



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

|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>Processo nº</b> | 10925.905143/2010-11   |
| <b>Recurso nº</b>  | Voluntário   |
| <b>Acórdão nº</b>  | <b>3302-002.026 – 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b> |
| <b>Sessão de</b>   | 23 de abril de 2013  |
| <b>Matéria</b>     | PIS Não Cumulativo - Declaração de Compensação                             |
| <b>Recorrente</b>  | SADIA S. A.  |
| <b>Recorrida</b>   | FAZENDA NACIONAL   |

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

O Carf não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA.

Incumbe ao requerente demonstrar as alegações, relativamente ao direito de crédito pleiteado.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

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

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

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

DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente geram direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

CRÉDITO. INDUMENTÁRIA. INDÚSTRIA DE PROCESSAMENTO DE CARNES.

A indumentária de uso obrigatório na linha de produção da indústria de processamento de carnes enquadra-se no conceito de insumo e,

consequentemente, a despesa incorrida com a mesma dá direito ao crédito básico de PIS e Cofins NC.

#### CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM.

Material de embalagem empregado nos produtos fabricados pela recorrente enquadra-se no conceito de insumo e, consequentemente, a despesa incorrida com o mesmo dá direito ao crédito básico de PIS e Cofins NC.

#### CRÉDITOS DE DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL.

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

#### CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS.

#### CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

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

#### PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. DACON. ALTERAÇÃO DO CRÉDITO.

Embora a utilização dos créditos da Contribuição ao PIS e da Cofins, apurados na sistemática da não-cumulatividade, seja estabelecida pelo contribuinte por meio do Dacon, o erro cometido pelo contribuinte consistente no lançamento dos valores em linha incorreta não é motivo suficiente para a glosa do créditos, sem análise adicional sobre a sua idoneidade para gerar ou não créditos.

#### AGROINDÚSTRIA. INSUMOS. PERCENTUAL DE APURAÇÃO.

O percentual de apuração da alíquota aplicável sobre os créditos, prevista no art. 8º, § 3º, da Lei no 10.925, de 2004, é determinado em função do produto adquirido e não do fabricado.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos:

**1 - por maioria de votos, para reconhecer o direito ao crédito relativo às seguintes despesas:**

1.1 - indumentária de uso obrigatório determinado pela ANVISA (citadas no

voto vencedor);

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/05/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 14/05/20

13 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 15/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1.2 - sacolas “jérsei”, folhas de papel crepe e de papel ondulado;

1.3 - combustíveis, exceto óleo diesel;

1.4 - ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos;

1.5 - soda caustica e terra clarificante;

**2 - por maioria de votos, para reconhecer o direito de créditos relativos a bens lançados na linha 3, das fichas 6 e 16 do DACON;**

**3 - por maioria de votos, para negar o direito ao crédito nas despesas com fretes entre estabelecimentos da recorrente;**

**4 - pelo voto de qualidade, para negar o direito ao crédito nas seguintes despesas:**

4.1 - material de limpeza;

4.2 - energia elétrica de dezembro de 2005;

4.3 - aluguel de dezembro de 2005;

**5 - pelo voto de qualidade, para manter a alíquota do crédito presumido apurado pela Fiscalização;**

**6 - por unanimidade de votos, para não reconhecer o direito ao crédito nas seguintes despesas:**

6.1 - depreciação do ativo imobilizado;

6.2 - aluguel pago a pessoa física;

6.3 - fretes – diferença de alíquota do ano de 2005;

6.4 - insumos de alíquota zero e com crédito suspenso (ponto de 1 dia);

6.5 - armazenagem e fretes (que são outras despesas);

6.6 - energia elétrica (fretes, serviços consultoria e despesas não comprovadas).

Vencidos os seguintes conselheiros: José Antonio Francisco (relator), nos itens 1.1 e 1.2; Fabiola Cassiano Keramidas, nos itens 1.2 (parcialmente), 1.5 (parcialmente), 4.1, 4.2, 4.3 e 5; Gileno Gurjão Barreto, nos itens 1.2 (parcialmente), 1.5 (parcialmente), 4.1, 4.2, 4.3 e 5; Alexandre Gomes, nos itens 1.2 (parcialmente), 1.5 (parcialmente), 3, 4.1, 4.2, 4.3 e 5; Maria da Conceição Arnaldo Jacó, nos itens 1.1, 1.3, 1.4, 1.5 e 2; Walber José da Silva, nos itens 1.4 e 1.5. Designado o Conselheiro Walber José da Silva para redigir o voto vencedor.

Fizeram sustentação oral pela Recorrente Oscar Santana – OAB/RJ 32641 e Ricardo Braghini – OAB/SP 213035.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA – Presidente e Redator-Designado

(assinado digitalmente)

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 349 a 452) apresentado em 30 de janeiro de 2012 contra o Acórdão nº 07-26.782, de 25 de novembro de 2011, da 4ª Turma da DRJ/FNS (fls. 249 a 273), cientificado em 04 de janeiro de 2012, que, relativamente a declaração de compensação de PIS Não Cumulativo do 3º trimestre de 2006, considerou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.*

*No regime da não-cumulatividade, consideram-se insumos passíveis de creditamento as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.*

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

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

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.*

*Somente geram direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO.*

*Despesas efetuadas com o fornecimento equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS e da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.*

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.*

*Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS.*

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

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

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

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

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADES AGROINDUSTRIAS. ALÍQUOTA APlicável EM RELAÇÃO AO INSUMO ADQUIRIDO.*

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

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

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

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.**

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

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

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

*O ônus do contribuinte a comprovação minudente da existência do direito creditório.*

**ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO.**

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

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

A declaração de compensação foi transmitida em 09 de novembro de 2006 e foi não homologada pelo despacho decisório de fls. 15 a 43.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

*Trata-se o presente processo de manifestação de inconformidade frente a despacho decisório de indeferiu pedido de ressarcimento de créditos da contribuinte em epígrafe.*

*O pedido de ressarcimento refere-se a créditos no regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS referente ao terceiro trimestre de 2006.*

*O indeferimento do pedido de ressarcimento decorre da glosa de diversos créditos declarados pela contribuinte em seu Dacon.*

*Foram glosados créditos referentes a aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos, quais sejam uniformes e equipamento de proteção de empregados, materiais de limpeza, embalagens utilizadas para transporte, combustíveis e ferramentas, bem como outras aquisições cuja utilização no processo produtivo não foi detectada, como soda cáustica e terra clarificante<sup>1</sup>.*

*Foram ainda glosados aquisições de produtos não tributados pela Contribuição ao PIS e pela Cofins<sup>2</sup>, declarados como aquisições de insumos, fretes entre estabelecimentos da própria Sadia e notas fiscais requisitadas e não apresentadas.*

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

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

*No tocante a despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, foram glosados aluguéis pagos a pessoas físicas, despesas incluídas em*

<sup>1</sup> a. Uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados, materiais de uso pessoal: luva, respirador, bota, botina, protetor auricular, máscara, meia, óculos, sapato, touca, capacete, japon; b. Materiais de limpeza / desinfecção: detergente, desinfetante, sabonete, vassoura; c. Produtos para movimentação de cargas / embalagens utilizadas para transporte: pallet, sacola jersei; d. Combustíveis: hexano, óleo de xisto, GLP, diesel; e. Ferramentas e materiais utilizados em máquinas/equipamentos: lubrificantes, faca, correia, gás refrigerante, mangueira, lixa, graxa, anel, bobina, botão, chave, disco, disjuntor, eixo, fita isolante, fusível, lâmpada, reator, resistência, retensor, rolamento, sensor, tomada, válvula; f. Outras aquisições cuja utilização no processo produtivo não foi detectada: soda cáustica, terra clarificante.

<sup>2</sup> Os principais itens sujeitos à alíquota zero glosados são: ovo, antifungo, farinha de milho, cebola desidratada, cloreto de colina, leite em pó, requeijão, pinto de um dia, mata mosca, champignon, bentonita sódica, fosfato granulado, terra ativada, ácido fólico, treonina, tomate, batata em cubos, mandioca palito congelada, digluconato de clorhexidina, brócolis congelado, queijo prato, queijo mussarela e ricota.

*duplicidade, comprovantes requeridos e não apresentados e despesas incorridas fora do período de apuração.*

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

*Em relação a encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, foram glosados créditos referentes a bens adquiridos em data anterior a 1/05/2004, a bens pertencentes ao ativo diferido e a bens importados. Foram também glosados créditos referentes a bens que não são edificações nem benfeitorias e não são utilizados na produção de bens destinados à venda, tais como automóveis, transformadores, sistemas de climatização, condensadores, notebooks, armários, cadeiras, manutenções, computadores, softwares.*

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

*A contribuinte, irresignada, apresentou manifestação de inconformidade ao despacho decisório com os argumentos abaixo expostos.*

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

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

*Defende que, em relação aos créditos referentes a julho de 2006, houve decadência do direito de fazenda em glosar tais créditos, tendo em vista ter sido notificada do indeferimento de seu pedido de ressarcimento apenas em agosto de 2011.*

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

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

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

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

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

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

*Aduz que as noções de não-cumulatividade, créditos e insumos de IPI e ICMS podem contribuir, com ressalvas, para fins de PIS/Cofins, Fl. 253 6 quando estivermos diante de industriais e comerciantes, sendo de evidente falta de pertinência em se tratando de prestador de serviços.*

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

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

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

*Conclui que as instruções normativas citadas e a própria fiscalização, ao empregarem o conceito extremamente restritivo e equivocado de insumo, inovaram na ordem jurídica criando deveres e obrigações ao contribuinte em detrimento da Lei, e tal*

*fato violaria o princípio da legalidade (art. 5º, inc. II e 37, caput, da Constituição Federal).*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Tais produtos, em seu entendimento, são relevantes e participam do processo produtivo, uma vez que são utilizados na industrialização (emprego para movimentar as matérias-primas*

*a serem utilizadas), armazenagem de matérias-primas em condições de higiene para serem utilizadas no processo fabril, armazenagem de produto industrializado a ser comercializado, e armazenagem durante o ciclo de industrialização.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Já no tocante aos fretes glosados em decorrência da não localização da NF 2715 da Grigio Transportes e NF 232726 da Triângulo Alimentos, a impugnante sustenta sua legitimidade, uma vez que os livros e lançamentos contábeis fazem prova em seu favor. Requer que seja realizada diligência perante tais pessoas jurídicas, por força do devido processo legal e verdade material, visando confirmar a legitimidade das informações e do crédito utilizado.*

*Em relação à glosa da aquisição de diversos produtos sob alegação de não serem tributados, em especial, ovo, fungo, farinha de milho, cebola desidratada, cloreto de colina, leite em pó, requeijão, pinto de um dia, mata mosca, champignon, bentonita sódica, fosfato granulado, terra ativada, ácido fólico, teronina, tomate, batata em cubos, mandioca palito congelada, digluconato de clorexidina, brócolis congelado, queijo prazo, queijo mussarela e ricota, afirma que diversos produtos*

*descritos como tributados por meio de alíquota zero, nos moldes da Lei n. 10.925/2004, em seu art. 1º, não se tipificam nas classificações fiscais descritas. Cita entre eles cebola desidratada, tomate, tomate cubo congelado, tomate granulado, manjericão, batata em cubos, brócolis, alho desidratado em pó, alho em escamas, alho porro em flocos, cenoura desidratada em pó, cenoura em cubo, champignon, cebola, espinafre fatiado, entre outros.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Defende que a glosa de frete quando a aquisição for de insumo de pessoa física é improcedente, pois a legislação veda o crédito de bens ou serviços adquiridos de pessoas físicas, inexistindo vedação legal para se restringir o frete na aquisição de insumo, mesmo que seja de pessoa física, desde que serviço de transporte seja prestado por uma pessoa jurídica domiciliado no país.*

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

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

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

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

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

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

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

*Defende ainda ser improcedente a rejeição de créditos decorrentes de bens importados, devido ao previsto no art. 15 da Lei nº 10.865/2004. Entende ser viável o crédito em tais operações, por expressa previsão legal, uma vez que a Lei nº 10.865/2004, ao disciplinar o PIS/Cofins na importação, permitiu o emprego de tais créditos para abatimento das contribuições previstas nas Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (Cofins).*

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

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

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

*Requer o reconhecimento da improcedência do indeferimento do pedido de ressarcimento.*

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

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

No recurso, a Interessada alegou, inicialmente, a nulidade do acórdão de primeira instância, por ter denegado a realização de perícia.

A seguir, analisou o despacho decisório, afirmando que não teria sido motivado. Acrescentou que “relatório fiscal do auto de infração não descreve e motiva um crédito sequer glosado”, não sendo possível glosar e justificar “de forma exemplificativa como fez a fiscalização”. Citou ementa de acórdão do Carf e solicitou a declaração da “nulidade parcial do lançamento”.

Continuou suas alegações em relação ao devido processo legal e ao cerceamento de defesa.

Quanto ao mérito, analisou, inicialmente, a não-cumulatividade da contribuição (leis e Constituição), mencionando vários princípios constitucionais, para concluir que a não-cumulatividade deve estar vinculada à receita e não ao produto.

Tratou, ainda, da problemática da restrição dos créditos por lei e sua impossibilidade, à vista da supremacia constitucional. Além disso, seria vedada a restrição por atos infralegais, especialmente no que diz respeito ao conceito de insumo.

A seguir, discorreu sobre o conceito de insumo, citando opinião da doutrina, afirmando que o sistema adotado pela Receita Federal seria ilegal.

Citou acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais como precedente administrativo de seu entendimento e decisão do Tribunal Regional Federal da 4<sup>a</sup> Região.

Defendeu, na sequência, o direito a crédito no caso concreto, justificando o direito em relação aos uniformes, artigos de vestuários, equipamento de proteção de empregados, materiais de uso pessoal, materiais de limpeza, produtos de movimentação de cargas, embalagens utilizadas para transporte, combustíveis, ferramentas e materiais utilizados

em máquinas e equipamentos e outras aquisições cuja utilização no processo produtivo não foi detectada.

Em relação ao vestuário e equipamento de uso obrigatório, afirmou que seriam “instrumentos para se produzir alimentos aptos ao consumo humano, evitando contaminações, seguindo, assim, as determinações da Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde (v. Portaria SVS/MS n. 326/1997)”.

De forma semelhante, os materiais de limpeza e higienização seriam obrigatórios de acordo com normas da Anvisa.

Quanto ao produtos de movimentação de cargas, alegou que participariam do processo produtivo, na industrialização (movimentação de matérias-primas), da armazenagem durante a produção e posteriormente.

No tocante às embalagens, estariam relacionadas à elaboração e ao produto final.

Quanto aos combustíveis, alegou que, “por força da noção abrangente de insumo e a expressa dicção legal permitindo o crédito de combustíveis e lubrificantes, resta improcedente a glosa realizada”.

As ferramentas teriam “utilidade, inerência e relevância no processo produtivo da recorrente”. Citou decisões do Carf e Solução de Consulta em relação às despesas com aquisição de partes e peças de reposição.

Em relação ao frete entre estabelecimentos, alegou que haveria um ciclo de produção complexo e que “o frete em sua atividade, desde a matéria-prima até o produto destinado ao consumidor final, possui peculiaridades e exigências específicas, tornando-o inerente e imprescindível no processo produtivo.”

Citou novamente Portaria da Anvisa e também resolução do Ministério da Saúde a respeito do armazenamento de matérias-primas e de produtos acabados.

A seguir afirmou que “o frete nas operações da recorrente, por sua peculiaridade, são essenciais e inerentes ao processo produtivo” e acrescentou, “no tocante aos fretes glosados em decorrência da não localização da NF 2715 da Grigio Transportes e NF 232726 da Triângulo Alimentos, a recorrente sustenta sua legitimidade, uma vez que os livros e lançamentos contábeis fazem prova em seu favor”.

Alegou, em relação aos insumos de alíquota zero, que vários deles não se classificariam como tal. Ademais, o art. 8º da Lei n. 10.925, de 2004, permitiria o crédito, segundo Solução de Consulta que citou.

Quanto aos serviços glosados, alegou que seria “de rigor afastar o exacerbado formalismo e considerar tais aquisições de bens como crédito, mesmo que tenham sido incluídas na alínea equivocada da DACON, com fundamento na razoabilidade, proporcionalidade, moralidade e boa-fé (Lei n. 9.784/99).”

Passou a tratar da energia elétrica e “afins”, alegando o seguinte:

*- As despesas devidamente comprovadas quanto à TELEMAR, embora não sejam de energia elétrica, deve ser consideradas a título de creditamento, uma vez que a telecomunicação também é insumo necessário e inerente ao exercício de sua atividade empresarial.*

*- Em relação às despesas de energia elétrica quanto ao mês de junho de 2006, há de ser reconhecido o direito ao crédito, uma vez que se trata de simples crédito extemporâneo e não prescrito, razão pela qual impossível se torna a negativa pelo simples fato de não ser do trimestre em discussão.*

*- Por fim, houve a juntada de comprovante das despesas de energia com NFs faltantes (NFs 5290, 5727 E 6190, 2191, 2518 da CEMIG). Entre elas, a r. decisão recorrida não acolheu a NF 5290 e 2191, pois, são do mês de junho de 2006. Neste ponto, há total, improcedência, como. já sustentado, já que a extemporaneidade do crédito não o exclui, principalmente, em situações como o caso da energia elétrica.*

Quanto aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, apresentou as seguintes alegações:

*- Entendemos que embora não previsto em lei, pelo princípio da não-cumulatividade e capacidade contribuinte, há de manter' o crédito nos aluguéis pagos a pessoas físicas.*

*- Quanto à duplicidade, não houve efetiva comprovação e descrição pelo Fisco permitindo a ampla defesa da recorrente, de maneira que a glosa é improcedente.*

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

*- Por fim; em relação à despesa incorrida foram do trimestre, trata de simples crédito extemporâneo e não prescrito, razão pela qual impossível se torna a negativa pelo simples fato de não ser do trimestre em discussão. Vale lembrar, ainda, que o art. 3o, § 4o das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 afirmam: "O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sé-lo nos meses subsequentes".*

Ainda apresentou alegações específicas em relação às despesas de armazenagem e frete na operação de venda, encargos de depreciação do ativo imobilizado, crédito presumido da agroindústria (o percentual seria calculado em relação ao produto fabricado e não ao adquirido) e demais glosas.

É o relatório.

## Voto Vencido

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/05/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 14/05/20

13 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 14/05/2013 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 15/05/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro JOSÉ ANTONIO FRANCISCO, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

A Recorrente iniciou seu recurso pela alegação de nulidade do acórdão de primeira instância, que denegou a realização de perícia, no seu entendimento, sem justificar o porquê.

O acórdão considerou o seguinte:

*Constata-se que os quesitos formulados poderiam ser respondidos pelo próprio impugnante mediante o exame de provas documentais, cuja guarda e conservação lhe compete, e, ainda, poderiam ser respondidos pela simples análise das peças que estão juntadas neste processo, tais como o relatório da fiscalização e o auto de infração com demonstrativos e planilhas que identificam os montantes mensais das vendas efetuadas e omitidas pelo contribuinte.*

*Cabe ao autuado apontar os erros que porventura existem no levantamento fiscal, já que tem condições para isso, por possuir conhecimentos dos fatos e documentos e relatórios que serviram de base para apuração das infrações.*

Verifica-se, portanto, descaber razão à Interessada, uma vez que tem razão o acórdão de primeira instância, tanto em relação à existência da justificativa da denegação do pedido quanto ao seu mérito.

A Interessada ainda alegou que “a própria não-cumulatividade de PIS/COFINS e o conceito adotado de noção de insumo exige uma análise técnica, que os auditores não dispõem.” Entretanto, tal alegação não faz sentido algum, uma vez que cabe ao auditor-fiscal aplicar a lei e não cabe ao perito manifestar-se sobre questões puramente legais, mas, apenas, de provas.

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

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

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

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

Ademais, o processo produtivo da Recorrente não é tão peculiar e complexo que justifique a realização de perícia. De fato, as questões principais discutidas nos autos não são relativas às matérias de fato, mas, sim, relativas ao alcance das disposições legais.

Antes de iniciar o exame do mérito, destaque-se, quanto às questões constitucionais, a aplicação ao presente caso dos seguintes dispositivos do Regimento Interno do Carf (Ricarf, anexo II à Portaria MF n. 256, de 2009, com as alterações da Portaria MF n. 446, de 2009):

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*§ 1º Ficarão sobrepostos os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrepor o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.*

*§ 2º O sobrepostamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.*

Ademais, aplica-se também a Súmula Carf n. 2 (Portaria Carf n. 106, de 21 de dezembro de 2009):

*Súmula Carf nº 2*

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

Portanto, deve ser aplicada ao caso dos autos a lei em sua integralidade.

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

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

*[...]*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei 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)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).*

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

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

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

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

Em seu voto, o Ministro relator destacou o seguinte:

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ainda sobre essa matéria, cabe lembrar que o Supremo Tribunal Federal, no RE 599.316, declarou a sua repercussão geral

(<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=3269787>>).

Entretanto, conforme prevê o art. 62-A, § 1º, do Ricarf, anteriormente citado, o sobrerestamento do recurso na via administrativa somente deve ocorrer quando o próprio STF houver sobrerestado os recursos extraordinários que tratem da matéria, o que não ocorreu no caso em questão.

Portanto, a constitucionalidade do dispositivo não pode ser apreciada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tais conclusões já foram suficientemente justificadas anteriormente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Quanto aos produtos que teriam alíquota positiva, a Interessada alegou que vários deles não se enquadrariam na disposição do art. 1º da Lei n. 10.925, de 2004, como cebola desidratada, tomate congelado, tomate granulado, manjericão, batata em cubos, brócolis, alho desidratado, alho em escamas, alho em flocos, alho em pastas, caldo de galinha, tempero para carne, cenoura desidratada, champignon, cebola, espinafre fatiado, “entre outros”.

Entretanto, observou a Primeira Instância no Acórdão DRJ/FNS n. 07-26.783, de 25 de novembro de 2011:

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

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

Dessa forma, inexiste direito ao crédito.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em relação ao crédito presumido de agroindústria, a Fiscalização concluiu que o percentual adotado para cálculo estaria incorreto (60% adotado pela Interessada contra 35% previsto na lei) e que teria havido inclusão indevida de algumas aquisições (bens que não representariam insumo, como suíno reprodutor, e serviços, como “pagamentos de parcerias, fretes, consertos, pinturas, serviços de ‘motoboy’”).

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

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

*§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:*

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

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

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

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

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

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

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

Tanto é assim que a mensagem de veto nº 443, de 23 de julho de 2004, disse o seguinte sobre o inciso VIII do art. 1º ([http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/Msg/Vep/VEP-443-04.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Msg/Vep/VEP-443-04.htm)):

#### *Razões do voto*

*O inciso I do § 3º do art. 8º do projeto de lei de conversão concede crédito presumido, destinado a compensar, na sistemática da não-cumulatividade, a incidência das referidas contribuições sobre os insumos, incluídos os produtos*

*relacionados no inciso VIII do art. 1º, equivalente a 60% (sessenta por cento) do valor dos produtos de origem animal, adquiridos de produtores rurais pessoas físicas, classificados nos Capítulos 2 a 4, a serem utilizados como matéria-prima para a produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, e a 35% (trinta e cinco por cento) do valor dos produtos de origem vegetal (sic) com idêntica destinação.*

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

*Assim, na forma acordada entre o Governo Federal, parlamentares e representantes dos mais diversos segmentos do agronegócio brasileiro, na produção de alimentos de origem vegetal, seus insumos mais importantes teriam alíquota zero, enquanto no de origem animal o mesmo não ocorreria, em razão da diferença entre os percentuais de crédito presumido.*

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

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

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

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

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

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

(assinado digitalmente)

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO

## Voto Vencedor

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Redator Designado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

CÓPIA