



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.901126/2013-63
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-006.939 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2019
Recorrente SEARA ALIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

DIREITO CRÉDITORIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Nos processos derivados de pedidos de ressarcimento e declaração de compensação, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos elementos probatórios suficientes para demonstrar a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

INSUMOS. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

É vedada a apuração de crédito não cumulativo na aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

Por integrar o valor do estoque de matéria-prima, é possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de matéria-prima e produtos em elaboração entre estabelecimentos da mesma empresa.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO OU FORMAÇÃO DE

LOTE DE EXPORTAÇÃO. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produto acabado a centros de distribuição ou a estabelecimento filial para “formação de lote” de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. ART. 8º. PERCENTUAL. ALÍQUOTAS DETERMINADAS EM FUNÇÃO DO PRODUTO ELABORADO. SÚMULA CARF 157.

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas em relação a: (a) graxa, óleo diesel para empilhadeiras, balde PP para banha, bandeja branca B3/M4 funda, caibro de madeira, corda trançada polipropileno, big-bags, capa pallet PE 117X114X140, produtos utilizados no sistema de refrigeração/aquecimento, serviço de monitoramento, serviço de transporte de material interno, produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho; (b) crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei no 10.925/2004, em função da Súmula CARF no 157; e (c) fretes contratados para transporte de insumos e produtos em elaboração; e (ii) por maioria de votos, para reverter as glosas referentes a: (a) aquisições tidas como alíquota zero, mas cuja tributação foi devidamente comprovada pelas notas fiscais juntadas, vencidos os Conselheiros Fernanda Vieira Kotzias e João Paulo Mendes Neto, que propunham a conversão em diligência, para verificação também de outras notas fiscais não juntadas, mas apenas referidas em planilha apresentada pela empresa; e (b) frete na compra de insumos não tributados, vencido os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Lázaro Antônio Souza Soares. Os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e João Paulo Mendes Neto acompanharam pelas conclusões a manutenção da glosa referente a pallets, por adotarem critério mais amplo que o relator para seu reconhecimento como insumo, mas renderam-se à carência probatória a cargo da postulante ao crédito.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan.

Relatório

Por medida de celeridade e economia processual, adoto o sucinto Relatório constante do acórdão recorrido:

*Trata-se de **Pedido de Ressarcimento** eletrônico (PER n.º 15630.25131.181212.1.1.09-1023) pelo qual a contribuinte pretendeu o reconhecimento de direito creditório relativo à Cofins vinculado à receitas de exportação apurado no 2º trimestre de 2010 no valor de R\$ 9.538.312,75.*

Ao direito creditório pleiteado a contribuinte vinculou Declarações de Compensação (Dcomp).

*A DRF de origem proferiu **Despacho Decisório** indeferindo o direito creditório pleiteado (e-fl. 1.564/1.565).*

Conforme Termo de Informação Fiscal acostada aos autos (TIF - e-fls. 1.443/1.488), as razões do indeferimento do crédito, consistem, fundamentalmente, em: (i) glosa de créditos não comprovados; (ii) glosa de créditos relativos a: bens e serviços utilizados como insumos; bens cujas aquisições não são sujeitas a tributação (alíquota zero e suspensão); bens adquiridos de pessoas físicas; (iii) fretes; (iv) devoluções de vendas.

Consignou-se ainda que houve instauração de procedimento fiscal para apurar a regularidade de pedidos de ressarcimento de créditos de PIS/Cofins relativos aos 2º e 4º trimestres de 2010, 1º a 4º trimestres de 2011 e de 2012.

*Cientificada do Despacho Decisório em 12/09/2017 (e-fls. 1.581), a contribuinte apresentou **manifestação de inconformidade** em 11/10/2017 (e-fls. 1.490/1.529), requerendo, em síntese e fundamentalmente, o reconhecimento integral do direito de crédito pleiteado.*

As razões do indeferimento do crédito explicitadas pela auditoria fiscal e as respectivas razões de defesa apresentadas pela contribuinte serão detalhadas no Voto.

A **decisão de primeira instância** foi unânime pela improcedência da manifestação de inconformidade, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de diligência/perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade e quando todos os elementos dos autos são suficientes a formação da convicção do julgador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2010 a 30/06/2010

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não gera créditos a aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero ou não tributados.

PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA.

Conforme o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, pode descontar créditos presumidos de PIS e Cofins das contribuições a recolher, devendo ser observada a alíquota conforme a natureza do insumo adquirido.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE.

Observada a legislação de regência, a regra geral é que em se tratando de despesas com serviços de frete e de armazenagem, somente dará direito à apuração de crédito aquelas despesas relacionadas a operações de venda, onde ocorra a entrega de bens/mercadorias vendidas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições para o PIS e a Cofins. Também não geram créditos da não cumulatividade os fretes incorridos na compra de bens não considerados como insumos.

Cientificada do acórdão de piso, a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em que reproduz os mesmos argumentos constantes da manifestação de inconformidade, os quais serão explicitados no decorrer dos itens do voto. Encaminhado ao CARF, o presente foi distribuído, por sorteio, à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Relator.

Da Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Do mérito

A Recorrente pretende ver reformado Acórdão que manteve hígido o Despacho Decisório de indeferimento dos pedidos de ressarcimento formulados por ela formulados em relação ao PIS e a Cofins apurados no 2º trimestre de 2010, deixando de homologar as compensações declaradas, o que se deu em razão das glosas efetuadas pela fiscalização nos créditos apontados pela Recorrente, as quais passarão a ser analisadas conforme a sistematização adotada na peça recursal:

- (i) Bens e serviços utilizados como insumos (combustíveis e lubrificantes, produtos utilizados na movimentação e armazenagem de carga, produtos utilizados no sistema de refrigeração/aquecimento, produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho, serviços de despachante, monitoramento e movimentação de material interno);
- (ii) Bens adquiridos com alíquota zero;
- (iii) Produtos adquiridos de pessoa física;
- (iv) Insumos adquiridos com suspensão;
- (v) Crédito presumido da Agroindústria;
- (vi) Serviços de frete; e
- (vii) Devolução de vendas sujeitas às alíquotas de 7,6%.

Do ônus da prova

Ab initio, convém assentar que, ao contrário do que se afirma no preâmbulo do Recurso Voluntário, em processos de restituição/compensação, em que se discute o direito creditório do contribuinte, o ônus de provar a existência deste direito, bem como a certeza e a liquidez do crédito, recai sobre o postulante. Não se trata de imputação fiscal e, por conseguinte, não é dever da autoridade fiscal perscrutar a documentação fiscal da empresa ou realizar perícias e diligências, com o fito de produzir prova suficiente ao reconhecimento do direito, pois sendo o requerimento de iniciativa do próprio contribuinte, incumbe a ele o ônus de provar o que alega. Transcreva-se a reiterada jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que caminha neste sentido:

“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS. A realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova

***trazidos pelas partes**, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.”*

(Acórdãos n. 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânimes, sessão de 23.abr.2013) (grifo nosso)

*“**PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.** Nos pedidos de compensação/ressarcimento, **incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.**” (grifo nosso) (Acórdão n. 3403-003.173, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 21.ago.2014) (No mesmo sentido: Acórdão n. 3403-003.166, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014; Acórdão 3403-002.681, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014; e Acórdãos n. 3403-002.472, 473, 474, 475 e 476, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes - em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)*

*“**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.** Nos processos relativos a ressarcimento tributário, **incumbe ao postulante ao crédito o dever de comprovar efetivamente seu direito.**”*

(Acórdãos 3401-004.450 a 452, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes, sessão de 22.mar.2018)

*“**PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.** Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. **PAGAMENTO A MAIOR. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA.** A carência probatória inviabiliza o reconhecimento do direito creditório pleiteado”.*

(Acórdão 3401-004.923 – paradigma, Rel. Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, unânime, sessão de 21.mai.2018)

*“**PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA.** Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.”*

(Acórdão 3401-005.460 – paradigma, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 26.nov.2018)

Do conceito de insumo

Merece registro o fato de que parcela relevante das glosas de créditos decorrentes da não cumulatividade das contribuições sociais no presente processo, as quais ensejaram na negativa de direito ao ressarcimento ou à compensação destes valores, está correlacionada ao não reconhecimento de determinados produtos ou serviços adquiridos como insumos da atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente.

Analisando-se o Relatório Fiscal, bem como a decisão de piso, nota-se que o conceito de insumo utilizado como premissa para o exame da base de cálculo das contribuições sociais tem supedâneo em entendimento já superado pela própria Receita Federal do Brasil após o que restou decidido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por este Conselho, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item

- bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifo nosso)

Com o fim de melhor esclarecer as repercussões da decisão, foi exarado o Parecer Normativo COSIT n.º 5, de 17 de dezembro de 2018, que amplificou o espectro para a apropriação de créditos sobre insumos na atividade dos contribuintes:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei n.º10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei n.º10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Nesta direção tem caminhado a jurisprudência deste Conselho, a exemplo dos seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

*À luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, o conceito de insumos passa a ser apreciado em função dos critérios da **relevância e da essencialidade, sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços.** Por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.” (Acórdão n. 9303008.216, Rel. Cons. Andrada Marcio Canuto Natal, unânime em relação ao conceito, sessão de 20.fev.2019) (grifo nosso)*

“CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda. (Acórdão n. 9303008.213, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, unânime em relação ao conceito, sessão de 20.fev.2019) (grifo nosso)

1) Glosa dos créditos oriundos da aquisição de bens e serviços utilizados como insumos

1.1) Graxa

A autoridade fiscal glosou os créditos oriundos da aquisição de graxa, por entender que estas, por sua natureza, não se inculpem na definição de lubrificantes e, portanto, não estaria abarcada na possibilidade de creditamento prevista no inciso II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A Recorrente contra argumenta trazendo informações constantes de publicações da Agência Nacional do Petróleo (ANP) que permitem considerar a graxa uma espécie do gênero lubrificante, além de tecer considerações acerca de sua classificação fiscal no sentido, muito embora esclareça não apropriar créditos relativos à aquisição de graxa na qualidade de lubrificante, mas especificamente como insumo do processo produtivo de rações. Como prova do alegado, junta o documento “Especificação Técnica Graxas”, certificado de avaliação de rótulo junto ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e “Declaração de uso”, da qual se destaca:

“As graxas ou óleos industriais de aves e suínos são utilizados pela Seara Alimentos em suas fábricas de ração, como ingredientes no processo de fabricação de rações.

Estas graxas e/ou óleos resultam do processo de cozimento das partes não comestíveis de aves e suínos abatidos (vísceras, sangue, aparas de carne/peles, etc.), seguido de prensagem e filtragem da gordura. Do ponto de vista de nutrição animal, estes produtos misturados a outros ingredientes são importantes fontes em energia para os animais”.

Tomando-se em conta o processo produtivo de carne de aves e suína e de rações, que conta com minudente descrição no Relatório Fiscal, em cotejo com o conceito de insumo aqui já laborado, não pode subsistir a decisão recorrida no ponto em que deixou de reconhecer as graxas como insumos, posto que “não são diretamente empregadas na atividade de abate das aves e suínos exercida pela contribuinte”. Restou demonstrado que as graxas compõem a ração animal empregada na produção da Recorrente, de modo que indubitavelmente seu emprego é essencial à elaboração do produto final, a carne, devendo ser afastada a interpretação restritiva baseada em conceito já superado, revertendo-se a glosa.

1.2) Combustíveis e lubrificantes

Trata-se de glosa de créditos oriundos da aquisição de óleo diesel para empilhadeiras responsáveis pelo transporte de matéria prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração, entre as diversas etapas do processo produtivo, isto conforme relato da própria fiscalização. Os valores foram glosados porque os gastos não foram aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda. Está-se novamente diante de aplicação de conceito de insumo já superado, devendo ser revertida a glosa neste ponto.

1.3) Produtos utilizados na movimentação e armazenagem de cargas

A empresa teve glosados créditos apurados em relação a itens que diz utilizar na movimentação e armazenagem de cargas, tidos pela fiscalização como insuscetíveis de serem enquadrados no conceito de insumo. Abaixo, os itens sua aplicação ao processo produtivo, nos termos detalhados na peça recursal:

(i) **Balde PP para banha**: recipiente para acondicionamento de banha suína, resultante do abate de suínos e que será comercializado ou utilizado no processo produtivo como insumo;

(ii) **Bandeja branca B3/M4 funda**: recipiente utilizado na sala de cortes de aves para colocar porções de carnes advindas da desossa das carcaças de aves, como coxa, sobrecoxa, peito e miúdos, a fim de proceder a pesagem e congelamento do produto;

(iii) **Big-bags**: utilizadas para armazenar e transportar matéria-prima utilizada na fábrica de rações;

(iv) **Caibro de madeira**: utilizado na sustentação de ninhos de matrizes de produção de ovos;

(v) **Capa pallet PE 117X114X140**: capa plástica utilizada para proteção de pallet em big bag. Plástico utilizado na proteção da matéria-prima transportada internamente ou entre filiais e utilizada no processo produtivo dos produtos industrializados (salsichas, mortadelas, etc.).

(vi) **Corda trançada polipropileno**: cordão para movimentação de cortina de aviários de matrizes produtoras de ovos férteis com o intuito de prevenir o stress térmico pelo frio ou pelo calor das aves. Corda utilizada, ainda, para acionar a abertura e o fechamento das cortinas dos aviários de matrizes de produção de ovos.

(vii) **Estrado de madeira**: base de madeira para sustentar palletes formados por caixas plásticas, contendo produtos para consumo final ou matéria-prima para transferência à industrialização.

A decisão de piso passa ao largo de analisar a pertinência de cada um dos itens glosados ao processo produtivo da empresa, resumindo-se a não considerar insumo qualquer bem que não tenha relação direta com o ato de abater aves e suínos, implicando sejam revisitados neste voto à luz do vigente conceito de insumo.

Não vislumbro a necessidade em tecer maiores digressões a respeito da aplicabilidade dos itens (i) Balde PP para banha e (ii) Bandeja branca B3/M4 funda ao processo produtivo da contribuinte, posto que este tipo de baldes plástico e bandeja de isopor claramente se destinam ao acondicionamento de banha e cortes de carne, bem como à sua apresentação. Conferem, pois o direito à apuração dos créditos da não-cumulatividade, devendo ter suas glosas revertidas.

Com relação aos itens (iv) Caibro de madeira e (vi) Corda trançada polipropileno, embora de natureza multiuso, a aplicação que lhes é dada pela Recorrente no processo de criação das aves, sustentando os ninhos e guiando as cortinas de proteção dos viveiros, está essencialmente intrincada ao seu processo produtivo, consistindo-lhe em insumo passível de creditamento, nos termos da legislação em vigor.

Com relação aos itens (iii) Big-bags, (v) Capa pallet PE 117X114X140 e (vii) Estrado de madeira arlog (pallets), o enquadramento no conceito de insumo tem sido objeto de controvérsias no âmbito deste Conselho e deste Colegiado, caso se destinem ao acondicionamento de produtos acabados, posto que poderiam, em tese, ter emprego apenas como embalagem de transporte, item não essencial ao processo produtivo, eis que este já se veria encerrado. Ocorre que a Recorrente alega utilizar os itens (iii) e (v) apenas para “armazenar e transportar matéria-prima utilizada na fábrica de rações” e para “proteção da matéria-prima transportada internamente ou entre filiais e utilizada no processo produtivo dos produtos industrializados (salsichas, mortadelas, etc.)”. A análise fiscal e a decisão recorrida não se contrapuseram a tais argumentos, de modo que para estes itens, por terem aplicação ainda no curso do processo produtivo, reconheço a improcedência das glosas.

Já em relação ao item (vii), os estrados de madeira ou *pallets*, há de se observar que a própria Recorrente informa utilizá-los tanto no transporte de “**produtos para consumo final**” ou “matéria-prima para transferência à industrialização”. Recai-se assim exatamente sobre o ponto da divergência que o tema provoca neste Conselho, qual seja, a dificuldade em se caracterizar um bem como insumo, aferindo-lhe a essencialidade e a relevância, quando sua aplicação se dá ao produto já acabado, em momento posterior ao encerramento do processo produtivo.

Ante a informação prestada pela contribuinte, com ausência de distinção entre a parcela que é empregada ao transporte de matérias primas e a parcela destinada ao acondicionamento de produtos para consumo final, bem como a informação de que o uso destes bens se deve à imposição de ordem sanitária, mantenho o posicionamento que espousei no Acórdão de nº 3401.006.210, proferido na sessão de 22 de maio de 2019 sob a relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, para votar pela manutenção das glosas.

1.4) Produtos utilizados no Sistema de Refrigeração/Aquecimento

A empresa teve glosados créditos apurados em relação a itens que diz utilizar no sistema de refrigeração e aquecimento de suas plantas industriais, tidos pela fiscalização como insuscetíveis de serem enquadrados no conceito de insumo. Abaixo, os itens sua aplicação ao processo produtivo, nos termos detalhados na peça recursal:

- (i) *Água para indústria: utilizada como desinfetante na higienização de frigoríficos e outros ambientes;*
- (ii) *Gás GLP 45KG: combustível empregado no aquecimento de aviários;*
- (iii) *Gás GLP granel – uso industrial: utilizado no aparelho chamuscado;*
- (iv) *Gás P13: utilizado na incineração de aves mortas;*
- (v) *Briquete de bagaço de cana/briquets industrial: utilizado como combustível nas caldeiras para aquecimento de água, destinada a dois tipos de uso: peletização de ração e geração de vapor para depilagem de suínos e depenagem de aves;*

(vi) *Cavaco de lenha – M3: combustível utilizado na caldeira para geração de vapor, destinado a (i) alimentação de digestores utilizados no cozimento de resíduos de aves, (ii) depilagem de suínos e depenagem de aves e (iii) peletização de rações.*

(vii) *Dispersante e inibidor: utilizado para impedir a corrosão e incrustação do sistema de resfriamento de água, sendo aplicado portanto na manutenção deste sistema;*

(viii) *Lenha: combustível utilizado em caldeiras para aquecimento de água, utilizadas na peletização de ração e geração de vapor para a depilagem de suínos e depenagem de aves;*

(ix) *Óleo combustível BPF tipo 2º Óleo de xisto tipo E-OTE: empregado na movimentação de máquinas como os tratores, utilizados para a limpeza externa das granjas e matrizes. Também é utilizado nas caldeiras para aquecimento de água; e,*

(x) *Amonia: utilizada como desinfetante em diversas etapas do processo produtivo. Exemplificativamente, a Recorrente cita a desinfecção de pneus de veículos e a desinfecção de recipientes*

Assim como no item anterior, a decisão de piso passa ao largo de analisar a pertinência de cada um dos itens glosados ao processo produtivo da empresa, resumindo-se a não considerar insumo qualquer bem que não tenha relação direta com o ato de abater aves e suínos, implicando sejam revisitados neste voto à luz do vigente conceito de insumo. E, neste caso, a natureza dos bens acima relacionados, a descrição técnica de sua utilização e a descrição das atividades desenvolvidas pela Recorrente não deixam dúvidas de que se está diante de itens que são essenciais ao processo produtivo de cortes de carne suína e de aves, aplicando-se-lhe diretamente, de modo que voto pela reversão das glosas.

1.5) Serviços de despachante, monitoramento e movimentação de material interno

A empresa teve glosados créditos apurados em relação a serviços que alega ter tomado como insumo, os quais a fiscalização afirma serem despesa geral necessária à atividade da empresa, sem aplicação sobre o processo produtivo, a saber: (i) serviço de despachante, (ii) serviço de monitoramento (iii) e serviço de transporte de material interno. À exceção do serviço de contratação de despachantes, o qual decorre de escolha logística da empresa, não sendo indispensável e, por conseguinte, não é essencial ao processo produtivo, os demais são indubitavelmente tomados como parte do processo produtivo, visto que o serviço de monitoramento se deve à necessidade de controle constante das temperaturas de conservação dos produtos com o fim de se evitar o perecimento, bem como de atender aos reclames da inspeção agrícola e sanitária. Ademais, o serviço de movimentação interna de matérias primas e produtos insculpe-se no âmbito do processo produtivo da empresa, merecendo ser revertida a glosa, exceto quanto ao serviço de despachante.

1.6) Produtos químicos utilizados no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho

A empresa teve glosados créditos apurados em relação a itens que diz utilizar no tratamento de efluentes, limpeza e higienização dos ambientes de trabalho, tidos pela

fiscalização como insuscetíveis de serem enquadrados no conceito de insumo. Abaixo, os itens sua aplicação ao processo produtivo, nos termos detalhados na peça recursal:

(i) *Aditivo Bioquímico AHA: Produto químico utilizado para equalizar o pH das águas de caldeiras utilizadas para produção do vapor necessário ao processo de peletização de rações de aves e suínos, seus abates e processamento de carnes. A peletização de rações é um processo de agregação das partículas da dieta das aves e suínos através de pressão e de calor úmido, resultando em grânulos denominados peletes. As rações peletizadas são utilizadas na alimentação animal, devido à facilidade de manejo e o ganho de eficiência alimentar;*

(ii) *Anti espumante AQLJAPLAN AE 10 e Anti espumante AQUAPLAN AE 20: utilizado no combate à espuma formada em sistemas de tratamento de efluentes dos abatedouros, plantas industriais de carnes de aves e suínos, bem como de efluentes dos incubatórios, com o intuito de assegurar o apropriado tratamento dos resíduos. Utilizado como um produto adicional à limpeza dos frigoríficos e efluentes resultantes da incubação dos ovos, a fim de facilitar a limpeza, diminuir o consumo de água e preservar o meio ambiente;*

(iii) *Coagulante Orgânico - Produto químico utilizado na estação de tratamento de água industrial para flocular as impurezas e contribuir na melhor performance da potabilização da água de abastecimento dos abatedouros e indústria. O coagulante orgânico é uma alternativa ao sulfato de alumínio no tratamento da água dos abatedouros;*

(iv) *Polímero aniônico e polímero aniônico LT-27, SAC Polímero Polyfloc AE1115P: Insumos utilizados no processo de tratamento de efluentes. Floculante utilizado para tratamento de água, o qual atrai e se liga às moléculas de predominantes cargas opostas, permitindo a eficiência do processo de potabilização da água industrial dos abatedouros e indústria;*

(v) *Sulfato de alumínio em pó: utilizado para tratamento de água industrial e de efluentes;*

(vi) *Ácido Muriático 30/33%: produto químico utilizado para remover incrustações de ambientes e atender os requisitos do Elemento de Inspeção PIHO (Procedimento Padrão de Higiene Pré- Operacional) de plantas de abate e processamento de alimentos, conforme prevê a Circular 175 do Ministério da Agricultura e Pecuária. Os procedimentos de higiene e sanitização visam prevenir e corrigir problemas que possam levar à contaminação microbiológica, física ou química dos alimentos, com o intuito de preservar a pureza e a qualidade dos alimentos. Objetiva-se, desse modo, a obtenção de um produto que, além das qualidades nutricionais e sensoriais, tenha uma boa condição higiênicosanitária, não vindo a oferecer quaisquer riscos à saúde do consumidor;*

(vii) *Água para indústria e Água Sanitária: produto químico utilizado para sanitização de ambientes como pisos, paredes, azulejos, em atendimento aos requisitos do Elemento de Inspeção PPHO (Procedimento Padrão de Higiene Pré-Operacional) de plantas de abate e processamento de alimentos cárneos, conforme prevê a Circular 175 do Ministério da Agricultura e Pecuária;*

(viii) *Álcool 960 para uso de desinfecção: produto químico utilizado para a desinfecção de agulhas e instrumentos de vacinação das aves matrizes. É*

utilizado, ainda, para a sanitização das mãos antes da entrada dos funcionários nas áreas de abate e produção de carnes;

(ix) Formol: produto químico utilizado no incubatório para prevenir aspergilose e como biocida e pigmentador de penugem dos pintos de 1 dia durante a eclosão. Uso também em laboratório que monitora análises físico-químicas das plantas de alimentos. Conclui-se que possui ação de um desinfetante, utilizado nos incubatórios; e,

(x) Hipoclorito de sódio: produto químico utilizado na desinfecção de equipamentos, utensílios, pisos paredes, botas, luvas e mesas de abatedouros.

A autoridade fiscal glosou os créditos sob o fundamento de que tais materiais não se incorporariam ao produto final. Ora, trata-se de clara aplicação de conceito superado de insumo nos termos da legislação que rege as contribuições ao PIS e Cofins, devendo ser revertida a glosa, uma vez que os produtos listados estão intrinsecamente conectados ao processo produtivo da empresa, garantindo que seja conduzido mediante adoção de boas práticas, em observância às normas sanitárias e ambientais, conforme preceituam as normas dos órgãos de controle colacionadas pela Recorrente.

2) Glosa dos créditos oriundos da aquisição de insumos sujeitos a alíquota zero

A autoridade fiscal glosou os créditos oriundos da aquisição de bens e insumos cujas receitas de vendas não foram objeto de tributação pela Cofins, apontando os diversos dispositivos legais que reduzem a zero a alíquota da contribuição social em tais operações. A glosa teve fundamento no § 2º, inciso II, do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, com alterações da Lei n.º 10.865/2004, *in verbis*:

§ 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 n.º 10.865, de 2004) (grifo nosso)

A Recorrente se insurge contra tais glosas, sob a alegação genérica de a aquisição de parte destes insumos teria sido tributada em razão da destinação que lhe é dada em seu processo produtivo, citando o caso da farinha para empanamento, que só seria vendida com suspensão quando destinada à produção de pão e, como em seu caso, seria destinada ao empanamento de congelados, estaria sujeita à tributação. A alegação foi afastada pela decisão recorrida por não ter sido acompanhada de qualquer elemento probatório, bem como pelas conclusões do douto voto proferido na instância de piso:

Com efeito, percorrendo-se a planilha elaborada pela auditoria a partir das memórias de cálculo e notas fiscais apresentadas pela contribuinte (planilha

PT LN 02 Bens Utilizados como insumo) é possível constatar na aba "Glosa NT" todos os produtos, inclusive sua classificação fiscal, e a base legal que estabelece a alíquota zero na respectiva aquisição. Verificam-se aqui aquisições de diversos itens que, em geral, classificam-se como produtos químicos ou agropecuários.

Nessa aba da planilha é possível localizar itens semelhantes a "farinha" exemplificado pela contribuinte, como a "farinha de bolacha" e "farinha de milho", ambas classificadas no código fiscal 11022000, cuja alíquota zero está prevista no art. 1º, IX, da Lei nº 10.925, de 2004.

(...)

Observa-se, assim, que a alíquota zero aplicada aos itens constantes do inciso XI acima não se condiciona a qualquer forma de utilização no processo produtivo, e, portanto, não são passíveis de creditamento quando de sua aquisição em qualquer situação.

Por outro lado, outros itens especificados como "farinhas" ou relacionados a "empanamento", cuja classificação fiscal difere daquelas elencadas no dispositivo acima não restaram glosados justamente por não terem sido adquiridos com alíquota zero, como se pode verificar da mesma planilha PT LN 02 Bens Utilizados como insumo aba "Nfs validadas", o que evidencia a atenção às disposições da legislação pela auditoria e, mais uma vez, a improcedência da tese da defesa.

Diga-se ainda que o inciso XVI acima reproduzido não condiciona o uso dos produtos ali classificados à fabricação de pães, mas apenas esclarece que são próprios para essa fabricação. De toda forma, como já mencionado, cumpriria a contribuinte comprovar a incidência das contribuições em alíquota positiva quando da aquisição desses produtos para que se pudesse aproveitar o respectivo crédito. (grifo nosso)

Igualmente não merece prosperar a alegação de que a Recorrente teria direito ao crédito, mesmo em se tratando de bens adquiridos com alíquota zero, por se enquadrar na hipótese prevista no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, posto que exerce atividade agroindustrial, já que a glosa se reporta à apuração indevida de crédito básico e não do crédito presumido de que trata a referida lei.

Em relação à última petição juntada pela Recorrente, consigna-se que requer a reversão das glosas ou, subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência para reapurar os créditos daqueles insumos que, em tese, poderiam ter sido adquiridos mediante alíquota zero, mas, pelo emprego específico que possuem em seu processo produtivo, foram tributados pelas contribuições por não se enquadrarem nos requisitos da redução de alíquota.

Ocorre que, cabendo-lhe o ônus de provar suas alegações, mormente em se tratando de pedido de reconhecimento de crédito, dele não se desincumbiu satisfatoriamente, posto que reuniu "a título exemplificativo", "algumas notas fiscais" de "diversos itens", reconhecendo não ter anexado a totalidade das notas fiscais "por se tratar de um grande volume de documentos". A conversão do julgamento em diligência não se presta à produção de prova, mas a dirimir dúvidas do julgador. Na espécie, cabendo-lhe carrear aos autos os documentos fiscais que comprovariam suas alegações, não o fez.

Ante o exposto, voto pela reversão das glosas apenas quanto às aquisições cuja tributação foi devidamente comprovada pelas notas fiscais juntadas.

3) Crédito presumido da Agroindústria

A Recorrente se insurge contra o percentual aplicado pela auditoria na apuração dos créditos presumidos da agroindústria de que trata a Lei n.º 10.925/2004. Afirma ser equivocada a interpretação do disposto no §3º do art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, de que o percentual é determinado em função do insumo adquirido, pois sobreveio a Lei n.º 18.865, de 2013, cujo art. 33 acrescentou o §10 naquele art. 8º para aclarar a correta interpretação do §3º, de que o percentual decorre do produto produzido, a qual vem sendo adotada pelo CARF.

O tema é hoje objeto da Súmula CARF 157, de aplicação compulsória, cujo teor reproduzo abaixo:

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

Deste modo, o crédito presumido da Recorrente deverá ser recalculado, aplicando-se-lhes as alíquotas em função dos bens por ela produzidos e não em função da natureza dos insumos adquiridos.

4) Do crédito relacionado ao frete na compra de insumos (crédito integral, presumido e não tributado)

A fiscalização efetuou glosas nos créditos apurados pela contribuinte em relação a fretes incorridos na compra de insumos, sob o fundamento de que a apuração destes créditos deveria ter seguido a mesma metodologia de apuração do insumo ao qual se refere. Significa dizer que, se a aquisição de determinado insumo só permite o desconto de crédito presumido a alíquota reduzida, para o frete relativo a esta aquisição só se poderia apurar crédito da mesma natureza, presumido, aplicando-se também a alíquota reduzida. E ainda, se a aquisição do insumo não dá direito a apropriação de crédito, resta vedado o creditamento do respectivo frete, ainda que sobre ele tenham incidido as contribuições.

A Recorrente se insurge contra este entendimento, afirmando não haver previsão na legislação de regência para o creditamento proporcional do frete vinculado à mercadoria que está sendo transportada, configurando restrição ao direito de crédito sem amparo legal.

Os dispêndios com frete permitem o creditamento em três hipóteses: se o frete se caracterizar como insumo do processo produtivo (inciso II do artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002 e inciso II do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2002); se o frete for decorrente de uma operação de venda (inciso IX do artigo 3º c/c com artigo 15 da Lei n.º 10.833/2003); e se o frete for considerado parte do custo de aquisição de insumos ou bens de revenda, nos termos dos arts. 301, § 1º, e 302, inciso I, ambos do Decreto n.º 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR).

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda, os custos com o transporte (frete) devem estar compreendidos no custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda e no custo de aquisição de matérias primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção. Assim, de forma indireta, o contribuinte que adquire bens para

revenda ou para utilização como insumo também tem direito ao crédito do frete pago no transporte de tais produtos.

Na espécie, tem-se que o contribuinte adquiriu insumos com alíquota zero e vendidos com suspensão das contribuições, de modo que ou não apropriou créditos ou apropriou apenas créditos presumidos em relação aos insumos, em observância à sistemática da não cumulatividade. Afinal, se não houve incidência na operação anterior, não há que haver apropriação de crédito, exceto na hipótese de a lei prever a concessão de crédito presumido. Em relação aos fretes, contudo, apurou crédito básico integral, do que discordou a fiscalização.

À luz da sistemática da não cumulatividade, o fez acertadamente. Isto porque sobre estes fretes, independentemente do tratamento tributário dado às mercadorias transportadas, houve efetiva incidência das contribuições. Se houve incidência direta nesta etapa, deve haver o direito a apropriação de crédito na etapa seguinte, ainda que só em relação ao frete, parcela do custo de aquisição, sob pena de se frustrar a não cumulatividade.

Neste sentido, destaco o Acórdão n.º 3401.005.234, sessão de 27 de agosto de 2018, em que, por maioria de votos, reconheceu-se o direito à apropriação do crédito sobre fretes nestas hipóteses nos termos do voto vencedor do Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que reproduz em parte:

Em primeiro lugar, há se de considerar que o custo de aquisição é composto pelo valor da matéria prima (MP) adquirida e pelo valor do serviço de transporte (frete) contratado para transporte até o estabelecimento industrial da contribuinte (adquirente). Assim, uma vez que o custo total é composto por uma parte não tributada (MP) e outra parte integralmente tributada (frete), a parcela tributada (frete) compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições. Logo, há de se assentir que o frete enseja direito ao crédito, assim como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como embalagens e materiais intermediários.

Os fretes na aquisição de insumo importado, por seu turno, consistentes nas aquisições de matéria prima (arroz beneficiado a granel) efetuadas de fornecedor internacional, estão sujeitos à tributação das contribuições PIS e COFINS com alíquota zero. Porém, o serviço de transporte (frete) contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, para transportar a referida matéria prima do porto até o estabelecimento da contribuinte (importadora), onde será submetida aos processos industriais de seleção e empacotamento, está sujeito à tributação regular das prefaladas contribuições. Tal insumo (frete) compõe o custo da matéria prima, como é sempre adotado na técnica do custo por absorção, ensejando direito ao crédito das contribuições em apreço.

Assim, é possível se afirmar que, se o custo total do "insumo" é composto por uma parte que não foi tributada (matéria prima sujeita à tributação com alíquota zero) e outra parte que foi oferecida à tributação (frete), a parcela do frete compõe o custo de aquisição pelo valor líquido das contribuições de PIS e COFINS e, logo, enseja direito ao crédito, bem como os demais dispêndios que integram o custo do produto acabado, tais como embalagens e materiais intermediários.

Por fim, igual vetor argumentativo move as aquisições dos insumos (arroz beneficiado e feijão a granel) efetuadas junto à pessoas jurídicas domiciliadas no país, que estão sujeitas à tributação das contribuições com

alíquota zero, não controvertendo as partes a este respeito. Ocorre que, da mesma forma, o serviço de transporte (frete) contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, para transportar as referidas matérias primas até o estabelecimento industrial da contribuinte, onde será submetida aos processos industriais de seleção e empacotamento, está sujeito à tributação regular das referidas contribuições e, logo, compõe o custo da mercadoria e/ou matéria prima, ensejando idêntico direito ao crédito.

Logo, uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

Ante o exposto, voto pela reversão das glosas neste particular.

5) Do crédito relacionado à transferência interna de mercadorias

Os dispêndios com frete permitem o creditamento nas hipóteses de se caracterizarem como insumo do processo produtivo (inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2002), como incidente sobre a operação de venda (inciso IX do artigo 3º c/c com artigo 15 da Lei nº 10.833/2003) ou como quando parte do custo de aquisição de insumos ou bens de revenda.

Neste item, a Recorrente se insurge contra as glosas efetuadas nos créditos decorrentes da contratação de frete para transporte de insumos, produtos “em elaboração” e produtos já acabados entre estabelecimentos da própria empresa. Assiste razão a ela quanto aos dois primeiros casos, mas não ao terceiro. Este tipo de dispêndio, ocorrido durante a fase de elaboração dos produtos, agrega-se ao custo dos insumos ou subsume-se ao conceito de serviços aplicados na produção de bens destinados à venda, conferindo ao contribuinte o direito a apropriação de crédito nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

Contudo, não assiste razão à Recorrente no que toca à transferência de produtos já acabados entre unidades da empresa, à medida em que o frete relativo ao transporte de produtos já acabados, desvinculado de uma operação de venda, não pode ser admitido como insumo de um processo produtivo que já se encerrou, dado que se diante do transporte do próprio produto final e tampouco pode ser considerado como frete decorrente de uma operação de venda, que ainda não se consumou. Trata-se de mero custo logístico, variável em função de opções tomadas pela empresa quanto ao local onde instalar suas unidades de produção, armazenamento e distribuição e dos fluxos operacionais que deseja adotar.

Assim, voto pela reversão da glosa apenas quanto aos fretes contratados para transporte de insumos e produtos em elaboração.

6) Devoluções de vendas sujeitas às alíquotas de 7,6%

A Recorrente requer a reversão das glosas efetuadas nos créditos apurados sobre devoluções de vendas. Alega que a razão das glosas não se sustenta, qual seja, o fato de ter apropriado créditos de devoluções sobre operações de venda para o mercado externo, não tributadas. Reporta-se aos DACON's do período auditado para demonstrar que todos os créditos decorrentes de devoluções foram lançados na coluna “Tributado no Mercado Interno”, restando as colunas “Não Tributado no Mercado Interno” e “de Exportação” em branco.

Sucedede que a decisão recorrida, ao enfrentar a matéria, afirmou o seguinte:

Em que pese a autoridade fiscal ter mencionado que se verificara incorreção na distribuição dos valores de devoluções de venda em colunas de rateio do mercado interno e externo, concretamente a glosa por ela efetuada decorreu dos valores de devolução de vendas efetivamente demonstrados nos arquivos magnéticos apresentados pela contribuinte.

Não houve, portanto, glosa em razão de aplicação de rateio, mas sim pela não constatação da ocorrência das operações.

Nesse contexto, subsidiando-se as glosas em tela nos valores comprovados pela contribuinte, e não havendo em sede de manifestação contestação sobre os valores assim calculados, é de ser mantida a glosa tal como efetuada pela auditoria. (grifo nosso)

Ante tais razões de decidir, revisita-se o Termo de Informação Fiscal, em que consta o seguinte:

181. A apropriação de créditos sobre devoluções de vendas somente ocorre quanto este tipo de operação é tributável, ou seja, quando as vendas são realizadas no mercado interno.

182. Verificamos que o contribuinte distribuiu tais valores entre as colunas de rateio dos mercados interno e externo, incorretamente.

183. Para verificarmos a correção dos valores, somamos somente as devoluções de vendas tributadas no mercado interno, segregando dos arquivos magnéticos somente os CFOP 1201, 2201, 1202 e 2202 referentes às devoluções de vendas ensejadoras de apuração créditos.

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;”

184. Para que o contribuinte possa se creditar desta devolução, os seguintes requisitos devem ser atendidos:

a) que seja uma devolução de venda;

b) que a venda tenha integrado o faturamento do mês ou do mês anterior, tendo sido tributada conforme disposto na Lei respectiva contribuição.

185. Como decorrência, esse crédito deve ser tratado a parte já que deve existir uma relação direta entre a contribuição devida em razão da venda e a possibilidade de creditamento em mesmo montante e tipo de crédito no caso de eventual devolução desta venda. Não há, portanto, que se falar em rateio proporcional nesta rubrica. (grifo nosso)

Verifica-se, pois que a fiscalização, a partir dos documentos apresentados pela própria contribuinte, manteve apenas aqueles créditos vinculados aos CFOP's 1201, 2201, 1202 e 2202, referentes às operações de devolução de vendas de mercadorias produzidas ou revendidas pelo estabelecimento e, portanto, ensejadoras de apuração de créditos. O restante dos créditos declarados em DACTON, ainda que o tenham sido na coluna “Tributado no Mercado Interno”, foram glosados, o que vem a justificar o que consta da decisão proferida na DRJ no

sentido de que a razão das glosas não foi o rateio proporcional das devoluções entre operações no mercado interno e externo, mas a ausência de comprovação da ocorrência das operações.

Assim, considerando que a Recorrente apenas reproduziu o alegado em primeira instância, sem trazer aos autos quaisquer elementos que sustentem a apropriação de créditos de devoluções em valores superiores ao das operações comprovadamente realizadas com os CFOP's 1201, 2201, 1202 e 2202, voto pela manutenção das glosas.

Da conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao mesmo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli