a definição do Colendo STJ, são considerados insumo todos os bens e serviços que forem essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, e não apenas aqueles diretamente vinculados ao produto fabricado, como se sustenta equivocadamente na decisão recorrida.

No caso, todos os serviços glosados estão vinculados aos processos produtivos da recorrente, conforme comprovam os relatórios contábeis oportunamente acostados aos autos. Portanto, são improcedentes as alegações da DRJ/CTA que no julgamento da presente causa, empregou o já superado conceito restritivo de utilização do serviço no produto quando, segundo o STJ e o CARF, geram crédito os bens e serviços utilizados no processo produtivo.

Assim, diante de todo o exposto, não subsistem motivos para manter o indeferimento do crédito sobre os diversos serviços acima referidos.

*Requer-se, portanto, a reforma do Acórdão recorrido, para reverter a glosa do crédito sobre os serviços utilizados pela recorrente como insumo na fabricação dos produtos destinados à venda, constantes nos **Anexos XXIII e XXIII.1**, da manifestação de inconformidade.*

No anexo XXIII citado pela Recorrente, temos que os documentos comprovam as descrições quanto aos serviços mencionados na planilha anterior. Entretanto, nem todos os serviços listados pela Recorrente são passíveis de creditamento, posto que ausente a demonstração efetiva entre o produto produzido e o serviço realizado. Os serviços que encontram deficiência probatória, ante a falta de uma demonstração efetiva de sua utilidade em seu processo produtivo são as seguintes:

- 1) **Serviço de carga e descarga – PJ:** A Recorrente não especificou/comprovou em seu recurso qual a utilidade desse serviço e em qual momento ela é utilizada;
- 2) **Serviço de Conservação e Limpeza em Geral:** A Recorrente não especificou/comprovou em seu recurso qual a utilidade desse serviço, em qual momento ela é utilizada e, em qual local é feita;
- 3) **Serviço de Fornecimento de Água:** A Recorrente não especificou/comprovou em seu recurso qual a utilidade desse serviço e em qual momento ela é utilizada;

- 4) **Serviço de Manutenção de Edificações:** A Recorrente não especificou/comprovou em seu recurso qual a utilidade desse serviço e em qual local ela foi realizada;
- 5) **Serviço de Manutenção de Móveis e Utensílios:** A Recorrente não especificou/comprovou em seu recurso qual a utilidade desse serviço e em qual local ela foi realizada;
- 6) **Serviço de transportes Internos:** A Recorrente não especificou/comprovou em seu recurso qual a utilidade desse serviço e em qual local ela foi realizada;
- 7) **Serviços Diversos – Setores Produtivos:** A Recorrente não especificou/comprovou em seu recurso qual a utilidade desse serviço e em qual local ela foi realizada;
- 8) **Serviços Gerais de Lenha:** A Recorrente não especificou/comprovou em seu recurso qual a utilidade desse serviço e em qual local ela foi realizada;
- 9) **Serviços de Manutenção de Máquinas e Equipamentos:** A Recorrente não especificou/comprovou em seu recurso qual a utilidade desse serviço e em qual local ela foi realizada;
- 10) **Serviço de Higienização e Locação de Indumentária:** : A Recorrente não especificou/comprovou em seu recurso qual a utilidade desse serviço e em qual local ela foi realizada;

Registre-se por oportuno que a própria DRJ assinalou que os serviços tratados neste tópico não estavam ligados aos setores produtivos e, que a contribuinte não havia demonstrado o contrário, motivo pela qual foram mantidas as glosas, senão vejamos:

Nenhum desses serviços, todavia, podem ser considerados insumos do processo produtivo da interessada. Sobre a conceituação de insumos já se discorreu longamente acima. Também já se analisou especificamente a impossibilidade de tomada de créditos em relação aos serviços de limpeza, de edificação, de transportes internos, de manutenção de moveis e utensílios, entre outros. Em suma, todos os serviços listados pela manifestante não estão ligados diretamente aos setores produtivos da interessada, razão pela qual não podem se enquadrar no conceito de insumos dado pela legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins.

(...)

Nenhum desses serviços, todavia, podem ser considerados insumos do processo produtivo da interessada. Sobre a conceituação de insumos já se discorreu longamente acima. Também já se analisou especificamente a impossibilidade de tomada de créditos em relação aos serviços de limpeza, de edificação, de transportes internos, de manutenção de moveis e utensílios, entre outros. Em suma, todos os serviços listados pela manifestante não estão ligados diretamente aos setores produtivos da interessada, razão pela qual não podem se enquadrar no conceito de insumos dado pela legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins.

Em relação aos Serviços Gerais de Coleta de Resíduos, nos documentos trazidos pela Recorrente, temos que os serviços destinam-se a retiradas de material orgânico ou não, resíduos de tripas e isopor, entulho e lodo, serviços essenciais a atividade empresarial e, que visa atender aos órgãos de fiscalização ambiental e higiênica. Neste cenário, entendo que deve ser revertida a glosa em relação aos Serviços Gerais de Coleta de Resíduos.

Já em relação aos serviços de crossdocking (transbordo de mercadorias de veículos de grande porte para os veículos de pequeno, destinam a entrega de mercadorias aos clientes) e o serviço de relacragem (lacres para controle de cargas), constasse que sua utilização está totalmente dissociada do processo produtivo da Recorrente, posto que ocorrerem em período posterior ao processo produtivo e são utilizados para transbordo e controle de produtos acabados. Assim, não se vislumbra que tais serviços sejam essenciais ou relevantes ao processo produtivo da Recorrente, motivo pelo qual se mantém a glosa.

Por fim, no que tange aos royalties pagos pela Recorrente às empresas que forneceram o métodos para utilizar genética avançada no intuito de antecipar a reprodução dos suínos vivos para abate, constata-se que este serviço está atrelado ao processo produtivo da Recorrente, posto que visa acelerar a reprodução do insumo utilizado pela contribuinte em sua mercadoria.

A respeito do assunto, contrapondo inclusive o entendimento da DRJ no sentido de royalties (direito de uso de determinada tecnologia não se tratar, nem de aquisição bem, nem de contratação de serviço), colaciono o entendimento do Conselheiro João Carlos Cassuli Junior (acórdão 3402-002.612) que assim discorre:

Com todas as vênias de direito pelo entendimento esposado pelo Ilustre Relator, Conselheiro Alexandre Kern, no aspecto relativo ao direito a tomada de créditos sobre os pagamentos a título de royalties para uso de tecnologia inerente aos produtos fabricados pela Recorrente, não pude acompanhá-lo em suas conclusões, cabendo-me a honrosa e desafiadora tarefa de expressar o entendimento que acabou sendo agasalhado pela maioria da Turma, nesse aspecto.

*Analisando as razões que levaram o voto vencido a concluir pela inexistência ao direito de crédito sobre o pagamento de royalties para uso de tecnologia empregada nos produtos que vende no mercado nacional, a conclusão a que chegamos é que entendeu o Ilustre Conselheiro Relator que o direito ao crédito estaria circunscrito a aquisição de **bens** ou **direitos**, e que os royalties não representariam nenhum dos dois institutos.*

Tenho, porém, que a transferência de direitos de uso de tecnologia, representadas muitas vezes como “patentes de invenção”, “desenhos industriais”, “modelos de utilidade” ou mesmo marcas industriais, ou congêneres, revestem-se da natureza jurídica de direito, e como tal, nos termos da Lei Civil, constituem-se em bens móveis por expressa disposição legal. É o escólio extraído do art. 83, III, da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que assim estabelece:

Seção II

Dos Bens Móveis

Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.

Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais:

I as energias que tenham valor econômico;

II os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes;

III os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações. (grifouse)

*Com efeito, para os fins do Direito Privado, os direitos pessoais que concedem ao licenciado ou cessionário de uso de tecnologia de invenção, são **bens móveis**, valendo, então, reportamo-nos ao que preceituam os arts. 109 e 110, do CTN:*

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (grifouse)

Portanto, se o Direito Privado definiu como bens móveis os direitos pessoais que concedem o direito de uso de tecnologia, assim deverá o Direito Tributário interpretá-lo para fins de delimitação das incidências tributárias, na qual por certo está abrangida a disciplina da tomada de créditos sobre a aquisição de tais bens.

Exsurge a necessidade de revisitar o dispositivo que trata do que venham a ser insumos, enquanto concessores do direito ao desconto de créditos, nos seguintes termos:

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

...

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Quanto ao fato de serem, os direitos de exploração ou uso de tecnologia, bens empregados na produção ou fabricação de bens, tenho que igualmente o nexo é inevitável, pois que sem pagar pelo uso deste direito, incidiria a Recorrente em crime de pirataria ou de contrafação, segundo a Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996 (Título V, Capítulos I, II e III)

Assim, por certo que é indispensável que haja o contrato de transferência de tecnologia para que haja a produção, de modo que não se poderia sequer fabricar os produtos sem que houvesse expressa autorização do titular da patente, desenho industrial ou marca. Os royalties (que nada mais são que o nome dado aos valores pagos como contraprestação pelo direito de uso de tecnologia), mostram-se essenciais e intrinsecamente relacionados a produção ou fabricação dos bens vendidos, sem os quais não se poderia auferir a receita, de modo que entendo preencher o conceito de insumo para os fins das Leis de Regência das contribuições.

Em sendo insumos, a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, expressamente concede o direito de crédito sobre os pagamentos pela aquisição de bens feitas a empresas sediadas no exterior, como é o caso dos autos:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

...

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

Com efeito, tratando-se de bens, e sendo referidos bens empregados (enquanto direito de uso de tecnologia de fabricação), indispensáveis, essenciais para a fabricação de produtos desenvolvidos pela Recorrente, e, finalmente, tendo sofrido incidência nas contribuições ao PIS e a COFINS na importação de tais direitos, entendo inafastável o direito ao crédito de PIS e COFINS.

Nessa mesma linha de raciocínio, não vejo como manter a glosa em relação as despesas com royalties (este entendimento como bens) utilizados para modificar a genética e acelerar a reprodução os insumos utilizados pela Recorrente. Assim, reverte-se a glosa em relação aos royalties.

ix) Aquisições de produtos com suspensão do pagamento do PIS/Pasep e da COFINS, nos termos das Leis nº 12.350/2010 (fls. 53 e 54, do Acórdão recorrido)

Nos termos do despacho decisório, verifica-se que foram glosados créditos vinculados às aquisições de insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, com suspensão de pagamento de PIS/Cofins obrigatória, conforme inciso I, e *caput* do art. 54 da Lei 12.350/2010 e inc. II do art. 2º da IN/RFB 1.157/2001.

A Recorrente aduz que as glosas são indevidas em relação aos fatos geradores ocorridos em data anterior a 17 de maio de 2011, data da publicação da IN/RFB nº 1.157/2011, por meio da qual a RFB estabeleceu os termos e condições para a aplicação da suspensão prevista no citado art. 54. Aduz que a lei estabelecia que a suspensão se aplicaria nos termos e condições estabelecidos pela RFB. Entende que, assim, os insumos adquiridos no período em análise eram tributados, pois a execução da lei dependia da edição da instrução normativa, o que somente ocorreu em maio de 2011. Requer a reversão das glosas relacionados no "Anexo A" que trouxe aos autos e junta documentos "anexo H" para comprovar que suas operações sofreram a incidência das contribuições.

Em relação ao marco inicial defendido pela Recorrente para usufruir do benefício da suspensão previsto no artigo 54, da Lei nº 12.350/2010, entendo que as operações já poderiam ocorrer com a incidência do referido benefício desde 21.12.2010 e, não a partir de 17.05.2011, como entende a Recorrente. Isto porque, a IN/RFB nº 1.157/2011 apenas introduziu um dever acessório para os contribuintes usufruírem do benefício da suspensão, ou seja, a suspensão já era aplicada desde a vigência da Lei 12.350/2010, sendo apenas passível de discussão a necessidade de cumprimento ou não do dever acessório em data anterior a condição imposta pela IN/RFB nº 1.157/2011, matéria esta não discutida nos autos.

Por outro lado, os documentos juntados pela Recorrente no anexo H demonstram supostamente que as operações sofreram a incidência das contribuições e, embora referidas operações devessem ser realizadas com a suspensão do PIS/COFINS, fato é que há indícios de terem sido tributadas e devem propiciar a Recorrente o direito do crédito perseguido.

Assim, reverte-se a glosa em relação as aquisições de produtos com suspensão do pagamento do PIS/Pasep e da COFINS, nos termos das Leis nº 12.350/2010, desde que confirmado o pagamento/incidência das contribuições.

(x) Despesas de armazenagem de mercadoria e frete Na operação de venda – linha 07, fichas 06-a e 16-a do dacon – Documentos relacionados no anexo iv (item 2.3.3, p. 17 e 18, do Relatório fiscal)

Neste tópico, tanto a fiscalização quanto a DRJ mantiveram a glosa por entender que as operações não se referem ao frete na operação de venda e, assim, por total ausência de previsão legal indeferiram o pedido do contribuinte.

A Recorrente, reproduzindo em síntese apertada suas alegações, sustenta que as operações dizem respeito as despesas com fretes na operação de vendas e estão totalmente atrelados em sua operação.

Analisando os documentos e argumentos explicitados pela Recorrente, não vejo reparos a fazer na decisão, razão pela qual, adoto como razão de decidir, a saber:

Segundo a autoridade fiscal, créditos calculados com base em gastos com "remessa de vasilhame ou sacaria, transferência de mercadoria adquirida ou rec. de terceiro, remessa em doação, bonificação ou brinde, outras saídas de mercadorias ou prestação de serviços não especific., rem por conta e ordem de terc. em venda ordem ou amaz geral, remessa para industrialização", não foram aceitos, tendo em vista não se enquadrarem como fretes em operações de venda.

A fiscalizada informa que se insurge quanto aos conhecimentos de frete arrolados no Anexo XXIV que elaborou. Informa que foram glosados fretes relativos a:

- Remessa de vasilhame ou sacaria;*
- Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro;*
- Remessa em doação, bonificação ou brinde;*
- Outras saídas de mercadorias ou prestação de serviços não especificados;*
- Remessa por conta e ordem de terceiros em venda à ordem ou armazém geral; e*
- Remessa para industrialização por encomenda.*

Esclarece que é comum ocorrer situações em que um conhecimento de frete corresponde a várias notas fiscais transportadas, do mesmo modo que é comum ocorrer situações em que as notas fiscais transportadas se referem a naturezas de operação fiscal (CFOP) diferentes, ou seja, em relação a um mesmo conhecimento de frete, podem ser transportadas notas fiscais de venda, nota fiscal de transferência de produtos acabados e nota fiscal de remessa de "pallet", por exemplo. Afirma que, por isso, apresentou à fiscalização o arquivo digital contendo os conhecimentos de frete e, em colunas subsequentes, discriminou uma a uma todas as notas fiscais transportadas, com a indicação da natureza da operação fiscal da mercadoria transportada (CFOP da NF). Como cada conhecimento de frete continha diversas notas fiscais transportadas, adotou o critério de informar o valor total do frete, na linha correspondente à primeira nota fiscal vinculada. Demonstra o ocorrido, como exemplo, o caso do CTCR n.º 1786676, da empresa Transportes Framento Ltda, de 08/04/2011:

Nome Emitente	Nº do CTRC	Nº NF Venda	Operação Fiscal	Descrição da Operação Fiscal	Valor do CTRC
Transportes Framento Ltda	1786676	1909684	5905	Remessa Para Deposito Fechado Ou Armazem Geral	6.423,65
Transportes Framento Ltda	1786676	1763222	5102	Venda De Mercadoria Adquirida Ou Recebida De Terceiro	
Transportes Framento Ltda	1786676	1760897	5152	Transferencia De Mercadoria Adquirida Ou Rec. De Terceiro	
Transportes Framento Ltda	1786676	1783121	5403	Venda De Merc. Adq. Ou Rec. De Terc. Sujeita Ao Reg. De S.T.	
Transportes Framento Ltda	1786676	1837872	5403	Venda De Merc. Adq. Ou Rec. De Terc. Sujeita Ao Reg. De S.T.	
Transportes Framento Ltda	1786676	1799286	5403	Venda De Merc. Adq. Ou Rec. De Terc. Sujeita Ao Reg. De S.T.	
Transportes Framento Ltda	1786676	1910495	5403	Venda De Merc. Adq. Ou Rec. De Terc. Sujeita Ao Reg. De S.T.	
Transportes Framento Ltda	1786676	1743264	5152	Transferencia De Mercadoria Adquirida Ou Rec. De Terceiro	
Transportes Framento Ltda	1786676	1766821	5403	Venda De Merc. Adq. Ou Rec. De Terc. Sujeita Ao Reg. De S.T.	
Transportes Framento Ltda	1786676	1757308	5403	Venda De Merc. Adq. Ou Rec. De Terc. Sujeita Ao Reg. De S.T.	
Transportes Framento Ltda	1786676	1911068	5403	Venda De Merc. Adq. Ou Rec. De Terc. Sujeita Ao Reg. De S.T.	
Transportes Framento Ltda	1786676	1907194	5152	Transferencia De Mercadoria Adquirida Ou Rec. De Terceiro	

Observa que, neste caso, o valor total do frete de R\$ 6.423,65, pago pela recorrente, na condição de remetente das mercadorias, embora corresponda a todas as notas fiscais transportadas, foi alocado na nota fiscal relativa à operação CFOP 5.905 - "Remessa para depósito fechado ou armazém geral".

Relata que a fiscalização ao proceder os seus exames acerca da legitimidade do crédito pleiteado pela recorrente, aplicou filtros na planilha digital, segregando as notas fiscais com natureza de operação diversa das de venda, glosando o crédito em relação aos fretes vinculados a notas fiscais cuja natureza da operação não correspondia à de venda, como no caso do CTRC acima.

Afirma que a fiscalização, por certo, involuntariamente, incorreu em equívoco, como ocorreu no caso demonstrado no quadro acima.

Entende que a glosa do crédito é indevida, em primeiro lugar, porque a maioria das notas fiscais transportadas dizem respeito à operação de venda, hipótese em que não há dúvida quanto ao direito ao crédito.

Aduz que, mesmo que uma das notas fiscais transportadas diga respeito à operação fiscal de "Remessa de vasilhame ou sacaria", tal circunstância não impede o crédito em relação às demais notas fiscais vinculadas, pois o valor do frete corresponde exclusivamente às mercadorias vendidas, ou seja, a nota fiscal relativa a remessa do "pallet" é emitida simplesmente para fins de controle, mas seu valor não é computado no cálculo do frete.

Ressalta que, de igual modo, quando algumas das notas fiscais transportadas se refiram à transferência de produtos entre estabelecimentos da própria empresa, a glosa do crédito também é indevida, pois é legítima a apropriação de crédito sobre fretes pagos vinculados a essas operações.

Argumenta que o mesmo raciocínio é válido quando algumas das notas fiscais transportadas se refiram à operação fiscal de "Remessa em doação, bonificação ou brinde". Explica que a nota fiscal de bonificação não é computada no cálculo do valor do frete, de modo que, embora relacionada entre as notas fiscais transportadas, na prática o valor do frete corresponde unicamente às notas fiscais de venda.

Diz também não haver motivos para a glosa do crédito quando as notas fiscais vinculadas digam respeito à operação fiscal de "Remessa por Conta e Ordem de Terceiros em Venda à Ordem ou Armazém Geral", pois tais operações correspondem a uma remessa de mercadoria por determinado estabelecimento, cuja venda foi efetuada anteriormente por outro estabelecimento da própria empresa. Diz que o CTRC ficou vinculado à nota fiscal de remessa, uma vez que esta acompanhava o transporte da mercadoria.

Alega que quando se trata de frete sobre remessa e retorno de mercadorias para armazenagem em depósito de terceiros, a glosa do crédito também é indevida,

pois nesse caso o custo do frete constitui despesa de armazenagem da produção, ou seja, o valor do frete relativo à remessa e retorno do produto integra o custo de armazenagem.

Entende, por fim, que, no caso do frete relativo à remessa de mercadoria para industrialização, também não há impedimento ao crédito, pois nessa hipótese trata-se de serviço utilizado como insumo, situação em que é legítimo o direito ao crédito.

Relata que para demonstrar as operações realizadas e comprovar as alegações, a recorrente acosta no Anexo XXIV.1, amostragem dos conhecimentos de frete e as respectivas notas fiscais transportadas e a eles vinculadas.

Por primeiro, importante lembrar que apenas os fretes nas operações de venda ensejam o direito ao crédito. Portanto, as alegações da contribuinte quanto ao direito ao crédito em relação a gastos com transportes de outra natureza contraria expressa disposição legal, o que não se pode aceitar.

Por outro lado, o Anexo IV do relatório da fiscalização indica especificamente os fretes glosados e a natureza as operações vinculadas. Não foram glosados fretes sobre vendas, isto é muito claro.

Ademais, o equívoco que a contribuinte alega que a fiscalização cometeu não parece ter ocorrido, pois as glosas são muito precisas e estão vinculadas à cada nota fiscal que a contribuinte considerou nos créditos, informação que ela própria repassou à autoridade a quo.

Deve-se observar, ainda, que os Anexos XXIV elaborados pela manifestante trazem uma série de documentos que não estão no Anexo IV da fiscalização. Verifica-se que diversas operações que a contribuinte indicou como operações de fretes na venda, que, a priori, teriam sido glosados indevidamente, não estão no Anexo IV da fiscalização, ou seja, não foram glosados.

Observa-se, também, que há vários fretes que a contribuinte indicou como relacionados a operações que não são de venda e que constam do Anexo IV da fiscalização, ou seja, foram glosados exatamente pelos motivos expostos no fundamento da fiscalização. Estes fretes que não são de venda, como já exaustivamente debatido, não geram créditos de PIS/Cofins.

Enfim, não está demonstrado nenhum equívoco cometido pela fiscalização, tendo esta apenas glosado fretes em operações que não são de vendas. Por outro lado, o relatório elaborado pela manifestante não tem o condão de provar o crédito pretendido.

Registre-se que este relator, linhas atrás admitiu a tomada de créditos de frete na aquisição de insumos para produção, não sendo tão restritivo quanto ao entendimento da DRJ, contudo, as despesas sob análise dizem respeito a fretes totalmente dissociados da operação de venda, já que os produtos transportados não são aqueles fabricados pela Recorrente; há também transporte de mercadoria acabada entre empresas da Recorrente, o que também não constitui operação de venda. Ou seja, correta a glosa realizado nos autos.

(xi) Encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado – documentos relacionados no anexo v (item 2.3.4, p. 18 e 19, do relatório fiscal)

O Despacho Decisório glosou os créditos apurados pela Recorrente por entender (i) parte dos bens amortizados pela Recorrente não são utilizados na produção de bens destinados à venda; (ii) outra parte dos bens possuem incorreções nos documentos que deram origem ao crédito, tais como, falta de número de nota fiscal; nome e CNPJ do fornecedor; (iii) os encargos de depreciação de suínos foi realizado em desacordo com a IN/SRF 162/1998 ou

amparado por laudo técnico idôneo, conforme art.310, do Decreto nº 3.300/99; (iv) glosa de créditos de bens importados. Senão vejamos:

Todavia, foi verificado o creditamento de encargos de depreciação/amortização sobre bens como: aerador, amarradeira, analisador de atividades da água, antena parabólica, aparelho de solda, armário para vestiário, armário em aço, arqueadeira, arquivo de aço, balança, balcão, bancada, bebedouro, bomba diversas, cadeira, calha, câmera digital, carrinho em aço, carro hidráulico, climatizador, complemento de valor, compressor, computador, contrasete, despesas de importação, detector de metais, elevador Becker, elevador de canecas, empilhadeira, envolvente de pallets, estação de trabalho, estante, esteira, estrutura metálica, exaustor, evaporador de teto, gaiola, gaveteiro, lavador de botas, licença de uso, lixeira, máquina de colar e grampear, máquina de lavar louças, máquina de limpeza, máquina embaladora, mesa, monitor de vídeo, nivelador hidráulico de doca, nobreak, porta, prateleira, rosca transportadora, saveiro, seladora, sistema de armazenagem, transformador, transpaleta, ventilador, entre outros, que não são utilizados na produção de bens destinados à venda, neste caso são outros bens incorporados ao ativo imobilizado não ligados diretamente a produção, razão pela qual efetuou-se a glosa dos bens relacionados no Anexo V.

Outras incorreções apresentadas: encargos de depreciações sobre importações de bens sendo que a legislação é clara ao afirmar que o direito ao crédito se aplica exclusivamente aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país; Itens sem a informação nos campos “número de nota fiscal”, “nome do fornecedor” e “CNPJ do fornecedor”; e encargos de depreciação de suínos reprodutores em desacordo com a IN/SRF 162/1998, ou amparado por laudo técnico idôneo, conforme art. 310, do Decreto nº 3.300/99.

A DRJ reverteu a glosa atinente aos bens importados, mantendo as demais glosas analisadas neste tópico, em síntese apertada, por entender que os bens não são utilizados no processo produtivo da Recorrente e, em relação ao encargos de depreciação de suínos entendeu que a Recorrente não comprovou através de documentos idôneos a correta apuração dos encargos de depreciação em sua contabilidade, a saber:

Requer, por fim, a reversão das glosas relativas aos encargos de depreciação dos suínos reprodutores, conforme valores indicados no Anexo XXVII. Diz que se creditou de PIS/Pasep e de Cofins sobre a depreciação de "Suínos Reprodutores", cujo encargo foi calculado a uma taxa anual de 40%, que tem amparo em laudo técnico, segundo o qual, a vida útil dos "suínos reprodutores" é de 30 (trinta) meses (laudo técnico no Anexo XXVII). Assevera que a taxa de depreciação diferente daquelas estabelecidas pela RFB tem amparo legal no §1º do art. 310 do RIR/99, razão pela qual não pode se falar em contrariedade com a Instrução Normativa SRF nº 162/1998. Argumenta, outrossim, que ainda que o laudo técnico não atendesse aos requisitos estabelecidos, no mínimo, deveria ter sido aplicada a taxa de 20% ao ano, nos termos do contido no art. 1º da IN nº 162/1998, fato que não ocorreu, visto que a fiscalização simplesmente excluiu os bens da base de créditos do período.

Consoante o Parecer Normativo CST nº 57, de 1976, os animais, classificados no Ativo Imobilizado das empresas agrícolas ou pastoris, tais como animais de trabalho, matrizes e reprodutores, podem ser depreciados, uma vez que com o decorrer do tempo vão perdendo sua capacidade de trabalho ou reprodução, conforme o caso.

A Lei nº 6.404, de 1976 (art. 179) dispôs sobre a classificação no ativo imobilizado:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...);

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

(...)

Por sua vez, o caput do art. 305 do RIR/1999 prescreve que poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (dos bens depreciáveis trata o art. 307 do Regulamento), enquanto que o art. 309, caput, do RIR/1999, dispõe que a quota de depreciação registrável na escrituração como custo ou despesa operacional será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis.

No que toca à taxa anual de depreciação, ela será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos, consoante o art. 310, caput, do RIR/1999. O § 1º desse artigo estabelece que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente (o grifo não consta do original). Nesse sentido, a IN SRF nº 162, de 1998, com base nesse dispositivo, fixou o prazo de vida útil e a taxa de depreciação de uma extensa lista de bens, sem prejuízo de outros atos já então existentes.

Atualmente, o ato legal que disciplina a matéria é a Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, a qual determina que a taxa anual de depreciação dos suínos vivos é de 20% a.a. Aliás, todas os diplomas legais anteriores também determinam essa taxa de depreciação ao bem em questão.

Portanto, a RFB publica periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado aos contribuintes o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente. Importante ressaltar, neste ponto, que o "Laudo Técnico Contemplando a Definição de Vida Útil dos Suínos Reprodutores" não foi anexado aos autos, como informou a interessada.

Sendo assim, como o ônus da comprovação do direito creditório é da empresa, pois se trata de uma solicitação de ressarcimento, descartam-se as planilhas apresentadas junto da peça de contestação, entendendo-se não ter ela trazido aos autos provas cabais e inidôneas que atestassem o montante dos valores capazes de geração de créditos da contribuição. Deve, no caso, a contribuinte trazer aos autos provas que depreciou corretamente tais ativos na contabilidade, até porque a depreciação em tela tem efeitos no IRPJ e na CSLL, não sendo possível, ex officio, retificar a correção da taxa de depreciação de 40% a.a. para 20% a.a. sem provas de que tal taxa foi corrigida na contabilidade.

Por sua vez, a Recorrenete entende que as glosas estão equivocadas, uma vez que a fiscalização aplica o conceito restritivo de insumos. Apresenta, a fim de demonstrar a pertinência dos bens com o processo produtivo, o Anexo XXV. Diz que selecionou alguns dos bens glosados, em relação aos quais carrega aos autos a nota fiscal relativa à aquisição, o razão contábil que demonstra o registro do bem em conta do ativo imobilizado, e, laudo técnico detalhando a finalidade do bem e a sua utilização no processo produtivo.

Aduz que, igualmente, é indevida a glosa do crédito sobre os encargos de depreciação relativos a bens importados. Alega ser incorreto afirmar que o direito ao crédito se aplica exclusivamente aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, pois a Lei n.º 10.865/2004 é clara em autorizar o crédito também sobre os bens importados. Argumenta que o despacho decisório recorrido nega vigência às disposições contidas no inciso V do art. 15 da Lei n.º 10.865/2004, razão pela qual merece ser prontamente reformado e reconhecer o crédito sobre os documentos constantes no Anexo C.

Em relação aos itens sem a informação nos campos "número de nota fiscal", "nome do fornecedor" e "CNPJ do fornecedor", afirma que os bens em questão são compostos por mais de um documento fiscal, tendo apresentado à autoridade fiscal a composição detalhada dos respectivos bens. Reclama que a autoridade fiscal se limitou à análise de apenas parte da informação apresentada, sob o pretexto de, por falta de informações, glosar o crédito. Apresenta no Anexo XXVI a relação detalhada dos bens adquiridos e que têm origem em mais de um documento fiscal. Aduz que tal relatório permite identificar todas as informações relevantes para legitimar o crédito pleiteado.

Requer, por fim, a reversão das glosas relativas aos encargos de depreciação dos suínos reprodutores, conforme valores indicados no Anexo XXVII. Diz que se creditou de PIS/Pasep e de Cofins sobre a depreciação de "Suínos Reprodutores", cujo encargo foi calculado a uma taxa anual de 40%, que tem amparo em laudo técnico, segundo o qual, a vida útil dos "suínos reprodutores" é de 30 meses. Assevera que a taxa de depreciação diferente daquelas estabelecidas pela RFB tem amparo legal no §1º do art. 310 do RIR/99, razão pela qual não pode se falar em contrariedade com a Instrução Normativa SRF n.º 162/1998. Argumenta, outrossim, que ainda que o laudo técnico não atendesse aos requisitos estabelecidos, no mínimo, deveria ter sido aplicada a taxa de 20% ao ano, nos termos do contido no art. 1º da IN n.º 162/1998, fato que não ocorreu, visto que a fiscalização simplesmente excluiu os bens da base de créditos do período.

De forma específica, a Recorrente questiona os seguintes itens: aerador; balança eletrônica (a fiscalização designou simplesmente "balança"); **empilhadeira elétrica retrátil** (a fiscalização designou "empilhadeira"); estrutura em aço inox com roletes para fixação de balança (a fiscalização designou como "estrutura metálica"); gaiolas de congelamento (segundo o fiscal "gaiola"); lavador de botas; máquina de grampear; máquina para ensacar e embalar de leite em pó (a fiscalização designou "máquina embaladora"); mesa em U, em aço inox (segundo a fiscalização "mesa"); ventilador 3 pás estreitas (descrito pela fiscalização como "ventilador"); **máquina cubeteadora automática**; e **pá carregadeira**; "licenças de uso de software" utilizados em máquinas e linhas de produção; aspirador WAP" utilizados para aspiração de sólidos e líquidos na limpeza dos setores; chuveiros para limpeza dos funcionários nos setores de produção.

Analisando o Laudo carreado no anexo XXV (fls.2.811 e ss), constasse que os seguintes itens são utilizados no processo produtivo da Recorrente, a saber:

**Item: MESA EM U EM ACO INOX MED. 4500 X 2700 X 2500 X 900mm
C/SUPORTE PARA MONOBLOCOS**

Utilização no Processo Produtivo

A MESA EM U EM ACO INOX MED. 4500 X 2700 X 2500 X 900mm C/SUPORTE PARA MONOBLOCOS, é utilizada no setor de Miúdos nos Departamento de Produção, atendendo a Portaria n.º 711, 1º de Novembro de 1995 em seu item 2 – Seção de Miúdos alínea e, onde cita que os miúdos serão lavados exclusivamente com água corrente, em mesas que deverão possuir bordas elevadas, chuveiros em número suficiente e caimento central. Serão equipadas com fundo falso removível de chapa inoxidável perfurada, de forma a realizar a imediata e contínua drenagem das águas residuais.

Item: AERADOR DE FLUXO ASCENDENTES MOTOR 25,0CV DOTADO DE FLUTUANTE EM FIBRA

Descrição Técnica

Os Aeradores são equipamentos destinados a oxigenar o efluente com o intuito de oxidar a matéria orgânica, proporcionando condições favoráveis para o crescimento de microorganismos, além de promover uma efetiva mistura do lodo, evitando pontos de sedimentação. É um meio artificial eficiente para promover aeração de massas líquidas, na natureza realizada pela ação do vento, corredeiras, cachoeiras, etc.

Utilização no Processo Produtivo

Diante disso nota-se que para uma devida destinação da água residual do processo produtivo, permitindo que a mesma seja devolvida ao meio ambiente sem causar danos ambientais, é necessário a utilização de máquinas que permitam a separação de resíduos, o AERADOR DE FLUXO ASCENDENTES MOTOR 25,0CV DOTADO DE FLUTUANTE EM FIBRA – tem essa finalidade o que o torna parte integrante do processo de produção, pois sem ele não podemos dar a destinação correta aos resíduos líquidos resultantes do processo produtivo.

Item: LAVADOR DE BOTAS 03 LUGARES EM ACO INOX

Descrição Técnica

Lavador de botas automático com escovas rotativas, acionador de aço inox com fim de curso que liga acionamento das escovas rotativas e abre válvula de água, sem interferência manual tornando o processo totalmente higiênico.

Utilização no Processo Produtivo

Os setores de sub-produtos e graxarias fazem parte do processo produtivo, sendo eles responsáveis pelo processamento de alguns itens tais como sangue, vísceras e demais não comestíveis, possibilitando uma correta destinação dos itens citados. Desse modo a correta higienização do local é imprescindível para a observância dos princípios recomendados pelo Serviço de Inspeção Federal. O equipamento citado LAVADOR DE BOTAS 03 LUGARES EM ACO INOX, é utilizado visando a entrada e saída de empregados do ambiente sem a proliferação de resíduos que podem provocar algum tipo de contaminação.

Item: D.I 08/1564352-1 DE 03/10/2008 FAT. 55752 HOLAC – Cubeteadora Automática

Descrição Técnica

Cubeteadora automática marca HOLAC, modelo VA 150N COD.16-1501-0, c/carregador p/carrinho 200L, grade completa 6 X 6MM COD.16-1177-0, facção com 4 hast.

Utilização no Processo Produtivo

A máquina D.I 08/1564352-1 DE 03/10/2008 FAT. 55752 HOLAC – Cubeteadora Automática é utilizada para cortar carne congelada em cubos, bem como a gordura da pele. A composição desse item inclui todos os acessórios necessários para a instalação e operação da máquina permitindo a operação da mesma de forma segura.

Item: PA CARREGADEIRA MARCA NEW HOLLAND MODELO 12B COM 88 CV

Descrição Técnica

As Pás Carregadeiras foram projetadas para trabalhos pesados, movendo mais material por hora e proporcionando a máxima produtividade. Motor com múltiplos modos de trabalho, são eles: potência máxima, potência standard, potência econômica e seleção automática da potência.

Utilização no Processo Produtivo

A PA CARREGADEIRA MARCA NEW HOLLAND MODELO 12B COM 88 CV é utilizada no processo produtivo visando o acondicionamento dos excessos das matérias primas em seus locais de armazenagem denominados células, tendo como função principal a movimentação das matérias primas que após determinado tempo estocadas necessitam ser destinadas as estações de fabricação da ração. Como as células estão localizadas sobre as estações de produção a máquina movimenta a matéria-prima e proporciona essa destinação.

Item: BALANCA ELETRONICA MOD. B, C/PLATAFORMA PESAGEM BI-4030-18KG C/PB450(2008)

MARCA ALFA

Descrição Técnica

As balanças de bancada e de plataforma compreendem uma ampla e variada gama de balanças industriais. As plataformas de pesagem são adequadas para uso em áreas secas ou molhadas. Além disso, muitos modelos são aprovados para operação em áreas de risco.

Diferentes tecnologias de sensor - tecnologia de medição por tensão ou compensação de força eletromagnética - garantem pesagem de alta precisão.

Utilização no Processo Produtivo

O Equipamento BALANCA ELETRONICA MOD. B, C/PLATAFORMA PESAGEM BI-4030- 18KG C/PB450(2008) MARCA ALFA, tem a finalidade de efetuar a pesagens dos itens produzidos no departamento de Embutidos e Cozidos. Conforme a própria descrição técnica desse item a funcionalidade do equipamento visa uma pesagem exata dos itens que serão posteriormente comercializados.

Item: MAQUINA SMART FIL 25 240 NLG P/ ENSAC. E EMBAL.DE LEITE EM PO

Descrição Técnica

Máquina SMART FILL 25-240DG para ensacamento e embalagem a vácuo de leite em pó em acondicionamento em sacos de 25kg, possui grade em aço inoxidável ou similar usado em alimentos, contendo o módulo : DUST COLLECTOR

– coletor reverso de poeira, módulo de transportes e secagem de sacos de 25Kgs efetuados através de esteiras com motor elétrico.

Utilização no Processo Produtivo

Conforme especificidades técnicas, o Leite após processamento é transformado em produto acabado, o Leite em pó resultante dessa transformação precisa ser envasado e embalado para a destinação final, ou seja a venda, dessa forma a MAQUINA SMART FIL 25 240 NLG P/ ENSAC. E EMBAL.DE LEITE EM PO, possibilita a conclusão dessa etapa de forma automatizada.

Item: VENTILADOR 3 PAS ESTREITAS C/2 GRADES TRIFASICO C/MOTOR EBERLE 1/2CV

Descrição Técnica

Ventilador com motor com capacidade de ventilação para ambientes maiores satisfazendo a necessidades de ventilação em ambientes com pouca ventilação.

Utilização no Processo Produtivo

No setor de Miúdos Externos o VENTILADOR 3 PAS ESTREITAS C/2 GRADES TRIFASICO C/MOTOR EBERLE 1/2CV tem a função de suprir a ventilação que naturalmente deve existir nas áreas produtivas, dessa forma ele permite que possamos atender as boas práticas de fabricação através da renovação do ar no ambiente.

Item: MAQUINA DE GRAMPEAR SELOCLIP MOD. BR-7010

Descrição Técnica

Máquina de grampear especial, acionada a ar comprimido para fechamentos automáticos de embalagens. Melhora a apresentação, pois a embalagem ajusta-se ao produto.

O excesso do saco plástico é cortado automaticamente e a embalagem torna-se totalmente inviolável.

Utilização no Processo Produtivo

A MAQUINA DE GRAMPEAR SELOCLIP MOD. BR-7010 é utilizada no setor de presuntaria para vedar/grampear os produtos industrializados, permitindo que os mesmos tenham maior durabilidade em função da perfeita vedação da embalagem.

Item: GAIOLAS DE CONGELAMENTO MED. 1000 X 1200 X 2000 MM

Descrição Técnica

Gaiolas divididas em bandejas em aço inoxidável, material indicado para o contato com alimentos, ou outro material aprovado pelo serviço de Inspeção Federal para esta finalidade.

Utilização no Processo Produtivo

No processo produtivo onde ocorrem desossas de carnes e cortes faz-se necessário o acondicionamento dos mesmos em gaiolas subdivididas em bandejas que Conforme Portaria nº 711, 1º de Novembro de 1995 em seu item 7.13 – Congelamento e Estocagem, que devem ser de aço inoxidável ou outro material aprovado pelo DIPOA para esta finalidade. O item GAIOLAS DE CONGELAMENTO MED. 1000 X 1200 X 2000 MM, tem a finalidade citada acima.

Item: EMPILHADEIRA ELETRICA RETRATIL MARCA STILL MOD FMX 17 G115 7825TR COM 03

Descrição Técnica

Máquina com capacidade nominal de elevação para 1.700 Kg e 2.000 Kg, com deslocador lateral integrado e possibilidade de elevação até 11.525mm. A FMX é a máquina mais popular para a movimentação em armazéns e ambientes fechados com piso liso.

Utilização no Processo Produtivo

A utilização da EMPILHADEIRA ELETRICA RETRATIL MARCA STILL MOD FMX 17 G115 7825TR COM 03 BATERIAS, 02 CARREGADORES E 03 CARRINHOS SR. 341833000197, ocorre no setor de Logística primária, que é setor onde os produtos acabados são destinados para posterior envio para as Unidades de vendas ou envio para clientes em caso de faturamentos diretos.

Em relação demais itens, não localizei nos documentos do anexo XXV nenhuma informação quanto a sua utilidade no processo produtivo da Recorrente, especialmente em relação a licença de software questionada no recurso, onde restou ausente a demonstração efetiva de sua utilização, ou seja, quais máquinas e equipamentos são utilizados o referido software e qual local essas máquinas estão localizadas e sua utilidade no processo produtivo.

Soma-se a isso e, como bem pontuado na decisão recorrida, há itens com incorreções e ausência de informações que dificultam sua identificação e, a Recorrente em sede recursal não supriu as deficiências probatórias para demonstrar a utilidade de cada item em seu processo produtivo. Neste ponto, destaca-se o trecho da decisão recorrida:

Em relação aos itens sem a informação nos campos "número de nota fiscal", "nome do fornecedor" e "CNPJ do fornecedor", a interessada afirma que os bens em questão (máquinas, equipamentos, móveis e utensílios e ferramentas) são compostos por mais de um documento fiscal, tendo apresentado à autoridade fiscal a composição detalhada dos respectivos bens, em um arquivo nomeado como "Anexo I - Detalhamento Complementar Bens", o qual fez referência aos bens informados na Linha 9 - Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação). Reclama que a autoridade fiscal se limitou à análise de apenas parte da informação apresentada, qual seja, o arquivo nomeado como "Linha 09 - Máquinas e Outros Bens", para então, sob o pretexto de falta de informações, glosar o crédito. Apresenta no Anexo XXVI a relação detalhada dos bens adquiridos e que têm origem em mais de um documento fiscal. Aduz que os relatórios deles constantes permitem identificar todas as informações relevantes para legitimar o crédito pleiteado.

Nesse caso, deve-se ressaltar que a fiscalização avaliou a pertinência da glosa a partir das informações prestadas pela interessada. Se as informações estavam incompletas, não há o que a contribuinte reclamar.

Por outro lado, analisando-se o Anexo XXVI - fls. 2.851/2.868, não se tem uma correlação com o Anexo V elaborado pela fiscalização, ou seja, a contribuinte elenca uma relação de glosas muito mais extensas do que foi efetivamente glosadas.

Por outro lado, novamente, percebe-se que a contribuinte quer se creditar de todo custo que teve. Não é possível, por exemplo, se creditar de monitores de vídeo, licenças de *softwares*, sistema de prevenção de incêndios, baixa de materiais, materiais diversos, cabos para redes, armários, furadeiras, peças para caminhão, reforma de refeitório, entre diversos outros bens que, certamente, não estão relacionados à produção de bens destinados à venda.

Assim, reverte-se a glosa em relação ao itens onde houve a devida comprovação de utilidade no processo produtivo da Recorrente, respaldada por laudo de técnico: mesa em u em aco inox med. 4500 x 2700 x 2500 x 900mm c/suporte para monoblocos; aerador de fluxo ascendentes motor 25,0cv dotado de flutuante em fibra ; lavador de botas 03 lugares em aco inox; d.i

08/1564352-1 de 03/10/2008 fat. 55752 holac – cubeteadora automática; pa carregadeira marca new holland modelo 12b com 88 cv; balanca eletronica mod. b, c/plataforma pesagem bi-4030-18kg c/pb450(2008); maquina smart fil 25 240 nlg p/ ensac. e embal.de leite em po ; maquina de grampear seloclip mod. br-7010; maquina de grampear seloclip mod. br-7010; gaiolas de congelamento med. 1000 x 1200 x 2000 mm; empilhadeira eletrica retratil marca still mod fmx 17 g115 7825tr com 03.

Por fim, em relação aos encargos de depreciação de suínos, entendo que o percentual utilizado pela Recorrente deve ser reduzido de 40% para 20%. Isto porque o Laudo trazido aos autos não se presta para o fim comprovar a taxa de 40% utilizada pela Recorrente, na medida em que não atende aos requisitos prevista no artigo 310, do RIR/99 que, no caso de dúvida ou utilização de taxa superior ao previsto na IN, deveria ser realizado perícia pelo Instituto Nacional de Tecnologia ou entidade oficial, a saber:

Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 2º](#)).

§ 1º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 3º](#)).

§ 2º No caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 4º](#)).

§ 3º Quando o registro do imobilizado for feito por conjunto de instalação ou equipamentos, sem especificação suficiente para permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem, e o contribuinte não tiver elementos para justificar as taxas médias adotadas para o conjunto, será obrigado a utilizar as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrem o conjunto ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 12](#)).

E no presente caso, o Laudo Técnico do anexo F foi elaborado de forma unilateral pela Recorrente, fora dos ditames previstos no referido dispositivo. Por outro lado, a IN/SRF 162/1998 previa a aplicação do percentual de 20% como taxa de depreciação para referência NCM 0103, condicionando, outrossim, para fruição do percentual o registro da quota na escrituração da pessoa jurídica, a saber:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no art. 253, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, resolve:

Art. 1º A quota de depreciação a ser registrada na escrituração da pessoa jurídica, como custo ou despesa operacional, será determinada com base nos prazos de vida útil e nas taxas de depreciação constantes dos anexos:

I - Anexo I: bens relacionados na Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM;

II - Anexo II: demais bens.

Art. 2º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

A Recorrente registrou a depreciação em patamar superior ao permitido, contudo, tal fato não afasta o direito dela usufruir do percentual mínimo, já que a condicionando prevista na IN exige apenas o registro da quota de depreciação, o que foi realizado pela Recorrente.

Neste cenário, reverte-se a glosa em relação ao encargos de depreciação dos suínos reprodutores para conferir o direito ao crédito no patamar de 20%.

(xii) Encargos de amortização de edificações e benfeitorias – documentos relacionados no anexo vi (item 2.3.5, p. 20, do relatório fiscal)

Nos termos do despacho decisório, constatasse que a glosa realizada pela fiscalização ocorreu por incorreções nos dados fornecidos pela Recorrente, a saber:

Entretanto, na memória de cálculo apresentada foram detectadas algumas incorreções: itens sem o preenchimento dos campos “Nº Nota Fiscal”, “Fornecedor” e “CNPJ Fornecedor” ou o campo “Fornecedor” com a seguinte informação: “dvs notas fiscais e dvs fornecedores”. A ausência de dados inviabiliza a correta identificação e análise do direito creditório, não restando outra alternativa a não ser a glosa dos referidos créditos.

A DRJ, analisando os documentos fornecidos pela Recorrente no anexo XXVIII, manteve a glosa por entender que a Recorrente não demonstrou quais itens foram utilizados para para realizar as benfeitorias nas edificações, senão vejamos:

O Anexo XXVIII (fls. 2.868 e ss.) não tem a mínima condição de provar o alegado, pois não é possível identificar quais foram os materiais sobre os quais a contribuinte apurou o crédito pretendido. A contribuinte traz uma extensa relação de valores sobre os quais se creditou, mas conceder o crédito nessa condição seria confiar cegamente nas informações apresentadas pela contribuinte. Não há o menor indício de que tal creditamento esteja correto. Lembre-se que o ônus da prova em processos de ressarcimento é da contribuinte.

É possível verificar nesse anexo que há serviços/bens que foram comprados nos anos de 2004, 2005, 2006, 2007, etc, ou seja, como o crédito ora analisado é de 2011 não é possível se saber, pelos elementos carreados aos autos, a corretude do cálculo da amortização e, conseqüentemente, do creditamento realizado.

O que há nesse relatório é um amontoado de informações que não demonstram, de forma algum, que a contabilização do processo de edificação e benfeitorias foi realizado corretamente.

Ressalte-se, ainda, que é necessário que os dispêndios com os gastos com as chamadas edificações resultem no aumento de sua vida útil em mais de um ano. No presente caso, não há tal demonstração.

Por fim, registre-se que esse relatório da fiscalizada demonstra, mais uma vez, uma tentativa desenfreada de se creditar de todos os custos que possui. Vê-se nesse relatório absurdos como cálculo de créditos em relação a "vistoria de corpo de bombeiros", "colocação de cerca", "cascalhamento de pátios", "reforma de ponte de barragem", entre outros. Enfim, tal relatório não é documento apto a demonstrar o crédito pretendido.

De fato, os documentos carreados às fls. 2.868 e ss que, refere-se a Relação Sintética de Bens do Ativo Imobilizado - Amortização e Edificação, omitem informações essenciais para devida análise do crédito, já que ausente dados mínimos necessários, tais como:

número da nota fiscal, cnpj do fornecedor e itens utilizados na reforma. Com efeito, Sem tais informações, diga-se, essenciais para análise do crédito, correta a decisão de piso.

Sequer uma linha argumentativa a Recorrente trouxe nesse tópico para demonstrar, item a item, quais serviços e bens foram utilizados nas reformas realizadas na unidade fabril.

Portanto, mantem-se a glosa.

(xiii) Créditos de pis/pasep incidentes sobre insumos importados – documentos relacionados no anexo vii item 2.3.7, p. 25 e 26, do relatório fiscal)

A DRJ manteve a glosa dos insumos aqui tratados, por entender que os documento do Anexo XXIX não demonstram em que máquina foi utilizada a peça importada, do mesmo modo que não se tem conhecimento de que tal peça aumentou a vida útil do bem em que foi utilizada em mais de um ano, ou seja, se ela gerou crédito na rubrica de depreciação. Destaca-se o decisão:

Neste tópico, as glosas foram realizadas porque a autoridade fiscal entendeu que diversos bens importados, listados no Anexo VII, não se enquadram no conceito de insumos.

A manifestante reclama que a fiscalização aplicou o conceito restritivo de insumos, quando, na verdade, em se tratando de máquinas, equipamentos e outros bens utilizados na produção de bens destinados à venda, há de se considerar todos os bens utilizados de forma direta e indireta no processo produtivo. Requer a reversão das glosas pelos motivos já expostos em relação ao conceito de insumos. Traz aos autos o Anexo XXIX, relatório analítico dos bens em relação aos quais o crédito foi glosado, a fim de demonstrar que se trata de peças utilizadas na manutenção de máquinas dos setores produtivos.

O "Anexo XXIX - Documentos Fiscais Relativos à Aquisição de Insumos Importados" (fls. 3.041 e ss.), indica que todo o crédito pleiteado diz respeito a "peças para máquinas". Sobre essa questão, muito já se discorreu, ou a peça é insumo se a máquina é utilizada no produto destinado à venda, ou a peça, se incorporada ao ativo imobilizado, gera o crédito na condição de depreciação.

O relatório da contribuinte não prova nem uma coisa e nem outra, ou seja, não se sabe em que máquina foi utilizada a peça importada, do mesmo modo que não se tem conhecimento de que tal peça aumentou a vida útil do bem em que foi utilizada em mais de um ano, ou seja, se ela gerou crédito na rubrica de depreciação.

Enfim, pelas provas carreadas aos autos não há como reverter as glosas realizadas.

Em suas razões recursais, a Recorrente reafirma que os documentos do Anexo XXIX trazem especificamente as colunas “Nº do Subgrupo” e “Descrição do Subgrupo”, que demonstram se trata de peças sobressalentes, destinadas à manutenção rotineira das máquinas da linha de produção.

De fato o relatório fornecido pela Recorrente traz algumas informações sobre os produtos importados e a destinação do produto. Entretanto, são descritivos de ordem genérica que não possibilitam ou se prestam a contrapor o fundamento da decisão recorrida no sentido de que não sabe em qual máquina foi utilizada, se a máquina é utilizada no parque fabril, qual sua função, preço e data de aquisição, dados esses necessários a averiguação do crédito.

A título exemplificativo cito os seguintes produtos que denotam dificuldade para confirmar sua utilidade:

- VRT-15270, SWITCH MAGN.82-0423-5, HOLAC;
- LINCO, CREMALHEIRA T4254484 EXT
- GW-300, EIXO SACADOR POS 110 REF.2034671,
- GUERIN, MANGOTE CLAMP JUNTA SILICONA, CO

Ou seja, o mínimo de informação deveria ter sido prestada pela Recorrente para propiciar uma análise mais detalhada de cada item, razão pela qual mantém-se a glosa.

(xiv) glosa de crédito presumido – atividades agroindustriais (item 2.3.6, p. 20 a 25, do relatório fiscal)

O cerne da questão discutida neste tópico tem os seguintes aspectos, outrora pontuado pela Recorrente:

a) Que os valores creditados a título de crédito presumido referentes às aquisições de aves, suínos, milho, leite e lenha, foram alocadas, indevidamente, no campo de Receita de Exportação e Não Tributado no Mercado Interno, o que geraria o direito ao ressarcimento do PIS/Pasep e da Cofins, contrariando as disposições contidas no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, segundo o qual os créditos somente poderiam ser utilizados para fins de dedução da contribuição e não restituição;

b) Que a requerente aplicou o percentual de 60% sobre os insumos adquiridos como suínos (NCM 0103.10.00 e 0103.92.00), leitões para terminação (NCM 0103.91.00), aves para abate (NCM 0105.94.00), milho (NCM 1005.90.10), lenha (NCM 4401.10.00 e 4401.30.00) e carvão para lenha (NCM 4402.90.00), quando deveria ter aplicado o percentual de 35%. Assim, foi glosado o valor calculado à maior (diferença entre 60% e 35%).

O primeiro tema, embora atrelado do direito de dedução do crédito presumido, discute-se apenas a alocação do registro do crédito presumido inicialmente registrado pela Recorrente nas receitas não tributada no mercado interno e de exportação (passível de ressarcimento), para receita tributada no mercado interno (dedutível). Segundo a Recorrente haverá prejuízos na locação feita pela fiscalização, posto que eventual e futuro direito ao ressarcimento sobre as receitas de crédito presumido, poderá ser obstado por inexistir lançamentos nos registros inicialmente feitos.

Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, não vejo que a realocação dos registros inicialmente feitos pela contribuinte possam impedi-la de futuramente utilizar os créditos a título de ressarcimento, desde que haja permissivo legal autorizando, bastando, para tanto, que a Recorrente, embasada legalmente, retifique seus lançamentos e apresente o pedido de ressarcimento.

Portanto, correto o procedimento realizado pela fiscalização de realocar o registro dos lançamentos para receitas que não permitem ressarcimentos de créditos, justamente para que tenha o controle dos créditos apurados pela Recorrente.

O segundo ponto diz respeito ao percentual do crédito presumido utilizado para o computo do montante atribuído. A fiscalização baseou-se na ideia de que o percentual de crédito deve ser determinado em função dos insumos adquiridos e não dos produtos fabricados.

Essa questão já esta sedimentada neste Conselho, a teor da SÚMULA CARF n.º 157: “*O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8.º da Lei n.º 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo*”.

No caso presente, os insumos adquiridos pela Recorrente são suínos, aves, milho e lenha, os quais são empregados na produção de mercadorias de origem animal classificados nos Capítulos 2 (cortes resultantes do abate de suínos e aves) e 16 (embutidos), devendo, assim, ser admitida a porcentagem de 60% para cálculo do crédito presumido.

(xv) Critério de Utilização do Saldo de Créditos

A DRJ assim deu solução as questões aqui tratadas:

A manifestante, neste tópico, relata que a fiscalização, para abater os débitos do mês, adotou o seguinte critério: primeiro, abateu o crédito presumido do leite (60%) previsto no art. 8.º da Lei n.º 10.925/2004; em segundo lugar, utilizou o crédito presumido previsto no art. 8.º da Lei n.º 10.925/2004, relativo à aquisição de suínos, aves, insumos de origem vegetal e lenha, calculado no percentual de 35%; em terceiro lugar, utilizou o crédito de 30%, previsto no art. 55 da Lei n.º 12.350/2010; em quarto lugar, abateu o crédito presumido de 40%, previsto no art. 34 da Lei n.º 12.058/2009; e, por fim, abateu o crédito presumido de 12%, previsto no art. 56 da Lei n.º 12.350/2010.

Ressalta, no entanto, que o crédito presumido de 60% sobre o leite cru é ressarcível, por força do disposto na Lei n.º 13.137/2015, do mesmo modo que é ressarcível o crédito presumido de 30% do art. 56 da Lei n.º 12.350/2010.

Assevera que a fiscalização deve adotar o critério de utilizar primeiro os créditos presumidos não ressarcíveis e, na sequência, o saldo credor do mercado interno tributado (também não ressarcível) para abater os débitos do mês. Narra que remanesceu em conta gráfica o crédito presumido de 60% do leite cru e o crédito presumido de 30% de que trata art. 56 da Lei n.º 12.350/2010.

Avisa que, em relação ao crédito presumido de 60% do leite cru que remanesceu em conta gráfica, com amparo na Lei n.º 13.137/2015, formulou pedido de ressarcimento, procedimento também adotado para o crédito presumido de 30%, previsto no art. 56 da Lei n.º 12.350/2010.

Argumenta que a autoridade fiscal subverteu a ordem natural de utilização dos créditos, de modo a tornar insubsistentes os pedidos de ressarcimento de crédito acima descritos. Pede a revisão do critério de utilização dos créditos para abater os débitos apurados em cada mês.

Primeiramente, há de se registrar que não há nenhuma determinação legal que obrigue a fiscalização a seguir a ordem que a contribuinte indicou para a utilização dos créditos presumidos. Não existe nenhuma normatização que estabeleça a ordem de dedução dos créditos presumidos. Entende-se que seria mais condizente com os interesses dos sujeitos passivos e mais coerente com o ordenamento jurídico se a fiscalização tivesse procedido como aventado pela interessada, mas não há obrigação legal nenhuma neste sentido, razão pela qual não há como a autoridade julgadora determinar que a fiscalização altere o critério utilizado.

Por outro lado, os valores objeto de outros pedidos de ressarcimento não fazem parte deste litígio, devendo ser discutido no processo específico, se for o caso.

Ademais, não há nos autos demonstração do prejuízo que a manifestante diz ter. Ressalte-se que a contribuinte não indicou qual foi o PER que entregou para tentar ressarcir os créditos presumidos relativos à aquisição de custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite e de seus derivados classificados nos códigos da NCM mencionados no caput do art. 8º Lei nº 10.925, de 2004. Também não informou qual foi o PER que entregou e que está vinculado aos créditos estabelecidos no art. 55 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, vinculados à exportação.

Sobre a questão, a Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, regulamentando o direito ao ressarcimento desses créditos presumidos, assim dispôs:

Art. 48. Poderão ser objeto de ressarcimento ou compensação os créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstos no:

I - art. 33 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, vinculados a exportação, nos termos do seu § 7º;

II - art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009;

III - art. 55 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, vinculados a exportação, nos termos do seu § 8º;

IV - art. 5º da Lei nº 12.599, de 23 de março de 2012;

V - art. 6º da Lei nº 12.599, de 2012, vinculados a exportação;

VI - art. 15 da Lei nº 12.794, de 2 de abril de 2013, vinculados a exportação;

VII - art. 31 da Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013; e

VIII - inciso IV do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

[...]

Art. 53. O saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite e de seus derivados classificados nos códigos da NCM mencionados no caput do art. 8º dessa Lei, existente em 30 de setembro de 2015, poderá ser objeto de ressarcimento ou compensação, observado o disposto no art. 54.

§ 1º O pedido de ressarcimento ou a declaração de compensação de que trata o caput poderão ser efetuados somente em relação aos créditos apurados no:

I - ano-calendário de 2010, a partir de 1º de outubro de 2015;

II - ano-calendário de 2011, a partir de 1º de janeiro de 2016;

III - ano-calendário de 2012, a partir de 1º de janeiro de 2017;

IV - ano-calendário de 2013, a partir de 1º de janeiro de 2018; e

V - período compreendido entre 1º de janeiro de 2014 e 30 de setembro de 2015, a partir de 1º de janeiro de 2019.

§ 2º A aplicação do disposto neste artigo independe de habilitação da pessoa jurídica no Programa Mais Leite Saudável, instituído pelo Decreto nº 8.533, de 30 de setembro de 2015.

[...]

Art. 54. O pedido de ressarcimento dos saldos de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os arts. 49 a 53 poderá ser efetuado somente para créditos apurados até 5 (cinco) anos anteriores contados da data do pedido.

Desse modo, como os créditos presumidos indicados pela interessada como passíveis de ressarcimento são relativos ao ano-calendário de 2011, o PER somente poderia ser entregue à RFB a partir de 2016. Todavia, a depender de quando ele foi transmitido, nos termos do art. 54 acima transcrito, já terá ocorrido a decadência do direito ressarcir os créditos presumidos em questão. Enfim, não há provas neste processo de prejuízo à interessada e nem, tampouco, comando legal a respaldar o pedido da interessada.

Não vejo reparos a fazer na decisão Recorrida. A uma porque, de fato não há permissivo legal que determine a ordem para abatimento do débito do mês, se primeiro o crédito dedutível e depois o ressarcível. E a duas, porque a Recorrente não demonstrou que o crédito ressarcível era objeto de outro pedido de ressarcimento, fato este de suma importância, já que demonstraria a intenção do contribuinte de utilizar o crédito para outra finalidade, contudo, não restou comprovado sua utilização em outro PER.

Assim, nos termos da decisão recorrida, afasta-se a pretensão de Recorrente quanto ao critério para utilização do crédito presumido.

(xvi) Erros no cálculo para determinação do Limite da Utilização do Crédito Presumido – Art. 9º da Lei nº 11.051/2004

Mais uma vez peço vênica para utilizar a decisão recorrida como razão de decidir, considerando que as alegações de erro suscitadas pela Recorrente estão totalmente desacompanhadas de provas para refutar o trabalho da fiscalização que, a vista do exposto não impôs limitação temporal a dedução do crédito presumido, como acusou a Recorrente.

Desta forma, adota-se os fundamentos da decisão recorrida como causa de decidir, a saber:

A manifestante argumenta, ainda, que, pelo que pôde compreender do "Demonstrativo de Apuração de Créditos PIS/Cofins", que, a pretexto de aplicar a limitação na utilização do crédito presumido prevista no art. 9º da Lei nº 11.051/2004, a fiscalização simplesmente desprezou o saldo do crédito presumido da contribuição acumulado em períodos anteriores. Alega que a disposição é clara, no sentido de que a limitação no cálculo do crédito presumido previsto se aplica exclusivamente aos bens recebidos de cooperados, de modo que os créditos de bens adquiridos de não cooperados (terceiros) não possuem a limitação no cálculo do crédito presumido. Explica que adquiriu bens de cooperados e de não cooperados, mas que a fiscalização aplicou a limitação em relação a todas as aquisições, o que contraria a lei. Esclarece que a fiscalização tomou como referência, para limitar o direito ao crédito presumido, o valor do PIS/Pasep e da Cofins devidos depois de efetuadas as exclusões previstas: a) no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; b) no art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003; e, c) no art. 1º da Lei nº 10.676, de 22 de maio de 2003, mas que a lei estabelece que devem ser consideradas apenas as exclusões previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, o que pode ser confirmado pelo valor do débito registrado pela fiscalização na linha 10 do demonstrativo "Controle de Utilização dos Créditos de Cofins" do relatório fiscal. Registra que o valor do débito consignado nessa linha corresponde ao valor do débito depois de efetuadas todas as exclusões e deduções permitidas pela legislação e não apenas as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Conclui que, assim, a fiscalização restringiu o direito de utilização do crédito além do limite estabelecido pela lei. Requer a revisão do cálculo da limitação do crédito presumido agroindustrial, quer pelo fato de ter incluído no cálculo do limite aquisições de não

cooperados, quer pelo fato de ter considerado outras exclusões que não as previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001.

Todavia, analisando-se o "Demonstrativo de Apuração de Créditos PIS/Cofins" do Despacho Decisório recorrido não se vislumbra a situação descrita pela interessada. Em outros termos, não há a demonstração por parte da manifestante de limitação indevida à utilização do crédito presumido, mas apenas alegações genéricas que não encontra respaldo na decisão fazendária. Aliás, a demonstração do crédito realizada pela fiscalização, conforme relatórios e demonstrativos apresentados, não impôs nenhuma limitação à dedução do crédito presumido apurado para se calcular o PIS/Pasep e a Cofins a pagar, mas tão somente foi desconsiderado para fins do direito ao ressarcimento.

Acrescente-se, ainda, que no Despacho Decisório o saldo credor de meses anteriores foi utilizado para cálculo da fiscalização. Vejamos:

Controle de Utilização dos Créditos de PIS/PASEP		Deferido								
		Abril			Maio			Junho		
		Merc. Interno Tributado	Merc. Interno Não Trib	Merc. Ex-terno	Merc. Interno Tributado	Merc. Interno Não Trib	Merc. Ex-terno	Merc. Interno Tributado	Merc. Interno Não Trib	Merc. Ex-terno
CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO										
01	Saldo de Crédito de Meses Anteriores	1.351.002,45	0,00	0,00	1.831.876,46	54.059,78	84.400,08	2.314.562,42	115.483,71	191.552,90
02	(-) Crédito Compensado no Mês	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
03	(-) Crédito Objeto de Pedido de Ressarcimento no Mês	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

2.3.11. DO RESUMO DO CRÉDITO

O contribuinte apurou um crédito total, conforme Dacon, no valor de R\$ 8.036.914,26 tendo descontado o valor referente ao PIS a pagar no montante de R\$ 1.264.007,38, resultando em um crédito total de R\$ 6.772.906,89.

Em virtude das glosas o montante do crédito apurado pelo contribuinte teve uma redução no valor de R\$ 3.940.778,67, sendo apurado um montante no trimestre de R\$ 4.096.135,59. Considerando o saldo anterior do Mercado Interno Tributado, no valor de R\$ 1.392.664,71, referente ao 1º trimestre de 2011, e após a dedução da própria contribuição a pagar, no montante de R\$ 1.264.007,38, temos um saldo remanescente ao final do trimestre, no valor de R\$ 4.224.792,92, sendo que R\$ 2.710.0119,44, a título de mercado interno tributado passível de compensação somente com débitos da própria contribuição para o PIS; R\$ 352.994,64 a título de mercado interno não tributado, em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção, ou suspensão das contribuições e R\$ 396.996,20 a título de mercado externo, ambos passíveis de ressarcimento/compensação.

Portanto, mantem-se os fundamentos da decisão para afastar as pretensões da Recorrente.

IV - Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer de parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas em relação ao material de embalagem e Etiquetas; material de segurança; Fretes sobre Transferência de Insumos de Produção e Fretes sobre Compras de Suínos para Abate; ao produto "Rhodimet AT 88", cuja descrição informada pela Recorrente é Metionina Hidroxi Análoga Líquida; na aquisição do produto denominado Calcário Calcítico; Serviços Gerais de Coleta de Resíduos; royalties; as aquisições de produtos com suspensão do pagamento do PIS/Pasep e da COFINS, nos termos das Leis nº 12.350/2010; mesa em u em aco inox med. 4500 x 2700 x 2500 x 900mm c/suporte para monoblocos; aerador de fluxo ascendentes motor 25,0cv dotado de flutuante em fibra ; lavador de botas 03 lugares em aco inox; d.i 08/1564352-1 de 03/10/2008 fat. 55752 holac – cubeteadora automática; pa carregadeira marca new holland modelo 12b com 88 cv; balanca eletrônica mod.

b, c/plataforma pesagem bi-4030-18kg c/pb450(2008); maquina smart fil 25 240 nlg p/ ensac. e embal.de leite em po ; maquina de grampear seloclip mod. br-7010; maquina de grampear seloclip mod. br-7010; gaiolas de congelamento med. 1000 x 1200 x 2000 mm; empilhadeira eletrica retratil marca still mod fmx 17 g115 7825tr com 03; ao encargos de depreciação dos suínos reprodutores no patamar de 20%; e seja admitida a porcentagem de 60% para cálculo do crédito presumido – *atividades agroindustriais (item 2.3.6, p. 20 a 25, do relatório fiscal)*.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo

Voto Vencedor

Conselheira Larissa Nunes Girard, Redatora Designada.

Em que pese o bem embasado voto do relator, tendo sido vencido em relação à sua proposição de reverter as glosas referentes aos fretes sobre compras de suínos para abate e custos com royalties, coube a esta conselheira registrar a posição que prevaleceu na turma.

Em que pese o bem embasado voto do relator, tendo sido vencido em relação à sua proposição de reverter as glosas referentes aos fretes sobre compras de suínos para abate e custos com royalties, coube a esta conselheira registrar a posição vencedora. Passo à análise dos tópicos.

Em relação aos “**Fretes sobre Compras de Suínos para Abate**”, segundo o relator o fato de o produto cujo frete se analisa ter sido adquirido com suspensão não afeta a apreciação do caso, visto entender que os custos de frete estão dissociados do principal, sendo passíveis de creditamento independentemente de o produto transportado ser tributado.

Contudo, prevaleceu o entendimento de que o frete na aquisição somente pode ser creditado na condição de custo de aquisição, acompanhando o tratamento dado ao insumo. Se o produto transportado for tributado e passível de ser creditado, o mesmo tratamento se dará ao frete. Por outro lado, quando se tratar de produto sobre o qual não se pode tomar crédito, não caberá o creditamento do frete, visto não existir dispositivo legal que permita expressamente a tomada de crédito sobre frete na aquisição, mas tão somente o frete nas operações de venda. O frete na operação de aquisição somente seria possível na condição de custo de aquisição de insumo passível de ser creditado.

No caso, analisa-se o frete dispendido na aquisição de produto isento, razão pela qual deve ser mantida a glosa aos fretes sobre compras de suínos para abate.

Por bem elucidar a questão, trago um trecho do voto do conselheiro Andrada Canuto Natal sobre a matéria, extraído do Acórdão nº 9303-009.714:

Situação específica dos fretes

É de conhecimento notório que, em estabelecimentos industriais, especialmente do que se cuida no presente processo, existem vários tipos de serviços de fretes.

São exemplos: 1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores; 2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais

do mesmo contribuinte; 3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte; e 4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, prevê os seguintes tipos de créditos que podem ser aqui aplicados:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

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; (...)

IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

Da leitura do texto transcrito, conclui-se que para **admitir o crédito sobre o serviço de frete, só existem duas hipóteses: 1) como insumo do bem ou serviço em produção, inc. II, ou 2) como decorrente da operação de venda, inc. IX.** Portanto antes de conceder ou reconhecer o direito ao crédito, devemos nos indagar se o serviço de frete é insumo, ou se está inserido na operação de venda. Passemos então a analisar como se encaixam os diversos tipos de fretes, citados no exemplo.

1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores:

Trata-se de um serviço prestado **antes de iniciado** o processo fabril, portanto não há como afirmar que se trata de um insumo do processo industrial. Assim, **o que é efetivamente insumo é o bem ou mercadoria transportada**, sendo que esse frete integrará o custo deste insumo e, nesta condição, o seu valor agregado ao insumo, poderá gerar o direito ao crédito, caso o insumo gere direito ao crédito. Ou seja, **o valor deste frete, por si só, não gera direito ao crédito. Este crédito está definitivamente vinculado ao insumo. Se o insumo gerar crédito, por consequência o valor do frete que está agregado ao seu custo, dará direito ao crédito**, independentemente se houve incidência das contribuições sobre o serviço de frete, a exemplo do que ocorre nos fretes prestados por pessoas físicas. Ao contrário, caso o insumo não gere direito ao crédito, como nos casos de alíquota zero, suspensão ou isenção, o serviço de frete, agregado a esses insumos também não farão jus ao crédito.

No que diz respeito ao capítulo “**Custos com royalties**”, entendeu o relator que estaria caracterizado como despesa na aquisição de insumo o pagamento a uma tecnologia utilizada para acelerar o crescimento dos animais, em suma, acelerar o processo produtivo da recorrente.

Prevaleceu o entendimento que uma tecnologia adquirida para acelerar o crescimento dos animais não atende ao critério da essencialidade, na forma como estabelecido no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, no sentido de que para ser considerado insumo um bem deve constituir “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo”, cuja subtração importe na impossibilidade de produção do produto ao qual foi aplicado. No caso, entendeu-se que a mera aceleração do crescimento não preenche os requisitos da essencialidade. De mesmo modo não foi atendido o critério da relevância, que permite considerar insumo o bem que,

embora não indispensável, “integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva”, seja por imposição legal, que obriga a sua utilização.

Em suma, não se pode tratar como insumo todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da pessoa jurídica, mas aqueles que sejam essenciais ou relevantes para o processo produtivo, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR.

Assim, deve também ser mantida a glosa aos custos com royalties.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard