



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.909156/2011-41  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-002.921 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 26 de abril de 2021  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** COOPERATIVA REGIONAL AGROPECUARIA DE CAMPOS NOVOS - COPERCAMPOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de voto, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto da relatora

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto, que negou provimento à manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, relativo a crédito de contribuição ao PIS no regime não-cumulativo do 2º trim/2006, decorrente de operações da Interessada no mercado interno.

O direito creditório foi parcialmente reconhecido por meio do Despacho Decisório (fls. 109 e 117/146) no qual relata a autoridade competente da DRF:

Trata o presente processo de PEDIDO DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP (PER/DCOMP nº 37103.10972.120111.1.5.10-1916), tendo como valor do pedido o montante de R\$ 267.861,70. Esses créditos, apurados sob o regime da não cumulatividade com base nos dados do DACON (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais), são

decorrentes das operações da Interessada com o mercado interno em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão das contribuições que remanesceram ao final do 2º trimestre de 2006, após as deduções do valor a recolher da contribuição, concernentes às demais operações.

Não há posteriores declarações de compensação para a utilização do crédito durante o trimestre citado.

Com o objetivo de guarda e manuseio da documentação comprobatória do direito creditório, criamos o DOSSIÊ MEMORIAL n.º 10010.005660/0212-81, que será referenciado nesse processo apenas como “dossiê”. Além disso, também foi criado um anexo físico, n.º 10925.720265/2012-00, a esse dossiê para a guarda e manuseio dos CD's, e outros documentos em papel, utilizados para responder às intimações.

De início, o procedimento de análise do Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação – PER/DCOMP citado foi convertido em ação fiscalizatória por meio do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) n.º 09.2.03.00-2011-00713-7, e, dessa forma, demos ciência ao interessado do Termo de Início de Ação Fiscal. Após isso, o requerente foi intimado, conforme intimação SAORT n.º ... (fls. .... do dossiê), a apresentar informações e documentos comprobatórios que permitam o claro entendimento dos valores constantes em cada linha do DACON (Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais) e do respectivo PER/DCOMP. A resposta à citada/ intimação se deu conforme documentação contida nas fls. .... do “dossiê”, e planilhas do CD da folha .... do anexo físico do dossiê, que contém a descrição de cada item contemplado.

Apresenta os fundamentos de sua decisão expondo, inicialmente, sob o título “Do Direito”, as disposições aplicáveis:

2.1.1. O direito creditório postulado é o instituído pelos §§1º e 2º, do art. 5º da Lei n.º 10.8637, de 30/12/2002 (e alterações), cuja apuração se dá na forma do arts. 3º e 11 da mesma lei. Esse direito estava regulamentado à época pela Instrução Normativa SRF n.º 360, de 24 de setembro de 2003, a qual foi revogada pelas INs RFB 460, 600, e 900, e 1.300 de 20/11/2012 – atualmente em vigor.

2.1.2. Os créditos devem ser quantificados a rigor do disposto no artigo 3º da Lei n.º 10.8637/2002, que assim dispõe, in verbis:

...

Ademais, os créditos apurados a partir dos encargos de depreciação do ativo imobilizado e os créditos relativos a despesas de armazenagem e fretes na operação de venda podem seguir as regras da Lei n.º 10.833/2003, pois algumas disposições dessa Lei foram estendidas ao PIS/PASEP, conforme art. 15 da mesma lei. Seguem excertos da Lei n.º 10.833/2003 (grifos nossos):

...

2.1.3. Dos créditos sobre bens e direitos do ativo imobilizado – data de aquisição A Lei n.º 10.865 / 2004 determinou que, a partir de 31 de julho de 2004 (último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação da Lei), a despesa de depreciação só pode gerar créditos para PIS/PASEP e COFINS quando apurada sobre bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos a partir de 01º de maio de 2004. De forma complementar, o caput do art. 31 determinou, de forma expressa, a vedação aos créditos apurados sobre os ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004. Segue texto legal, in verbis:

...

Assim, depreende-se do texto legal citado que, a partir de 31/07/2004, permite-se apurar créditos de depreciação do Ativo Imobilizado somente se este tiver sido adquirido após 1º de maio de 2004.

2.1.4. Do Direito de Crédito das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10925.909156/2011-41

Com a publicação da Lei n.º 11.033/2004, no seu art. 17, fruto da conversão em lei da Medida Provisória n.º 206 de 2004 (DOU de 09 de agosto de 2004), foi permitida a manutenção de créditos pelo vendedor beneficiado com a alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão das contribuições. Ou seja, o texto dispõe que, mesmo havendo receita não tributada pelas contribuições, será mantido o direito à tomada de créditos pelo vendedor. Tal operação, em suma, resultará em saldo credor das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins.

Segue texto da Lei n.º 11.033, de 21/12/2004:

Posteriormente, com a Lei n.º 11.116, de 18/05/2005, no seu art. 16, ocorreu um alargamento nas possibilidades de compensação e a possibilidade de ressarcimento através da utilização desse saldo credor, obtido com a tomada de créditos pelo vendedor beneficiado com a alíquota zero, não incidência, isenção ou suspensão das contribuições. Comprova-se o entendimento com o texto da citada Lei (grifos nossos):

...

Portanto, sendo a Interessada produtora de alguns produtos com alíquota zero (0) para a contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno, resulta evidente ser a Interessada beneficiária da utilização dos saldos credores apurados para efeitos de ressarcimento ou compensação com outros tributos administrados pela RFB.

2.1.5. Sobre o aproveitamento de créditos relativos a bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, de que trata o inciso II, art. 3º da Lei n.º 10.637/2002, com redação que lhe foi dada pela Lei n.º 10.865/2004, é de salutar importância a transcrição dos arts. 66 e 67 da IN/SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002 (grifos nossos):

...

Percebe-se que, acerca dos bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e/ou na prestação de serviços, a legislação somente enquadrou como insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem de apresentação e quaisquer outros bens que sofram alterações, e/ou serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Ou seja, para a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na fabricação ou produção e prestação de serviços.

2.1.6. Do crédito presumido de atividades agroindustriais A Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, criou algumas hipóteses de créditos de PIS/PASEP e COFINS para aquisições que, a princípio, não gerariam tal direito, e intitulou crédito presumido. Rezam os artigos 8º e 9º da referida Lei, in verbis:

...

Portanto, de acordo com o disposto nos excertos legais supracitados, é facultada às pessoas jurídicas que se enquadram no caput do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 a dedução de crédito presumido sobre as aquisições efetuadas de pessoas físicas, de cooperados pessoas físicas, de cerealistas que se enquadrem no § 1º, I do art. 8º, de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e de cooperativa de produção agropecuária.

Como esses fornecedores não sofrem incidência de PIS/PASEP e COFINS, os adquirentes não poderiam, a princípio, gerar crédito relativo a essas aquisições.

O que a Lei permite, atualmente, é a dedução de crédito presumido de 60%, de 50% ou de 35% das alíquotas de PIS/PASEP e de COFINS, a depender da classificação do produto na NCM, de acordo com o § 3º do art. 8º.

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10925.909156/2011-41

Ademais, ressalte-se que, para gerar direito ao crédito presumido, a aquisição deve também se enquadrar no conceito de insumo e deve ser classificada como um bem (serviços não estão incluídos). O caput do art. 8º reza que o crédito presumido deve ser 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 nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. O conceito de insumo, para os efeitos dessas Leis, já foi explicitado no item 2.1.5 deste Despacho Decisório.

Outro ponto, relacionado ao crédito presumido de atividades agroindustriais, que merece destaque é a utilização desse crédito, a partir de 1º de agosto de 2004, exclusivamente na dedução da contribuição a recolher. Ou seja, não se pode utilizar esse crédito na compensação com outros tributos ou em pedido de ressarcimento. Esse é o entendimento que se deve ter do §3º do art. 8º da Instrução Normativa da RFB nº 660, de 17 de julho de 2006, in verbis:

...

Além disso, o art. 11 da mesma IN RFB nº 660, reza que a regra do art. 8º entra em vigor a partir de 1º de agosto de 2004.

Por fim, mas não menos importante, o § 4º, do art. 8º, da Lei 10.925/04 veda às pessoas jurídicas que exerçam atividades de cerealista, atividades com leite in natura e atividades agropecuárias, além das cooperativas de produção agropecuária, o aproveitamento do crédito presumido aqui tratado.

2.1.7 A Lei nº 10.865/2004, no seu art. 15, também permite a apuração de créditos em relação ao PIS/PASEP - Importação e COFINS - Importação. Este artigo dispõe (com grifos nossos):

...

No entanto, diferente dos créditos apurados de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, os créditos de PIS/PASEP - Importação e COFINS – Importação (art. 15 da Lei nº 10.865/2004) somente podem ser utilizados para:

I. dedução do valor da própria contribuição a recolher, se decorrentes das demais operações no mercado interno (tributado);

II. compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência; ou

III. pedidos de ressarcimento em dinheiro (restituição), se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência (art. 16 da Lei nº

11.116/2005) 2.1.8 Do controle sobre as operações e ônus da prova nos processos administrativos de restituição, ressarcimento e compensação

No caso da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, a apuração dessas contribuições deve estar refletida no Dacon (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), o qual foi instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004. Além de instituir essa obrigação acessória, a Instrução Normativa também determinou que o Contribuinte (sujeito passivo) mantivesse **controle sobre todas as operações que amparam a apuração das contribuições**. Segue texto legal (com grifos nossos):

...

Percebe-se também, com base no caput do art. 3º, que o Contribuinte deve manter controle sobre as operações (nas formas de documentos, cálculos e esclarecimentos) que amparam os créditos a serem descontados, deduzidos, compensados ou ressarcidos.

Reforçando esse entendimento, a Instrução Normativa nº 1.300/2012, além de disciplinar os processos de restituição, ressarcimento e compensação, vinculou o

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.909156/2011-41

reconhecimento do direito creditório à comprovação pela empresa Interessada dos créditos requeridos. Segue texto legal, com grifos nossos:

...

Assim, depreende-se dos excertos acima que, em qualquer dos tipos de pedido ou declaração, a responsabilidade pela demonstração do direito creditório compete ao sujeito passivo ou pessoa autorizada requerente, portanto o ônus da prova recai sobre a pessoa Interessada. Entenda-se por ônus da prova a apresentação de **memórias de cálculo, documentos e esclarecimentos necessários à comprovação da existência e natureza do direito creditório pleiteado.**

Além disso, cabe ressaltar que a comprovação da Interessada deve estar baseada em documentos, cálculos e esclarecimentos **verídicos e precisos**, objetivando explicitar e explicar claramente os valores apresentados em demonstrativos (como o Dacon), pedidos e declarações. Não ocorre essa comprovação quando há simplesmente a exibição de listagens desacompanhadas dos respectivos esclarecimentos e documentos, ou o fornecimento de dados e informações genéricos.

Assim, nos processos de direito creditório relativos à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, a existência e a natureza do crédito requerido pela empresa devem ser mantidas sob controle, estar demonstradas no Dacon e ser comprovadas pela empresa Interessada.

No item 2.2 de seu Despacho Decisório, descreve a autoridade da DRF a auditoria realizada:

Para confirmação dos valores declarados como origem dos créditos a descontar em relação à aquisição de mercadorias, matérias-primas, insumos, custos e despesas que geram direitos a crédito, e aos encargos que geram direitos a crédito, foram efetuadas auditorias das memórias de cálculo e efetuadas conferências físicas por amostragem de notas fiscais de entrada, de acordo com técnicas de auditoria e critérios definidos pelo Auditor-Fiscal, onde foram levados em conta o valor das notas fiscais, os fornecedores, a descrição do produto constante na nota, a respectiva classificação CFOP e a sua relação com o processo produtivo. Também foram efetuadas consultas aos sistemas informatizados desta Secretaria, elaboradas planilhas para se verificar o correto enquadramento dos Códigos Fiscais de Operação (CFOP's) nas respectivas linhas do Dacon e realizadas conferências por amostragem dos totais declarados nos livros do Contribuinte, com o objetivo de detectar possíveis erros e/ou omissões.

Planilhas auxiliares foram utilizadas para reproduzir os valores do Dacon, para confirmar os percentuais de rateio, para calcular as novas bases de cálculo em função das glosas, para calcular os valores que foram deferidos e para comparar os valores originários declarados no Dacon com os novos valores (deferidos).

E, como resultado da auditoria, descreve as inconsistências e/ou ajustes necessários identificados:

Analisando o crédito requerido e as compensações declaradas sob o teor das prescrições legais atinentes a seu objeto, identificaram-se inconsistências e/ou ajustes necessários, a seguir relacionados, embasados e explicados, que alteraram o valor a ser restituído e/ou compensado.

#### 2.3.1. Aquisição de bens para revenda

O inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 autoriza o creditamento sobre bens adquiridos para revenda, adquiridos no mês. Segue o texto legal, in verbis:

...

Entretanto, na relação de notas fiscais de aquisição de bens para revenda, a requerente incluiu algumas notas fiscais cujos códigos fiscais de operações e prestações – CFOPs – se referem à compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (CFOPs 1.403 e 2.403), ou seja, sobre tais operações de compra não houve a incidência das contribuições PIS/COFINS, de forma que na

melhor das hipóteses o creditamento deveria ter sido feito por meio da linha de crédito presumido.

Assim, glosamos essas notas fiscais da memória de cálculo apresentada pelo Contribuinte. A planilha contendo os itens da Linha 01 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

Concluindo, o total subtraído do valor da Linha 01 (Bens para revenda), das Fichas 06 A (PIS/Pasep) e 12A (COFINS) do DACON, por esses critérios foi, no trimestre, de **R\$ 28.533,86**.

...

### 2.3.2. Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos

O inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 autoriza o creditamento sobre bens e serviços **utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos no mês. Segue o texto legal, in verbis:

...

Inicialmente, percebemos que foram incluídas em memória de cálculo da linha 2, notas fiscais de bens adquiridos para revenda. Como visto, apenas é possível classificar nessa linha do DACON a aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, e não adquiridos para revenda. Isso se verifica tanto pelo código CFOP da operação (1.102 e 2.102), assim como pela própria classificação do nome da operação dada pela requerente em memória de cálculo (“Compra para comercialização”). Assim, esses itens foram glosados da memória de cálculo apresentada pelo Contribuinte.

Por fim, constatamos que o Contribuinte inseriu, na memória de cálculo, várias aquisições para uso ou consumo próprio. Isso se verificou tanto pelo código CFOP da operação (1.556 e 2.556), assim como pela própria classificação do nome da operação dada pela requerente em memória de cálculo (“Compra para uso e consumo”). Ora, na linha 02 do DACON somente é permitido o lançamento de compra de bens utilizados **como insumos**. Se o bem for para uso próprio (por exemplo, material de almoxarifado) não há que se falar em sua utilização na produção ou fabricação do produto, pois não preenchem os requisitos legais já expostos.

A planilha contendo os itens da Linha 02 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

Já em relação aos serviços utilizados como insumos (linha 03 das fichas 06 e 12 do DACON), a Contribuinte se utilizou de notas fiscais de serviços de frete na compra para a formação do crédito de tal linha. Apesar de não existir previsão legal explícita para se gerar crédito a partir de tal operação, sabemos que o frete na compra de um insumo é contabilizado como custo desse insumo, e por esse motivo existem várias decisões que concordam com o creditamento desses fretes. Dessa forma, solidarizamos-nos à linha de raciocínio que diz que se o frete na compra faz parte do custo do bem adquirido, então ele também pode gerar crédito. No entanto, deve-se respeitar a natureza da aquisição para se classificar tais custos de frete, ou seja: fretes de compras de bens adquiridos para revenda devem ser incluídos na linha 1 do DACON, já fretes de compras de bens utilizados como insumos devem ser incluídos na linha 2 do DACON, e, por fim, fretes de compras de bens que geraram créditos presumido, devem ser classificados na linha referente aos créditos presumidos. No presente caso, a

Interessada incluiu fretes sobre compras para comercialização na linha referente a serviços utilizados como insumos, não respeitando assim a natureza da operação. Assim, foram glosadas todas as notas fiscais de frete sobre compra para comercialização apresentadas na Linha 3 do DACON.

Além disso, foram utilizadas notas fiscais de serviços relacionados à manutenção de máquinas e equipamentos. São, normalmente, despesas operacionais que, sem dúvida, são necessárias às atividades do Contribuinte, mas que não podem ser utilizadas para gerar crédito de PIS e COFINS. A própria Interessada confirmou na memória de cálculo

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10925.909156/2011-41

que esses bens são relativos a manutenção de máquinas e equipamentos ou custos de produção, ou seja, não têm relação com o produto final. A planilha contendo os itens da Linha 03 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia anexada ao anexo físico do dossiê.

Concluindo, o total subtraído do valor das Linhas 02 (Bens utilizados como insumos) e 03 (Serviços utilizados como insumos) das Fichas 06 A (PIS/Pasep) e 16 A (COFINS) do DACON, por esses critérios foi, no trimestre, de **R\$ 832.494,54**.

...

#### 2.3.3. Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica

O inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, que autoriza o creditamento sobre aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, assim dispõe, in verbis:

...

No item 6 da Intimação Fiscal SAORT nº ..., o Contribuinte foi requisitado a apresentar em planilha digital, memória de cálculo dos dados informados no DACON relativos ao trimestre, mês por mês, Linha 05 - Fichas 06A e 16ª (Despesas de Aluguéis de Prédios Locados). O demonstrativo a ser apresentado deveria conter, dentre outros, os seguintes campos: locador (razão social e CNPJ), CNPJ do locatário, data de início do contrato de aluguel, número do contrato (se houvesse), prazo do contrato ou data final, endereço completo do imóvel, tipo do imóvel alugado, nome do imóvel (se houvesse) e valor do aluguel considerado no mês e data de pagamento.

Ocorre que, em sua resposta à citada Intimação, nos termos do relatório, apesar de ter atendido praticamente todos os itens de forma satisfatória, o interessado simplesmente não respondeu nada acerca desse item 6. Conforme vimos no item

2.1.8 do presente Despacho, é obrigação do Contribuinte o **controle sobre as operações e o ônus da prova** nos processos administrativos de restituição, ressarcimento e compensação.

Dessa forma, glosamos todos os itens de aluguéis de imóveis que haviam sido declarados em DACON. A planilha contendo os itens da Linha 05 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

Concluindo, o total subtraído do valor das Linhas 05 (Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica) das Fichas 06A (PIS/Pasep) e 16 A (COFINS) do DACON, por esses critérios foi, no trimestre, de **R\$ 18.919,25**.

...

#### 2.3.4. Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado

A previsão legal que autoriza o desconto de créditos relativos a bens do ativo imobilizado se encontra no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003. Segue a redação do artigo, in verbis:

...

Examinando o texto acima, verifica-se que a lei admite o desconto de créditos com base nos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado. O crédito pode ser utilizado em duas hipóteses distintas: a) máquinas, equipamentos e outros bens utilizados na produção de bens destinados à venda; ou b) edificações e benfeitorias em imóveis próprios utilizados nas atividades da empresa. No primeiro caso, o ativo deve ser empregado na produção. Já no segundo caso, a Lei permite que a edificação ou benfeitoria seja apenas utilizada nas atividades da empresa, ou seja, não há necessidade de utilização na produção. O § 14, do art. 3º, ainda prevê, opcionalmente, uma outra forma de apuração de créditos em relação aos bens de ativo imobilizado pela qual o cálculo dos créditos de máquinas e equipamentos se daria mediante a aplicação das alíquotas sobre o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição do bem. Nesse caso, tais créditos devem ser demonstrados na linha 10 do DACON.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10925.909156/2011-41

Com base nas memórias de cálculo apresentadas, percebe-se que há alguns bens que se enquadram no primeiro caso (ou seja, não são edificações nem benfeitorias) e não são utilizados na produção de bens destinados à venda. A seguir, relaciono alguns itens glosados em virtude de não se relacionarem diretamente com os produtos finais como prediz a legislação: furadeiras, transformadores, painéis de controle, instalações elétricas, purificador de água, bomba draga, serra tico-tico e fritadeira industrial. Além disso, na memória de cálculo apresentada pela Contribuinte, consta uma benfeitoria que não é utilizada nas atividades da empresa. Trata-se de um serviço de pavimentação asfáltica no pátio da AACCC (Associação Atlética da Copercampos), que é um espaço utilizado para o lazer dos empregados e cooperados.

Outro ponto de suma importância diz respeito à data a partir da qual o bem adquirido para o ativo imobilizado passa a apurar crédito relativo à sua depreciação. Conforme visto no item 2.1.3 desse despacho decisório, a Lei nº 10.865 / 2004 determinou que, a partir de 31 de julho de 2004 (último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação da Lei), a despesa de depreciação só pode gerar créditos para PIS/PASEP e COFINS quando apurada sobre bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos a partir de 01º de maio de 2004. De forma complementar, o caput do art. 31 determinou, de forma expressa, a vedação aos créditos apurados sobre os ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004. Nota-se claramente que o evento que a legislação utilizou para determinar o início da apuração de crédito relativa à depreciação de bens do ativo imobilizado é a aquisição do bem, e não a sua imobilização. Esse ponto é fundamental para analisarmos se as edificações e benfeitorias, que começaram a ser construídas antes de 01/05/2004, mas foram finalizadas após essa data, poderiam ou não gerar créditos relativos à sua depreciação, uma vez que a imobilização do bem se deu após tal data. Tomemos, por exemplo, um edifício que começou a ser construído em 01/01/2004 e terminou em 01/06/2004, sendo então imobilizado. Pela legislação, as compras de concreto, tijolo, areia, material de acabamento, e qualquer outro material utilizado na obra, realizadas antes de 01/05/2004 não poderiam ser utilizadas para gerar créditos relativos à depreciação do bem. Já as compras de materiais realizadas a partir de 01/05/2004 gerariam créditos relativos à depreciação do bem, levando-se em consideração a proporção de aquisições antes e depois de tal data, e o valor total do bem.

No caso concreto, a Contribuinte incluiu na memória de cálculo dessa linha do DACON, diversas edificações que começaram a ser construídas antes de 01/05/2004, mas foram imobilizadas depois. Ocorre que, após a Intimação Fiscal nº 37/2012, para apresentar as devidas notas fiscais, dos materiais que foram utilizados em cada edificação incluída na memória de cálculo, a Contribuinte apenas apresentou uma massa de notas fiscais, não separando o que foi utilizado em cada bem. Assim, não tivemos como saber quais materiais foram utilizados na construção de cada bem. Não obstante tal fato, as notas fiscais apresentadas nesse item são em sua totalidade anteriores à 01/05/2004, e sendo assim não poderiam ser utilizadas para gerar crédito relativo à depreciação do bem. Assim, glosamos alguns itens da memória de cálculo por motivo de aquisições anteriores à 01/05/2004. A planilha contendo os itens das Linhas 09 e 10 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

Concluindo, o total subtraído, por esses critérios, do valor das Linhas 09 e 10 das Fichas 06A (PIS/Pasep) e 16A (COFINS) do DACON, que se referem ao cálculo sobre os bens do ativo imobilizado, foi, no trimestre, de **R\$ 560.625,58**.

...

#### 2.3.5. Crédito presumido de atividades agroindustriais

Como visto no item 2.1.6 deste despacho, a partir de 1º de agosto de 2004 o crédito presumido de atividades agroindustriais não pode ser objeto de compensação com outros tributos e nem de pedido de ressarcimento, sendo apenas permitida sua utilização para abater a contribuição devida no mês.

Dessa maneira, todo o crédito presumido de atividades agroindustriais deve ser relacionado ao mercado interno tributado, não cabendo a utilização do rateio com o

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.909156/2011-41

mercado externo nesse caso uma vez que, como dito, o único uso possível desse crédito é a dedução da contribuição a recolher no mês. Assim, como não se deve relacionar esse crédito ao crédito de exportação, já que esse é passível de ressarcimento e compensação com outros tributos, a primeira ação que tomamos foi a de transferir todo crédito presumido de atividades agroindustriais existente em coluna de mercado externo para a coluna do mercado interno.

Após isso, verificamos que a legislação prevê que as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas em certos capítulos 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 nos 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. Temos, então, dois pontos muito importantes. Primeiro, as compras que geram crédito presumido devem servir para produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, ou seja, não gera crédito presumido a compra de mercadorias para revenda. Segundo, o crédito presumido é calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º, ou seja, novamente corrobora a idéia de que as compras de bens que geram crédito presumido devem servir de insumo na produção de mercadorias.

No caso concreto, a requerente incluiu nas memórias de cálculo da linha 18 (crédito presumido de atividades agroindustriais) do DACTON, diversas notas fiscais de compra para comercialização, as quais não encontram embasamento legal para gerar créditos presumidos. Isso pode ser verificado tanto pelo código CFOP de tais entradas (1.102 e 2.102), como pela descrição, em memória de cálculo, do nome da operação de tais entradas.

Dessa forma glosamos da memória de cálculo apresentada, todas as notas fiscais que se referiam a compras para comercialização. A planilha contendo os itens da Linha 18 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

Além disso, o § 4º, do art. 8º, da Lei 10.925/04 veda às pessoas jurídicas que exerçam atividades de cerealista, atividades com leite in natura e atividades agropecuárias, além das cooperativas de produção agropecuária, o aproveitamento do crédito presumido aqui tratado. Ocorre que, com relação às aquisições que teoricamente gerariam direito ao crédito presumido, a requerente se enquadra perfeitamente no citado § 4º, seja por ser uma cooperativa de produção agropecuária, ou ainda por ser uma cerealista que exerce cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura citados no inciso I, do §1º, do art. 8º, da Lei 10.925.

Em nossa análise, pudemos verificar que o Contribuinte exerce basicamente três tipos de atividades: criação de suínos; fábrica de rações e de fertilizantes; e beneficiamento de sementes e cereais, sendo que apenas essa última poderia gerar algum tipo de crédito presumido. Na criação de suínos, o produto final (suíno vivo) não está incluído no rol exaustivo do caput do art. 8º da Lei 10.925, e assim não pode gerar crédito presumido. Já na atividade de fábrica de rações, que segundo a própria Contribuinte se refere a menos de 1% do seu faturamento total, não há suspensão do PIS e da COFINS na maioria das aquisições de insumos e assim acontece o creditamento por meio de outra linha do DACTON, e não da linha do crédito presumido. Por fim, na atividade de beneficiamento de sementes e cereais, como vimos, a requerente cai no enquadramento do § 4º, do art. 8º, da Lei 10.925/04.

Concluindo, o valor total subtraído, por esses critérios, da Linha 26 (Crédito Presumido de Atividades Agroindustriais) da Ficha 06A (PIS/Pasep) do DACTON, foi, no trimestre, de **R\$ 229.387,05**.

...

2.3.6. Ajuste do saldo de crédito dos meses anteriores

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.909156/2011-41

Para fins de apuração do real saldo final de crédito, foi necessário ajustar o saldo de crédito trazido de meses anteriores, de forma que as glosas e as restituições anteriores sejam consideradas. Trouxemos para o atual período o crédito restante do 1º trimestre de 2006 após as restituições/ compensações de PER/DCOMPs anteriores. Assim, todo o estoque de crédito de mercado externo e de mercado interno não tributado foi zerado, e o saldo dos mesmos foi equiparado ao do mercado interno tributado, que permite apenas a utilização para abater o débito da contribuição devida em cada mês. Convém ainda ressaltar que o DACON desse período não apresenta distinção entre créditos de mercado interno tributado e não tributado. Apesar disso, em nossos cálculos estamos levando em consideração as diferenças desses dois tipos de crédito, e apenas juntamos ambos para fins de apresentação. A planilha contendo os ajustes de créditos de meses anteriores se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

Outro ponto de suma importância, e que gerou uma glosa considerável do pedido da requerente, foi a inclusão, no pedido, do saldo credor que a Interessada imaginava ter de períodos anteriores. Inicialmente, o Sistema de Controle de Créditos (SCC) encontrou uma divergência nesse trimestre entre o valor do crédito apurado no DACON e o informado na PER/DCOMP. Assim, foram geradas intimações eletrônicas para que o Contribuinte regularizasse sua situação retificando o DACON, ou retificando o PER/DCOMP do período. A resposta a essas intimações se encontra nas folhas nº .... do dossiê. Nela o Contribuinte afirma que não existem motivos para retificação, e que a diferença entre o DACON e o PER/DCOMP é devido a inclusão no PER/DCOMP do saldo credor gerado conforme acima citado. Para isso, cita o § único do art. 16 da Lei nº 11.116/2005:

...

Ocorre que, não obstante a permissão para efetuar o pedido de ressarcimento relativo ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação daquela Lei, fato é que tal pedido deve seguir as normas relativas a qualquer outro pedido. Ou seja, o crédito de cada trimestre calendário deve ser pedido em um único PER/DCOMP relativo aquele respectivo trimestre calendário. Esse é o entendimento que se tem do art. 28 da IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, vigente à época dos pedidos:

....

Assim, não se pode pedir créditos de vários trimestres em um único PER/DCOMP, motivo pelo qual a diferença entre o valor pleiteado em PER/DCOMP e o valor demonstrado em DACON foi glosada. O correto seria a empresa ter retificado todos os PER/DCOMPs do período, atribuindo o saldo de cada período ao respectivo pedido. Além disso, o saldo credor que a Interessada imaginava ter de períodos anteriores, na verdade não é o valor de saldo credor correto, uma vez que foram efetuadas glosas desses períodos em Despachos Decisórios anteriores.

### 2.3.7. RESUMO – GLOSAS

Em síntese, para o PIS/PASEP, foram glosados os valores incluídos indevidamente nas linhas do DACON como despesas no 2º trimestre de 2006, sendo **R\$ 1.440.573,23** como base de cálculo dos créditos a descontar de PIS não cumulativa e **R\$ 229.395,15** como crédito de PIS já calculado.

....

### 2.3.8. Apuração de créditos, APÓS glosas

Para demonstrar e comparar as glosas efetuadas, segue reprodução das planilhas auxiliares “Valores Declarados no Dacon” e “Valores Deferidos”.

...

## 2.4. DO RESUMO DO CRÉDITO

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.909156/2011-41

Antes desta auditoria fiscal, o Contribuinte havia apurado, no trimestre, um crédito total, conforme DACON, no valor de R\$ 434.668,47, e descontou o valor referente à Contribuição para o PIS a pagar (contribuição devida) no montante de R\$ 92.457,07. Não havia trazido nenhum saldo de crédito relativo a meses anteriores, e não havia aplicado nenhum índice de rateio entre mercado interno tributado e não tributado, separando apenas os créditos de mercado interno, R\$ 393.932,08, dos de mercado externo, que segundo cálculos do Contribuinte chegaram a R\$ 40.736,39. No entanto, nesse trimestre, desconhecemos o motivo pelo qual o Contribuinte pleiteou o valor de R\$ 267.861,70.

Em virtude das glosas, o montante do crédito total apurado pelo Contribuinte teve uma redução no valor de R\$ 253.156,49, resultando num montante de R\$ 181.511,98 no trimestre, dos quais R\$ 151.744,71 são relativos ao mercado interno e R\$ 29.767,27 ao mercado externo. Trouxemos o saldo de crédito de meses anteriores no valor de R\$ 32.979,19 apenas para abater do valor da contribuição devida em cada mês, não sendo esse valor ressarcível. Contudo esse valor não foi suficiente para compensar toda a contribuição devida no período, de forma que ainda foi necessário utilizarmos parte do crédito apurado no período. Após as deduções e aplicando os índices de rateios informados pelo próprio Contribuinte, chegamos a um crédito final ressarcível de **R\$ 92.266,83**

A planilha contendo os cálculos do rateio se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

### 3. CONCLUSÃO

Conforme as inconsistências apontadas acima, verificou-se que, para o PIS/PASEP de mercado interno do 2º trimestre de 2006, o valor da glosa total foi de R\$ 175.594,87, levando-se em consideração o valor pleiteado do crédito menos o montante de crédito deferido no trimestre, que foi de **R\$ 92.266,83**.

Dada ciência do Despacho Decisório em 13/04/2018 (fls. 147), foi apresentada em 14/05/2018 (fls. 29) **Manifestação de Inconformidade de fls. 30/62**, acompanhada de documentos, **com as razões a seguir sintetizadas**.

De início a Interessada reporta-se aos fatos e à decisão proferida. Expõe que na consecução de seus objetivos a Impugnante industrializa e comercializa a produção de seus associados e também fornece bens de consumo.

No item 3.1 argui homologação tácita do crédito objeto do pedido de ressarcimento, expondo que:

- apurou contribuição ao PIS e COFINS, declarou os valores em DACON, formalizou pedidos de ressarcimento dos *salDOS credores acumulados em função das vendas com suspensão, isenção, não incidência e alíquota zero*, tendo transmitido PER/DCOMP originalmente em 12.01.2011.
- tomou ciência do presente despacho decisório no dia 13.04.2018, ou seja, mais de 5 anos depois da transmissão/protocolo original do pedido de ressarcimento;
- passados mais de 5 (cinco) anos da apuração do crédito, bem assim passados mais de 05 (cinco) anos para o Fisco se manifestar sobre os pedidos de ressarcimento efetuados pelo Contribuinte, os créditos tributários em destaque estão tacitamente homologados;
- transcorrido cinco anos da ocorrência do fato gerador do tributo (apurção dos créditos) desde que não haja pronunciamento da Fazenda Pública, o lançamento é homologado e o crédito tributário definitivamente extinto.

Invoca art. 150, § 4º, e art 156, ambos do Código Tributário Nacional e conclui que não há como falar em indeferimento (ainda que parcial) dos créditos requeridos, posto que se encontra tacitamente homologado.

No item 3.2. alega ausência de constituição de prova e de fundamento legal para as glosas, expondo que:

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.909156/2011-41

- por diversas vezes as glosas efetuadas pela Fiscalização se deu em função dos CFOP's utilizados pela Impugnante para registrar a entrada das notas fiscais em seus registros informatizados;

- tal código normatiza operações e situações tributárias caracterizadas em conformidade com a Legislação Estadual para fins de regulamentação do ICMS, não tendo nenhuma correlação com as situações tributárias específicas do PIS e COFINS.

No item 3.2.1. opõe-se à glosa relativa a bens adquiridos para revenda (CFOP 1.403 e 2.403) alegando que tais códigos referem-se a substituição tributária para ICMS e não para PIS e COFINS, para concluir: *não há na Legislação de regência das contribuições para o PIS e COFINS qualquer previsão de substituição tributária para os referidos produtos, ficando evidente o equívoco por parte do agente fiscalizador. Razão pela qual, o valor glosado sob esse pretexto deve ser reestabelecido integralmente.*

No item 3.2.2 questiona a Glosa de bens e serviços utilizados como insumos (CFOP 1.102 e 2.102), relacionando *algumas das mercadorias registradas nos referidos CFOP's objeto da presente glosa:*

Produto	Descrição Produto	Aplicação
9614	EMBALAGEM P/ FEIJAO CARIOCA FILME TEC	Embalagem para feijão
9581	SACARIA DE POLIPROPILENO P/SEMENTES	Embalagem para sementes
7931	SACOS PAPEL 01 KG PADARIA C/1000 UND RJ	Embalagens utilizadas na padaria
38196	NUTRI PIG INICIAL KG	Ingredientes para ração
38189	SAL MOIDO COMUM KG	Ingredientes para ração

E alega que:

- Todos esses bens são utilizados como insumos de produção;

- Mesmo se não fosse bens utilizados como insumos, o agente fiscalizador, por dever funcional, deveria no máximo reclassificar os bens para a rubrica que ele entende ser correta, e não glosar os créditos, posto que, não há fundamento legal para a glosa. O direito creditório existe indiferente da linha da DACON em que o crédito foi escriturado.

No item 3.2.3 questiona a Glosa de bens e serviços enquadrados como insumos (Transferências), expondo ter a Fiscalização identificado operações as quais considerou como sendo operações de transferência entre unidades da Impugnante.

Admite que tais operações, de fato não são aquisições, mas alega referirem-se a operações de baixa para consumo nas granjas de produção de suínos, citando:

Filial	Operação	Descrição Produto	NCM
CENTRAL PRODUTORA LEITÕES FL-38 CC-401	BX USO PRODUCAO-COMBUSTIV/LUBRIFICAN	QUEROSENE	27101919
GRANJA COPERCAMPOS F-37	BX USO PRODUCAO-PROD TRATAMENTO AGROV	BORGAL INJETAVEL 50 ML	30049079
CENTRAL PRODUTORA LEITÕES FL-38 CC-401	BX USO PRODUCAO-PROD TRATAMENTO AGROV	BIODEX INJ 10 ML	30043210
FILIAL GRANJA FLORESTA F-41 CC-401	BX USO PRODUCAO-PROD TRATAMENTO AGROV	PRADOTECTUM ANTITOXICO 100 ML	30045090
FILIAL GRANJA FLORESTA F-41 CC-401	BX USO PRODUCAO-PROD TRATAMENTO AGROV	SEMIDIN 10 ML	30049099
GRANJA COPERCAMPOS F-37	BX USO PRODUCAO-PROD TRATAMENTO AGROV	IODO GLICERINADO PRADO 500 ML	30049099
CENTRAL PRODUTORA LEITÕES FL-38 CC-401	BX USO PRODUCAO-PROD TRATAMENTO AGROV	AGROVET 5 000 000 7 8 GR	30041019

Reprisa tratar-se de baixas para consumo de combustíveis e medicamentos utilizados como insumos nas granjas de produção de suínos e alega que:

- Os referidos bens são adquiridos e posteriormente podem ser revendidos ou são utilizados como insumos nas granjas da Impugnante.

- Esses produtos estão sujeitos a incidência monofásica. Assim sendo, se forem revendidos não geram direito a crédito, porém, se forem utilizados como insumos o direito creditório existe - a Impugnante adotou o critério de apropriar o crédito quando esses insumos são baixados para consumo nas granjas, dessa forma, nunca será apropriado indevidamente crédito em relação aos bens revendidos.

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.909156/2011-41

Discorda do entendimento de que produtos sujeitos a incidência monofásica não geram direito a crédito, expondo que:

- o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, veda o crédito apenas nas operações de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições para o PIS e a COFINS;

- esse não é o caso dos produtos sujeitos a incidência monofásica, posto que, estes estão sim sujeitos ao pagamento das contribuições, porém, o pagamento ocorre de forma concentrada no estabelecimento industrial.

Cita julgado do CARF e conclui pelo direito ao crédito em relação aos combustíveis e medicamentos utilizados como insumos, não merecendo persistirem as glosas imputadas pelo agente fiscalizador.

No item 3.2.4 questiona a glosa de bens e serviços enquadrados como insumos (aquisições para uso e consumo próprio), alegando que a glosa refere-se a *créditos sobre aquisições de bens utilizados na manutenção das máquinas, equipamentos e instalações próprias das atividades da Impugnante alegando tratar-se de materiais de uso e consumo, e, que, na linha 02 do DACON só podem ser informados bens utilizados como insumos de produção.*

Reproduz excerto do Despacho Fiscal e continua:

- o próprio agente fiscalizador confirma tratem-se de custos de produção necessários a atividade da Impugnante;

- é um insumo de produção, só não entra fisicamente na composição final dos produtos. Questiona o entendimento de que na linha 2 da DACON devem ser informados apenas insumos de produção, que no entendimento do agente fiscalizador resume-se a matéria prima e materiais de embalagem, expondo que:

- a RFB publica em seu portal na internet a “Tabela CFOP – Operações Geradoras de Créditos”, que relaciona todos os CFOPs geradores de crédito para a EFD – Contribuições, onde orienta a informar na Linha 02 da DACON as operações de compra de materiais de uso e consumo (CFOP 1556 e 2556);

- as operações glosadas sob esse argumento, conforme o próprio auditor fiscal constatou, trata-se de custos operacionais essenciais para as atividades da Impugnante.

Passa a discorrer acerca do conceito de insumo, defendendo, em síntese, que tal conceito empregado nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 é abrangente e contempla todas as despesas necessárias para as operações da produção da Interessada. Cita ementas de decisão do CARF e decisões judiciais.

Conclui que não deve prosperar a glosa dos créditos sob a argumentação de que não se enquadram no conceito de insumos, visto tratar-se de custos e despesas necessários ao desempenho das operações de produção da Impugnante, conforme comprovado pelo agente fiscalizador, constituindo-se essencialmente como bens e serviços utilizados como insumos de produção.

No item 3.2.5 discorda da Glosa de bens e serviços enquadrados como insumos (Fretes), alegando que o próprio auditor fiscal admite que a Impugnante tem direito ao crédito decorrente de frete, mas as operações de fretes sobre compra foram glosadas porque ao invés de informar o valor na linha 03 a Impugnante deveria ter informado na linha 01 da DACON os fretes de compras de bens adquiridos para revenda, na linha 2 do DACON os fretes de compras de bens utilizados como insumos e na linha de classificação dos créditos presumidos os fretes de compras de bens que geram crédito presumido.

Acrescenta que a Impugnante em nenhum momento lesou o FISCO ou apurou créditos a maior por ter informado o crédito em linha da DACON diferente da que o agente fiscalizador entende ser a mais adequada.

Discorda do entendimento de que se o produto transportado não gera direito a crédito o frete também não gera créditos, expondo:

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.909156/2011-41

- o serviço de transporte é tributado independentemente do produto transportado, pois, tratase de operações distintas, uma prestação de serviço sujeita a tributação normal e outra operação comercial onde a mercadoria está sujeita a alíquota zero, não incidência, etc.. Ou seja, o fornecedor do serviço de frete irá pagar o PIS e COFINS, portanto, não há vedação a esse crédito.

Cita julgado do CARF e conclui que todos os fretes glosados da linha 03 das fichas da DACON devem ser reestabelecidos integralmente.

No item 3.2.6 opõe-se a Glosa dos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado argumentando que a Fiscalização glosou crédito sobre máquinas e equipamentos alegando que estes não são utilizados na fabricação de bens destinados a venda e não se relacionam diretamente com o produto final como prediz a legislação, mas os dispositivos legais não estabelecem tal condição.

Relaciona bens que ensejaram glosas e admite que de fato eles não se relacionam diretamente com o produto final, mas ressalva que esse seria um conceito aplicável ao IPI, não extensível ao PIS e Cofins.

Reporta-se à relação em que indicado *grupo contábil e centro de custo* exemplificando com 03 (três) bens para afirmar que *os bens glosados fazem parte do processo produtivo*.

Aborda a data inicial de 01/05/2004 para apropriação de crédito decorrente de depreciação e questiona a glosa por ter apresentado em caixas elevado número de notas fiscais referentes a obra iniciada anteriormente a essa data, alegando que *bastava o auditor fiscal solicitar para a Impugnante os esclarecimentos necessários*.

Discorda da glosa alegando que a obra foi ativada ou concluída após 1º de maio de 2004 e que o objetivo da Lei é de conceder o direito ao crédito para todos os custos e despesas que agregam o custo do produto final e, dessa forma, garantir verdadeiramente a não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS.

**No item 3.2.7 sob o título crédito presumido de atividades agroindustriais**, expõe que a Fiscalização alega que o crédito presumido das atividades agroindustriais não pode ser objeto de compensação com outros tributos e nem objeto de pedido de ressarcimento, sendo apenas permitida sua utilização para abater as próprias contribuições para o PIS e COFINS devidas no mês.

Reporta-se ao art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 e assevera que a Impugnante é sociedade cooperativa que produz os bens relacionados no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/04, o que lhe garante o direito ao crédito presumido pois em todas as aquisições da pessoa física os cereais são submetidos ao processo de beneficiamento - o que alega ter sido comprovado para a Fiscalização através dos processos produtivos apresentados no procedimento de fiscalização.

Discorda do entendimento de que não teria direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/04, expondo que:

- os créditos gerados em virtude das vendas sujeitas a alíquota zero, isenção, sem incidência ou suspensão, podem ser mantidos em conformidade com o art. 17 da lei 11.033/04,

- com o advento da Lei nº 11.033/04, posterior à Lei nº 10.925/04, a mesma é aplicada ao presente caso, vale dizer, que a Impugnante tem o direito de manutenção do crédito presumido decorrente das aquisições vinculadas às vendas com suspensão.

Quanto à possibilidade de ressarcimento do crédito, invoca o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 e alega que o mesmo não faz distinção da origem dos créditos, ou seja, se os créditos acumularam em função das vendas sujeitas a alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência, poderão ser ressarcidos na forma desse artigo.

Acrescenta inexistir determinação legal que impeça o ressarcimento do crédito presumido do PIS e COFINS decorrente das atividades agroindustriais, uma vez que a compensação referida no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/04 estabelece uma faculdade

Fl. 15 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.909156/2011-41

ao Contribuinte, qual seja, “poderão deduzir” das contribuições sociais o referido crédito, logo

trata-se de mera faculdade o que não impede o pedido de ressarcimento seja nos moldes das disposições que regem as contribuições para o PIS e a COFINS, seja pelo princípio geral de ressarcimento previsto no art. 73 da Lei. 9.430/96. Cita também o Decreto nº 2.138, de 1997, editado em vista do disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

No item 3.2.8 discorre acerca de seu entendimento de que o ônus da Prova é da Fiscalização e não da Contribuinte.

Alega que o agente fiscal apenas presume que a Impugnante não tem direito a crédito pelo fato de ter registrado em uma ou outra linha da DICON, ou pelo fato de ter registrado operações com o CFOP de comercialização na linha de bens utilizados como insumos ou vice versa. Reporta-se ao art. 333 do Código de Processo Civil e expõe que a Impugnante além de ter provado, mediante a apresentação das memórias de cálculo e da escrituração contábil e fiscal, goza de presunção legal de veracidade. Cita doutrina e ementa de decisões do CARF que entende corroborar sua tese.

No item IV, sob o título necessidade de realização de perícia e diligência, indica profissionais técnicos como peritos e apresenta os seguintes quesitos:

1. Os bens e serviços utilizados como insumos, os quais foram objeto de glosa pela fiscalização, são essenciais para o processo produtivo? Em qual fase da produção cada um dos bens e serviço é empregado? Esses bens e serviços compõem o custo dos produtos vendidos?
2. Os bens do ativo imobilizado que foram objeto de glosa pela fiscalização, são utilizados no processo produtivo? Em qual fase do processo? A depreciação desses bens compõem o custo dos produtos vendidos? Qual a data de aquisição de cada bem?
3. Os fretes sobre compras glosados da linha 03 das fichas da DICON compõem o custo de aquisição dos insumos ou mercadorias?
4. Qual é a finalidade dos fretes glosados da linha 07 das fichas da DICON? A quais operações esses fretes estão vinculados? Os fretes integram o custo dessas operações?

E justifica: em face a complexidade dos fatos e, por tratar-se de questão nuclear de defesa, caso não sejam acolhidos os argumentos declinados nesta peça, que demonstram cabalmente a necessidade de reformas no despacho decisório, requer-se, por cautela e para a preservação de direitos, a realização de perícia, consoante o disposto no inciso IV, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72.

Finaliza requerendo reconhecimento da homologação tácita dos créditos e a homologação integral dos pedidos de ressarcimento, ou o provimento da Manifestação de Inconformidade, reiterando suas alegações de restabelecimento e reconhecimento de crédito.

Ainda menciona pedido de expedição da ordem bancária para ressarcimento dos créditos reconhecidos devidamente atualizados pela SELIC, citando julgado em Recurso especial. E, *no caso de não acolhimento dos pedidos*, requer *a mais ampla produção de provas, em especial a pericial e as diligências mencionadas*.

Como documentos anexos à Manifestação de Inconformidade a Interessada indica *Instrumento de mandato e Documentos constitutivos da Impugnante*.

O julgamento da manifestação de inconformidade resultou no Acórdão n. 14-95.936 da DRJ de Ribeirão Preto/SP, cuja ementa segue colacionada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA.

Consolida-se definitivamente na esfera administrativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada na manifestação de inconformidade.

Fl. 16 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.909156/2011-41

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ÔNUS DA PROVA. CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS.**

Certeza e liquidez do crédito são requisitos obrigatórios para o reconhecimento do valor a ressarcir ou compensar.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do Contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.

**DILIGÊNCIA E PERÍCIA.**

Indefere-se o pedido de perícia ou de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da Manifestação de Inconformidade.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.**

A apreciação de questionamentos relacionados a inconstitucionalidade e ilegalidade de disposições que integram a legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

**DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

**INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/02 E Nº 404/04. LEGALIDADE. MATÉRIA JULGADA NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.**

Declarada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, a ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04, adotam-se as balizas constantes do correspondente julgado (REsp nº 1.221.170/PR), da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17/12/2018, no que concerne ao conceito de insumo.

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS**

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens. A modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETES.**

A Lei restringe o direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com armazenagem e frete pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, na operação de venda e quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora. Operações de outra natureza que não se enquadram em operações de venda, não ensejam direito a crédito.

É incabível desconto de crédito em relação a dispêndios com frete suportados pelo adquirente na compra de bens, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens. E a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação ao correspondente bem adquirido.

Fl. 17 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.909156/2011-41

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.**

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

É vedado o desconto de créditos relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS.** A Lei nº 10.925, de 2004, criou algumas hipóteses de créditos de PIS/PASEP e COFINS para aquisições as quais, a princípio, não gerariam tal direito, intitulou crédito presumido, e restringiu o benefício a pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, ali relacionadas, portanto aquisições para produção.

O parágrafo 4º, do art. 8º, da Lei 10.925, de 2004, veda às pessoas jurídicas que exerçam atividades de cerealista, atividades com leite in natura e atividades agropecuárias, além das cooperativas de produção agropecuária, o aproveitamento do crédito presumido tratado no mesmo artigo.

A Lei nº 11.033, de 2004, ao estabelecer em seu art. 17 que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, não alterou as regras específicas relativas a atividade agroindustrial contidas na Lei 10.925, de 2004.

**RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC.**

É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos, por falta de previsão legal.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, repisando os argumentos de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

O recurso é tempestivo, bem como os demais requisitos de admissibilidade encontram-se devidamente preenchidos, nos moldes do Decreto 70.235/72, de modo que dele tomo conhecimento.

Entretanto, não é ainda possível passar ao mérito da controvérsia, pois algumas questões demandam esclarecimentos para fins de um adequado e justo julgamento por este Conselho. Explico.

Como se depreende do relato acima, diversos créditos relativos à Contribuição ao PIS e à COFINS foram glosados pela Fiscalização, quais sejam:

- a) Aquisição de bens para revenda**
- b) Aquisição de bens e serviços utilizados como insumos**
- c) Despesas com aluguéis**

Fl. 18 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.909156/2011-41

**d) Serviços de transporte (frete) pagos na compra de insumos e mercadorias**

**e) Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado**

**f) Crédito presumido atividades agroindustriais**

Com relação ao item *c*), não foi objeto de contestação por parte da Recorrente, de modo que inexistente controvérsia a ser resolvida. Sobre o item *f*), trata-se de discussão unicamente de direito, de modo que prescinde da diligência a seguir requerida.

Já com relação às demais glosas, são necessárias algumas considerações.

**1. Bens adquiridos para revenda (CFOP 1.403 e 2.403)**

A glosa perpetrada pela Fiscalização relativamente aos bens adquiridos para revenda foi motivada no Despacho 0542 / 2013 – SAORT/DRF/JOA, da seguinte forma (fls 132):

**2.3.1. Aquisição de bens para revenda**

O inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 autoriza o creditamento sobre bens adquiridos para revenda, adquiridos no mês. Segue o texto legal, *in verbis*:

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

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

*(...)”*

Entretanto, na relação de notas fiscais de aquisição de bens para revenda, a requerente incluiu algumas notas fiscais cujos códigos fiscais de operações e prestações – CFOPs – se referem à compra para comercialização em operação com mercadoria **sujeita ao regime de substituição tributária** (CFOPs 1.403 e 2.403), ou seja, sobre tais operações de compra não houve a incidência das contribuições PIS/COFINS, de forma que na melhor das hipóteses o creditamento deveria ter sido feito por meio da linha de crédito presumido. Assim, glosamos essas notas fiscais da memória de cálculo apresentada pelo contribuinte. A planilha contendo os itens da Linha 01 glosados se encontra gravada em mídia digital (CD) com uma cópia juntada ao anexo físico do dossiê.

Concluindo, o total subtraído do valor da Linha 01 (Bens para revenda), das Fichas 06A (PIS/Pasep) e 12A (COFINS) do DACON, por esses critérios foi, no trimestre, de **R\$ 28.533,86**.

Apesar de bem colocar que o a aquisição de bens para revenda gera o direito ao crédito da Contribuição ao PIS, nos moldes do artigo 3º, inciso I da Lei n. 10.637/2002, negou tal direito à Recorrente porque os CFOPs (código numérico para identificação e controle de entrada e saída de mercadorias ou prestação de serviços) utilizados nas notas de aquisição em questão eram os 1.403 e 2.403.

Os CFOPs em questão retratam a “compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária”, o que levou a Fiscalização a glosa dos créditos porque estar-se-ia diante de operação sujeita à substituição tributária, portanto, o que levaria à conclusão de que “não houve incidência das contribuições PIS/COFINS”, em suas palavras.

Fl. 19 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10925.909156/2011-41

Ao que tudo indica, houve um equívoco por parte Fiscalização. Isto porque tal descrição do CFOP diz respeito ao regime de substituição tributária do ICMS, e não das Contribuições Sociais em apreço.

É certo que no âmbito da Contribuição ao PIS e da COFINS, embora exista a sistemática de substituição tributária, trata-se de situação absolutamente pontual, somente aplicável para um diminuto número de produtos (e.g. cigarros), dentre os quais não parece se encaixar qualquer ponta das atividades exercidas pela Recorrente, relacionadas à produção, venda e desenvolvimento do setor agrícola (cf. seu Estatuto social, fls 67).

Disto, entendo que é preciso ter certeza se o despacho decisório ao efetuar a glosa em questão, ao se referir aos CFOPs 1.403 e 2.403, afirmou existir a substituição tributária no âmbito do ICMS, e não do PIS/COFINS. Veja-se que, conforme descrito no despacho decisório, os itens glosados encontram-se em planilha que fora anexada aos autos em mídia digital física (CD), não estando juntada ao e-processo, o que restringiu a análise do presente tópico.

Dessarte, necessário que se esclareça: quais são os produtos em questão? Encontram-se submetidos ao regime de substituição tributária do PIS/COFINS, não do ICMS?

Não há dúvidas que em processos de ressarcimento, como o presente é ônus da prova do contribuinte demonstrar o seu direito ao crédito. Todavia, vê-se que, nesse específico caso concreto, a questão do ônus da prova fica mitigada, pois o argumento utilizado pela autoridade fiscal para efetuar a glosa é que parece infundado e merece esclarecimentos.

## 2. Bens e serviços enquadrados como insumos (CFOP 1.102 e 2.102)

Descreve a Fiscalização, como uma das inconsistências verificadas relativamente a linha 02 do DACON, que foram incluídas em memória de cálculo da linha 2, notas fiscais de bens adquiridos para revenda, o que se verificou tanto pelo código CFOP da operação (1.102 e 2.102), assim como pela própria classificação do nome da operação dada pela requerente em memória de cálculo (“Compra para comercialização”).

A Manifestante não nega a inclusão na linha de insumos de aquisições com código que traduz finalidade diversa, mas, listando cinco exemplos, alega referirem-se a **embalagens para feijão, para sementes e para uso em padaria e ingredientes para ração**, e que são utilizados como insumos. Entende que *mesmo se não fossem bens utilizados como insumos, o agente fiscalizador, por dever funcional, deveria no máximo reclassificar os bens para a rubrica que ele entende ser correta, e não glosar os créditos, posto que, não há fundamento legal para a glosa. O direito creditório existe indiferente da linha da DACON em que o crédito foi escriturado.*

Aqui novamente trata-se de situação específica que mitiga o ônus da prova por parte do contribuinte: eventual erro no preenchimento do DACON não macula de morte o direito ao crédito. Foi esse o motivo do despacho decisório para a glosa e, portanto, contra esse argumento foi apresentada a defesa.<sup>1</sup>

Porém, na eventual superação desse motivo adotado no ato administrativo para a glosa do crédito (possibilidade que deve ficar resguardada para julgamento futuro desse

<sup>1</sup> Ou seja, não se trata da mais comum situação em que a glosa deriva do entendimento restrito da autoridade administrativa a respeito do conceito de insumo para fins de tomada de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS (artigo 3º, inciso II da Lei n. 10.937/2002 e 10.833/2003), situação em ficaria a cargo do contribuinte, em sua defesa, já apresentar todos o elementos de fato e de direito necessários para defender o direito ao crédito do insumo.

Fl. 20 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.909156/2011-41

Colegiado), necessário saber quais são tais bens e serviços, e se preenchem os requisitos de essencialidade e relevância (cf. REsp nº 1.221.170/PR).

### 3. Fretes na compra de insumo

Aqui vemos problema semelhante: Fiscalização efetuou a glosa exclusivamente pelo fato do crédito ter sido declarado na linha errada do DACON, veja-se (fls 133)

Já em relação aos serviços utilizados como insumos (linha 03 das fichas 06 e 12 do DACON), a contribuinte se utilizou de notas fiscais de serviços de frete na compra para a formação do crédito de tal linha. Apesar de não existir previsão legal explícita para se gerar crédito a partir de tal operação, sabemos que o **frete na compra de um insumo** é contabilizado como custo desse insumo, e por esse motivo existem várias decisões que concordam com o creditamento desses fretes. Dessa forma, **solidarizamo-nos à linha de raciocínio que diz que se o frete na compra faz parte do custo do bem adquirido, então ele também pode gerar crédito. No entanto, deve-se respeitar a natureza da aquisição para se classificar tais custos de frete**, ou seja: fretes de compras de bens adquiridos para revenda devem ser incluídos na linha 1 do DACON, já fretes de compras de bens utilizados como insumos devem ser incluídos na linha 2 do DACON, e, por fim, fretes de compras de bens que geraram créditos presumido, devem ser classificados na linha referente aos créditos presumidos. **No presente caso, a interessada incluiu fretes sobre compras para comercialização na linha referente a serviços utilizados como insumos, não respeitando assim a natureza da operação.** Assim, foram glosadas todas as notas fiscais de frete sobre compra para comercialização apresentadas na Linha 3 do DACON.

É o caso, portanto, de aproveitamento da presente diligência para que se esclareça a natureza do frete que fora glosado. Trata-se de fretes sobre compras para comercialização? Ou fretes de bens adquiridos como insumos do processo produtivo da Recorrente? É o que também será objeto da diligência.

### 4. Glosa dos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado

O último ponto que demanda esclarecimentos diz respeito ao ativo imobilizado.

Nesse ponto a Fiscalização descreve que no *caso concreto*, a Contribuinte incluiu na memória de cálculo dessa linha do DACON, diversas edificações que começaram a ser construídas antes de 01/05/2004, mas foram imobilizadas depois (fls 138).

Sobre a legislação utilizada para embasar esse entendimento, trata-se da vedação à glosa de crédito sobre depreciação de bens adquiridos anteriormente à 30/04/2004, a qual foi trazida pelo artigo 31 da Lei nº 10.865 de 30/04/2004, abaixo transcrita:

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 nos 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.

Fl. 21 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.909156/2011-41

§ 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.

Pois bem. A conta que registra a imobilização em andamento serão lançados todos os gastos relativos à obra (materiais, mão-de-obra e respectivos encargos sociais, etc.). Ou seja, o destino de tais gastos relativamente ao ativo imobilizado consta desde a sua compra. Entretanto, não cabe a depreciação enquanto a obra não estiver concluída, nem antes do início da utilização efetiva do bem já construído. No caso das imobilizações em andamento, uma vez finalizada e em condições de uso, o projeto deve ser ativado e iniciar a mensuração da depreciação. Ou seja, a depreciação se inicia quando o ativo está disponível para uso, e o direito ao crédito das contribuições deve levar em conta justamente a depreciação.

Daí a importância de se verificar detalhadamente a relação das notas fiscais com as obras que foram concluídas a partir de 1º/05/2004, lembrando que a defesa alega que “as notas foram entregues de forma segregada em caixas ou agrupadas em blocos que se referiam a uma única obra.” Pontua-se que com relação a este item igualmente o TVF faz menção ao arquivo em mídia digital que fora anexado ao processo físico, mas que não constam dos autos eletrônicos.

### **Da diligência**

Por tudo quanto exposto, no intuito de analisar a validade dos atos administrativos e das informações indicadas pela Recorrente, entendo - com base no artigo 18, §3º do Decreto 70.235/72 - necessária a conversão do julgamento em diligência para esclarecimento da controvérsia atinente aos *créditos* da Contribuição ao PIS e da COFINS. Assim, deve a autoridade fiscal de origem:

1. Com relação aos bens adquiridos para revenda (CFOP 1.403 e 2.403), esclarecer quais são os produtos que deram origem a glosa, bem como se os mesmo encontram-se submetidos ao regime de substituição tributária do PIS/COFINS, e não do ICMS.

2. Com relação aos bens e serviços enquadrados como insumos (CFOP 1.102 e 2.102),

2.1. Intimar a Recorrente a apresentar demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR. Nesse item, a Recorrente deverá justificar porque considera que cada um dos bens ou serviços são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR;

2.2. Elaborar Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e documentos apresentados pela Recorrente, tratando também sobre o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF);

Fl. 22 da Resolução n.º 3402-002.921 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10925.909156/2011-41

2.3. Ainda em seu Relatório Conclusivo sobre os insumos, tratar expressamente sobre os serviços de fretes glosados, respondendo se tais fretes dizem respeito a compras de bens para comercialização ou se se tratam de fretes relativos a insumos do processo produtivo da Recorrente, aferindo a possibilidade de tomada de crédito conforme o item 2.2. supra.

3. No que tange a glosa dos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, verificar contabilmente se as obras foram ativada/concluída após 1º de maio de 2004, bem como verificar a efetiva relação entre as notas fiscais glosadas com tais edificações, intimando o contribuinte a complementar a documentação já constante nesses autos, caso seja necessário;

4. Trazer aos autos eletrônicos a mídia digital que, conforme consta das informações do processo, fora anexada aos mesmos fisicamente

Antes do retorno do processo a este CARF a Recorrente deve ser intimada para, se for de seu interesse, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias quanto aos documentos e informações apresentados.

É a resolução.

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz