



Processo nº 10925.901580/2014-90

Recurso Voluntário

Resolução nº 3201-003.312 – 3^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma
Ordinária

Sessão de 22 de agosto de 2022

Assunto CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Recorrente COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS

Interessado FAZENDA NACIONAL

RESOLUÇÃO
Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, para que se providencie o seguinte: (i) a Unidade Preparadora deverá intimar o Recorrente para apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, contendo o detalhamento do seu processo produtivo e indicando, de forma minuciosa, qual a relevância e a essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base à tomada de créditos, tendo-se em conta a decisão do STJ no julgamento do RESP 1.221.170, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018, (ii) com base no laudo e nos demais documentos constantes dos autos, e tendo-se em conta o atual entendimento da Administração tributária acerca do conceito de insumos, a autoridade administrativa deverá reanalisar os créditos pleiteados pelo Recorrente, elaborando, ao final, relatório circunstanciado conclusivo e (iii) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado dos resultados da diligência para se manifestar no prazo de 30 dias, após o quê deverão os presentes autos retornar a este Conselho para prosseguimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido na Resolução nº 3201-003.305, de 22 de agosto de 2022, prolatada no julgamento do processo 10925.901582/2014-89, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Mara Cristina Sifuentes, Marcio Robson Costa, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado na resolução paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário em face de decisão de primeira instância administrativa proferida no âmbito da Delegacia Regional de Julgamento que decidiu pela procedência parcial da Manifestação de Inconformidade.

A Manifestação de Inconformidade foi apresentada em face do deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento de nº 17506.64274.220212.1.1.08-9040, no valor de R\$950.315,81, de créditos de PIS/Pasep não cumulativo vinculados a receitas de exportação realizadas no 4º trimestre de 2011.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos, em síntese:

“Na Informação Fiscal ..., o Auditor Fiscal disserta sobre a legislação de regência do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativa, discorre sobre o ônus da prova em pedidos de ressarcimento e do procedimento de auditoria.

Explica que Cooperativa Central Aurora Alimentos desenvolve as atividades como a fabricação de produtos de carne, abate de suínos, comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados, comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados, criação de suínos, fabricação de alimentos para animais, abate de aves, produção de pintos de um dia, produção de ovos, preparação de leite, entre outros.

Relata que detectou diversas inconsistências na apuração do crédito pleiteado. Informa que, a partir das informações repassadas pela fiscalizada, realizou glosas nas seguintes rubricas do Dacon:

1. bens para revenda (listados no Anexo I):

o aquisições de mercadorias adquiridas de empresas cooperadas;

o aquisições de produtos agropecuários (NCM 01.03 e 02.03)

com suspensão de pagamento das contribuições;

o dispêndios com frete sobre transferência de produtos acabados e fretes sobre transferência;

2. bens e serviços utilizados como insumos (listados nos Anexos II e III):

o Material de embalagens e etiquetas;

o Material de uso e consumo;

o Peças de reposição e serviços gerais;

o Material de segurança;

o Conservação e limpeza;

o Fretes entre estabelecimentos da Cooperativa Central Aurora para envio/retorno de industrialização/armazenagem/venda, como frete sobre transferência produto acabado, frete sobre transferência de insumos, frete sobre parcerias aves, frete sobre parcerias raça, entre outros;

o Aquisições de produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e carne de frango classificada no código 0210.99.00, da NCM, de pessoa física ou com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;

o Aquisições de produtos classificado no código 0504, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;

o Aquisições de insumos ou mercadorias sujeitas à alíquota zero, como sêmen suíno, hortícolas e frutas, classificadas nos capítulos 7 e 8, calcáreo calcítico, entre outros;

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.312 - 3^a Sejul/2^a Câmara/1^a Turma Ordinária
Processo nº 10925.901580/2014-90

o 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;

o Aquisições de produtos de cooperados pessoas jurídicas;

o Aquisições de produtos classificados nos códigos 8 a 12, 15, 1701 e 23, da NCM, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;

o Aquisições de produtos classificados no código 2309.90 da NCM, com suspensão do pagamento de PIS/Cofins;

o Aquisições de combustíveis e derivados: Óleo Combustível, lubrificantes, graxa, gás GLP a granel, lincomicina (NCM correta: 3004.20.410), que não geram créditos de PIS/Cofins, em virtude de compra de produto com incidência monofásica e de não se enquadrarem no conceito de insumo;

o Aquisições de serviços que não se agregam ao produto;

o Diferença de créditos entre o batimento dos valores declarados no Dacon e os arquivos digitais apresentados.

3. armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (Anexo IV):

o remessa de vasilhame ou sacaria;

o transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro;

o remessa em doação, bonificação ou brinde;

o outras saídas de mercadorias ou prestação de serviços não especificados;

o remessa por conta e ordem de terceiros em venda ordem ou armaz. geral;

o remessa para industrialização por encomenda.

4. encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado (Anexo V):

o encargos de depreciações sobre importações de bens;

o itens sem a informação nos campos "número de nota fiscal", "nome do fornecedor" e "CNPJ do fornecedor"; e

o encargos de depreciação de suínos reprodutores, em desacordo com a IN/SRF nº 162/1998, ou amparado por laudo técnico idôneo, conforme art. 310, do Decreto nº 3.300/99.

5. encargos de amortização de edificações e benfeitorias (Anexo VI):

o 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".

6. crédito presumido – atividades agroindustriais:

o créditos foram alocadas indevidamente nos campos “Não tributada no Mercado Interno” e de “Receita de Exportação”;

o aplicação incorreta do percentual de 60% do inciso I do §3º do art. 8º sobre os insumos adquiridos como: 0103.10.00 (animais vivos da espécie suína - reprodutores de raça pura), 0103.91.00 (animais vivos da espécie suína - de peso inferior a 50 KG); 0103.92.00 (animais vivos da espécie suína - de peso igual ou superior a 50 KG); 0105.94.00 (animais vivos - galos e galinhas); 1005.90.10 (milho - em grãos); 4401.10.00 (lenha em qualquer estado); 4401.30.00 (serragem); 4402.90.00 (carvão vegetal - outros);

o a autoridade fiscal relata algumas incorreções no cálculo do crédito presumido;

7. Créditos a descontar na importação: aquisição de produtos importados que não se enquadram na categoria de insumos.

...

Cientificada ..., a contribuinte apresentou em a manifestação de inconformidade, a seguir sintetizada.

Primeiramente, faz um resumo dos fatos e das glosas realizadas.

Após, no tópico "PRELIMINARMENTE - NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO - VÍCIO FORMAL - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA", diz que o despacho decisório é impreciso no que diz respeito à indicação dos motivos para a glosa do crédito. Alega ter constatado que determinada glosa pode se enquadrar, simultaneamente, em mais de uma justificativa. Cita, como exemplo, os créditos de aquisições de bens para revenda, que foram glosados sob três fundamentos (aquisição de cooperados; de produtos agropecuários com suspensão do pagamento da contribuição e de fretes sobre transferências). Alega que os documentos fiscais glosados foram arrolados no Anexo I sem a indicação da fundamentação da glosa aplicada ao caso, razão pela qual não teria como saber quais são os documentos fiscais que dizem respeito a cada fundamento para glosa do crédito.

Reclama, também, que o relato fiscal faz referências a diversas glosas de produtos específicos acompanhados da expressão "entre outros". Assevera que não tem como saber quais são os bens ou documentos fiscais considerados, neste caso, e assim, não tem como defender-se adequadamente.

Afirma que, igualmente, não tem como saber quais insumos considerou suspensos na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, assim como desconhece quais foram os insumos enquadrados na suspensão prevista no art. 54, II, da Lei nº 12.350/2010.

Relativamente à glosa de fretes, diz que a fiscalização glosou valores de variados fretes entre estabelecimentos, que estão indicados nos Anexos II e III. Alega, todavia, que é impossível identificar com precisão quais são os conhecimentos de frete que se referem a cada um dos fundamentos que amparam as glosas, situação que se repete com os fretes relativos ao transporte de bens utilizados como insumos.

Conclui que o relatório fiscal é impreciso, genérico e não indica quais documentos fiscais estão relacionados a cada um dos fundamentos que embasaram a glosa dos créditos, tornando-o nulo, já que inviabiliza o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

...

Relativamente à glosa de aquisições de cooperados, diz que as notas fiscais glosadas são as constantes do "Anexo I - Aquisição Para Revenda de Suínos Reprodutores de Cooperados", realizadas com base nos incisos I e II do art. 23 da IN RFB nº 635/2006. Aduz que os arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não trazem tal vedação, razão pela qual o citado ato normativo ofende o princípio da legalidade.

No que tange à glosa de aquisições de produtos agropecuários (NCM 01.03 e 02.03), esclarece que as glosas foram feitas porque aos produtos adquiridos aplica-se a suspensão de pagamento das contribuições, nos termos da Lei nº 12.350/2010 e arts. 2º e 16, da IN/RFB nº 1.157/2011. Diz que os documentos glosados estão indicado no "Anexo II - Aquisição Para Revenda de Suínos Reprodutores" e que, em relação às mercadorias destinadas à revenda, não se aplica a suspensão do pagamento das contribuições, previsto no art. 54, III, da Lei nº 12.350/2010. Narra que, no caso, trata-se de animais de alto valor genético que não se destinam à produção das mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, e sim, à revenda, de modo a gerar o crédito pretendido.

No que se refere à glosa de fretes relativos a transferências de produtos acabados entre os estabelecimentos da cooperativa, diz que os documentos glosados estão relacionados no "Anexo III - Transferências de Produtos Acabados Entre os Estabelecimentos da Cooperativa". Informa possuir diversas unidades produtoras localizadas em diversos e que os produtos são transferidos das unidades produtoras para as filiais comerciais. Entende que o valor do frete integra o custo das mercadorias, nos termos do art. 289, § 1º, do RIR/1999.

...

No tópico "Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos - Anexos II e III", diz que a fiscalização glosou créditos das rubricas "Bens utilizados como insumos" e "Serviços utilizados como insumos" sob diversos fundamentos.

No que se refere ao "Material de Embalagem e Etiquetas", aduz que a legislação não faz qualquer distinção entre embalagem de apresentação e transporte. Entende que qualquer embalagem utilizada no processo produtivo gera direito ao crédito, pois não há nas normas que o vedam tal. Diz que a tese da fiscalização já foi rechaçada pelo CARF.

Informa que elaborou relatório analítico (Anexo V) com a descrição de todos os materiais de embalagem glosados, de modo a ser possível se visualizar que se tratam de embalagens com acabamento sofisticado, que 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, também, que os laudos acostados no "Anexo IV - Laudos Técnicos", demonstram que as embalagens não se destinam precipuamente ao transporte das mercadorias. Alega que não é devida a glosa do crédito sobre as embalagens, que, como demonstrado, são de apresentação dos produtos destinados à venda. Relata, ainda, que dada a natureza das mercadorias - alimentos congelados para consumo humano - é irrecusável reconhecer que as embalagens, mesmo constituindo invólucro externo para acondicionamento de embalagens menores, cumprem a função relevante de conservação do produto, de modo que a preservação das propriedades do alimento constitui utilidade adicional e complementar à mera função de transporte do conteúdo, razão pela qual o dispêndio permite o creditamento.

Relativamente ao "Material de Uso e Consumo/Peças de Reposição e Serviços Gerais", diz que as glosas podem ser classificadas da seguinte forma:

- peças para manutenção de máquinas e equipamentos: trata-se de peças para manutenção das máquinas e equipamentos industriais, cujos documentos encontram-se arrolados no Anexo VI;
- materiais de manutenção elétrica: trata-se de material empregado na manutenção de máquinas e equipamentos e instalações elétricas em geral das plantas industriais, conforme Anexo VII;
- bens de pequeno valor: trata-se de ferramentas e utensílios utilizados na manutenção mecânica e predial, que por sua natureza, valor e durabilidade não são incorporados ao ativo imobilizado, conforme Anexo VIII;
- material de manutenção predial: trata-se de material empregado na manutenção predial das plantas industriais, conforme Anexo IX; e
- serviços de manutenção de máquinas e equipamentos: trata-se de serviços de manutenção de máquinas, manutenção predial e locação de equipamentos, contratados junto a pessoas jurídicas.

Alega, no que diz respeito aos ditos "materiais de uso e consumo" e "peças de reposição e serviços gerais", arrolados nos Anexos VI, VII, VIII e IX, que não se pode falar em inadequação ao conceito de "insumo". Aduz que esses bens são utilizados no processo produtivo e são indispensáveis para a obtenção dos produtos finais destinados à venda.

Discorre sobre o conceito de insumos e sobre a jurisprudência do CARF sobre o assunto, para concluir que devem ser considerados como insumos todos os bens e serviços necessários e aplicados no processo produtivo, ou seja, que integram o custo de fabricação ou produção dos bens destinados à venda.

Argumenta que o fato de os itens glosados terem sido registrados em contas contábeis pertencentes ao grupo de custos, demonstra que se trata de gastos diretamente ligados diretamente aos setores produtivos.

Informa que acosta no Anexo IV laudo técnico do processo produtivo, e no Anexos VI, VII, VIII e IX relação analítica dos itens glosados.

Conclui que os itens denominados de "Material de uso e consumo" e "Peças de reposição e serviços gerais" são insumos de seu processo produtivo.

Relativamente ao "material de segurança", alega que se trata de material de proteção dos trabalhadores que atuam no processo produtivo, cuja utilização é compulsória, nos termos da legislação trabalhista e da vigilância sanitária, sendo 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, que comprovam o alegado.

No que refere às glosas de "produtos de conservação e limpeza", aduz que elaborou o Anexo XI, demonstrando que os créditos glosados são relativos a produtos que são empregados da seguinte forma: i) adicionados a água das caldeiras, visando a sua conservação; ii) nas torres de resfriamento e túneis de congelamento, para evitar a criação de limo e encrostamento externo; iii) no tratamento da água utilizada no processo produtivo, especialmente na limpeza de equipamentos, utensílios e instalações; iv) desinfecção de instalações sanitárias; v) sabonete líquido para a lavagem de mãos e antebraço; vi) detergentes para a limpeza de botas; vii) papéis-toalha e higiênico utilizados para a secagem das mãos nas estradas dos setores e nas instalações sanitárias utilizadas exclusivamente pelos trabalhadores dos setores produtivos; viii) venenos e inseticidas para o controle de roedores, pragas e insetos; ix) produtos para tratamento dos efluentes industriais; e x) materiais e utensílios diversos utilizados na limpeza.

Diz que o Anexo XI permite a identificação de todos os materiais utilizados no processo produtivo, que são indispensáveis e são contabilizados como custo de produção. Afirma que a indústria frigorífica de aves e suínos e a indústria de laticínios estão sujeitas ao cumprimento de uma série de normas legais que exigem condutas quanto à manutenção das instalações e equipamentos industriais, limpeza dos vestiários e sanitários, tratamento da água de abastecimento, controle integrado de pragas, limpeza e sanitização dos ambientes, higiene e saúde dos trabalhadores, controle dos procedimentos sanitários e a realização de testes microbiológicos. Entende que o fato de a utilização desses materiais ser exigência legal revela o caráter de indispensabilidade à produção, razão pela qual revestem a condição de insumos. Informa que acosta no Anexo IV laudo técnico do processo produtivo.

No que se refere à "glosa de fretes entre estabelecimentos da empresa, relativos a envio/retorno de industrialização, armazenagem e venda, como frete sobre transferência de produto acabado, transferência de insumos, parcerias aves, parcerias ração, entre outros", aduz que a fiscalização glosou valores relativos a tais fretes sob a justificativa de "falta de expressa previsão legal", informa que o Anexo XII que elaborou identifica que os fretes glosados pode ser segregados da seguinte forma: "Frete Parceria Aves, "Frete Parceria Ração", "Frete Transferência De Insumos", "Frete Transferência Produto Acabado" e "Frete S/ Compras Suínos Para Abate".

Disserta sobre os créditos em relação aos serviços de transporte e sobre o arts. 289 e 290 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99. Entende que a interpretação que se extrai das normas legais é o de que o valor do frete integra o custo de aquisição dos bens e, nesta condição, compõe a base de cálculo dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins.

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.

No que tange à "Glosa de aquisições de produtos classificados no código 0504 da NCM, com suspensão do pagamento do PIS e Cofins", aduz que os bens objeto da glosa são tripa de bovinos (NCM 0504.0011) e tripa de suínos (NCM 0504.0013), adquiridos de fornecedores nacionais. Aduz que, em função da imprecisão do relatório fiscal, deduziu que a glosa ocorreu em relação aos documentos arrolados no Anexo XVII.

Alega que a glosa é indevida porque aos produtos adquiridos não se aplica a suspensão do pagamento do PIS/Pasep e da Cofins, pois os seus fornecedores não se enquadram entre as hipóteses previstas nos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004.

Explica que, com base no que dispõem os arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004, bem como nos arts. 2º e 3º da IN/SRF nº 660/2006, é suspenso o pagamento das contribuições nas vendas de bens utilizados como insumos para a fabricação dos produtos mencionados no art. 8º da citada lei, desde que essa venda seja efetuada por: i) cerealista; ii) pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e iii) pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. Afirma que as pessoas jurídicas fornecedoras dos produtos objeto de glosa não se enquadram em nenhuma das hipóteses legais em que se aplica a suspensão, o que pode ser comprovado pelos comprovantes de Situação Cadastral dos fornecedores acostados no Anexo XVII.

Ressalta que houve tributação na venda de tais produtos, conforme comprovam os documentos fiscais emitidos pelos respectivos fornecedores e espelhos obtidos no portal da nota fiscal eletrônica, sendo possível observar que em todas as notas fiscais consta o código CST 01, que corresponde a "operação tributável com alíquota básica".

Conclui que como tais mercadorias foram utilizadas como insumo na fabricação de bens destinados à venda, fato que é incontrovertido nos autos, tem direito ao desconto de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.

Relativamente à "Glosa de aquisições de insumos ou mercadorias sujeitos à alíquota zero, como sêmen suíno, hortícolas e frutas, classificadas nos capítulos 7 e 8, calcário calcítico, entre outros", afirma que são indevidas as glosas dos seguintes produtos listados no Capítulo 29 da TIPI: Lecitina de Soja Ilapzo, Fixador de Cor, Axeed Liquid. Reg. Mapa SP 09088-30003 Fr.C/200ml e Metionina Hidroxi Analoga Liquida. Afirma que tais produtos não estão sujeitos à alíquota zero. Diz que as notas fiscais glosadas são as constantes do Anexo XVIII. Registra que o Decreto nº 5.821/2006 foi revogado pelo Decreto nº 6.426/2008, que, no art. 1º, determina que somente os produtos do capítulo 29 da TIPI e constantes no Anexo I, estão sujeitos à alíquota zero e que os produtos acima referidos não estão especificados no Anexo I. Diz se tratar de produtos regularmente tributados, os quais foram empregados como insumos nos processos produtivos da indústria de lácteos, caso da "Lecitina de Soja Ilapzo", na indústria frigorífica de suínos, no caso do "Fixador de Cor", no frigorífico de aves, no caso do "Axeed Liquid. Reg. Mapa SP 09088-30003 Fr.C/200ml" e na fabricação de ração, no caso da "Metionina Hidroxi Analoga Liquida".

Relativamente aos "Produtos do Capítulo 25 da TIPI, Não Sujeitos à Alíquota Zero", diz que 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, sob a justificativa de tratar-se de produtos sujeitos à alíquota zero. Diz que as notas fiscais glosadas são as constantes no Anexo XIX. Ressalta 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 nº 10.925/2004, de modo que os fornecedores tributaram integralmente tais produtos, conforme amostragem das notas fiscais. Assevera que os citados produtos são insumo de produção, sendo legítimo o direito ao crédito.

No que tange aos "Produtos do Capítulo 30 da TIPI, Não Sujeitos à Alíquota Zero", aponta que foram glosados créditos sobre diversos produtos, sob o argumento de que estariam sujeitos à alíquota zero. Explica que a fiscalização indicou como fundamento legal o art. 2º do Decreto nº 5.821/2006, que foi revogado pelo Decreto nº 6.426/2008. Afirma que a fiscalização, além de fundamentar a glosa em disposição revogada, o que por si só já a torna insustentável, aduz que tal norma não se aplica ao caso concreto, pois os produtos glosados foram adquiridos no mercado nacional, conforme se verifica pela inscrição dos fornecedores no CNPJ (Anexo XX). Aduz que o art. 2º do Decreto nº 5.821/2006 reduziu a zero as alíquotas do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, mas que nas vendas internas tais produtos são tributados integralmente, de modo que não se justifica a glosa do crédito. Argumenta, ainda, que, no Decreto nº 6.426/2008, os produtos em questão não estariam contemplados com a redução a zero das alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins. Informa que os produtos glosados são utilizados como ingredientes na fabricação de rações e como condimentos na indústria frigorífica e de lácteos, portanto, com destinação diversa daquelas preconizadas pelo citado decreto, para que fosse aplicável a redução a zero das alíquotas. Ressalta que os fornecedores tributaram os referidos produtos, conforme demonstra as notas fiscais e respectivos espelhos do portal da nota fiscal eletrônica, acostadas no Anexo XX.

No que se refere à "Glosa de aquisições de produtos com suspensão do pagamento do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos das Leis nº 10.925/2004", afirma que diversos produtos glosados, em tese, se enquadram na hipótese de suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, mas que seus fornecedores não atendem aos requisitos estabelecidos pelo dispositivo legal, conforme Anexo XXI. Traz aos autos quadro demonstrativo desses fornecedores, argumentando que eles não são i) cerealistas; ii) pessoas jurídicas que exerçam cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e nem iii) pessoas jurídicas que

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.312 - 3^a Sejul/2^a Câmara/1^a Turma Ordinária
Processo nº 10925.901580/2014-90

exerçam atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. Afirma que, em consequência, não fazem jus à suspensão do PIS/Pasep e da Cofins prevista no 9º da Lei nº 10.925/2004. Registra que, em relação aos aludidos documentos, também não se aplica a suspensão prevista no art. 54 da Lei nº 12.350/2010, uma vez que se trata de produtos diversos daqueles ventilados pela referida norma. Conclui que, em relação às notas fiscais do Anexo XXI, não há que se falar em suspensão do pagamento do PIS/Cofins e, como se trata de insumos, faz jus ao crédito.

No que tange à "glosa de aquisições de produtos com suspensão do pagamento do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos das Leis nº 12.350/2010", alega que a glosa é indevida em relação aos fatos geradores ocorridos em data anterior a 17 de maio de 2011, data de publicação da IN/RFB nº 1.157/2011, por meio da qual a RFB estabeleceu as condições para a aplicação da suspensão do art. 54 da Lei nº 12.350/2010. Entende que os insumos adquiridos no período de 01/04/2011 a 17/05/2011 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.

Em relação à "glosa de aquisições de produtos de cooperados pessoas jurídicas", demonstra os valores glosados relativos a bens utilizados como insumos, adquiridos de cooperados - pessoas jurídicas. Aduz que tal glosa é indevida, pois foram mercadorias para revenda adquiridas de cooperados. Salienta que os bens que foram objeto da glosa do crédito são tributados, de modo que fica assegurado o direito ao crédito.

No que toca à "glosa de 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", diz que as glosas foram realizadas sob o argumento de que tais produtos estariam sujeitos à incidência monofásica e não se enquadram no conceito de insumo. Assevera que os itens glosados são utilizados como insumos de produção, conforme faz prova amostragem das notas fiscais de aquisição dos bens e respectiva contabilização, acostados no Anexo XXII.

Explica que o "carvão vegetal", o "farelo de pinus", a "lenha de eucalipto" e a "serragem grossa de eucalipto" são utilizados como combustível nas caldeiras, destinadas a geração de vapor e para esquentar a água utilizada nos frigoríficos.

Afirma que o "Gás GLP a granel" é empregado como combustível nas empilhadeiras, utilizadas para movimentação de mercadorias no interior das fábricas e também no "chamuscador" dos suínos.

Informa 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 e na manutenção de máquinas e equipamentos.

Esclarece que a "gasolina comum" é utilizada na caldeiras e que o "óleo diesel" é usado na manutenção de máquinas e equipamentos.

Conclui que os itens são usados diretamente no processo produtivo, são indispensáveis ao mesmo e integram o custo de fabricação dos produtos destinados à venda.

No que tange à alegação de que são produtos sujeitos à incidência monofásica aduz, por primeiro, que, ainda que tal tese fosse correta, não seria possível se admitir a glosa de créditos em relação ao "Óleo BPF Filoil 1A", ao "Gás Freon R-22 com 13 Kg", ao "carvão vegetal", "farelo de pinus", "lenha de eucalipto" e a "serragem grossa de eucalipto", que são tributados regularmente.

Afirma, outrossim, que, em relação aos combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na produção de bens ou produtos destinados à venda, há previsão legal expressa contida no art. 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003. Destaca que a Cosit, na Solução de Consulta nº 126 e Solução de Divergência Cosit nº 12, de 25/01/2017, já se manifestou a respeito da possibilidade de crédito do PIS/Pasep e de Cofins sobre combustíveis e lubrificantes empregados no processo de produção de bens e serviços.

Alega, ademais, que, na incidência monofásica, ocorre o pagamento das contribuições.

Informa que o Anexo XXII relaciona as notas fiscais glosadas.

Relativamente à "glosa de 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", diz que elaborou o relatório (Anexo XXIII), consignando as notas fiscais que foram objeto de glosa do crédito. Sustenta que a simples visualização do relatório permite identificar com clareza a natureza dos gastos e constatar que se trata de serviços empregados nos seus processos produtivos. Alega que, em relação aos itens descritos como "materiais divs. ref. a prestação de serviços/imobilizado", que elaborou o Anexo XXIII.1., para demonstrar que se trata de variados serviços e/ou materiais aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos ou, ainda, na confecção ou conserto de peças para máquinas e equipamentos industriais.

Relativamente a "outros esclarecimentos em relação à glosa de créditos sobre bens utilizados como insumos", diz que a fiscalização também glosou diversos itens, que relaciona, sob a justificativa que não seriam insumos de seu processo produtivo. Afirma que os documentos relativos aos produtos estão acostados no Anexo B. Entende que por se tratar de produtos regularmente tributados e alheios aos motivos indicados pela fiscalização para justificar as glosas de créditos, não há como deixar de reconhecer o crédito sobre os mencionados bens.

No que tange à "glosa de despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda", informa se insurge quanto aos conhecimentos de frete arrolados no Anexo XXIV que elaborou. Relata 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.

Diz que as glosas são indevidas, pois decorrem de interpretação equivocada por parte da autoridade fiscal das operações realizadas pela recorrente.

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 discriminou todas as notas fiscais transportadas. 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. Relata, todavia, que a fiscalização aplicou filtros na planilha que recebeu, 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. 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, pois o valor do frete corresponde às mercadorias vendidas.

Ressalta que quando algumas das notas fiscais 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 empresa.

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.

Informa 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.

No que tange à "glosa de encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado - Anexo V", relata que a fiscalização realizou diversas glosas (Anexo V) sob as seguintes justificativas:

- glosa de créditos de bens que não são utilizados na produção de mercadorias destinados à venda;
- glosa de créditos de bens importados;
- itens sem informações necessárias à verificação do crédito; e
- encargos de depreciação de suínos reprodutores "em desacordo com a IN/SRF 162/1998, ou amparado por laudo técnico inidôneo".

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 carreia 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 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.

No tópico "glosa de encargos de amortização de edificações e benfeitorias - Anexo VI", informa que a fiscalização glosou créditos nesta rubrica sob a justifica de que as planilhas demonstrativas do créditos eram incompletas em diversas informações. Esclarece que as edificações e benfeitorias realizadas, regra geral, são operações que envolvem diversos documentos fiscais, já que são compostas por um conjunto de aquisições de bens e serviços. Diz que uma edificação ou benfeitoria leva tempo para ser construída e nelas são empregados vários materiais que são adquiridos de diversos fornecedores e que enquanto a edificação ou a benfeitoria estiver na fase de construção, todos os gastos com materiais, mão de obra, serviços em geral, encargos tributários, etc., são registrados em conta específica pertencente ao grupo "obras em andamento" do "ativo imobilizado". Expõe que ao fim da obra apura-se o custo da mesma, valor que é transferido para conta do ativo imobilizado e constitui o valor do bem a ser incorporado ao imobilizado da empresa. Aduz que, desse modo, é natural que o custo de uma edificação ou benfeitoria é composto por "diversas notas fiscais" relativas a todos os materiais empregados, assim como os materiais podem ter sido adquiridos de "diversos fornecedores". Entende que tal circunstância, no entanto, não inviabiliza a verificação dos documentos que deram origem a determinado item do imobilizado. Traz aos autos o Anexo XXVIII, a fim legitimar o crédito pleiteado.

No tópico "Glosa de Crédito Presumido - Atividades Agroindustriais", aduz que adotou o critério de alocar tais créditos na proporção das receitas tributadas, não tributadas no mercado interno e de exportação. Diz que, diante da inexistência de previsão legal para o resarcimento desse crédito, o mesmo não foi incluído no PER. Esclarece que a autoridade fiscal alocou o valor integral na coluna correspondente à receita tributada no mercado interno. Reclama que, embora o procedimento adotado pela fiscalização não interfira no valor do presente processo, tal realocação tem relevância na medida em que altera suas informações no banco de dados da RFB. Diz que, embora não haja previsão para o resarcimento desse crédito, nada impede que no futuro esse empecilho seja removido. Alega que o procedimento fiscal contraria as disposições da legislação, no que toca à obrigatoriedade de aplicação de algum método de rateio. Disserta sobre o método do rateio proporcional.

Destaca que a autoridade fiscal adotou critério próprio e subjetivo. Entende que não merece prosperar o critério de rateio dos créditos adotado pela autoridade fiscal, posto que é ilegal.

Relativamente ao "percentual da alíquota do crédito presumido sobre a aquisição de suínos, leitões, aves para abate, insumos de origem vegetal e lenha", aduz que calculou o referido crédito com base no percentual de 60% sobre as alíquotas do PIS/Cofins, mas que fiscalização entendeu que o percentual é de 35%, glosando a diferença de valores.

Explica que os insumos adquiridos 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) e que, para tais produtos, o crédito presumido é de 60%. Assevera que se o §10 do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 determina que, para efeitos de interpretação do §3º, o direito ao crédito no percentual de

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-003.312 - 3^a Sejul/2^a Câmara/1^a Turma Ordinária
Processo n.º 10925.901580/2014-90

60% abrange os insumos aplicados nos produtos ali referidos, de modo que a glosa realizada representa insubordinação à lei. Aduz que, mesmo se entendesse que o § 10 da lei não tem caráter interpretativo, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, pelo menos em relação às aquisições de suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate o percentual estabelecido é de 60% sobre o valor da aquisição.

No que se refere ao "crédito presumido sobre as aquisições de milho inteiro e quebrado", requer, de igual modo, que seja reconhecido o direito ao crédito presumido tendo por base a alíquota de 60%, em razão de que tais insumos são destinados à alimentação de aves e suínos.

Aduz que o mesmo deve se dizer em relação à aquisição de lenha, que é utilizada como combustível no processo de fabricação dos produtos derivados de suínos e aves.

Destaca, ainda, que há erros no cálculo desenvolvido para a determinação do limite de crédito passível de utilização. Diz que, pelo que pôde compreender do "Demonstrativo de Apuração de Créditos PIS/Cofins" feito pela fiscalização, que, a pretexto de aplicar a limitação na utilização do crédito presumido prevista no art. 9º da Lei nº 11.051/2004, 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, conforme arquivo digital disponibilizado à fiscalização, mas que esta aplicou a limitação em relação a todas as aquisições, o que contraria a lei. Pede a revisão do cálculo da limitação do crédito presumido agroindustrial efetuado, 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 Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Por fim, requer a retificação dos critérios de utilização do saldo de créditos. ...

No que concerne à "glosa de créditos de PIS/Cofins incidente sobre insumos importados - Anexo VII", aduz que, 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, o qual contém relação dos bens glosados, demonstrando que se trata de partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas dos setores produtivos.

...

No tópico "Dos Laudos Técnicos", informa que trouxe aos autos diversos laudos ... a fim de fornecer subsídios sobre a forma como são empregados os diversos materiais que foram objeto de glosa.

Por fim, pede a atualização do crédito pela Selic, com base no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995.

Requer a procedência da manifestação de inconformidade.

É o relatório."

A ementa deste acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento, em síntese:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à fabricação de produtos da empresa, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGENS.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não geram direito ao creditamento relativo às suas aquisições.

MATERIAL DE USO COMUM. MATERIAL DE MANUTENÇÃO PREDIAL. MATERIAL DE SEGURANÇA. PRODUTOS DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA. SERVIÇOS DE COLETA DE RESÍDUOS. SERVIÇOS DE LAVAÇÃO DE UNIFORMES.

Os valores gastos com os bens e serviços acima identificados 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.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. INSUMOS.

Os combustíveis e lubrificantes utilizados nas máquinas e equipamentos de produção e para o aquecimento de caldeiras industriais são considerados insumos, gerando créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

COOPERATIVAS. CRÉDITO. BENS PARA REVENDA.

As cooperativas somente pode descontar créditos calculados em relação a bens para revenda adquiridos de não associados.

BENS PARA REVENDA. SUSPENSÃO. PROIBIÇÃO

É vedada a venda com suspensão do PIS/Pasep e da Cofins a pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, no caso de aquisição de suínos destinados à revenda.

CRÉDITOS. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

ERRO DE FATO. COMPROVAÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. SUSPENSÃO.

Comprovado o erro de fato na glosa de créditos relativos a bens que não estão sujeitos à alíquota zero ou à suspensão do PIS/Pasep e da Cofins na saída do fornecedor, revertem-se as glosas realizadas sob essa fundamentação.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO.

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda podem ser consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, desde que não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas e se sofrerem 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.

DEPRECIAÇÃO. CREDITAMENTO.

No âmbito do regime da não cumulatividade, a pessoa jurídica poderá descontar créditos a título de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens se esses forem adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, se forem incorporadas ao ativo imobilizado e se estiverem diretamente associadas ao processo produtivo de bens destinados à venda ou à produção de serviços.

CRÉDITO. FRETES.

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep devida.

FRETES SOBRE COMPRAS. CRÉDITOS.

Somente os fretes sobre compras de bens passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins geram direito ao crédito básico.

CRÉDITOS PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA.

A alíquota aplicável sobre os créditos de PIS/Pasep e de Cofins a que as agroindústrias têm direito, prevista no art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925, de 2004, é determinado em função dos insumos adquiridos e não dos produtos fabricados.

RECÁLCULO. RATEIO. DESCONSIDERAÇÃO DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO NO CÁLCULO DO PERCENTUAL CORRESPONDENTE ÀS RECEITAS NÃO TRIBUTADAS.

A proporcionalização das receitas realizada pela contribuinte, atribuindo às receitas excluídas da base de cálculo o caráter de não tributadas no mercado interno, com vistas a tornar resarcível o que não era, não está correto, uma vez que a exclusão de itens da base de cálculo não altera a natureza contábil da receita bruta decorrente da venda de bens e serviços, ou seja, o fato de serem receitas tributadas no mercado interno.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de constitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus dos sujeitos passivos requerentes a comprovação da existência do direito creditório.

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. INEXISTÊNCIA.

Somente são nulos os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Impugnação, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

É o relatório.

Voto.

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado na resolução paradigmática como razões de decidir:

Conforme a legislação, o Direito Tributário, os precedentes, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta Resolução.

Por conter matéria desta 3.^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Da análise do processo, verifica-se que o cerne da lide envolve a matéria do aproveitamento de crédito sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos do processo produtivo e da realização da atividade econômica da empresa, na apuração das contribuições de PIS e COFINS não-cumulativas, matéria recorrente nesta seção de julgamento.

De forma majoritária, este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a sistemática adotada nos créditos básicos de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, a Instrução Normativa - IN SRF n.º 247/02 e a IN SRF n.º 404/04, antigamente adotadas pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, frequentemente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, em moldes semelhantes aos adotados na legislação do Imposto de Renda - IR.

Essa dicotomia retrata a presente lide administrativa.

Em 22/02/2018, em sede de recurso repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial n.º 1.221.170 – PR e registrou em sua ementa os seguintes entendimentos:

“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 SEGUINTES 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.”

Em seguida, o STJ veiculou matéria sobre o julgamento e mencionou a fixação da Tese 779:

“RECURSO REPETITIVO

10/05/2018 06:51

Primeira Seção define conceito de insumo para creditamento de PIS e Cofins

Em julgamento de recurso especial sob o rito dos repetitivos, relatado pelo ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu que, para fins de creditamento de PIS e Cofins, deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

A decisão declarou a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal, por considerar que os limites interpretativos previstos nos dois dispositivos restringiram indevidamente o conceito de insumo.

Segundo o acórdão, “a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória”. Dessa forma, caberá às instâncias de origem avaliar se o produto ou o serviço constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço.

Teses O julgamento do tema, cadastrado sob o número 779 no sistema dos repetitivos, fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

“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.”

Recursos repetitivos O Código de Processo Civil de 2015 regula nos artigos 1.036 a 1.041 o julgamento por amostragem, mediante a seleção de recursos especiais que tenham controvérsias idênticas. Conforme previsto nos artigos 121-A do Regimento Interno do STJ e 927 do CPC, a definição da tese pelo STJ vai servir de orientação às instâncias ordinárias da Justiça, inclusive aos juizados especiais, para a solução de casos fundados na mesma questão jurídica.

A tese estabelecida em repetitivo também terá importante reflexo na admissibilidade de recursos para o STJ e em outras situações processuais, como a tutela da evidência (**artigo 311**, II, do CPC) e a improcedência liminar do pedido (**artigo 332** do CPC).

Na **página** de repetitivos do STJ, é possível acessar todos os temas afetados, bem como saber a abrangência das decisões de sobrerestamento e as teses jurídicas firmadas nos julgamentos, entre outras informações.”

Percebe-se que o STJ confirmou o conceito jurídico intermediário de insumo, conceito este que teve origem nos diversos julgados/precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Por força do Art. 62 do Regimento Interno – RICARF, os entendimentos e teses fixadas no julgamento do REsp n.º 1.221.170 – PR, devem ser obrigatoriamente aplicados nos julgamento administrativos fiscais.

É importante destacar que o referido julgamento reconheceu a ilegalidade da Instrução Normativa - IN SRF n.º 247/02 e da IN SRF n.º 404/04, de modo que, passou a ser ilegal exigir que exista o desgaste dos insumos no processo produtivo na avaliação da possibilidade de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos.

No presente caso em concreto, nem a autoridade de origem e nem a turma julgadora de primeira instância consideraram o resultado do julgamento do REsp n.º 1.221.170 STJ e o Parecer Normativo Cosit n.º 5, assim como não houve nenhuma análise sobre as etapas do processo produtivo e das atividades da empresa. Confira o seguinte trecho da decisão recorrida:

“De outro lado, não se pode dizer, igualmente, que as Instruções Normativas SRF no 247/2002 e no 404/2004 tenham extrapolado seus limites legais, criando ou definindo limitações ao uso e gozo de créditos da contribuição. Com efeito, a leitura do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 já faz perceber que tais dispositivos definem os limites dos créditos a serem aproveitados, deixando claro o escopo dos mesmos, ou seja, os bens e serviços “utilizados no processo produtivo”.

Portanto, além das glosas terem sido todas realizadas sob uma premissa considerada ilegal, o conceito restrito de insumo previsto na Instrução Normativa - IN SRF n.º 247/02 e na IN SRF n.º 404/04, nota-se que as glosas foram realizadas de forma genérica.

Por exemplo, ficou evidente a necessidade de analisar a relevância e essencialidade dos dispêndios com peças de reposição de máquinas e

equipamentos, materiais de uso e consumo, materiais e serviços utilizados na manutenção predial, conservação e limpeza na produção de alimentos, fretes diversos e despesas com armazenagem, movimentações e logísticas diversas.

Vejam que nem a autoridade de origem e nem mesmo a turma julgadora de primeira instância oportunizaram ao contribuinte a comprovação da essencialidade e relevância dos dispêndios com suas atividades econômica e negaram os créditos com base no conceito restritivo de insumo, conforme trecho que tratou dos dispêndios com conservação e limpeza:

"In casu, muito embora o serviço de limpeza (higienização e esterilização) seja considerado pela contribuinte como necessário à produção, cumpre frisar que não foi esse o critério utilizado pelo legislador para a caracterização dos insumos para fins de creditamento do PIS/Pasep e da Cofins. O que importa não é se o serviço é necessário à manutenção da produção, mas se é aplicado ou consumido diretamente na produção de bens ou prestação de serviços. Portanto, não sendo possível enquadrar os serviços de limpeza no conceito de "insumo" utilizado na produção ou fabricação de produtos destinados à venda (art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e não havendo previsão expressa que permita a geração de crédito com base em despesas de limpeza (higienização e esterilização) de equipamentos utilizados no processo de industrialização, não há como pleitear a manutenção dos créditos. Evidentemente as despesas de limpeza não guardam relação direta com a industrialização de carne (aves e suínos) e fabricação de embutidos e derivados. São, na verdade, despesas operacionais, isto é, gastos atinentes à atividade geral da empresa, os quais não se coadunam com a definição do termo "insumo".

Tanto em manifestação de inconformidade o contribuinte reforçou, com relação aos dispêndios com conservação e limpeza, que tratam de providencias relevantes e essenciais às atividades da empresa e, inclusive, ligadas diretamente à produção:

"Trata-se de glossa 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."

Como informado, a indústria frigorífica de aves e suínos e a indústria de laticínios devem cumprir normas legais sanitárias que exigem a manutenção e limpeza preventiva das instalações e equipamentos industriais, limpeza e disposição dos vestiários e sanitários, tratamento da água de abastecimento, tratamento das águas residuais, controle integrado de pragas, limpeza e sanitização dos ambientes, equipamentos e utensílios, higiene, controle dos procedimentos sanitários e a realização de testes microbiológicos.

Contudo, para o julgamento de mérito as informações constantes nos autos são insuficientes, pois, de um lado o contribuinte afirma que os materiais e serviços são relevantes, essenciais e são utilizados na produção e, de outro lado, a fiscalização afirma que tais materiais e serviços não são desgastados com a produção.

Não haverá solução de qualidade à presente lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, sem que seja oportunizada a exata definição de quais bens e serviços adquiridos serviram como base para o aproveitamento do crédito pleiteado, assim como a identificação de qual momento e fase do processo produtivo e etapa da atividade econômica da empresa eles estão vinculados.

Sem a devida análise cruzada de tais informações o julgamento poderá fundamentar-se em presunções genéricas e irá, consequentemente, deixar de observar a legislação e os mencionados precedentes administrativos e judiciais. Conceder crédito onde não deveria e negar crédito onde deveria ter concedido.

A própria Receita Federal do Brasil – RFB, após a vigência do Parecer Normativo Cosit n.º 5, superou o conceito restritivo de insumo e passou a aceitar inclusive os dispêndios com insumos dos insumos como geradores de crédito.

É forçoso recordar que esta Turma de julgamento, também para empresa que atua na indústria alimentícia, oportunizou ao contribuinte a comprovação da essencialidade e relevância de seus dispêndios para a sua atividade econômica mediante as seguintes resoluções, citadas como exemplo: Resolução n.º 3201-002.288, 3201-002.276, 3201-002.268, 3201-002.272, 3201-002.280, 3201-002.284, 3201-002.286 e 3201-002.278.

Conforme interpretação sistêmica do que foi disposto no artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, vota-se para **CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**, com o objetivo de que:

- (i) a Unidade Preparadora deverá intimar o Recorrente para apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, contendo o detalhamento do seu processo produtivo e indicando, de forma minuciosa, qual a relevância e a essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base à tomada de créditos, tendo-se em conta a decisão do STJ no julgamento do RESP 1.221.170, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018;
- (ii) com base no laudo e nos demais documentos constantes dos autos, e tendo-se em conta o atual entendimento da Administração tributária acerca do conceito de insumos, a autoridade administrativa deverá reanalisar os créditos pleiteados pelo Recorrente, elaborando, ao final, relatório circunstanciado conclusivo e;

(iii) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado dos resultados da diligência para se manifestar no prazo de 30 dias, após o quê deverão os presentes autos retornar a este Conselho para prosseguimento.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido na resolução paradigma, no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência, para que se providencie o seguinte: (i) a Unidade Preparadora deverá intimar o Recorrente para apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, contendo o detalhamento do seu processo produtivo e indicando, de forma minuciosa, qual a relevância e a essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base à tomada de créditos, tendo-se em conta a decisão do STJ no julgamento do RESP 1.221.170, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018, (ii) com base no laudo e nos demais documentos constantes dos autos, e tendo-se em conta o atual entendimento da Administração tributária acerca do conceito de insumos, a autoridade administrativa deverá reanalisar os créditos pleiteados pelo Recorrente, elaborando, ao final, relatório circunstanciado conclusivo e (iii) após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado dos resultados da diligência para se manifestar no prazo de 30 dias, após o quê deverão os presentes autos retornar a este Conselho para prosseguimento.

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator
(assinado digitalmente)