



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



**Processo nº** 10983.906652/2014-09  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3201-002.274 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 21 de agosto de 2019  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** BRF S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora intime a Recorrente a apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e Parecer Normativo Cosit n.º 5 e nota CEI/PGFN 63/2018. A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além do laudo a ser entregue pela Recorrente, o mesmo RESP 1.221.170 STJ, Parecer Normativo Cosit n.º 5 e Nota CEI/PGFN 63/2018. Vencido o conselheiro Hécio Lafeté Reis, que lhe dava provimento parcial, para negar o crédito sobre os quais a Recorrente não se desincumbiu do ônus de comprová-los.

Charles Mayer de Castro Souza – Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafeté Reis, Tatiana Josefovich Belisário, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário de fls 1465 em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ/SC de fls. 1417 que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade de fls 1347, nos moldes do despacho decisório de fls. 1208.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos e trâmite dos autos:

Fl. 2 da Resolução n.º 3201-002.274 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10983.906652/2014-09

“Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) n.º 17751.02569.080113.1.5.08-7517 (fls. 1066 e seguintes), transmitido em 08/01/2013, retificador do PER n.º 30170.56532.170812.1.1.08-0845, de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep de incidência não cumulativa, vinculados à receita de exportação, apurados no 2º trimestre-calendário de 2011, no valor de R\$5.097.054,80.

Os processos abaixo tratam da mesma matéria fática, divididos apenas por razões processuais em processos de ressarcimento de PIS/Pasep, Cofins e processos de auto de infração, incluindo PIS/Pasep e COFINS de cada trimestre:

Quadro 1 – Processos relacionados					
	Período	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Multa Isolada	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS
1	2º trim 2011	PIS/Pasep-EXP	10983.906652/2014-09	11516.720842/2016-63	11516.720832/2016-28
2	2º trim 2011	PIS/Pasep-Merc Int	10983.906651/2014-56	11516.720843/2016-16	
3	2º trim 2011	COFINS-EXP	10983.903447/2013-01	11516.720840/2016-74	
4	2º trim 2011	COFINS-Merc Int	10983.903446/2013-58	11516.720841/2016-19	

#### Do Despacho Decisório

O Pedido de Ressarcimento foi indeferido e as compensações vinculadas não foram homologadas.

Como consequência da não homologação das Dcomp tratadas neste processo e transmitidas na vigência da Lei n.º 12.249/2010, foi lavrado auto de infração para exigência de multa isolada, tratado no processo n.º 11516.720842/2016-63.

Em relação ao procedimento fiscal, a Autoridade Fiscal informa: que não foram apresentadas as memórias de cálculo nos moldes solicitados, apenas informações de como poderiam ser obtidas, porém sem a indicação das notas fiscais efetivamente utilizadas;

então, foram utilizadas as informações contidas nos arquivos da EFD-Contribuições transmitidos ao SPED; os créditos presentes na EFD-Contribuições, relativos às linhas 1 a 7 das Fichas 06A e 16A do Dacon, foram apurados a partir da totalização dos registros A170, C170, C190, C500 e D100, F100, e correspondentes registros filhos quando foi o caso; o Dacon foi preenchido com base nestas informações, conforme cópia da totalização das linhas 1 a 7 abaixo.

Conclui, então, que apesar da correlação entre a Natureza da Base de Cálculo na EFD-Contribuições e as linhas no Dacon, em virtude das informações relativas às linhas 3, 4, 5 e 6 estarem agregadas nas informações da EFD-Contribuições, como explicado anteriormente, foram totalizados os créditos das linhas 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 das fichas 6A e 16A do Dacon e analisados em conjunto, como segue.

1. Aquisições no Mercado Interno - Linhas 01, 02, 03, 04, 05, 06 e 07 Da base de cálculo dos créditos apurados em Dacon, foram glosados os valores que seguem, que se encontram discriminados nas planilhas localizadas no arquivo não-paginável inserido através do Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável LISTAGEM DE ITENS GLOSADOS, arquivo Listagem de Glosas 02-2011.xlsx ou no arquivo GLOSAS DEPRECIACÃO, na planilha correspondente, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado, salvo em relação às glosas de itens informados de forma consolidada nos registros C191 e C195, onde consta o número da linha na EFD-Contribuições onde foi informado o crédito glosado.

#### 1.1. despesas com serviços de fretes:

- a) dos itens listados na planilha com alíquota zero de contribuição;
- b) cuja descrição do serviço constante da coluna DESC.MAT informa que não se referem a fretes com direito a crédito;
- c) contabilizados em contas cujas descrições denotam não se tratar de aquisição de insumo ou operação de venda;

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-002.274 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10983.906652/2014-09

d) dos itens contabilizados em conta de Frete de Transferência de Produtos Acabados entre unidades da empresa;

e) dos itens sem qualquer informação de contabilização.

1.2. aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha Leite ou na planilha Demais Aliq Zero ou NT;

1.3. aquisições de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004;

1.4. despesas com aluguel de veículos que não se enquadram como máquina ou equipamento e não têm direito ao crédito, restrito às máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas;

1.5. aquisição de bens adquiridos com suspensão das contribuições: sem direito a crédito regular (alíquota de 1,65% ou 7,6% ) por força das Leis 12.058/2009 e 12.350/2010, INs RFB 977/2009 e 1.157/2011, que determinam suspensão obrigatória nestes casos.

2. Linha 09 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (com base nos Encargos de Depreciação)

Foram glosados os créditos relacionados aos itens informados que tinham a data de incorporação anterior a 01/05/2004, contrariando o art. 31 da Lei 10.865, de 30/04/2004.

3. Crédito Presumido Atividade Agroindustrial Linha 23 – (-) Ajustes Negativos de Crédito Linha 25 – Calculados sobre Insumos de Origem Animal Linha 26 – Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal Linha 27 – Ajustes Positivos de Créditos (crédito presumido)

Linha 28 – Ajustes Negativos de Créditos (crédito presumido)

Em relação à linhas do Dacon analisadas a Autoridade Fiscal informa que - a Linha 23, que usualmente se refere aos ajustes realizados em relação aos créditos ordinários das contribuições (alíquota de 1,65% e 7,6%), no caso em tela foi utilizada para informar estornos de créditos na aquisição de bens disciplinados pela Lei nº 12.350/2010;

- na análise dos valores dos créditos das linhas 23, 25, 26, 27 e 28 foram verificadas as informações relativas aos itens de notas fiscais que informadas CST 66 na EFDContribuições;

- também foram tratados os casos de aquisições enquadradas nas Leis 12.058/2009 e 12.350/2010, que tratam de suspensão e crédito presumido, mas cujas operações foram incorretamente informadas na EFD-Contribuições com CST 56.

- a fim apurar corretamente os tributos a pagar, uma vez que as vendas realizadas com suspensão também exigiam o estorno dos créditos presumidos porventura creditados, a contribuinte preencheu as linhas 23, 27 e 28 para ajustar o valor do crédito presumido ao valor que entendia correto;

- a linha 28 foi utilizada para o estorno dos créditos básicos relativas à compra de insumos utilizados nos produtos comercializados com suspensão da Lei 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/2011, tratamento de devolução de insumos, estorno relativo a bovinos da IN 977. Em sendo lançado o ajuste na linha 28, foram lançados créditos a maior nas linhas 25 e 26.

E passa a fundamentar as glosas como segue:

3.1. Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009

A Autoridade Fiscal relata que a contribuinte à época dos fatos adquiria bovinos vivos (posição 01.02 da NCM – animais vivos da espécie bovina) e produzia e exportava produtos classificados na subposição 0201.3000 (OUTS CARNES BOV. DESOSS.

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-002.274 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10983.906652/2014-09

FRESC OU REFRIG.). Assim, considerando que a contribuinte industrializava os bovinos vivos que adquiria, consiste de “pessoa jurídica mencionada no inciso II do caput do art. 32”, da Lei n.º 12.058/2009, enquadrando-se, portanto, também no disposto no art. 34, §1º, da Lei n.º 12.058/2009, que vedava a apuração de crédito presumido sobre a aquisição de carnes por pessoa jurídica que industrializasse os bovinos vivos que adquirisse. Portanto, a parte dos valores lançados nas linhas 27 das fichas 6A e 16A que fossem relativos à aquisição de carnes foram glosados, porque este crédito era vedado na situação da contribuinte.

Quanto ao crédito do art. 6º da IN RFB n.º 977/2009, a Autoridade Fiscal afirma que a contribuinte não faz jus uma vez que se enquadra na vedação de seu parágrafo único, da forma acima descrita em relação ao art. 34, §1º da Lei 12.058. Assim, para efetivar as alterações decorrentes da glosa dos créditos relativos à aquisição de bens do relacionados no art. 6º da IN RFB n.º 977/2009, foi alterada a linha 28. Ajustes Negativos de Créditos para incluir o estorno do crédito em tela.

Já em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB n.º 977/2009, informa que a contribuinte creditou e efetuou os estornos pertinentes os quais não foram corrigidos pois não foi verificada venda de boi vivo no período.

3.2. Créditos Presumidos da IN RFB n.º 1.157/2011 e da Lei n.º 12.350/2010 Em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB n.º 1.157/2011, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05, 10.07, 12.01, 23.04 e 23.09.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º, no valor de R\$ 35.063.494,28 em abril, R\$ 46.096.034,80 em maio e R\$ 44.166.948,53 em junho.

Em relação ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB n.º 1.157/2011, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: é notório que a contribuinte está enquadrada em pessoa jurídica “que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM”, conforme preconizado no inciso III do caput do art. 3º.

Além disso, informa que a contribuinte, quando intimada para tanto, não apresentou o controle diferenciado de estoques dos bens adquiridos sujeitos à suspensão do pagamento das contribuições, obrigação acessória imposta pelo art. 13 da IN. Também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento.

Não havendo crédito presumido algum no segundo trimestre de 2011, relativo à IN RFB n.º 1.157/2011, os valores lançados na linha 23 foram ajustados a fim de excluir os efeitos do citado crédito presumido inexistente.

Da Manifestação de Inconformidade Nulidade do Despacho Decisório A Recorrente, preliminarmente, alega a nulidade do Despacho Decisório em decorrência da violação ao princípio da motivação. Defende, em síntese, que cabe ao fisco dizer o motivo pelo qual está glosando cada um dos valores das operações da contribuinte.

Nesse sentido alega que não é possível glosar e justificar de forma exemplificativa como fez a fiscalização, já que está claro em seu relatório que analisou por amostragem e, no momento da glosa, inseriu no mesmo entendimento diversos produtos, mercadorias, serviços e demais bens sem motivar de forma clara, explícita e congruente. Segue alegando que cabia ao Fisco em seu despacho decisório elencar e dar as razões fáticas e jurídicas do não acolhimento de cada crédito (item) utilizado pela impugnante e que o fato de elaborar planilha listando todos os itens glosados não cumpre este requisito de legalidade do ato administrativo. Em decorrência da aludida violação ao princípio da motivação, alega também o cerceamento de defesa, e, em consequência, a violação ao devido processo legal administrativo. Acrescenta que a Autoridade Fiscal não cumpriu o ônus de comprovar o ilícito, conforme estabelecido no art. 9º do Decreto n.º 70.235/72, tendo em vista que não constam dos autos as notas fiscais dos itens glosados.

Inconstitucionalidade das leis e ilegalidade das IN Segue apontando a inconstitucionalidade das leis que regem o regime não cumulativo para a contribuição

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-002.274 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10983.906652/2014-09

para o PIS e da Cofins. Nesse sentido: ressalta ser impossível, a partir da constitucionalização da não cumulatividade para o PIS e Cofins, pela Emenda Constitucional n. 42/2003, a restrição de créditos pelo legislador infraconstitucional, já que o papel do legislador perante a Constituição é de aplicador; aduz que em sendo a matriz constitucional de tais contribuições a receita, a não cumulatividade e o sistema de abatimento de créditos necessariamente deve restar atrelado também a esta e como a noção de receita no regime não cumulativo é ampla, amplos serão também os reflexos de sua noção na não cumulatividade para o PIS e Cofins para o reconhecimento de créditos; e conclui que o postulado adotado diz respeito à supremacia da Constituição. Em razão disso, há de se entender que resta impossível à legislação infraconstitucional restringir, sobremaneira, tal princípio e, por conseguinte, os créditos de PIS e Cofins.

Passa, então, a alegação de ilegalidade das Instruções Normativas n.º 247/2002 n.º 404/2004 ao restringir o conceito de insumo estabelecidas pelas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003. Em síntese, discorre sobre a não cumulatividade no âmbito da tributação das contribuições para demonstrar que, nos termos das leis, o crédito deve ser considerado sobre os insumos em geral, sem as restrições postas pelas mencionadas IN, considerando como tal todos os dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribua para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita.

Como razão de contestação comum às glosas procedidas pela autoridade fiscal, a interessada coloca que todas seriam improcedente por ter a autoridade fiscal se pautado em critério ilegal para avaliar os insumos e os respectivos créditos, sendo, todos legítimos, eis que contribuem de forma direta ou indireta visando o exercício da atividade econômica da impugnante a fim de obter receita. São inclusive necessários e inerentes à atividade.

Menciona que exerce atividade econômica submetida a diversos tipos de controles e exigências de órgãos públicos, como, por exemplo, ANVISA, MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, SERVIÇO DE INSPEÇÃO FEDERAL, MINISTÉRIO DA SAÚDE, o que reflete significativamente na amplitude do conceito de insumo e que não pode a Receita Federal desconsiderar um custo ou despesa vinculado à atividade empresarial que é obrigatória e necessária ao próprio desempenho desta. Acrescenta que a noção de insumo é técnica e, muitas vezes, os órgãos que fiscalizam e orientam determinada atividade, possuem mais condições de evidenciar o que é relevante para aquela atividade.

Após tais ponderações, passa a tratar das glosas especificamente.

Glosa de créditos relacionados a serviços de frete Frete na aquisição de bens sujeitos a alíquota zero A interessada defende o direito ao crédito em relação ao frete na aquisição de mercadorias e insumos, sujeitos a alíquota zero, quando o adquirente assume o ônus. Aduz que, em verdade, caberia reconhecer o direito ao crédito devidamente diagnosticado pela fiscalização, pois a legislação, segundo alega, quando interpretada de maneira sistemática permite claramente o creditamento do serviço de frete nestes casos. Afirma que, a partir do momento que se nota a relevância e inerência do frete no processo produtivo do adquirente, por transportar bens para revenda ou insumos, tem-se a confirmação de que este serviço se caracteriza também como insumo, independentemente da forma de tributação do que se transporta. Assim, conclui que “o fato de a mercadoria ou insumo não ser tributada, ter alíquota reduzida ou majorada, ou mesmo estar regido por situações de crédito presumido, não implica na impossibilidade do crédito ou mesmo alteração da apuração do montante”. Cita decisões do Carf nesse sentido.

Frete na aquisição de bens do ativo imobilizado Defende o direito ao crédito em relação ao frete na aquisição de bens do ativo imobilizado por tratar-se de “serviço inerente e relevante” e por existir direito a crédito em relação a aquisição do bem (nos termos do art. 3º, incisos IV, V, VI e VI, Lei n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003. Cita a Solução de Consulta n.º 204/2008.

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-002.274 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10983.906652/2014-09

#### CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO.

O frete pago na aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços compõe o custo de aquisição destes bens para fins de cálculo do crédito referentes ao encargo de depreciação incorrido no mês.

Frete na transferência de bens entre estabelecimentos A Recorrente, considerando não ter feito qualquer segregação dos valores declarados por tipo de frete – dado o seu entendimento de que todos os fretes dariam direito ao crédito –, inicialmente defende a necessidade da realização de perícia ou diligência a fim de separar, caso não se acolha todos os créditos da impugnante, o que seria frete na aquisição de insumos daqueles decorrentes de transferência entre estabelecimentos.

Não obstante, defende o direito ao crédito alegando que na atividade de industrialização dos alimentos a serem comercializados o “frete também é peça fundamental”, considerando que “há inúmeras plantas industriais com linhas de produção muitas vezes distintas, tornando comum a transferência entre estabelecimentos”. Conclui que seu processo produtivo “não termina no frigorífico, mas quando o produto industrializado acabado é entregue ao destinatário final em condições de aptidão ao consumo humano, segundo critérios estabelecidos pelos órgãos competentes. Cita decisão do Carf e junta Parecer Técnico do Instituto Nacional de Tecnologia – INT, onde restaria comprovada “a total relevância e inerência do frete entre estabelecimentos da impugnante como vinculados e essenciais ao PROCESSO PRODUTIVO”.

Outras glosas de fretes Em relação à glosa quanto ao frete e respectiva descrição do serviço, alega que o direito ao crédito existe, pois consistem de serviços “relevantes e inerentes à atividade”.

Quanto às despesas de frete que foram rejeitados por suposta ausência de descrição do serviço, alega que na contabilidade e durante toda a fiscalização houve o devido esclarecimento de tais fretes que estão totalmente relacionados ao processo produtivo quanto ao transporte de insumos, venda ou durante a industrialização, razão pela qual é improcedente a glosa realizada. Caso assim não se entenda requer a juntada das demais informações a respeito de referido serviço.

Glosa de créditos relacionados a aquisição de bens sujeitos a alíquota zero A interessada, primeiro, alega que em se tratando de aquisição de produtos agropecuários, o crédito há de ser mantido, ao menos, no sentido de outorgar aquele presumido previsto nas operações do art. 8º da Lei n. 10.925/2004.

Por fim, defende que a exclusão de créditos na hipótese de aquisição sem tributação, quando existe tributação na operação posterior, viola o princípio da não cumulatividade e da capacidade contributiva, além de tornar o tributo confiscatório. Menciona, ainda: inexistir vedação legal ao aproveitamento do crédito, sobretudo, pelo fato de que todos são aplicáveis como insumo no processo produtivo; que art. 17 da lei nº 11.033/2004 permite a manutenção do crédito.

Glosa de créditos relacionados a aquisição de bens e serviços que não consistem de insumo Em relação aos palletes e materiais para embalagens e transporte como caixas e sacolas big bag, a interessada defende o direito ao crédito alegando que tais produtos participam do processo produtivo, uma vez que são utilizados na:

(i) - industrialização (emprego para movimentar as matérias-primas e os produtos em fase de industrialização a serem utilizados, que não podem inclusive ter contato com o chão por determinações dos órgãos de saúde e vigilância); (ii)

- armazenagem de matérias-primas em condições de higiene para serem utilizadas no processo fabril; (iii) - armazenagem de produto industrializado a ser comercializado; (iv) - contato direto com o produto - laudo INT Argumenta que a Lei não restringiu e nem determinou que somente as embalagens de apresentação permitem o crédito, não podendo o “intérprete distinguir o que a lei não distingue, muito menos por Instrução

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-002.274 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10983.906652/2014-09

Normativa”, não havendo razão para se aplicar a legislação de IPI. Acrescenta que mesmo que não se acolha a interpretação de que se trata de um produto vinculado à produção, o crédito há de ser mantido do mesmo modo por meio da aplicação do art. 3º, inciso IX, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 que permitem a tomada de crédito na hipótese de armazenagem e transporte de mercadoria.

Alega que as peças e os serviços glosados – menciona válvula, transmissor, flange, eletrodo, braçadeira, difusor, bucha, termostato, mancal, braçadeira, pino, transmissor e temperatura - consistem de peças e materiais de manutenção que são utilizados em equipamentos, máquinas e empilhadeiras empregadas no processo produtivo da impugnante portanto, existindo, portanto, a viabilidade de se utilizar tais créditos.

Em relação aos produtos relacionados à manutenção predial afirma que foram totalmente aplicados no prédio utilizado o processo produtivo da impugnante, de tal maneira que “são relevante e essenciais para o exercício de sua atividade, configurando insumo”.

Aduz que as graxas e lubrificantes glosados tratam-se de insumos, pois consistem de produtos utilizados em diversas máquinas e equipamentos do processo produtivo.

Já em relação aos itens voltados para as indumentárias – cita luva, touca, chapéu, entre outros –, diz não se tratam de “simples EPIS”, mas de itens integrantes do uniforme dos trabalhadores que são “relevantes, inerentes, essenciais e obrigatórias dentro do processo produtivo”, pois, “além de proteger os empregados por determinação legal, permite a fabricação adequada de alimentos ao consumo humano segundo determinação do Ministério da Saúde”.

Quanto aos materiais de limpeza/desinfecção – cita como exemplo detergente e vassoura - afirma que, embora não sejam consumidos ou transformados no produto final (alimento), são de fundamental importância e obrigatoriedade na sua atividade industrial.

Aduz que a legislação permite a tomada de crédito em relação aos combustíveis e afirma que o combustível glosado (imotivadamente, segundo alega) é empregado no “processo industrial de fabricação dos alimentos, máquinas e veículos do parque fabril, permitindo, assim, o pleno exercício de sua atividade produtiva”.

Defende o crédito em relação aos serviços de paletização e movimentação alegando que foram prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, utilizados claramente no processo produtivo da impugnante, estando relacionados com movimentação de matérias primas, itens em fase de produção ou mesmo para destinar à venda.

Acrescenta que o serviço de paletização, tanto quanto o pallet, bem em relação ao qual se refere, é “de grande relevância em diversos momentos do processo produtivo”.

Quanto aos serviços de carga e descarga, defende que não de ser considerados insumos considerando que “estão totalmente relacionados ao processo produtivo, pois, conforme premissa já estabelecida, são inerentes e essenciais a sua atividade, uma vez que movimentam matérias primas, materiais de embalagens, produtos intermediários e os bens produzidos.

Com relação à glosa do serviço prestado por operador logístico, defende que também estão totalmente relacionados ao processo produtivo, sendo “essencial para permitir toda a movimentação com eficiência e qualidade das cargas desde o início da operação (insumos), durante o processo produtivo, bem como para viabilizar a própria venda dos produtos elaborados.”.

Por fim, em relação aos outros bens e serviços glosados e não diretamente por ela identificados em sua contestação, a recorrente reitera “todas as ponderações acerca da noção de insumo”, pois, segundo alega, “também se identificam como despesas, custos ou dispêndios que contribuem, de maneira direta ou indireta, para a obtenção de receita pela impugnante em sua atividade produtiva.

Glosa relacionadas a aquisição de máquinas A Recorrente alega que a alegação de que as máquinas não consistem de insumo mas de bem do ativo não impede o crédito,

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-002.274 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10983.906652/2014-09

“bastando readequar a linha da declaração, uma vez que: (i) - o crédito existe do pronto de vista tático e jurídico; (ii) - não há impedimento legal para referido ajuste, sendo um rigor excessivo quanto à forma em detrimento ao conteúdo”.

Glosa relaciona a aluguel de veículos A interessada defende o direito ao crédito alegando que – como resta claro na “contabilização e esclarecimentos durante a fiscalização, bem como descrição na planilha da própria Fiscalização” - os veículos locados não tratam de automóveis, mas de “equipamentos como empilhadeiras e maquinários”.

Glosa de encargos de depreciação de bens A contestação em relação a essa glosa é contra a constitucionalidade e legalidade de seu fundamento legal, no caso, o artigo 31 da Lei n.º 10.865/2004.

Créditos Presumidos - Atividades Agroindustriais (Ficha 16A – Linha 25 - Calculados sobre Insumos de Origem Animal / Linha 26 - Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal / Linha 27 - Ajustes Positivos de Créditos / Linha 28 - Ajustes Negativos de Créditos)

A Recorrente defende a total improcedência das glosas dos créditos alegando que não se utilizou de qualquer crédito indevido. Nesse sentido afirma que, ao contrário, “conforme aquisições e saídas no mercado interno e exterior (tributadas e não tributadas), contabilizou e apurou todos os créditos com base na legislação (v. todos os arquivos e planilhas encaminhadas perante a fiscalização).

Dentro do que alega já ter sido esclarecido durante a Fiscalização, traz explicações em relação à forma de apuração do crédito; quanto aos “valores de receitas de vendas, devoluções e retorno para produtos descritos nas NCMs sujeitos à suspensão” diz que identificou todas as vendas; em relação as receitas que foram tributadas indevidamente, informa que houve o estorno do débito juntamente com o cálculo dos valores de créditos presumidos.

Juros e multa Alega a improcedência do lançamento realizado dos juros de mora calculados à taxa Selic e da multa de ofício sobre o valor apurado da contribuição devida, com fundamento no art. 44 da lei 9.430/96.

Pedido Ao final a interessada requer, caso exista alguma dúvida quanto ao processo produtivo, diante da glosa genérica, a conversão em diligência, com a possibilidade de juntada de novos laudos, documentos e informações.

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

É o relatório.

A Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada da seguinte forma:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindível é a perícia requerida pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-la.

DIREITO DE CRÉDITO. ALEGAÇÕES CONTRA O FEITO FISCAL.

PROVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-002.274 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10983.906652/2014-09

Nos processos administrativos referentes a reconhecimento de direito creditório, deve o contribuinte, em sede de contestação ao feito fiscal, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não reconhecer, ou reconhecer apenas parcialmente o direito pretendido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. SERVIÇOS DE FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.

Inexiste a possibilidade de tomada de créditos em relação a despesas com fretes na operação de aquisição de insumos sujeitos a alíquota zero.

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. SERVIÇOS DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CRÉDITO.

IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste permissivo legal para tomada de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep a partir de dispêndios com serviços de frete de mercadorias ou produtos entre estabelecimentos da empresa.

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO. HIPÓTESES DE VEDAÇÃO.

A Autoridade Fiscal deve glosar o crédito informado pelo contribuinte quando verificada a ocorrência de fato previsto na legislação tributária como suficiente para vedar o direito ao crédito.

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ATIVO IMOBILIZADO. DATA DE AQUISIÇÃO. LIMITAÇÃO

É vedado por lei o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, a partir de agosto de 2004, relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004.

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ALUGUEL DE VEÍCULOS. DIREITO DE CRÉDITO INEXISTENTE.

Em relação a despesas com aluguel de bens utilizados na atividade produtiva da empresa, a legislação de regência somente permite a tomada de créditos em relação a máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica. Na legislação de regência não há permissivo para tomada de crédito em relação a despesas com aluguel de veículos para transporte de cargas.

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-002.274 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10983.906652/2014-09

Manifestação de Inconformidade Improcedente.  
Direito Creditório Não Reconhecido.”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Manifestação de Inconformidade, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

Relatório proferido.

### **Voto.**

Conselheiro Relator - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme a legislação, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Da análise do processo, verifica-se que o cerne da lide envolve a matéria do creditamento sobre os insumos do processo produtivo, na apuração das contribuições PIS e COFINS não cumulativas, matéria recorrente nesta seção de julgamento.

De forma majoritária, este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, normalmente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Dicotomia que retrata a presente lide administrativa.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento da matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, além de identificar em qual momento e fase do processo produtivo eles estão vinculados.

O Resp 1.221.170, julgado no STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou o entendimento majoritário deste Conselho e tem aplicação obrigatória, conforme Art. 62 do Regimento Interno.

Em algumas das matérias constantes nos autos é possível verificar que a glosa foi realizada de forma genérica (produtos de limpeza, materiais de laboratório e fretes por exemplo), sem qualquer segregação (discriminação).

Logo, ficou evidente a necessidade da diligência, porque dependendo do tipo do dispêndio sobre o qual o crédito foi aproveitado, este conselho pode entender que é permitido ou não. É comum reconhecer os créditos sobre os dispêndios com limpeza em atividades que envolvem a produção de alimentos, por exemplo.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material que permeia o processo administrativo, vota-se no sentido de CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-002.274 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10983.906652/2014-09

1 – a unidade preparadora intime a recorrente a apresentar laudo conclusivo, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a relevância e essencialidade dos dispêndios gerais que serviram de base para tomada de crédito, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e Parecer Normativo Cosit n.º 5 e nota CEI/PGFN 63/2018.

2 - A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além do laudo a ser entregue pela Recorrente, o mesmo RESP 1.221.170 STJ, Parecer Normativo Cosit n.º 5 e Nota CEI/PGFN 63/2018.

Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado da manifestação da Receita, assim como, a PGFN deve ser informada do resultado final da diligência demandada, para ambos se manifestarem dentro do prazo de trinta dias.

Após, retornem os autos a este Conselho para a continuidade do julgamento.

Voto proferido.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.