



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

Processo n° 10925.905352/2011-46
Recurso n°
Acórdão n° 3403-002.473 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2013
Matéria DCOMP-COFINS
Recorrente SADIA SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

Ementa:

DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

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

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Para a empresa agroindustrial, constituem insumos: materiais de limpeza e desinfecção; embalagens utilizadas para transporte; combustíveis; lubrificantes e graxa; fretes entre estabelecimentos da própria empresa (entre estabelecimentos do ciclo produtivo); fretes de transporte de combustível; e

serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos. Por outro lado, não constituem insumos: uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal; bens do ativo, inclusive ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; fretes de transporte urbano de pessoas; fretes de transportes em geral, sem indicação precisa; fretes referentes a nota fiscal requisitada e não apresentada; bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (o que inclui a situação de alíquota zero); e bens adquiridos em que a venda é feita com suspensão das contribuições, com fundamento no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS. ENERGIA ELÉTRICA. ABRANGÊNCIA.

Não são classificáveis como despesas com energia elétrica as aquisições de serviços de comunicação e compras de bem para o ativo imobilizado.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS. ALUGUEL. ARMAZENAGEM. FRETES. PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado o creditamento da contribuição em relação a despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, ou ainda de armazenagem ou fretes, pagos a pessoa física.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ENCARGOS. DEPRECIÇÃO. ATIVO. VEDAÇÃO.

É vedado o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004.

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei nº 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei nº 10.833/03, em função da natureza do "produto" a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: (i) por **unanimidade** de votos, afastou-se a glosa para: (a) materiais de limpeza e desinfecção; (b) embalagens utilizadas para transporte; (c) combustíveis; (d) lubrificantes e graxa; (e) fretes entre estabelecimentos da própria empresa (entre estabelecimentos do ciclo produtivo), de transporte de combustível, e de transportes especificados que não se referem a frete de compra; (f) serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos; (g) despesas de energia elétrica de períodos anteriores; e (h) aluguéis de prédios máquinas e equipamentos de períodos anteriores; (i) despesas de armazenagem e fretes na operação de venda de períodos anteriores; e (j) corrigir as alíquotas adotadas para o crédito presumido, inclusive em relação aos assegurados na decisão de piso (em função da natureza do "produto" a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo); (ii) por **maioria** de votos, reconheceu-se (a) o direito à tomada do crédito sobre serviços de lavagem de uniformes, vencido o Conselheiro Rosaldo Trevisan

Erro: Origem
da referência
não
encontrada
Fl. 388

(Relator). Designado o Conselheiro Ivan Allegretti; e (b) a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, vencido o Conselheiro Alexandre Kern, que não conheceu da matéria.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

IVAN ALLEGRETTI - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Alexandre Kern, Marcos Tranchesi Ortiz, Ivan Allegretti e Domingos de Sá Filho.

Relatório

Versa o presente sobre PER/DCOMP referentes a créditos da COFINS não cumulativa, do 1º trimestre de 2007. No Despacho Decisório de fl. 128¹ (emitido em 03/01/2012), acusa-se que não há o direito creditório pleiteado, indeferindo-se o pedido (em montante original de R\$ 5.331.498,79).

O indeferimento do direito creditório neste processo, e no processo administrativo nº 10925.905351/2011-00 (referente a Contribuição para o PIS/PASEP, para o mesmo período de apuração) ensejaram a lavratura da autuação levada a cabo no processo administrativo nº 10925.720046/2012-12, incumbindo informar que os três processos, em razão da conexão, serão apreciados na mesma sessão de julgamento, a pedido deste relator (conforme despacho de fl. 387). Incumbe ainda informar que no processo da autuação (nº 10925.720046/2012-12) há um despacho decisório de nº 1595/2011 (fls. 1166 a 1198), emitido em 22/11/2011, tratando dos mesmos créditos, de forma a detalhar cada glosa efetuada pelo fisco. Pelo teor da manifestação de inconformidade apresentada no presente processo, são primordialmente a tal despacho decisório praticamente todas as referências.

Na manifestação de inconformidade, apresentada em 14/02/2012, (fls. 2 a 113), inicialmente se traz um resumo das glosas (tomando em conta o despacho decisório de nº 1595/2011):

“Segundo **despacho decisório**, de forma breve, após transcrever a legislação vinculada à matéria, **os créditos e as razões da glosa do pedido de ressarcimento** são:

(i) **Insumos (art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003):** aplicou noção estrita e ligada ao IPI de **insumo** (IN SRF 247/2002 e IN SRF 358/2003), glosando em descrição genérica e exemplificativa os seguintes créditos:

a. uniformes, artigos de vestuários, equipamento de proteção de empregados, materiais de uso pessoal: luva, avental, respirador, bota, botina, protetor auricular, máscara, meia, óculos, sapato, touca, capacete, japonsa.

b. materiais de limpeza/desinfecção: detergente, desinfetante, sabonete, vassoura;

c. produtos de movimentação de cargas / embalagens utilizadas para transporte: pallet;

d. combustíveis: hexano, óleo de xisto, GLP, diesel e gás;

e. ferramentas e materiais utilizados em máquinas / equipamentos: hidrômetro, correia, lubrificantes, cabos, navalha, mangueira, lixa, graxa, anel, bobina, botão, chave, disco, disjuntor, eixo, fita isolante, fusível, lâmpada, reator, resistência, retentor, rolamento, sensor, tomada, válvula;

f. Bens do ativo imobilizado: animais reprodutores e de lactação (não são consumidos na produção);

g. Outras aquisições cuja utilização no processo produtivo não foi detectada: soda cáustica;

h. Embalagens: acondicionamentos sem acabamento, rotulagem de função promocional e que não valorize o produto e, por fim, acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela que (sic) o produto é comumente vendido.

(ii) **Ainda insumos (art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003):** dentro ainda da noção estrita e ligada ao IPI de **insumo** (IN SRF 247/2002 e IN SRF 358/2003), também glosou de modo genérico e exemplificativo os seguintes créditos:

a. aquisições de fretes: por amostragem, notou que os fretes eram entre estabelecimentos da impugnante, daí porque glosou sua plenitude. Além disso, não localizou a NF 58802 da Viscosfan do Brasil;

b. aquisições de produtos sujeitos a alíquota zero: metionina, ovo fértil (...) brócolis congelado, queijo prato, queijo mussarela e ricota;

c. redução do crédito nas aquisições com suspensão;

d. serviços (alínea 3 das fichas 06A e 16A da DACON: glosou por não se tratar de serviços enquadrados no conceito de insumo. Não cita quais são, nem mesmo exemplificativamente no relatório.

(iii) Energia elétrica (art. 3º, IX, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003): desconsiderou como crédito neste item:

a. despesas que não eram de energia elétrica, mas em tese de comunicação;

b. compras de bens do ativo;

c. despesa de energia elétrica de dezembro de 2006;

(iv) Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos (art. 3º, IV, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003): desconsiderou como crédito neste item:

a. aluguéis pagos a pessoas físicas;

b. despesa que não se refere a locação de imóveis, mas serviço de industrialização [fls. ...];

c. falta de comprovação da NF 7503 Standard Logística e Distribuição;

d. diversos itens glosados na linha 05 por não conter (sic) descrições suficientes para caracterização como insumo;

e. em relação aos aluguéis de máquinas e equipamentos (linha 06), houve requerimento de 3 Notas Fiscais, sendo apresentada uma relativa a despesa de dezembro de 2006-lançamento em duplicidade de despesas;

(v) despesas de armazenagem e fretes na operação de venda (art. 3º, IX, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003): desconsiderou como crédito neste item:

a. diversas notas não se referem a despesas de armazenagem ou frete, pois seria (sic) energia elétrica e frete em operações de compra;

b. aquisições de pessoas físicas;

c. algumas notas fiscais na amostragem não foram apresentadas (NF 27884 Jundiá Cargas e NF 531 da Sol Logística e Representações);

d. despesas incorridas fora do período de apuração (NF 163 da Ultra Frios Comércio e Transporte fl. [...] e NF 2515 da Safrios Transportes - fl. [...]);

(vi) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado e edificações e benfeitorias (art. 3º, VI e VII, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003): houve glosa dos seguintes bens:

a. existiram bens adquiridos antes de 01/05/2004 que foram utilizados para descontar créditos;

de industrialização, pois todos os itens são componentes de máquinas e equipamentos industriais, e não fazem parte do ativo imobilizado;

(c.5) **animais reprodutores e de lactação não consumidos na produção**, afirma que são insumos, pois servem para conceber e alimentar os animais destinados ao abate (e caso não o sejam, constituem ativo imobilizado);

(c.6) **soda cáustica**, defende que é usada em várias finalidades, como refino de óleo animal e vegetal, remoção de ácidos graxos, descascar alimentos e promover limpeza de equipamentos e máquinas;

(c.7) **embalagens**, argumenta que estão vinculadas ao processo produtivo, embora não se incorporem ao produto final, pois não se pode reconhecer como embalagem apta a gerar crédito somente aquela de apresentação ao consumidor final, pois as embalagens intermediárias buscam garantir a segurança e a descontaminação no processo produtivo;

(c.8) **fretes**, entende que todos geram crédito por serem essenciais à atividade econômica, e por isso não fez segregação (pelo que solicitaria diligência a fim de segregar os fretes entre estabelecimentos da empresa, solicitando ainda diligência em relação ao frete glosado em relação à NF 28802, não localizada pela empresa, mas registrada em sua contabilidade);

(c.9) **aquisições de produtos tributados com alíquota zero (cf. Lei n. 10.925/2004), ou sem tributação pelas contribuições**, entende que a exclusão de créditos na hipótese contraria o princípio da não cumulatividade (em caso de negativa, entende ao menos estarem assegurados os créditos presumidos de que trata o art. 8º da referida Lei);

(c.10) aquisições de **insumos de pessoas jurídicas sendo a venda feita com suspensão** das contribuições, informa que as aquisições dos produtos ocorreram com tributação, sem a suspensão, sendo legítimo o crédito;

(c.11) **serviços**, argumenta que não houve exato esclarecimento da glosa, reiterando a existência de nulidade por cerceamento de defesa (sendo incorretas as glosas de mão-de-obra de rebobinagem de motor, conserto de equipamentos, armazenamento de resíduos, transporte de sangue, higienização e congêneres, por serem tais bens essenciais e inerentes à atividade produtiva);

(c.12) **energia elétrica**, sustenta que as despesas de comunicação, embora não sejam de energia elétrica, deveriam ser consideradas para creditamento, por serem inerentes e necessárias ao exercício da atividade empresarial, e que os créditos de dezembro de 2006 deveriam ser considerados, por serem extemporâneos e não prescritos;

(c.13) as aquisições de **ativos classificadas como energia elétrica** deveriam ser consideradas pelo Fisco, recompondo-se os valores, o que não foi feito e tornou o ato ilegal;

(c.14) despesas de **aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos**, entende que deveria ser mantido o crédito de aluguéis pagos a pessoa físicas, em virtude do princípio da não cumulatividade (sendo que as despesas que de fato não eram de aluguel mas de serviços, deveriam ser computadas a título de insumo, havendo ainda nulidade nas glosas de itens com

descrição insuficiente, visto que o Fisco não solicitou esclarecimentos à empresa), e, em relação à NF 7503, pede conversão em diligência para apuração em face da escrituração, ou juntada *a posteriori* (afirmando que houve glosa por amostragem, presumindo a ilegitimidade de todo o crédito, por não terem sido localizadas duas notas e por ser a terceira de dezembro de 2006, em que pese ser possível o aproveitamento extemporâneo, conforme art. 3º, § 4º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003);

(c.15) despesas de **armazenagem e fretes na operação de venda**, entende ser incorreta a glosa de aquisições de pessoas físicas, por avessa ao princípio da não cumulatividade, e que deve ser desconsiderada a glosa referente a despesas com energia elétrica e fretes de compras erroneamente lançadas em tal conta na Dacon pela empresa, pois os créditos são legítimos (em relação às NF não localizadas, a escrituração faz prova em favor da empresa e, no máximo, deveria ter sido efetuada apuração pelo Fisco, o que ainda pode ser objeto de diligência, e, em relação aos créditos extemporâneos não prescritos, não há vedação a seu aproveitamento);

(c.16) bens e direitos do ativo imobilizado, entende que o fato de os bens terem sido adquiridos antes de 01/05/2004 não veda o creditamento proporcional dos **encargos de depreciação** no período subsequente, sendo igualmente improcedente a rejeição do crédito de bens importados, cf. art. 15 da Lei n. 10.865/2004, e a de outros constantes em planilha (mas não justificados individualmente);

(c.17) **crédito presumido da atividade agroindustrial**, argumenta que o cômputo da alíquota deve ser feito em relação ao produto fabricado e não em relação ao insumo adquirido (sendo a IN SRF nº 660/2006 ilegal);

(c.18) aquisições que não constituem **insumos**, estabelece que são de fato utilizadas no processo produtivo (animais reprodutores e de lactação, para preparar outros animais para abate; lenha para fornos destinados a produzir copa, salame, etc; retentores como partes e peças de máquinas usadas na produção; e laudos técnicos para manutenção da qualidade e higiene na linha de produção);

(c.19) **pintos de 1 dia**, defende que estes se enquadram no art. 8º da Lei nº 10.865/2004, que se sobrepõe ao art. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003; e

(c.20) bens importados como insumos, sustenta ainda que a **metionina líquida** não é tributada à alíquota zero, conforme Decreto nº 5.447/2005, vigente à época;

(d) em relação aos **demais itens glosados**, também sustenta a improcedência das glosas diante do princípio da não cumulatividade e da vedação ao confisco, além da nulidade já levantada pela falta de detalhamento das justificativas;

(e) requer prova pericial e juntada posterior de documentos;

(f) quanto aos juros, devem ser de 1% ao mês (conforme previsão do CTN), e não devem incidir sobre a multa; e

(g) quanto à multa de ofício, sustenta que é confiscatória.

Em 25/05/2012 (fls. 231 a 288), ocorre o julgamento de primeira instância, no qual se acorda unanimemente que:

(a) são incabíveis as solicitações de **perícia/diligência**, sendo ônus do contribuinte a **comprovação detalhada da existência do direito creditório**, não cabendo ao fisco

a comprovação minudente no presente processo, que trata de compensação, nem as alegações de nulidade por carência de motivação/fundamentação;

(b) a autoridade administrativa não é competente para apreciar arguições de **inconstitucionalidade ou ilegalidade** de atos normativos regularmente editados; (inclusive os que se referem a juros de mora e multa de ofício);

(c) no regime da não cumulatividade, consideram-se **insumos** passíveis de creditamento os bens que sofram alterações 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, não constituindo insumos os uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção, materiais de uso pessoal, de limpeza/desinfecção, e outros que não exercem ação diretamente sobre os produtos fabricados;

(d) 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 ressarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem);

(e) o creditamento é incabível no caso de “**embalagens** de transporte”, sendo permitido apenas para “embalagens de apresentação”;

(f) 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;

(g) as despesas efetuadas com a aquisição de **ferramentas 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 das contribuições, desde que tais ferramentas e peças não estejam incluídas no ativo imobilizado;

(h) por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção e nem se enquadrarem como 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 das contribuições;

(i) não é permitido descontar créditos decorrentes de aquisições de **insumos não tributados (ou tributados à alíquota zero)** na operação anterior, mesmo que utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda;

(j) a utilização dos créditos das contribuições, apurados na sistemática da não cumulatividade, é estabelecida pelo contribuinte por meio do DACON, não cabendo à 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**;

(k) a aquisição de **insumos com suspensão** não passou a ser obrigatória somente com a IN RFB nº 977/2009, como alega a recorrente, mas ainda com a IN SRF nº 636/2006 (sendo irrelevante o destaque ou não da suspensão nas NF);

(l) as despesas com **telecomunicações** não constituem insumos, e as despesas com **energia elétrica** devem se dar no período de apuração (para permitir confronto entre créditos e débitos);

(m) as pessoas jurídicas sujeitas à sistemática de não cumulatividade das contribuições que produzirem mercadorias relacionadas no *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, desde que atendidos todos os requisitos exigidos pela legislação tributária, poderão usufruir **crédito presumido**, na forma disposta nesse artigo, calculado sobre o valor dos bens adquiridos de pessoa física ou de outros fornecedores descritos no § 1º de tal artigo, sendo a alíquota definida pela natureza do insumo adquirido; e

(n) deve ser cancelada a glosa em relação à **soda cáustica**, cujo emprego no processo produtivo restou comprovado, e em relação aos **serviços mecânicos** (como rebobinagem de motor, solda, usinagem, calibrações e consertos, desde que prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País), assim como em relação aos **pintos de 1 dia e lenha** (para os quais é cabível o crédito presumido no percentual de 35%) e à **metionina importada** (não alcançada pela alíquota zero as contribuições).

Cientificada da decisão em 09/07/2012 (termo de fl. 289), a empresa apresenta recurso voluntário em 30/07/2012 (fls. 291 a 381), basicamente reiterando a argumentação exposta na impugnação em relação aos itens não acolhidos pelo julgador *a quo* (a respeito de ausência de motivação e fundamentação na autuação, com consequente cerceamento de defesa; do princípio da não cumulatividade e sua impossibilidade de restrição por norma infraconstitucional ou mesmo infralegal; da definição de insumo para as contribuições, abarcando aquilo que contribui direta ou indiretamente para o exercício da atividade econômica; das especificidades da atividade da recorrente; e das glosas em espécie), e acrescentando argumentação sobre manifestações jurisprudenciais deste CARF (v.g. sobre equipamento de segurança/higiene - Acórdão nº 3401-001.716, sobre *pallets* - acórdãos ainda não publicados referentes a processos que indica, e sobre crédito presumido para a agroindústria - Acórdão nº 3301-00.980). Sustenta ainda a nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento do direito de defesa, em virtude da negativa de acolhimento do pedido de perícia/diligência, pedido este que reitera no Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Esclarece-se, de início, que são analisadas a seguir as matérias efetivamente controvertidas em sede de recurso voluntário, excluindo-se aquelas em que houve acolhimento integral da argumentação da impugnação pelo julgador de primeira instância.

As matérias não controvertidas são tomadas no sentido do acolhimento das glosas efetuadas.

1. Da (in)existência de nulidades na decisão de primeira instância

Sustenta a recorrente preliminarmente a nulidade da decisão de primeira instância, por ter esta indeferido de forma subjetiva a perícia solicitada, tendo sido atendidos na solicitação todos os requisitos essenciais de que trata o Decreto nº 70.235/1972 (pedido expresse, demonstração da importância e da relevância, e indicação do perito com qualificações).

Na decisão de primeira instância, percebe-se que o indeferimento se deu basicamente por que: (a) a perícia é um meio de prova que apenas deve ser determinado para esclarecer dúvida sobre questão técnica, cuja solução necessite de conhecimentos especializados, não sendo necessária quando o fato probante puder ser demonstrado com a juntada de documentos ou pela realização de diligência; (b) pelo Decreto nº 70.235/1972, é necessária ainda a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, e os quesitos formulados pela recorrente poderiam ser respondidos por ela própria mediante exame de provas documentais, cuja guarda e conservação lhe compete, ou, ainda, pela simples análise das peças que estão juntadas aos autos; e (c) os elementos probatórios contidos no processo são suficientes para formar a livre convicção do julgador acerca da lide em tela, sendo desnecessária a produção de novas provas ou informações adicionais para a solução do litígio.

Inexistente, assim, a carência de motivação alegada. É inclusive de se endossar a argumentação pela desnecessidade de diligência ou perícia no presente processo, rechaçando-se a nova solicitação de diligência/perícia, porque tais procedimentos não se prestam a suprir deficiência probatória por parte da recorrente (ou mesmo por parte do fisco, nos casos em que seria deste o ônus probatório).

No caso em análise, que deriva de pedidos de compensação, invocando créditos cuja comprovação incumbe ao postulante, é dever dele carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. E a vinculação ou não de bens ao processo produtivo poderia ter sido comprovada sem a necessidade de perícia (como, de fato, ocorreu com a soda cáustica, em sede de impugnação, tendo sido a glosa afastada pelo julgador de piso).

Pelo exposto, resta improcedente a alegação de nulidade da decisão da DRJ.

2. Da (in)existência de nulidades no despacho decisório

Alega a recorrente ser nulo o “auto de infração” por carência de motivação e fundamentação (detalhada, com apresentação minuciosa de documentos, em obediência ao art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, e não exemplificativa), ocasionando cerceamento de defesa. Assumir-se-á aqui, contudo, para que a alegação faça sentido, que a nulidade suscitada se refere ao despacho decisório, visto que o presente processo não trata de auto de infração. Isso se coaduna, inclusive, com outras passagens do recurso voluntário, onde se faz referência ao despacho decisório.

No que se refere ao art. 9º do Decreto nº 70.235/1972 (que, destaque-se, é referente a lançamento), recorda-se que o presente processo tem origem em PER/DCOMP,

invocando créditos cuja comprovação incumbe ao postulante, sendo dele o dever de trazer aos autos os respectivos elementos probatórios.

Cientificada a autuada do teor do despacho decisório nº 1595/2011 (fls. 1166 a 1198), o que resta nítido pelo próprio conteúdo da impugnação, e estando ali detalhadas as glosas ensejadoras do não acolhimento dos créditos pleiteados, em planilhas específicas, especificando-se a matéria de direito item a item por tema da glosa (conceito de insumos, extemporaneidade de aproveitamento, créditos presumidos de atividade agrícola, ...), inclusive trazendo-se qual a legislação aplicável, não se percebe a alegada ausência de motivação ou fundamentação.

Assim, igualmente não há que se falar em cerceamento de defesa ou violação do devido processo legal, tendo em conta que as glosas foram efetivamente motivadas e detalhadas, possibilitando à recorrente o contraditório e a ampla defesa, simplesmente discutindo os temas glosados, pelos quais se exaurem os conteúdos das planilhas individualizadas de glosa.

Não se vê, assim, mácula formal que eive de nulidade o despacho decisório.

3. Da não cumulatividade em relação à COFINS

Sustenta a recorrente que a não-cumulatividade para as contribuições foi constitucionalmente consagrada e não pode sofrer restrições pela legislação infraconstitucional.

Incumbe, em relação ao tema, inicialmente esclarecer que a não-cumulatividade das contribuições passou a figurar na Constituição (art. 195) com a Emenda Constitucional nº 42/2003:

*“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, **nos termos da lei**, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, **da empresa** e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (redação dada pela EC n. 20/1998)*

(...)

*b) **a receita ou o faturamento**:*

(...)

*IV - **do importador** de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (redação dada pela EC n. 42/2003)*

(...)

*§ 12. **A lei definirá os setores** de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, “b”; e IV do **caput**, serão **não-cumulativas**. (redação dada pela EC n. 42/2003)*

(...)” (grifos nossos)

Na leitura do texto, percebe-se que a Constituição não assegura não-cumulatividade irrestrita ou ilimitada. E sequer diz que a lei fixará os casos de cumulatividade, sendo a contrario sensu os demais casos de não-cumulatividade. O texto constitucional permite à lei definir exatamente os setores para os quais operará a não-cumulatividade. E também não dispõe que para tais setores a não-cumulatividade será irrestrita ou ilimitada.

É nesse contexto que surgem os dispositivos legais que regem as contribuições não-cumulativas, basicamente as Leis nº 10.637/2002 (Contribuição para o PIS/PASEP) e nº 10.833/2003 (COFINS), que limitam/restringem a não-cumulatividade referida no texto constitucional.

Poder-se-ia aí argumentar que a lei desbordou do comando constitucional referente à não-cumulatividade, que asseguraria o creditamento a qualquer despesa necessária à consecução do objeto social da empresa, como parece sugerir a recorrente. Contudo, este tribunal careceria de competência para levar adiante a discussão, em face da Súmula CARF nº 2:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Assim, e considerando as disposições legais tributárias vigentes sobre a matéria, não se pode acordar com a assertiva de que a não-cumulatividade para as contribuições de que trata a Constituição Federal é irrestrita ou ilimitada.

4. Do conceito de insumos na COFINS

O termo insumo é polissêmico. Por isso, há que se indagar qual é sua abrangência no contexto das Leis nº 10.627/2002 e 10.833/2003. Na busca de um norte para a questão, poder-se-ia ter em consideração os teores do § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247/2002 (editado com base no art. 66 da Lei nº 10.637/2002) e do art. 8º da IN SRF nº 404/2004 (editado com alicerce no art. 92 da Lei nº 10.833/2003), que, para efeito de disciplina da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecem entendimento de que o termo insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda abrange “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 incluídos no ativo imobilizado” e “os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”.

Outro caminho seria buscar analogia com a legislação do IPI ou do IR (ambas frequentes na jurisprudência deste CARF, cabendo ressaltar que ainda não há posicionamento assentado nesta corte administrativa sobre a matéria). Contudo, tal tarefa se revela improfícua, pois em face da legislação que rege as contribuições, o conceito expresso nas normas que tratam do IPI é demasiadamente restritivo, e o encontrado na legislação do IR é excessivamente amplo, visto que se adotada a acepção de “despesas operacionais”, chegar-se-ia à absurda conclusão de que a maior parte dos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (inclusive alguns que demandaram alteração legislativa para inclusão - v.g. incisos

IX, referente a energia elétrica e térmica, e X, sobre vale-transporte ... para prestadoras de serviços de limpeza...) é inútil ou desnecessária.

A Lei nº 10.637/2002, que trata da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa, e a Lei nº 10.833/2003, que trata da Cofins não-cumulativa, explicitam, em seus arts. 3º, que podem ser descontados créditos 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, (...)” (grifo nosso)

A mera leitura dos dispositivos legais já aponta para a impossibilidade de se considerar como insumo um bem ou serviço que não seja utilizado na produção ou fabricação do bem destinado à venda.

A recorrente sustenta que:

“[...] a noção de insumo há que ser ampla, ou seja: todos os custos, despesas, gastos e dispêndios que contribuam de forma direta ou indireta para o exercício da atividade econômica, visando à obtenção de receita.”(...)” (grifos no original)

Contudo, em face do comando legal tributário vigente, reitera-se que este tribunal carece de competência para levar adiante a discussão, em face da Súmula CARF nº 2.

Há, assim, que se acolher a argumentação de que o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

A recorrente é **empresa agroindustrial, tendo por objeto social a atividade de frigorífico para abate de suínos, aves, fabricação de produtos de carne, preparação de subprodutos para abate, fabricação de alimentos para animais, pintos de um dia, ovos, extração de madeiras, comércio atacadista de alimentos em geral, entre outras**. Não há dúvida, por exemplo, ao afirmar-se que a matéria-prima utilizada nos alimentos industrializados pela empresa constitui insumo. Contudo, entre a zona de certeza positiva e a de certeza negativa (uma cesta de natal entregue pela empresa a um funcionário certamente não constitui um insumo) existe uma zona de “penumbra” (usando a terminologia empregada por GENARO CARRIÓ²), na qual só a análise do caso concreto, das atividades da empresa e do processo produtivo permitirá um enquadramento mais preciso.

E é isso que se faz a seguir, em relação a cada uma das glosas, no que se refere a insumos, e em relação a outros tópicos específicos.

5. Das glosas em espécie

5.1. Uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal

Os principais itens glosados nessa categoria foram luva, avental, respirador, bota, botina, protetor auricular, máscara, meia, óculos, sapato, touca, capacete e japona.

A recorrente entende que tais bens são essenciais e aplicados diretamente na atividade produtiva, e evitam contaminações, seguindo determinação da Anvisa.

Os precedentes do CARF em favor de tal argumento estão longe de constituir posicionamento dominante no tribunal. Veja-se, a título ilustrativo, acórdão decidido por maioria, em turma especial desta terceira sessão, vencido o relator (e atualmente membro desta Turma, Conselheiro Alexandre Kern) e acórdão, também por maioria, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Marcos Aurélio Pereira Valadão e Otacílio Dantas Cartaxo):

“Tratando-se de prestação de serviços de catering e de handling, ensejam o creditamento os gastos com uniformes, serviços de lavanderia, de remoção e incineração de resíduos e análises laboratoriais, por guardarem relação de essencialidade e pertinência a tais processos produtivos.” (Acórdão nº 3803-004.025, Rel. Cons. Alexandre Kern-vencido, maioria - em relação ao tema, sessão de 19.mar.2013)

“Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.” (Acórdão nº 9303-01.741, Rel. Cons. Nanci Gama, maioria, sessão de 9.nov.2011)

Esta terceira turma não tem comungado de tal entendimento, e negou recentemente, por unanimidade, o direito a creditamento das contribuições em relação a uniformes e equipamentos de proteção tanto em relação a industrial calçadista (Acórdãos nº 3403.001.893 a 896, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 30.jan.2013), quanto em relação a fabricante de fertilizantes (Acórdãos nº 3403.001.937 a 944, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime-em relação ao tema, sessão de 19.mar.2013).

No caso concreto, a nosso ver, todos os bens relacionados podem até ter relação indireta com a produção (seja pela exigência sanitária, ou por poder sua ausência afetar a qualidade do produto final, ou a segurança dos funcionários), mas não são diretamente empregados no processo produtivo/fábril, ou necessários à obtenção do produto final.

Correta, assim, a glosa efetuada para tais bens.

5.2. Materiais de limpeza e desinfecção

Os principais itens glosados nessa categoria foram detergente, desinfetante, sabonete e vassoura.

Em relação a tais bens, a recorrente argumenta que “embora não sejam consumidos ou transformados no produto final (alimento), são de fundamental importância e obrigatoriedade na atividade industrial da recorrente”, também remetendo a normas sanitárias aplicáveis a empresas alimentícias.

Nesse caso, embora também ainda não haja posição assentada neste CARF, entende-se que merece prosperar a argumentação da recorrente, pois diante da ausência de limpeza e desinfecção, é improvável que se possa chegar ao produto final.

Assim, deve ser afastada a glosa efetuada pelo fisco em relação a materiais de limpeza e desinfecção.

5.3. Produtos para movimentação de cargas e embalagens utilizadas para transporte

Os produtos para movimentação de cargas e embalagens utilizadas para transporte, destacando-se os “pallets”, também foram objeto de glosa pelo fisco por não estarem enquadrados no conceito de insumo.

Em sua defesa, a recorrente sustenta que tais bens são relevantes e participam do processo produtivo, ainda que não se incorporem ao produto final (alimentos). Participam na fase de industrialização (para movimentar as matérias-primas) e armazenagem (de matérias-primas, de produtos intermediários e de produtos industrializados).

A priori, entende-se assistir razão à recorrente, visto que as embalagens realmente são necessárias à armazenagem/conservação do produto nas diversas fases do processo produtivo.

Contudo, no que se refere especificamente aos “pallets”, há que se destacar nossa acordância com entendimento já externado nesta turma pela Conselheira Raquel Motta Brandão Minatel, de que são bens a serem contabilizados no ativo não circulante:

“Relativamente aos “paletes de madeira” “tábuas” e “barrotes de eucalipto” utilizados para movimentação interna dos produtos industrializados, entendo que não se enquadram no conceito de insumo tal como previsto no inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/03, até porque pele valor e tempo de vida útil desses bens eles não podem ser deduzidos com despesa operacional e devem ser contabilizados no ativo não circulante (art. 301 do RIR/99) sujeitando-se à depreciação, cuja despesa dela decorrente pode ser aproveitada para crédito do PIS e da COFINS não cumulativos, nos termos do inciso III do § 1º do artigo 3º da mesma Lei 10.833/03. Nesse sentido há diversas soluções de consulta da Secretaria da Receita Federal do Brasil (...)” (Acórdão nº 3403.001.935, Rel. Cons. Raquel Motta Brandão Minatel, maioria, sessão de 20.mar.2013)

Assim, deve ser afastada a glosa somente em relação a embalagens utilizadas para transporte.

É de se destacar que embora haja outro item do recurso voluntário discutindo embalagens (especificamente os acondicionamentos sem acabamento, rotulagem de função promocional e que não valorizem o produto, e acondicionamentos feitos em embalagem de capacidade superior àquela na qual o produto é comumente vendido), decidiu-se por aqui consolidar o tratamento da matéria, tendo em vista a solução comum proposta de afastar as glosas correspondentes.

5.4. Combustíveis

Os principais itens glosados nessa categoria foram hexano, óleo de xisto, GLP, diesel e gás, por não exercerem ação direta sobre o produto.

A recorrente entende que tais bens são empregados no processo de fabricação, em máquinas e veículos do parque fabril, e recorda que os combustíveis e lubrificantes são expressamente nominados pelo inciso II do art. 3º das leis que tratam dos insumos para as contribuições (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003):

*“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**, (...)”*
(grifo nosso)

Admissível, assim, o creditamento em relação a combustíveis. Basta que sejam utilizados como insumo no processo produtivo. A motivação da glosa, no despacho decisório, destaca apenas que tais combustíveis “não exercem ação direta sobre o produto”, utilizando o conceito de insumo do IPI, e se revela insuficiente para afastar o direito creditório.

É certo que há combustíveis que não podem ser considerados insumos (por exemplo, aqueles utilizados em veículos que transportam funcionários), mas tal detalhamento, por não constar na motivação da autuação, constituiria raciocínio inovador por parte deste tribunal administrativo, pelo que deve ser afastado.

Pelo exposto, deve ser cancelada a glosa em relação a combustíveis.

5.5. Ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos

Os principais itens glosados nessa categoria foram hidrômetro, correia, lubrificantes, cabos, navalha, mangueira, lixa, graxa, anel, bobina, botão, chave, disco, disjuntor, eixo, fita isolante, fusível, lâmpada, reator, resistência, retentor, rolamento, sensor, tomada, válvula.

A recorrente entende que a simples descrição dos produtos é suficiente para que se perceba sua relevância no processo produtivo de industrialização, pois todos os itens são componentes de máquinas e equipamentos industriais, e não fazem parte do ativo imobilizado.

De início, recorde-se que o item “lubrificantes”, e o item “graxa”, tratados neste tópico 5.5, enquadram-se perfeitamente no que já se expôs no tópico anterior (5.4 - combustíveis), sendo incabível a glosa.

Em relação aos demais itens, acordamos com o posicionamento externado em voto vencedor pelo Conselheiro Alexandre Kern, em processos recentemente julgados nesta turma. Na ocasião, tratavam-se de antenas, baterias, carregadores de baterias/pilhas, fontes de alimentação, ferramentas de corte e colheita de cana-de-açúcar, e ferramentas para manutenção e máquina e equipamentos, e o tratamento dado ao processo da empresa (usina) foi o seguinte:

“[...] há de se reconhecer que os bens e serviços em questão, ou são bens incluídos no Ativo Permanente, ou neles são aplicados, seja como serviço, seja como partes ou peças de reposição.”

Portanto, os gastos com tais itens escapam do conceito de insumo e não geram crédito das contribuições sociais não cumulativas”. (Acórdãos nº 3403.002.318 e 319, Rel. Cons. Ivan Allegretti, qualidade, sessão de 25.jun.2013)

Deve, então, ser cancelada a glosa somente em relação a lubrificantes e graxa.

5.6. Bens do ativo imobilizado

Os principais itens glosados nessa categoria foram animais reprodutores e de lactação (que não são consumidos na produção).

A recorrente contrapõe a glosa afirmando que tais bens são insumos, pois servem para conceber e alimentar os animais destinados ao abate (e caso não o sejam, constituem ativo imobilizado).

A nosso ver, restaria preliminarmente bem explicada a utilização no processo produtivo, cabendo o creditamento, não fosse o fato de constituírem os bens/semoventes (como informa a própria recorrente) ativo imobilizado.

E não parece seguir em sentido diferente o julgador de primeira instância, que refuta o enquadramento como insumo tão-somente pelo fato de constar o bem no ativo imobilizado. E, estando no ativo imobilizado, o enquadramento seria no inciso VI, e não no inciso II do art. 3º das leis que tratam do creditamento para as contribuições (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003):

“VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços” (grifo nosso)

É preciso alertar, contudo, que a forma/quantificação de creditamento do inciso VI é diferente daquela constante do inciso II, como esclarece o § 1º do art. 3º das leis:

“§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;”

Como destaca o julgador *a quo*, tal posicionamento deveria ter sido informado em DACON pela recorrente, antes do procedimento fiscal.

Flexibilizando tal entendimento do julgador de piso, em nome da verdade material, consideramos que uma alteração da DACON, mesmo posteriormente ao procedimento fiscal (o que, destaque-se, não obsta as penalidades eventualmente disso decorrentes), desde que acompanhada de documentos comprobatórios do alegado, deveria ser tomada em conta pelo fisco. Contudo, não é o que se vê no presente caso.

Vale, assim, a mesma máxima expressa no tópico anterior: ou os bens são enquadrados no inciso II, como insumos (e aí não devem constar do ativo imobilizado), ou constam do ativo imobilizado, aplicando-se a regra do inciso VI.

Assim, procedente a glosa em relação a tais bens/semoventes.

5.7. Fretes

Foram glosados fretes: (a) entre estabelecimentos da própria empresa; (b) de transporte urbano de pessoas; (c) de transporte de combustível (material não ligado diretamente à atividade fim da empresa); (d) de transportes em geral, sem indicação precisa; (e) de transportes que não se referem a fretes de compra; e (f) referentes a nota fiscal requisitada e não apresentada (NF 58802).

A recorrente sustenta que todos os fretes geram crédito por serem essenciais à atividade econômica, e por isso não fez segregação (pelo que solicitaria diligência a fim de segregar os fretes entre estabelecimentos da empresa, solicitando ainda diligência em relação ao frete glosado em relação à NF 28802, não localizada pela empresa, mas registrada em sua contabilidade).

A explicação que a recorrente traz no recurso voluntário sobre seu processo produtivo, e sobre as diversas etapas levadas a cabo em diferentes estabelecimentos (existindo um verdadeiro frete entre estabelecimentos do ciclo produtivo), aliada ao posicionamento externado sobre fretes no Acórdão nº 3403-001.556, de relatoria do Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz (unânime, na sessão de 25.abr.2012), apresentam-se suficientes a que se considere como legítimos a gerar créditos os fretes tratados ao início deste tópico pelas letras “a”, “c”, e “e”.

Em relação aos fretes de transporte urbano de pessoas (“b”), entende-se que é indiscutível a glosa, pela pouca relação direta com o processo produtivo. Igualmente incontestável, a nosso ver, a glosa em relação aos itens “d” (transportes em geral, sem indicação precisa) e “f” (referentes a nota fiscal requisitada e não apresentada, ou detalhada, inclusive em sede de recurso voluntário), visto que a recorrente (sem qualquer auxílio do fisco, ou de perito) poderia, durante o contencioso, ter apresentado o detalhamento dos fretes (que, destaque-se, refletem documentos que estão sob sua guarda). Como aqui já exposto, a diligência/perícia não se presta a suprir deficiência probatória.

Assim, é de se afastar a glosa para fretes entre estabelecimentos da própria empresa (entre estabelecimentos do ciclo produtivo), de transporte de combustível, e de transportes especificados que não se referem a frete de compra. Por outro lado, mantém-se a glosa em relação a fretes de transporte urbano de pessoas; de transportes em geral, sem indicação precisa; e referentes à nota fiscal requisitada e não apresentada (NF 58802).

5.8. Aquisições de produtos à alíquota zero das contribuições

Também sofreram glosa as aquisições de produtos efetuadas com alíquota zero, conforme arts. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, como leite em pó, requeijão, mata mosca, champignon, mandioca congelada, queijo mussarela e ricota.

Sobre tais glosas, entende a recorrente que a exclusão contraria o princípio da não-cumulatividade. Manifesta ainda a recorrente posicionamento de que diversos dos produtos objeto de glosa não constam nas classificações fiscais relacionadas no art. 1º da Lei nº 10.925/2004 (que reduz a zero as alíquotas). E conclui sustentando que aos produtos agropecuários deveriam ser assegurados ao menos os créditos presumidos de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, pois tal lei se sobrepõe aos comandos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Sobre o direito ao creditamento quando a aquisição é feita sem o pagamento da contribuição, a legislação estabelece (arts. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003):

“§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.” (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (grifos nossos)

Da leitura dos dispositivos transcritos, extrai-se nitidamente que é vedado o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (o que indubitavelmente inclui a situação de alíquota zero). Para que haja creditamento, deve ter havido efetivo pagamento. Tentar ler algo gritantemente diferente disso no texto é negar-lhe vigência, o que é tarefa vedada a este tribunal por força da já citada Súmula CARF nº 2. E, como disposto ao início deste voto (tópico 3), não se pode acordar com a assertiva de que a não-cumulatividade para as contribuições de que trata a Constituição Federal é irrestrita ou ilimitada.

Em relação à alegação de que há produtos glosados cuja alíquota não seria zero (verificada e refutada pelo julgador *a quo*), não faz prova a recorrente, para nenhum dos produtos em questão (com crédito glosado por não ter havido pagamento da contribuição na aquisição) que houve efetivo pagamento, em contraposição à alegação do fisco (endossada pela DRJ).

No que se refere à alegação de que na 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 nº 10.925/2004, a DRJ destacou que é condição para o aproveitamento dos créditos a informação correta em DACON, o que não ocorreu no presente caso. A DRJ volta, depois, a tratar do tema quando analisa o crédito presumido (e aqui se fará o mesmo).

Assim, nesse tópico, mantém-se a glosa, na mesma linha da decisão de piso.

5.9. Aquisições de insumos de pessoas jurídicas com suspensão

Foram ainda glosados créditos de aquisições de insumos cuja venda é feita com suspensão das contribuições, com fundamento no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, assim como os fretes a elas correspondentes, pela sujeição somente ao crédito presumido de atividades agroindustriais.

Em relação a tal tópico, informa a recorrente que até o advento da Instrução Normativa RFB nº 977, de 14/12/2009, não era obrigatória a suspensão, e, diante da faculdade, as aquisições dos produtos ocorreram com tributação, sem a suspensão (não estando nas Notas Fiscais detalhada a suspensão), sendo legítimo o crédito.

No julgamento de piso, esclarece-se que:

“Em relação à situação posta, observa-se que a impugnante não questiona o fato de que os produtos adquiridos enquadram-se nas situações previstas no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, que prevê a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Já no que tange à obrigatoriedade da receita da venda destes produtos ser efetuada com suspensão de incidência, esclarece-se que, ao contrário do alegado pela contribuinte, desde a edição da Instrução Normativa SRF nº 636, de 24 de março de 2006, com a efetiva implementação de termos e condições, a suspensão da incidência é obrigatória, independente de o contribuinte ter ou não destacado em suas notas fiscais a suspensão.”

De fato, a Instrução Normativa de 2006 já estabelecia a suspensão (com a expressão “fica suspensa”, que não parece, nem de longe, estabelecer uma faculdade). Não há que se falar, assim, em aproveitamento de créditos, sendo procedente a glosa.

5.10. Aquisições de serviços utilizados como insumos

A autoridade fiscal glosou ainda os serviços que entendeu não estarem enquadrados como insumos, seja porque vários itens descritos como serviços na verdade refletiam aquisições de bens (vários deles inclusive não enquadráveis como insumos), seja porque alguns itens sequer descreviam o insumo, impossibilitando a verificação do enquadramento, seja porque eram serviços não enquadráveis no conceito normativo de insumos.

Em relação a tais glosas, a recorrente sustenta que não houve exato esclarecimento por parte do fisco, reiterando a existência de nulidade por cerceamento de defesa (sendo incorretas as glosas de mão-de-obra de rebobinagem de motor, conserto de equipamentos, armazenamento de resíduos, transporte de sangue, higienização e congêneres, por serem essenciais e inerentes à atividade produtiva).

No que se refere às glosas de serviços que na verdade refletiam aquisições de bens não enquadráveis como insumos, conforme alegado pelo fisco, ou que sequer descreviam o insumo, impossibilitando a verificação do enquadramento, é de se destacar que incumbiria ao postulante do direito creditório a comprovação de que tais bens/serviços efetivamente constituem insumos, diante da glosa.

Em relação aos serviços especificamente impugnados, no julgamento de piso acolhe-se a argumentação em relação aos serviços mecânicos, de rebobinagem de motor, de torno, solda, usinagem, fabricação de engrenagem, calibração de termômetros e consertos de equipamentos e máquinas, quando prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Segue, então, o recurso voluntário, questionando somente os serviços de lavagem de uniformes, transporte de sangue e armazenamento de resíduos.

Na mesma linha já adotada ao início deste item 5 (tópico 5.1), de que uniformes não constituem insumos, entendemos ainda que os serviços de lavagem de tais uniformes não constituem insumos, de modo a ensejar o creditamento das contribuições.

Em relação ao transporte de sangue ao armazenamento de resíduos, entendo ser cabível a acolhida do pleito da interessada, de afastamento da glosa, considerando a linha que vem adotando majoritariamente esta turma de julgamento no que se refere à remoção de resíduos e limpeza de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

Assim, acolho o posicionamento externado pelo Conselheiro Ivan Alegretti (Acórdãos nº 3403.002.318 e 319, unânimes-em relação à matéria, sessão de 25.jun.2013):

“Não apenas o transporte de produtos aplicados no processo produtivo como também o transporte dos resíduos decorrentes da produção configuram atos que viabilizam e integram o processo produtivo.”

Assim, é de se afastar a glosa em relação a serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos, mantendo-a no que se refere a serviços de lavagem de uniformes.

5.11. Despesas de energia elétrica

Foram ainda glosadas despesas de energia elétrica não incorridas no mês, e despesas classificadas como de energia elétrica, mas que correspondem a aquisições de serviços de comunicação e compras de bem para o ativo imobilizado.

A recorrente, em sua defesa, alega que as despesas de comunicação, embora não sejam de energia elétrica, deveriam ser consideradas para creditamento, por serem inerentes e necessárias ao exercício da atividade empresarial, e que os créditos de dezembro de 2006 deveriam ser considerados, por serem extemporâneos e não prescritos. Em relação à compra de bem (ativo), sustenta que incumbiria ao fisco recompor os valores a título de abatimento, pois também tais bens geram créditos.

As disposições legais que regem a matéria são os multicitados arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 (inciso IX) e nº 10.833/2003 (inciso III), em suas redações originais:

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

(...)

*(...) **energia elétrica** e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

(...)

§ 1º (...) o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

*II - dos itens mencionados nos incisos (...) do caput, **incorridos no mês:**” (grifo nosso)*

Veja-se que os créditos de energia elétrica (limitador material) só poderão ser descontados se incorridos os valores no mês (limitador temporal). E, no caso em análise, há duas afrontas ao limitador material, e uma ao temporal.

A primeira violação ao limitador material é flagrante, pois é inconcebível que sob o manto da expressão “energia elétrica” se abarquem despesas de telecomunicações. Nesse aspecto, e buscando uma interpretação sistemática, é preciso recordar que a Lei nº 10.637/2002 continha, em seu art. 3º, um inciso III, que dispunha “energia elétrica e serviços de telecomunicação consumidos nos estabelecimentos da pessoa jurídica”, alargando o que dispunha a Medida Provisória que a originou (nº 66/2002), que tratava no mesmo inciso somente de “energia elétrica”. Esse alargamento motivou um veto presidencial, que atrasou inclusive o retorno da expressão “energia elétrica” à lei, que jamais foi complementada por qualquer nova menção a “telecomunicações”. Cristalino, assim, não estarem incluídas as telecomunicações na rubrica de energia elétrica, nem haver qualquer vestígio de creditamento em relação às despesas correspondentes.

A segunda violação material, igualmente flagrante, se refere a inclusão de aquisição de bens na rubrica referente a energia elétrica. E não consta ter a recorrente retificado qualquer de suas declarações, ou comprovado documentalmente a motivação do erro. Recorde-se que se está a tratar de solicitação de créditos, matéria que transporta o ônus probatório ao postulante.

Como destaca o julgador *a quo*, a informação correta deveria ter sido registrada em DACON, antes do procedimento fiscal. Já se expressou aqui a flexibilização de tal entendimento do julgador de piso, em nome da verdade material, no sentido de que uma alteração da DACON, mesmo posteriormente ao procedimento fiscal (o que, destaque-se, não obsta as penalidades eventualmente disso decorrentes), desde que acompanhada de documentos comprobatórios do alegado, deveria ser tomada em conta pelo fisco. Contudo, não é o que se vê no presente caso.

Por fim, a violação temporal se refere ao descumprimento de comando legal (o inciso II do § 1º supra). Em relação a tal violação, a recorrente sustenta que lhe ampara o § 4º do mesmo artigo, que estabelece que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

O fisco não aceita o aproveitamento por não ter sido adotada a forma correta: retificação das DACON correspondentes, antes do início do procedimento fiscal (em que pese não questionar a existência dos créditos). Contudo, entende-se aqui que tal argumento não constitui motivação suficiente para a glosa, não devendo o aspecto formal não deve prevalecer sobre o material.

Assim, no que se refere a energia elétrica, devem ser afastadas as glosas referentes a despesas de energia elétrica de períodos anteriores, mantendo-se as glosas de aquisições de serviços de comunicação e compras de bem para o ativo imobilizado.

5.12. Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos

Restaram também glosadas despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos (arts. 3º, IV das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) de pessoa física, não incorridas no mês, não comprovadas (sem as descrições mínimas necessárias à caracterização como insumo, ou sem que tenham sido entregues documentos comprobatórios solicitados) ou que não se referiam de fato a locação (mas a serviços).

Em sua defesa, a recorrente aduz que: (a) deveria ser mantido o crédito de aluguéis pagos a pessoa físicas, em virtude do princípio da não cumulatividade; (b) que as despesas que de fato não eram de aluguel, mas de serviços, deveriam ser computadas a título de insumo, e (c) que são nulas as glosas de itens com descrição insuficiente, visto que o fisco não solicitou esclarecimentos à empresa, sendo que, em relação à NF 7503, pede conversão em diligência para apuração em face da escrituração, ou juntada *a posteriori* (afirmando que houve glosa por amostragem, presumindo a ilegitimidade de todo o crédito, por não terem sido localizadas duas notas e por ser a terceira de dezembro de 2006, em que pese ser possível o aproveitamento extemporâneo, conforme art. 3º, § 4º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003).

Em relação à extemporaneidade, endossa-se aqui o entendimento expresso no tópico anterior (5.11), acolhendo-se a argumentação da recorrente.

No que se refere às glosas de despesas de aluguel que na verdade refletiam serviços, e as despesas com descrição insuficiente/notas fiscais não apresentadas, conforme alegado pelo fisco, é de se recordar que incumbiria ao postulante do direito creditório a comprovação de que tais serviços efetivamente constituem insumos, diante da glosa, o que não é feito a contento nos autos. Assim, descabe a dilação probatória, ou a conversão em diligência/perícia, buscando suprir ônus probatório da recorrente.

Em relação à alegação inicial da recorrente de que deve ser mantido o crédito de aluguéis pagos a pessoa físicas em face do princípio da não cumulatividade, é de se remeter ao tópico 3 deste voto, que trata da possibilidade de restrição/limitação da não cumulatividade por dispositivo legal, como os arts. 3º, IV das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que expressamente estabelecem que o creditamento é em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, **pagos a pessoa jurídica**, utilizados nas atividades da empresa” (grifo nosso), e não podem ser afastadas pelo julgador, em face do teor da súmula CARF nº 2.

Destarte, restam procedentes as glosas referentes a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, à exceção das relativas à Nota Fiscal de dezembro de 2006.

5.13. Armazenagem e fretes na operação de venda

A fiscalização glosou ainda despesas de armazenagem e fretes na operação de venda não comprovadas, relativas a aquisições de pessoas físicas, e não incorridas no mês.

A recorrente, em contraposição, informou que entende ser incorreta a glosa de aquisições de pessoas físicas, por avessa ao princípio da não cumulatividade, e que deve ser desconsiderada a glosa referente a despesas com energia elétrica e fretes de compras erroneamente lançadas em tal conta na Dacon pela empresa, pois os créditos são legítimos (em relação às NF não localizadas, a escrituração faz prova em favor da empresa e, no máximo, deveria ter sido efetuada apuração pelo Fisco, o que ainda pode ser objeto de diligência, e, em relação aos créditos extemporâneos não prescritos, não há vedação a seu aproveitamento).

Percebe-se que os temas são recorrentes.

Em relação à glosa relativa a aquisições de pessoas físicas, remete-se ao expresso tópico anterior (5.12).

No que se refere às operações não comprovadas, e informadas em contas incorretas, endossa-se o disposto no tópico anterior (5.12) e no tópico 5.10, recordando que incumbiria ao postulante do direito creditório a comprovação de que tais serviços efetivamente eram geradores de créditos, diante da glosa, o que não é feito a contento nos autos. Assim, descabe a dilação probatória, ou a conversão em diligência/perícia, buscando suprir ônus probatório da recorrente.

Por fim, em relação à extemporaneidade, remete-se aos tópicos 5.11 e 5.12, nos quais se acolhe a argumentação da recorrente.

Corretas, então, as glosas efetuadas em relação a armazenagem e fretes na operação de venda, à exceção das despesas de armazenagem e fretes não incorridas no mês.

5.14. Encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado

O fisco considerou, para efeitos de geração de créditos, somente as aquisições efetuadas após 1º de maio de 2004, glosando os bens do ativo imobilizado adquiridos em data anterior. Foram ainda glosados os bens importados, que não foram adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, e custos inerentes à importação.

A recorrente alega que o fato de os bens terem sido adquiridos antes de 01/05/2004 não veda o creditamento proporcional dos encargos de depreciação no período subsequente, sendo igualmente improcedente a rejeição do crédito de bens importados, cf. art. 15 da Lei n. 10.865/2004.

Em relação ao primeiro tópico (aquisições efetuadas após 1º de maio de 2004), a glosa encontra expresso amparo no art. 31 da Lei nº 10.865/2004:

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

*§ 1º **Poderão ser aproveitados os créditos** referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de **bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.**”*

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

*§ 3º **É também vedado**, a partir da data a que se refere o caput, o **crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento**”*

mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.” (grifo nosso)

Não há, assim, como se furta à observância do comando legal vigente.

No que se refere ao segundo tópico (bens importados), também decorreu *ipsis litteris* de disposição legal (arts. 3º, § 3º, I das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003): “(o) direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação (I) - aos bens e serviços **adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País**” (grifo nosso).

Contudo, alerta a recorrente que a autoridade fiscal não observou disposição legal posterior expressa em sentido diverso (art. 15 da Lei nº 10.865/2004):

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

(...)

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.” (grifo nosso)

Aqui, há que se acordar com a recorrente no sentido de “reconhecer a viabilidade do crédito em tais operações”. Mas não se confunda viabilidade com obrigatoriedade. Houvesse a comprovação de que (a) tais bens, ao serem importados, recolheram as contribuições devidas na importação; e (b) os dados referentes à importação foram corretamente informados em DACON (mesmo que retificadora), entenderíamos incabível a glosa. Entretanto, como alerta o julgador *a quo*:

“Observa-se, contudo, que estes créditos devem ser informados na ficha específica do Dacon referente a créditos decorrente de importação.

A contribuinte intenta utilizar-se destas aquisições no mercado externo para comprovar créditos declarados como sendo referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos no mercado interno, o que não é permitido.

Conforme explicitado no item 3 deste voto, cabe ao contribuinte manter controle de todas operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições e dos respectivos créditos a serem descontados, informando seus débitos e créditos no Dacon de forma a permitir que suas informações sejam devidamente verificadas pelas autoridades fiscais.

Constata-se ainda que o relatório fiscal e as planilhas anexadas são claros ao demonstrar quais os itens cujos créditos foram glosados, bem como os motivos que ensejaram na glosa, não existindo qualquer cerceamento ao direito de defesa da contribuinte.”

Em nome da verdade material, entendemos ser cabível a retificação (sem discutir eventuais penalidades aplicáveis) mesmo após o início do procedimento fiscal, desde que devidamente comprovadas as operações pelo postulante ao crédito. Mas isto não acontece no presente processo.

Assim, também nesse tópico (encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado) é de se manter integralmente a glosa fiscal.

5.15. Crédito presumido de atividade agroindustrial

Em relação ao crédito presumido de atividade agroindustrial, informa o fisco que houve aplicação incorreta da alíquota de 60% (o correto seria 35%) a diversas aquisições de produtos classificados em códigos da NCM não contemplados no comando legal (art. 8º da Lei nº 10.925/2004), inclusão de aquisições que não se enquadram no conceito de insumo (como animais reprodutores, animais para lactação, animais para recria, lenha, retentores e laudos técnicos), e inclusão de insumos sujeitos a alíquota zero (pintos de 1 dia).

A recorrente alega que o cômputo da alíquota deve ser feito em relação ao produto fabricado e não em relação ao insumo adquirido, e que os bens são de fato utilizados no processo produtivo (animais reprodutores e de lactação, para preparar outros animais para abate; lenha para fornos destinados a produzir copa, salame, etc; retentores como partes e peças de máquinas usadas na produção; e laudos técnicos para manutenção da qualidade e higiene na linha de produção).

O art. 8º da Lei nº 10.925/2004 dispõe que as pessoas jurídicas que **produzam** determinadas mercadorias (que arrola no *caput* do artigo), destinadas à alimentação humana ou animal, podem deduzir das contribuições (Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins), devidas em cada período de apuração, **crédito presumido**, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (**insumos**), adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, residente ou domiciliada no País.

No § 3º do referido art. 8º, estabelece-se que o montante do crédito presumido será determinado mediante aplicação, sobre o valor das aquisições, de alíquota correspondente a: (a) 60% da prevista na legislação das contribuições, 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 (b) de 35% da prevista na legislação das contribuições, para os demais **produtos**.

Na letra da lei:

*“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que **produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à***

alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

(...)

§ 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 nº 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 nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.” (a Lei nº 11.488/2007 incluiu um inciso, com alíquota de 50%, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI) (grifo e atualização nossos)

Vê-se, pelas glosas, que o fisco aplicou as alíquotas conforme os insumos adquiridos. Contudo, a recorrente alega que o cômputo da alíquota deve ser feito em relação ao produto fabricado e não em relação ao insumo adquirido.

Assim, deve-se iniciar a análise da questão pela alíquota aplicável.

A literalidade da lei realmente abre possibilidade às duas linhas de entendimento, pelo que deve se buscar qual é a interpretação que se coaduna ao sistema, mantendo-o lógico, coerente e harmônico.

Tal tarefa foi recentemente empreendida nesta turma, que unanimemente chegou à conclusão que:

“O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei nº 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei nº 10.833/03 em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo”. (Acórdão nº 3403-002.281, Rel Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25.jun.2013) (grifo nosso)

É conveniente transcrever parte do raciocínio empreendido, para que reste nítida a coerência argumentativa da linha adotada:

“Originalmente, o crédito presumido da agroindústria no regime não cumulativo de apuração do PIS e da COFINS foi previsto nas próprias Leis nº. 10.637/02 e 10.833/03, nos §§10 e 5º de seus respectivos artigos 3ºs. Como se trata de um segmento cujos insumos provêm em larga escala de fornecedores pessoas

físicas – que, por não serem contribuintes das exações, não proporcionariam crédito à agroindústria adquirente – a solução encontrada pelo legislador para minimizar a cumulatividade da cadeia foi a outorga do crédito presumido. Pretendia-se, na ocasião, compensar o industrial pelo PIS e pela COFINS incidentes sobre os insumos da produção agrícola – fertilizantes, defensivos, sementes etc. – e acumulados no preço dos produtos agrícolas e pecuários.

Como esse foi o propósito por trás da instituição do crédito presumido – neutralizar a incidência do PIS e da COFINS acumulada no preço dos gêneros agrícolas – não faria sentido que o valor do benefício variasse em função do produto em cuja fabricação a indústria o empregasse. Aliás, seria até antiisonômico se fosse assim. Daí porque as Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03 o concediam em alíquota única. Se os adquirisse de pessoas físicas, a agroindústria apropriaria sempre o mesmo percentual, independentemente da espécie de produto em que fossem aplicados.

A estipulação de mais de um percentual para apuração do crédito presumido foi obra da Lei nº. 10.925/04 que, simultaneamente, também reduziu a zero a alíquota do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita de venda dos principais insumos da atividade agrícola.

Entraram na lista de produtos favorecidos com esta última medida adubos e fertilizantes, defensivos agropecuários, sementes e mudas destinadas ao plantio, corretivo de solo de origem mineral, inoculantes agrícolas etc. (artigo 1º).

Ora, se os insumos aplicados na agricultura e na pecuária já não são gravados pelo PIS e pela COFINS e, portanto, se o preço praticado pelo produtor rural pessoa física já não contém o encargo tributário, qual a justificativa para a manutenção do crédito presumido à agroindústria? Se o benefício perseguia compensar o setor pelo acúmulo de PIS e de COFINS no preço dos gêneros agrícolas, como explica-lo depois de reduzida a zero a alíquota dos insumos aplicados à produção?

A verdade é que, com o advento da Lei nº. 10.925/04, o crédito presumido da agroindústria passou a servir a uma finalidade diversa da que presidiu a sua instituição. Como já não era preciso compensar incidências em etapas anteriores da cadeia, o legislador veiculou verdadeiro incentivo fiscal através do crédito presumido. Nesse sentido, veja-se trecho da Exposição de Motivos da MP nº. 183, cuja conversão originou a Lei nº. 10.925/04:

‘4. Desse acordo, que traz grandes novidades para o setor, decorre a introdução dos dispositivos acima mencionados, que, se convertidos em Lei, teriam os seguintes efeitos: a) redução a zero das alíquotas incidentes sobre fertilizantes e defensivos

agropecuários, suas matérias-primas, bem assim sementes para semeadura; b) em contrapartida, extinção do crédito presumido, atribuído à agroindústria e aos cerealistas, relativamente às aquisições feitas de pessoas físicas.

5. Cumpra esclarecer que o mencionado crédito presumido foi instituído com a única finalidade de anular a acumulação do PIS e da COFINS nos preços dos produtos dos agricultores e pecuaristas pessoas físicas, dado que estes não são contribuintes dessas contribuições, evitando-se, assim, que dita acumulação repercutisse nas fases subsequentes da cadeia de produção e comercialização de alimentos.

6. Com a redução a zero dos mencionados insumos, por decorrência lógica, haveria de se extinguir o crédito presumido, por afastada sua fundamentação econômica, pois, do contrário, estar-se-ia perante um benefício fiscal, o que contraria a Lei de Responsabilidade Fiscal.'

Como se vê, o crédito presumido em análise assumiu, com o advento da Lei nº. 10.925/04, ares de um verdadeiro incentivo e, como medida de política extrafiscal, passou a não haver impedimento a que o legislador favorecesse os diversos setores da agroindústria com benefícios de montante distinto. Nada impedia, pois, que o valor do crédito presumido variasse não mais em função do insumo (origem vegetal ou animal) e, sim, em função do produto (origem vegetal ou animal).

Enquanto o crédito presumido servia ao propósito de eliminar a cumulatividade do PIS e da COFINS na cadeia agrícola, a lei de regência o concedia em percentual único, não importando em qual gênero alimentício o insumo fosse empregado.

Depois, a partir do instante em que o instituto revestiu caráter de incentivo, a lei passou a outorga-lo em diferentes montantes, conforme, o texto mesmo diz, o "produto" tenha esta ou aquela natureza."

Assim, entende-se aqui também cabível a concessão do crédito presumido mediante a aplicação das alíquotas de 60% ou 35% em função da natureza do "produto" a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

Restaria ainda analisar as questões referentes à inclusão de aquisições que não se enquadram no conceito de insumo (animais reprodutores, animais para lactação, animais para recria, lenha, retentores e laudos técnicos), e à inclusão de insumos sujeitos a alíquota zero (pintos de 1 dia).

Contudo, parte do contencioso foi solucionada com a decisão de piso:

*"Quanto às aquisições de **pintos de 1 dia**, como já visto, o art. 8º da Lei nº 10.925/04, estabelece que poderão apurar crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as pessoas jurídicas sujeitas à incidência não cumulativa dessas contribuições que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, nele especificadas, destinadas à alimentação humana ou animal, calculado sobre o valor dos bens utilizados como insumo na produção dessas mercadorias, adquiridos de pessoas físicas ou das pessoas jurídicas listadas no seu § 1º*

A concessão do crédito presumido, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, é conjugada com a obrigatória suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas vendas de insumos feitas por essas pessoas jurídicas, consoante determinação do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

(...)

*Por fim, quanto à **lenha** utilizada em fornos e câmaras para produção de diversos produtos, tendo em vista a utilização destes bens como combustível, constata-se que lenha corresponde ao conceito de insumos e concede direito ao crédito presumido quando adquirida de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas incluídas no § 1º do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.*

*Desta forma, **concede-se o crédito presumido em relação às aquisições de lenha e pintos de 1 dia**, ao percentual de 35% incidente sobre a alíquota das contribuições, explicitados na planilha anexada a este acórdão, (...)" (grifo nosso)*

Assim, resta apenas acrescer ao já decidido pela DRJ nossas considerações sobre a alíquota aplicável em relação ao crédito presumido.

Na parte que ainda resta contenciosa - animais reprodutores, animais para lactação, animais para recria, retentores e laudos técnicos-, há que se destacar que os dois últimos não são produtos agropecuários, aptos a gerar o creditamento. Os três primeiros, por sua vez, passaram a ensejar o creditamento apenas em 2009, como também destacou o julgador *a quo*:

*“Quanto à glosa de créditos em relação a **animais reprodutores, animais para lactação e animais para recria**, esclarece-se que apenas após a publicação da Lei nº 12.058/09, eficaz a partir de 1º de novembro de 2009, foi concedido o direito a crédito presumido em relação a aquisições de animais vivos da espécie bovina.*

Ressalta-se que não é permitido o crédito presumido em relação a animais reprodutores, animais para lactação e animais para recria de outras espécies devido a estes bens encontrarem-se incluídos no ativo imobilizado e, portanto, não corresponderem ao conceito de insumos.

Tendo em vista que o presente lançamento refere-se ao 1º trimestre de 2007, mostra-se correta a glosa.” (grifo nosso)

Conclui-se, então, neste tópico, pela improcedência das glosas no que se refere às alíquotas adotadas, inclusive em relação aos créditos presumidos só assegurados na decisão de piso, e pela manutenção das glosas referentes a animais reprodutores, animais para lactação, animais para recria, retentores e laudos técnicos.

No que se refere a bens importados como insumos (art. 15, II da Lei nº 10.865/2004), entendeu o fisco que foram indevidamente solicitados créditos de aquisições sujeitas à alíquota zero (metionina líquida, ácido fólico e pantotenato de cálcio).

A recorrente sustentava, em sua impugnação, que a metionina líquida não era tributada à alíquota zero, conforme Decreto nº 5.447/2005, vigente à época.

Na decisão de primeira instância, a DRJ acolheu tal alegação, afastando a glosa relativa à metionina:

“Conforme Decreto n. 5.447/2005, vigente à época, somente a L-METIONINA seria alcançada pela alíquota zero do Decreto n. 5.127/2004. Como no caso concreto, não se trata da L-METIONINA, o crédito há de ser mantido.”

Agora, em sede de recurso voluntário, alega a empresa em relação a esse tópico somente que:

“Em remate, houve a glosa de bens importados e utilizados como insumo, pois seriam tributados mediante alíquota zero (ácido fólico e pantotenato de cálcio), sendo de rigor a reforma, pois são improcedentes diante do princípio da não cumulatividade e da vedação ao confisco.”

Já externamos aqui (tópico 3 deste voto), o entendimento pela possibilidade de restrição/limitação da não cumulatividade por dispositivo legal, como o § 1º do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, que expressamente estabelece que o creditamento se aplica “em relação às contribuições **efetivamente pagas** na importação de bens e serviços” (grifo nosso), e não pode ser afastado pelo julgador, em face do teor da súmula CARF nº 2.

Assim, procedente a glosa em relação às aquisições sujeitas à alíquota zero (ácido fólico e pantotenato de cálcio).

6. Dos juros de mora e da multa de ofício

Sustenta ainda a recorrente que os juros devem ser de 1% ao mês (conforme previsão do CTN), e não mediante a aplicação da Taxa SELIC, que a multa de ofício é confiscatória e que não incidem juros de mora sobre a multa de ofício.

É de se recordar, contudo, que o presente processo se refere a PER/DCOMP, não havendo autuação, nem lançamento de crédito tributário. No despacho decisório é apenas indeferido o crédito postulado.

De qualquer sorte, é de se recordar que tanto a aplicabilidade da multa legalmente prevista quanto a exigência de juros à Taxa SELIC são matérias já sumuladas no âmbito deste CARF:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Em relação à aplicabilidade de juros de mora sobre a multa de ofício, é entendimento dominante desta turma de julgamento, há mais de ano, e por nós endossado (conforme o último Acórdão abaixo reproduzido, no qual hermeneuticamente se sustenta a conclusão trazida), que:

“JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. Não existe amparo legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício. (Acórdão nº 3403-001.541, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, unanimidade - em relação ao tema, sessão de 24.abr.2012)

“JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. PREVISÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA. Não existe amparo legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício” (Acórdão nº 3403-001.623, Rel. Cons. Robson José Bayerl, unanimidade - em relação ao tema, sessão de 23.mai.2012).

“Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma” (Acórdão nº 3403-002.367, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, maioria - em relação ao tema, sessão de 24.jul.2013).

Contudo, apesar do entendimento pela impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, é de se informar que não há relação da matéria com o presente processo, pelo qual não se efetua lançamento de crédito tributário.

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando a glosa para: (a) materiais de limpeza e desinfecção; (b) embalagens utilizadas para transporte; (c) combustíveis; (d) lubrificantes e graxa; (e) fretes entre estabelecimentos da própria empresa (entre estabelecimentos do ciclo produtivo), de transporte de combustível, e de transportes especificados que não se referem a frete de compra; (f) serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos; (g) despesas de energia elétrica de períodos anteriores; e (h) aluguéis de prédios máquinas e equipamentos de períodos anteriores; (i) despesas de armazenagem e fretes na operação de venda de períodos anteriores; e (j) corrigir as alíquotas adotadas para o crédito presumido, inclusive em relação aos assegurados na decisão de piso (em função da natureza do "produto" a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo).

Rosaldo Trevisan

Voto Vencedor

Dirirjo do Conselheiro Relator em relação aos serviços de lavagem de uniformes dos funcionários da empresa produtora de gêneros alimentícios.

Entendo que tais serviços também devem ser considerados como elementos integrantes da atividade produtiva, tendo em vista que o ato de produzir também exige a manutenção das condições de higiene necessárias ao manuseio dos alimentos.

A atividade produtiva, em seu sentido completo, envolve a manutenção sanitária do ambiente no qual acontece a produção, em condições compatíveis com as necessárias para os bens produzidos (no caso, alimentos). Assim, preserva-se o ambiente de produção livre de fatores de contaminação, que colocariam em risco a segurança alimentar dos consumidores.

Entendo, por isso, que também deve ser reconhecido o direito de crédito em relação aos serviços de lavagem de uniformes dos funcionários das empresas de gêneros alimentício.

É como voto.

Ivan Allegretti