



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

**Processo n°** 10925.905354/2011-35  
**Recurso n°**  
**Acórdão n°** 3403-002.475 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de setembro de 2013  
**Matéria** DCOMP-PIS  
**Recorrente** SADIA SA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

**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.

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP 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/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Para a empresa agroindustrial, constituem insumos: materiais de limpeza e desinfecção, inclusive diluentes; embalagens utilizadas para transporte; combustíveis; lubrificantes e graxa; fretes de mercadoria com destino a porto; 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; bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (o que inclui a situação de alíquota zero); bens adquiridos em que a venda é feita com suspensão das contribuições, com fundamento no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. 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.

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. 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.

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. 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.

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO.**

O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei nº 10.925/04 corresponderá a 60%, 50% 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, inclusive diluentes; (b) embalagens utilizadas para transporte; (c) combustíveis; (d) lubrificantes e graxa; (e) fretes de mercadorias com destino a porto; (f) serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos; (g) despesas de energia elétrica de períodos anteriores; e (h) 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 (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 referente a créditos da Contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa, do 3º trimestre de 2007. No Despacho Decisório nº 305/2012 - fl. 494 a 530<sup>1</sup> (emitido em 30/03/2012), acusa-se que não há o direito creditório pleiteado, indeferindo-se o pedido (em montante original de R\$ 1.147.284,96).

O indeferimento do direito creditório neste processo, e no processo administrativo nº 10925.905356/2011-24 (referente a COFINS, para o mesmo período de apuração) ensejaram a lavratura da autuação levada a cabo no processo administrativo nº 10925.721257/2012-72, 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. 865).

Na manifestação de inconformidade, apresentada em 19/06/2012 (fls. 539 a 638), inicialmente se traz um resumo das glosas:

*“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 de segurança, camisa/camiseta, calça, absorvente higiênico, touca, capacete, japonsa.*

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

**c. produtos de movimentação de cargas / embalagens utilizadas para transporte:** pallet, etiqueta para identificação de pallets;

**d. combustíveis:** hexano, óleo de xisto, GLP, acetileno, gases em geral;

**e. ferramentas e materiais utilizados em máquinas / equipamentos:** correia, corrente, lubrificantes, mangueira, mangote, graxa, anel, botão, disjuntor, fita isolante, reator, resistência, fusível, rolamento, selo mecânico, válvula, abraçadeira, arruela, bucha, conector, parafuso, porca sextavada, rebite, argônio, agulha;

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

**g. Outras aquisições cuja utilização no processo produtivo não foi detectada:** diluente, rodízio;

**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. amostragem de notas fiscais: aquisições de fretes: (NFs 1450, 3017, 236034 e 3561 da ALL, tinham por destino porto);**

**b. NF 61106 (...)** representa compra de bens para o ativo imobilizado e não insumo; **c. NF (...)** não foram apresentadas e o CTRC (...) com valor diverso;

**b. aquisições de produtos sujeitos a alíquota zero/pessoa física:** vitaminas B1/B2/D3/K3, metionina, (...) queijo prato, queijo e ricota;

**c. redução do crédito nas aquisições com suspensão;**

**d. diferença apurada entre a memória de cálculo e DACON de setembro /2007;**

**e. serviços (alínea 3 das fichas 06A e 16A da DACON:** glosou por não se tratar de serviços enquadrados no conceito de insumo (...).

(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. despesa de energia elétrica de períodos anteriores;**

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

*(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, materiais de uso e consumo, devolução de vendas de bem do ativo imobilizado, aquisições de serviços e fretes (sic) em operações de compra;*

*b. algumas notas fiscais na amostragem não foram apresentadas (CTRC 45528 Jundiaí Cargas);*

*c. divergência entre a memória de cálculo para a linha 07 em valor inferior ao informado em DACON.*

*(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;*

*b. indevida depreciação acelerada de edificações e benfeitorias;*

*c. várias aquisições sem descrição para identificação como máquina/equipamento.*

*(vii) crédito presumido da atividade agroindustrial (art. 8º da Lei n. 10.925/2004):*

*a. aplicação incorreta do percentual de 60% (art. 8º, § 3º, I, da Lei n. 10.925/2004);*

*b. inclusão de aquisições que não se enquadram no conceito de insumo, tais como animais reprodutores, animais para lactação, animais para recria, laudos técnicos, reforma de uniformes, refil de madeira, lenha, retentores;*

*c. aquisição destinada a comercialização e não produção.*

*(viii) Bens importados utilizados como insumos:*

*a. aquisição de bens sujeitos à alíquota zero (metionina líquida, ácido fólico e pantotenato de cálcio etc.), além de bens que não se enquadram na noção de insumo (capa, parafuso, catalisador,*

*esteira, cilindro, borracha, anel, funil, entre outros).” (grifos no original)*

Em seguida, a manifestação de inconformidade suscita a **nulidade** do despacho decisório 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. No mérito, aduz, em síntese, que:

(a) a **não-cumulatividade** para as contribuições foi constitucionalmente consagrada e não pode sofrer restrições pela legislação infraconstitucional;

(b) a **expressão insumo** está vinculada a dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribuam para o pleno exercício de sua atividade econômica (considerando-se suas peculiaridades e requisitos), visando à obtenção de receita, sendo incorreta a interpretação restritiva vinculada ao desgaste físico na produção (estabelecida nas Instruções Normativas SRF nº 358/2003 e 404/2004, que violam o princípio da legalidade);

(c) em relação às glosas de:

(c.1) **uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal**, entende que são essenciais e aplicados diretamente na atividade produtiva, e evitam contaminações, seguindo determinação da Anvisa (usando idêntico raciocínio para **materiais de limpeza/desinfecção**, obrigatórios por norma do órgão público responsável);

(c.2) produtos para movimentação de cargas/embalagens utilizadas para transporte – **pallets e etiquetas para identificação de pallets**, entende que são relevantes e participam do processo produtivo, ainda que não se incorporem ao produto final (alimentos);

(c.3) **combustíveis** que não exercem ação direta sobre o produto, entende que são empregados no processo de fabricação, em máquinas e veículos do parque fabril;

(c.4) **ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos**, como correia, corrente, lubrificantes, mangueira, mangote, graxa, anel, botão, disjuntor, fita isolante, reator, resistência, fusível, rolamento, selo mecânico, válvula, abraçadeira, arruela, bucha, conector, parafuso, porca sextavada, rebite, argônio, agulha, 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;

(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) **diluyente e rodízio**, defende que o diluyente é empregado no processo produtivo de fabricação de alimentos;

(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) **amostragem de notas fiscais**, entende que as notas fiscais que tinham portos como destinos referem-se a fretes de venda, passíveis de creditamento, e que o lançamento foi efetuado em linha errada da DACON, o mesmo tendo ocorrido em relação às notas fiscais de compra de bem para ativo imobilizado; e que o frete glosado em função da não localização de nota fiscal é legítimo, fazendo os livros e lançamentos prova em favor da empresa, já requerendo diligência para comprovação do ocorrido);

(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) **diferenças entre a memória de cálculo e DACON em setembro de 2007**, defende que devem prevalecer os valores da DACON, sendo a diferença um mero indício, mas não constituindo prova em desfavor da empresa, já requerendo diligência para apuração do ocorrido;

(c.12) **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, serviço de transporte de sangue, serviço de torno, solda, usinagem, fabricação de engrenagem, armazenamento de resíduos, calibração de termômetros, conserto de equipamentos e máquinas, entre outros, como o serviço mecânico e de lavagem de uniformes, por serem essenciais e inerentes à atividade produtiva);

(c.13) **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 meses anteriores deveriam ser considerados, por serem extemporâneos e não prescritos;

(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 (havendo ainda nulidade nas glosas de itens com descrição insuficiente, visto que o Fisco não solicitou esclarecimentos à empresa), afirmando que, em relação aos itens da linha 05 da DACON, houve glosa por amostragem, presumindo a ilegitimidade de todo o crédito, por não ter sido suficiente o esclarecimento em relação a duas Notas Fiscais, requerendo diligência para apuração do ocorrido;

(c.15) despesas de **armazenagem e fretes na operação de venda**, entende, no que se refere a notas que não tratam de despesas de armazenagem ou frete, mas energia elétrica e frete em operações de compra, materiais de uso e consumo, devolução de vendas de bem do ativo imobilizado, que se trata de mero erro formal, que não prejudica o creditamento; no tocante a notas fiscais que não foram apresentadas, que a escrituração faz prova em favor da empresa, requerendo diligência e juntada posterior de documentos; e no que trata da

divergência entre a memória de cálculo para a linha 07 em valor inferior ao informado em DACON, que prevalece a DACON;

(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 da depreciação acelerada de edificações e benfeitorias, pois há previsão legal para isso, e a glosa de aquisições sem descrição para identificação como máquina/equipamento, porque não se apresenta fundamentos capazes de justificar a glosa;

(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 ou recria, 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; 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 15/02/2013 (fls. 727 a 776), 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**

Erro: Origem  
da referência  
não  
encontrada  
Fl. 866

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) 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, e o aproveitamento do crédito presumido, pedido alternativo da empresa, já foi considerado em tópico próprio;

(i) 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;

(j) 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);

(k) 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);

(l) 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



Erro: Origem  
da referência  
não  
encontrada  
Fl. 866

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 305/2012 (fls. 494 a 530), 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 Contribuição para o PIS/PASEP

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 contrário senso 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 Contribuição para o PIS/PASEP

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 CARRIÓ<sup>2</sup>), 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, descartável, bota/botina de segurança, protetor auricular, óculos de segurança, sapato de segurança, camisa/camiseta, absorvente higiênico e calça.

No recurso voluntário afirma-se que materiais como luva, avental, respirador, bota, botina, protetor auricular, máscara, meia, óculos, sapato, touca, capacete e jupon 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/fabril, ou necessários à obtenção do produto final.

Correta, assim, a glosa efetuada para tais bens.

### **5.2. Materiais de limpeza e desinfecção**

O principal item glosado nesta categoria foi o detergente. No recurso voluntário, alega-se que detergente, desinfetante, sabonete e vassoura, “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. Sustenta-se ainda que o diluente “se trata de produto utilizado no processo de limpeza e higienização”.

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, incluído o diluente.

### **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” e as etiquetas para identificação de “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)*

No que se refere às etiquetas para identificação de “pallets”, entende-se que não apresentam relação direta com o processo produtivo.

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, acetileno, gases em geral, 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: correia, corrente, lubrificantes, mangueira, mangote, graxa, anel, botão, disjuntor, fita isolante, fusível, reator, resistência, retentor, rolamento, selo mecânico, válvula, abraçadeira, arruela, bucha, conector, parafuso, porca sextavada, rebite, argônio, agulha e bucha.

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) e a ração por eles consumida.

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). Não há questionamento em relação à ração.

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. Amostragem de Notas Fiscais**

Foram glosados nesta categoria: (a) aquisições de fretes tendo portos como destino (exportação); (b) compras de bens para o ativo imobilizado, com CFOP na Nota Fiscal diferente do CFOP informado na planilha; e (c) notas fiscais não apresentadas e CTRC com valor diferente da memória de cálculo.

Em relação às aquisições de fretes, a recorrente sustenta que cuidam de fretes de venda lançados na linha errada, e que o fisco está dando prevalência à forma em detrimento da substância nos dois primeiros itens (“a” e “b”) deste tópico. No que se refere à nota não apresentada e à divergência de informações, alega que a contabilidade faz prova em seu favor, já demandando diligência buscando confirmar a legitimidade das informações.

Vale aqui endossar o exposto no tópico anterior, em relação à correção das informações prestadas ao fisco, e sua necessidade de retificação (ainda que em forma flexibilizada, como ali exposto). Vale ainda recordar as observações sobre o ônus probatório, externadas no tópico 1 deste voto.

Contudo, nos fretes com destino a portos (nos quais o fisco não questiona os elementos probatórios, mas tão-somente a forma), entende-se cabível o creditamento, com o mesmo fundamento utilizado no tópico 5.14 deste voto, e dando prevalência ao conteúdo.

Assim, mantém-se a glosa em relação à amostragem de notas fiscais, exceto no que se refere a fretes com destino a portos.

### **5.8. Aquisições de produtos à alíquota zero das contribuições/pessoa física**

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 enquadraram-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. Diferenças entre a memória de cálculo e DACON setembro de 2007**

A autoridade fiscal glosou ainda as diferenças entre os valores registrados em DACON (fichas 06A e 16A) de setembro/2007 e aqueles apresentados no Demonstrativo (memória de cálculo).

A recorrente alega que deve prevalecer a DACON, não sendo a diferença uma prova suficiente para a exigência, mas um simples indício, demandando diligência para melhor apuração.

Vê-se aqui mais uma vez a discussão sobre o ônus probatório, já tratada no tópico 1 deste voto. O contribuinte, ao pleitear o crédito, informou valores discrepantes. E, ante a glosa, deveria ter indicado a motivação da diferença, justificando-a, ou mesmo fornecendo elementos que incutisse a dúvida no julgador, a ponto de demandar uma diligência.

Ante a carência probatória por parte do recorrente, mantém-se também a glosa mencionada neste tópico.

### **5.11. 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 em alguns não se localizou a nota correspondente, ou ainda 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, serviço de transporte de sangue, serviço de torno, solda, usinagem, fabricação de engrenagem, armazenamento de resíduos, calibração de termômetros, consertos de equipamentos e máquinas, entre outros, como lavagem de uniformes, 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 nas quais não foi localizada a nota correspondente, 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.

### 5.12. 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.

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 períodos anteriores deveriam ser considerados, por serem extemporâneos e não prescritos.

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 poderá 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 uma afronta ao limitador material, e outra ao temporal.

A 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.

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.

### 5.13. 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, ou não comprovadas (sem as descrições mínimas necessárias à caracterização como insumo).

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; e (b) que são nulas as glosas de itens com descrição insuficiente, visto que o fisco não solicitou esclarecimentos à empresa.

No que se refere às glosas de despesas com descrição insuficiente, é de se recordar que incumbiria ao postulante do direito creditório a comprovação de que tais despesas 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, também integralmente procedentes as glosas referentes a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.

A fiscalização glosou ainda despesas de armazenagem e fretes na operação de venda não comprovadas (que não se referem a fretes de venda, ou tratam de notas com valores diferentes da memória de cálculo, ou nos quais há divergência entre o cálculo e o demonstrativo).

A recorrente, em contraposição, informou que deve ser desconsiderada a glosa referente a despesas com energia elétrica e fretes de compras, materiais de usos e consumo e vendas de ativo erroneamente lançadas em tal conta na Dacon pela empresa, pois os créditos são legítimos. Em relação às NF não localizadas/com valor diferente, deveria ser considerada a DACON.

No que se refere às operações não comprovadas, e informadas em contas incorretas, endossa-se o disposto no tópico anterior (5.13) e no tópico 5.11, 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. E que descaberia a dilação probatória, ou a conversão em diligência/perícia, buscando suprir ônus probatório da recorrente.

Corretas, então, as glosas efetuadas em relação a armazenagem e fretes na operação de venda.

#### **5.15. 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 casos de depreciação acelerada relativos a edificações e benfeitorias (legalmente vedados). Por fim, foram glosadas as aquisições sem nenhuma descrição que possibilite a identificação da máquina/equipamento.

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 expresse 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 nº 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 (depreciação acelerada), igualmente há previsão expressa em comando legal vigente (art. 3º, § 14 c/c art. 15 da Lei nº 10.833/2003), que não pode ser afastado pelo julgador sob pena de ofensa à Sumula nº 2 do CARF.

Em relação às aquisições sem descrição que possibilite a acolhida do creditamento, remete-se novamente à questão probatória (tópico 1 deste voto), mais uma vez negligenciada pela recorrente.

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

#### **5.16. 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% ou 50%) 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 aquisições destinadas a comercialização (e não a industrialização).

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 (já alterado pela Lei nº 11.488/2007), 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; (b) de 50% da prevista na legislação das contribuições, para a soja e seus

derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23; e (c) 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 - **50%** (cinquenta 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 a soja e seus derivados** classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e

III - **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 (já se recordando que ao tempo do caso ali julgado ainda não era vigente a Lei nº 11.488/2007, que inseriu a alíquota de 50%) 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, decorreu 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. Cumpre 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 subseqüentes 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.”*

Erro: Origem  
da referência  
não  
encontrada  
Fl. 866

Assim, entende-se aqui também cabível a concessão do crédito presumido mediante a aplicação das alíquotas de 60%, 50 % 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). Ocorre que os produtos glosados pela fiscalização são: animais reprodutores, laudo técnico, reforma de uniformes, locação de projetor, costura de roupas e inclusão de insumos não destinados à alimentação - material gráfico, lenha, refile de madeira e alguns serviços.

Na decisão de piso, informa-se que não houve glosa em relação a lenha. Mas no despacho decisório está expressamente relacionada a lenha, pelo que se acorda em acolher a argumentação da recorrente em relação a tal bem, que, a nosso ver, é o único relacionado que se enquadra no dispositivo legal referente ao crédito presumido para a atividade agroindustrial, a exemplo do que a própria DRJ vinha entendendo em outros processos da mesma recorrente.

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*.

Em relação aos bens destinados a comercialização (e não a industrialização), incabível o creditamento, sob pena de ofensa ao comando legal vigente que rege a matéria, destinado à atividade agroindustrial.

Conclui-se, então, neste tópico, pela improcedência das glosas no que se refere às alíquotas adotadas, e pelo afastamento da glosa em relação à lenha.

### **5.17. Bens importados utilizados como insumos**

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, ou que não se enquadram no conceito de insumos.

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. E que em relação aos demais itens, que também são improcedentes diante do princípio da não cumulatividade e da vedação ao confisco.

Na decisão de primeira instância, a DRJ acolhia a alegação em relação à metionina em diversos processos conexos da recorrente, mas, no presente, informou que não foi efetuada glosa de metionina, fato que não foi tomado em conta no recurso voluntário.

Em relação aos demais itens, 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, nem em nome de princípios constitucionais.

Assim, procedente a glosa em relação aos bens importados como insumos.

## 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.

Erro: Origem  
da referência  
não  
encontrada  
Fl. 866

---

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando a glosa para: (a) materiais de limpeza e desinfecção, inclusive diluentes; (b) embalagens utilizadas para transporte; (c) combustíveis; (d) lubrificantes e graxa; (e) fretes de mercadorias com destino a porto; (f) serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos; (g) despesas de energia elétrica de períodos anteriores; e (h) 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