



<b>Processo nº</b>	10983.906657/2014-23
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-008.011 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	28 de janeiro de 2020
<b>Recorrente</b>	BRF S.A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011  
PRECLUSÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual

**PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA.. NULIDADE DA DECISÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

No âmbito do processo administrativo fiscal, a prova pericial é produzida com a finalidade de suprir a deficiência de conhecimento técnico especializado da autoridade julgadora.

O indeferimento da produção da prova pericial não configura vício de nulidade da decisão, se a autoridade julgadora, fundamentadamente, demonstra que tal prova era prescindível para a formação de sua convicção sobre os fatos controversos.

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.**

Não comprovado pelo contribuinte a legitimidade do direito creditório pleiteado, apesar da oportunidade que lhe foi dada mediante diligência realizada, não é possível deferir-lhe o pleito.

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

Por expressa determinação legal, é vedada a apropriação de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins em relação à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições.

**COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ATIVO IMOBILIZADO. DATA DE AQUISIÇÃO. LIMITAÇÃO**

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

**COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ALUGUEL DE UNIFORMES. 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

ACÓRDÃO GERADO NO SISTEMA PROCESSO 10983.906657/2014-23

de regência não há permissivo para tomada de crédito em relação a despesas com aluguel de uniformes.

**CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. ART. 34 DA LEI 12.058/09**

A recorrente não fazia jus ao crédito, pois enquadrava-se na exceção à regra, prevista no § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058/09, qual seja, industrializava os produtos das posições 01.02. 1.03 e 1.05

**CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS. EMBALAGENS**

Os pallets e embalagens são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos.

**CREDITOS. INSUMOS. PEÇAS E PARTES. ÓLEO, ADITIVOS E GRAXAS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS**

Bens utilizados para viabilizar o funcionamento do maquinário utilizado no processo produtivo, enquadraram-se no conceito de insumos para fins de creditamento.

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.**

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter à glosa em relação à aquisição de Pallets, de embalagens, de partes e peças, de óleos, de aditivos, de fluídos, de graxas, de lenha e em relação aos fretes de produtos acabados. Vencido o conselheiro Walker Araújo (relator) quantos aos fretes de produtos acabados. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Raphael Madeira Abad referente aos fretes de produtos acabados.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (presidente substituto), Corintho Oliveira Machado, Jorge Lima Abud, Vinicius

Guimarães, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

## Relatório

Adoto o relatório da decisão de piso:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) nº **19959.48557.030114.1.1.09-3695**, transmitido em **03/01/2014**, de créditos da Cofins de incidência não-cumulativa, vinculados à receita de exportação, apurados no 1º trimestre-calendário de 2011, no valor de **R\$33.288.576,96**.

### Do Despacho Decisório

O Pedido de Ressarcimento foi deferido parcialmente, tendo sido reconhecido o crédito no valor de **R\$6.740.721,06**. As compensações vinculadas foram homologadas até o limite do crédito reconhecido.

Como consequência da homologação parcial das Dcomp tratadas neste processo e transmitidas na vigência da Lei nº 12.249/2010, foi lavrado auto de infração para exigência de multa isolada, tratado no processo nº **11516.724025/2015-01**.

Após descrever o procedimento fiscal, passa a identificar as glosas realizadas conforme as linhas do Dacon, como segue.

### 1. Ficha 16A do Dacon - Aquisições no Mercado Interno

Da base de cálculo dos créditos apurados em Dacon, **Ficha 16A – Linhas 01, 02, 03, 04, 05, 06 e 07**, foram glosados os valores que seguem:

1.1. Bens sujeitos à alíquota zero. Tais aquisições glosadas estão listadas na planilha *DEMAIS GLOSAS*, localizada no arquivo não paginável inserido a fl. 593; o enquadramento legal de cada item consta indicado no Relatório Fiscal;

1.2. 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;

1.3. Aluguel de uniformes, por não haver previsão legal de tomada de créditos desta natureza;

1.4. Notas fiscais cujo Código Fiscal de Operação não representa aquisição de insumos e nem outra operação com direito a crédito;

1.5. Aquisições de pessoas físicas sem direito a crédito;

1.6. Aquisições onde não foi possível identificar o CNPJ do participante, fornecedor;

1.7. Fretes contabilizados como de transferência de produtos acabados entre unidades da empresa.

### 2. Ficha 16A – 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. Ficha 16A – Crédito Presumido Atividade Agroindustrial Linha 22 – Ajustes Positivos de Créditos (crédito regular)

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)

A Autoridade Fiscal informa que:

- A **Linha 22 – Ajustes Positivos de Créditos** (crédito regular) foi utilizada para creditamento de PIS e Cofins relativos aos bens que tiveram suspensão definida na Lei 12.350 e, por incapacidade de alteração dos sistemas informatizados a tempo, foram tributados nas saídas. Apesar de incorreto, o procedimento não altera o valor a pagar ou a ressarcir e, portanto, não foi alterado;

- A **Linha 27 – Ajustes Positivos de Créditos** (crédito presumido) foi utilizada para creditamento do valor líquido, no entendimento do contribuinte, dos créditos presumidos relativos à IN RFB nº 977/2010, ou seja, créditos sobre o total das compras menos as compras utilizadas em produtos com destinação diversa da prevista na legislação;

- A **Linha 28 – Ajustes Negativos de Créditos** (crédito presumido) foi utilizada para o ajuste das informações relativas à Lei 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/2011, referentes a créditos lançados a maior nas linhas 25 e 26, de acordo com a legislação anterior. Não foi alterada a linha onde foi informado o crédito da Lei 12.058/2009, porém, foi ajustada a apuração da contribuinte.

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

A Autoridade Fiscal informa 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. 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 nº 12.058/2009, enquadrando-se, portanto, também no disposto no **art. 34, §1º, da Lei nº 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. Diante de tal vedação, glosou dos montantes lançados nas linhas 27 das fichas 6A e 16A todos os valores que fossem relativos à aquisição de carnes.

Quanto ao crédito de que trata o **art. 5º da IN 977/2009**, informa que a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.02, com CFOP 5102, descrição “*BOI VIVO ABATE MISTO*” no valor de R\$ 1.803.709,99 em janeiro, R\$ 3.512.287,07 em fevereiro; em março não foi detectada nenhuma operação de venda.

Quanto ao crédito do **art. 6º da IN RFB nº 977/2009**, informa 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.

A Autoridade Fiscal assim conclui: quanto a **janeiro e fevereiro**, o contribuinte não faz jus a nenhum crédito presumido da **IN RFB nº 977/2009**; quanto a **março**, seria possível apurar créditos relativos ao **art.32 da Lei 12.058/2009**, caso não houvesse sido descumprida a obrigação imposta pela IN RFB nº 977/2009, art. 14.

E acrescenta que: relativo ao art. 5º da IN RFB nº 977/2009 já estava estabelecida a inexistência de crédito presumido em decorrência da venda de animais vivos em janeiro e fevereiro; também se aplica a estes meses o descumprimento da obrigação acessória; relativo ao art.6º, já estava estabelecida a inexistência do crédito

presumido uma vez que se enquadra na vedação de seu parágrafo único, da forma acima descrita em relação ao art. 34, §1º da Lei 12.058/2009.

### **3.2. Créditos Presumidos da IN RFB nº 1.157/2011 e da Lei nº 12.350/2009**

A Autoridade Fiscal afirma que a contribuinte no período em tela não faz jus a nenhum crédito presumido **IN RFB nº 1.157/2011**. Em relação ao crédito do **art. 5º da IN**, diz que 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, 23.04 e 23.09.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º. Em relação ao crédito presumido do art. **6º da IN**, aduz que a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: consiste de 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**.

Foram glosados: os créditos sobre a aquisição de milho e cereal, relativos à **Lei nº 10.925/2004**, bens que não são mais regulados por esta lei, mas pela Lei nº 12.350/2011; os créditos da **Lei nº 12.350/2011** em relação aos quais a contribuinte não atende às condições da legislação para a apuração.

### **Da Manifestação de Inconformidade**

#### **Conceito de insumo**

Alega que o princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal apresenta interpretação única, impossível de ser modulada pelo legislador ordinário sem ofensa ao texto constitucional, independentemente do tributo ao qual estiver vinculado - seja no ICMS, IPI, nos impostos residuais de competência da União ou em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

Afirma que, de acordo com a doutrina e a jurisprudência que invoca, não é possível impor uma interpretação que diminua o conceito e o alcance do princípio da não cumulatividade. Aduz, entretanto, que é cabível a adoção para as contribuições o regime jurídico aplicável ao Imposto sobre a Renda, inclusive no que se relaciona aos custos passíveis de dedutibilidade na composição da base de cálculo do gravame. Assim defende que é possível concluir que o conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins abrange todos aqueles gastos necessários à atividade produtiva do contribuinte.

A fim de corroborar sua tese, cita jurisprudência administrativa e judicial.

Traz a descrição das atividades produtivas da empresa e, na sequência, passa a discorrer especificamente sobre cada tipo de glosa.

#### **Dos Bens Adquiridos para Revenda (Ficha 16A - Linha 01)**

A interessada contesta as glosas de valores de aquisição de **bens sujeitos a alíquota zero** alegando que os artigos 3º, § 2º, II, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, além de determinarem que não é possível a utilização dos créditos advindos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições de que tratam, determinam a possibilidade de creditamento no caso em que o pagamento não ocorreu por força da aplicação de uma regra isentiva e o insumo tenha sido utilizado em saída tributada pelas citadas contribuições; defende que tendo em conta as consequências da isenção e da alíquota zero, tem-se que se tratam de instituto único, cuja utilização difere apenas por conveniência do legislador.

#### **Dos Bens Utilizados Como Insumos (Ficha 16A - Linha 02)**

Em relação à glosa de valores de aquisições de **bens que não se enquadram no conceito de insumo**, defende que as glosas são indevidas considerando o conceito de insumo por ela firmado, no caso, “todos os bens e serviços que são utilizados no processo produtivo, ainda que não se integrem diretamente à mercadoria comercializada”. No intuito de não deixar dúvidas, discorre sobre a função dos bens glosados, como segue transrito:

- Óleos, Aditivos, Fluídos e Graxas- utilizados para viabilizar o funcionamento do maquinário utilizado no processo produtivo da Requerente, como por exemplo o gerador de energia do frigorífico.

- Pallets e big bags - são utilizados como embalagem secundária, protegendo os insumos e materiais do contato direto com o solo, além de facilitar o transporte e a movimentação de produtos.

- Fios e cabos elétricos, condutores difusores para iluminação, eletrocalhas, disjuntores e demais materiais de instalação elétrica e hidráulicas / Partes e peças de empilhadeiras, de veículos agrícolas e demais itens de reposição do maquinário – são partes e peças necessárias à manutenção do parque industrial da Requerente.

Defende que dão direito a crédito os custos “atrelados à manutenção da segurança da unidade industrial ou ao suprimento de refeição/água para os funcionários”, tais como gastos com manutenção de extintor, aquisição de produtos de refeitório ou aquisição de bebedouro de água.

Quanto às glosas de valores de notas fiscais cujo **Código Fiscal de Operação (CFOP) não representa aquisição de insumos** e nem outra operação com direito a crédito, diz que se referem a “insumos utilizados na atividade produtiva da Requerente e, dado o respectivo caráter de essencialidade para a consecução de sua atividade e manutenção do padrão de qualidade com o qual trabalha, devem ser objeto de creditamento”. Contesta a glosa dos valores das **aquisições de pessoas físicas** alegando que, segundo a “orientação que informa o preceito de creditamento”, há direito a crédito em relação às aquisições de bens e serviços que tenham sido utilizados na atividade da pessoa jurídica, ainda que adquiridos de pessoas físicas.

Em relação às operações glosadas **por não ter sido identificado o respectivo fornecedor** argumenta que as glosas não procedem, pois os documentos fiscais teriam sido emitidos de forma regular e, em momento algum, sofreram questionamento por parte do Fisco Estadual competente para proceder a tal conferência. Aduz que é possível extrair do Despacho Decisório que a Requerente identificou o fornecedor, mas que em relação a ele não teriam sido veiculadas informações reputadas suficientes, constatação esta que, “antes de revelar uma conduta omissa da Requerente, mostra uma falta de disposição da Fiscalização em reconhecer um crédito que é devido à luz da principiologia e teleologia ora postas”.

#### Serviços Utilizados como Insumos (Ficha 16A - Linha 03)

Em relação aos **serviços que não se enquadram no conceito de insumo**, alega que na correta concepção do termo insumo, que defende ser a sua, os serviços glosados geram o direito creditório pleiteado, como é o caso, por exemplo, dos:

...serviços de reforma de pallets, os quais são necessários para a manutenção dessas embalagens secundárias, utilizadas para proteger os insumos e materiais do contato direto com o solo, além de facilitar o transporte e a movimentação de produtos.

Defende que, devido à sua essencialidade ao seu processo produtivo, consistem de insumo “os serviços de análise laboratorial e limpeza civil”, e também os “serviços de limpeza, treinamento, reforma de pallets, reforma, manutenção e limpeza de

equipamentos, armazenagem e carga”. Quanto às glosas de valores de notas fiscais cujo **CFOP não representa aquisição de insumos e nem outra operação com direito a crédito**, diz que os valores glosados, cita os “serviços de reforma de pallets e treinamento”, consistem de “insumos utilizados na atividade produtiva da Requerente, o que pode ser extraído da exposição detalhada de seu processo produtivo, e cujo creditamento encontra suporte em amplo material normativo, doutrinário e jurisprudencial, inclusive, do E. Carf”.

**Despesas de Aluguéis e Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica (Ficha 16A - Linha 06)**

Contesta a glosa de despesas com o “aluguel de determinados bens, tais como **uniformes para os funcionários**” os quais, segundo alega, “constituem gasto essencial para a manutenção da atividade produtiva”. Reclama que a Fiscalização tenta indevidamente imputar uma interpretação restritiva ao dispositivo legal que lhe daria direito ao crédito, considerando que, de acordo com a doutrina e a jurisprudência que invoca, não é possível impor uma interpretação que diminua o conceito e o alcance do princípio da não cumulatividade, que no caso concreto permite os créditos contabilizados e indevidamente glosados pela Fiscalização Fazendária, já que efetivamente foram utilizados na atividade produtiva da Requerente.

**Fretes Contabilizados como de Transferência entre Unidades da Empresa (Ficha 16A- Linha 07)**

Contesta a glosa das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa alegando, com fundamento em doutrina e jurisprudência administrativa, que geram créditos, indistintamente, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.

**Bens do Ativo Imobilizado (Encargos de Depreciação) (Ficha 16A - Linha 09)**

Argumenta que, em que pese a disposição do artigo 31 da Lei n.º 10.865/2004, é de se ter presente o conceito de insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições , no sentido de que tal instituto deve ser tomado em conotação ampla que se revele hábil abranger toda sorte de bens, serviços e custos diversos que se mostrem necessários à existência e à qualidade do processo produtivo, ainda que não se integrem diretamente à mercadoria comercializada.

Pontua que a Lei n.º 10.865, de 30/04/2004, traz em seu bojo a indevida pretensão de conferir tratamento prejudicial aos contribuintes em caráter retroativo, uma vez que deixou de reconhecer direito de creditamento em relação a bens adquiridos até a edição da norma, em manifesta violação ao artigo 106 da Lei n.º 5.172, de 25/10/1966, que veda à legislação tributária a respectiva aplicação a fatos pretéritos quando se revelar menos benéfica ao administrado.

**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)**

De início a interessada alega que a asserção da Fiscalização Fazendária de que a Requerente, à época dos fatos apurados, comercializada bovinos vivos, classificados na **posição 1.02 da NCM** - situação esta que, nos termos da **Lei n.º 12.058/2009 e da IN RFB n.º 977/2009**, vedaria a apuração de crédito presumido – não possui “fundamentação substancial” uma vez que a premissa adotada baseou-se na omissão imputada à Requerente, quanto à adoção de um controle diferenciado de estoques -

previsto no artigo 14 da IN RFB n.º 977/2009 -, situação esta hábil a validar a conclusão de que efetuou a venda de bovinos vivos.

O mesmo alega em relação ao crédito presumido previsto na **Lei n.º 12.350/2009 e na IN RFB n.º 1.157/2011**, em relação ao qual foram glosados, segundo informa, crédito presumido relativo à venda de bens classificados nas posições **NCM 1.03 (suínos vivos), 1.05 (aves vivas), 10.05 (milho), 10.07 (sorgo de grãos), 23.04 (resíduos e desperdícios) e 23.09.90 (preparações para alimentação animal)**.

Explica que a ausência do referido controle de estoques se deve ao fato de exercer atividade produtiva que abrange várias vertentes e aquisição de insumos diversos não sendo, portanto, “viável saber exatamente a destinação específica à qual está vinculada cada parte comercializada de cada um dos animais”. Reclama que considerando a variedade de suas operações “não se pode exigir o cumprimento da obrigação acessória referenciada segundo os moldes exageradamente rigorosos pretendidos pela r. Administração Tributária”, rigor este cujos custos de implementação, segundo alega, inviabilizariam sua operação assim como sua competitividade.

Acrescenta que: a venda dos itens destacados no Despacho Decisório (posições 1.02, 1.03 e 1.05 da NCM) se deu em caráter residual e excepcional e que eventuais créditos em relação a elas apurados foram objeto de estorno, “conforme faz prova a documentação anexa (Doc. 07), assim como aquela já colacionada aos autos do processo administrativo, oportunamente apresentada à r. Fiscalização Tributária”. Por fim, a Requerente destaca a alteração introduzida no artigo 8º, §10º, da Lei n.º 10.925/2004, pelo artigo 33 da Lei n.º 12.865/2013, no sentido de que *“para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos”*, o que deve ser considerado no presente caso, de forma a demonstrar a legitimidade dos créditos aos quais faz jus.

Da Eventual Necessidade de Realização de Perícia Para fins de esclarecimentos acerca dos insumos glosados e suas participações nos processos produtivos, a Requerente pugna pela realização de perícia, nos termos do inciso IV, do artigo 16, do Decreto 70.235/72; indica perito e formula quesitos.

#### **Do pedido**

Diante dos argumentos expendidos, a interessada requer que seja julgada procedente a presente manifestação de inconformidade e reconhecido integralmente o direito creditório.

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo-se integralmente o despacho decisório que glosou os créditos apurados pela Recorrente.

Intimada da decisão de piso, a Recorrente interpôs recurso voluntário em, reproduzindo, em síntese, os argumentos de mérito explicitados em sua impugnação, com acréscimo de duas questões preliminares, quais sejam:(i) ônus da prova; e (ii) nulidade do despacho decisório.

Em 31 de janeiro de 2019, o processo foi sobrestado para aguardar a distribuição de outros processos que tem o mesmo objeto e período aqui discutido, cuja finalidade era o realizar o julgamento em conjunto.

Já em 14.05.2019, a Recorrente protocolou petição noticiando a decisão em definitivo do STJ no REsp 1.221.170/BR e pleiteou a conversão do julgamento em diligência para a unidade de origem realizar nova análise dos créditos com base no novo entendimento emanado por aquela Corte.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

### I - Tempestividade

O recurso voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

### II - Recurso Voluntário

Conforme exposto anteriormente, a Recorrente interpôs recurso voluntário trazendo os seguintes tópicos à serem analisados por esta Turma, a saber: **Preliminarmente** (i) juntada de laudo pericial; (ii) ônus da prova no processo administrativo tributário e nulidade do r. Despacho Decisório proferidos nos autos; (iii) nulidade pela indevida negativa à realização de perícia; **Mérito** (iii) conceito de insumo e preceito de não-cumulatividade; (iv) Glosa Mantidas no v. acórdão recorrido (iv.a) Bens Sujeitos à Alíquota Zero (item 3 do v. acórdão); (iv.b) Bens Supostamente não enquadráveis no conceito de insumos (item 4.1 do v.acórdão). (iv.c) Aquisições de bens cujo CFOP não representa aquisição de insumos e operações glosadas por não ter sido identificado o respectivo fornecedor, aquisição de pessoas físicas sem direito ao crédito, despesas de aluguéis e máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica (itens 4.2, 4.3, 4.4 e 6 do v. acórdão; (iv.d) dos serviços utilizado como insumos (itens 5 e 7 do v. acórdão); (iv.e) bens do ativo imobilizado (item 8 do v. acórdão); e (iv. F) Créditos Presumidos – Atividades Agroindustriais ( item 9 do v. acórdão).

### III. - Preliminar

#### III.I – Juntada de Laudo Pericial

A Recorrente pleiteou em sede preliminar a juntada de Laudo Pericial que demonstra sua atividade industrial, de forma a detalhar todos os bens e serviços por utilizados, nos termos do artigo 16, §4º, “a”, do Decreto nº 70.235/72.

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

(...)

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

Informa que a juntada tardia do laudo pericial se deu em função dos custos envolvidos e do volume de operações, motivo pelo qual foi elabora somente após o julgamento de primeira instância. Invoca, ainda, o princípio da verdade material para afastar a preclusão prevista no §4º daquele dispositivo.

Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, seu requerimento deve ser totalmente negado. Isto porque, a mera alegação de que a juntada tardia do laudo pericial se deu em função dos custos envolvidos e do volume de operações, não justifica o motivo de força maior previsto na alínea “a”, do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72.

Com efeito, a Recorrente foi intimada em 11.08.2015 à prestar diversas informações (fls. 92 e ss), dentre as quais, descrição de seu processo produtivo/comercial, contudo, não atendeu à solicitação realizada pela fiscalização (vide informação fiscal de fls. 731-769):

*Assim, antes de glosar o item, foi solicitado ao contribuinte que informasse onde efetivamente foi utilizado cada um dos itens, melhor forma de realmente identificar se o bem foi ou não utilizado no processo produtivo da empresa.*

*O contribuinte, porém, não preencheu a coluna “(I) Linha de Produção de”, onde se pretendia que fosse informado “o tipo de produto produzido onde foi utilizado aquele bem ou serviço”. Assim, a informação mais fundamental da questão não foi fornecida: onde efetivamente foi consumido aquele bem ou serviço; para produzir o quê?*

*Foi dada a oportunidade de esclarecer de uma vez por todas quaisquer dúvidas e, inclusive, se fosse o caso, permitir verificação no local de produção do efetivo consumo daquele insumo no local. Porém, não tendo fornecido a informação, a contribuinte parece não pretender esclarecer como são utilizados os bens que alega serem consumidos na produção e, assim, serem merecedores de créditos de PIS e COFINS.*

*É bem verdade que incluiu a coluna OBSERVAÇÃO BRF, onde prestou alguns esclarecimentos, informando em grande parte das notas o tipo de utilização. Desta forma, foram parcialmente consideradas as informações do contribuinte em relação a estes itens. Aqueles que foram identificados pelo contribuinte como utilizados em manutenção de Instalações Prediais e Veículos foram sumariamente glosados, tendo em vista que é evidente não se enquadrarem no conceito de insumo da legislação. Aqueles identificados como Matéria-Prima/Material de Embalagem, Manutenção de Máquinas da Linha de Produção, Produtos Intermediários ou OUTRAS foram novamente analisados, sendo admitidos diversos itens que não haviam sido admitidos na análise anterior.*

Já em sede de manifestação de inconformidade protocolada em 11.02.2016, a Recorrente trouxe diversos documentos, dentre os quais destacamos o descriptivo e fluxograma de seu processo produtivo.

Por sua vez, o Laudo Pericial foi juntada apenas em 07.04.2017, depois de quase 03 (três) anos após a sua intimação para apresentar a descrição de seu processo produtivo/comercial.

Ou seja, a Recorrente teve diversas oportunidades e tempo suficiente para produzir suas provas e não o fez. Não pode, agora, em sede recursal produzir provas, sob pena de infringir os ditames previstos no artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72.

Não bastasse isso, afastasse a aplicação do princípio da verdade material, posto que referido princípio não se presta à suprir deficiências probatórias ocasionadas pela própria Recorrente que deixou que atender as intimações.

Nestes termos, deixo de considerar os documentos trazidos pela Recorrente em sede Recursal.

***III.2 - ônus da prova no processo administrativo tributário e nulidade do r.  
Despacho Decisório proferidos nos autos***

A Recorrente pleiteia a nulidade do despacho decisório que deixou de homologar os créditos cuja restituição foi pretendida pela contribuinte, por insuficiência quanto à fundamentação na “informação fiscal” que lhe serviu de fundamento.

Alega, ainda, que mesmo no processo administrativo que envolva reconhecimento de direito creditório ao contribuinte, a fiscalização tem o dever de provar as elementares cunho probatório que arguir em face do contribuinte.

Sem razão à Recorrente.

Isto porque, em se tratando de resarcimento ou compensação, o contribuinte possui o ônus de provar seu direito aos créditos apurados. Nesse sentido:

*"Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009*

*VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. 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 carregar nos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)*

Esse é o entendimento emanado na decisão recorrida, que adoto como razão de decidir:

*1 Do ônus da prova no âmbito dos processos administrativos*

*Antes de se passar a análise das matérias contestadas, importa que se teçam algumas considerações acerca do ônus da prova do impugnante, no âmbito dos processos administrativos em que se trate de direito de crédito por este utilizado pelos meios legalmente previstos.*

*Coloque-se, inicialmente, que no que se referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.*

*Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; ao contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”. Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito; ao impugnante, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento.*

Já nos casos de utilização de direito creditório pelo impugnante, entretanto, o quadro resta modificado. Quando a situação posta se refere a desconto, restituição, compensação ou resarcimento de créditos, é atribuição do impugnante a demonstração da efetiva existência deste. O Código de Processo Civil, Lei nº 5.869/1973, aqui aplicável subsidiariamente ao Decreto 70.235/72, estabelece, em seu art. 333, que o ônus da prova incumbe ao autor, quando fato constitutivo do seu direito.

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo contribuinte; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado. Nesse sentido, a Instrução Normativa RFB no 1.300/2012, que rege atualmente os processos de restituição, compensação e resarcimento de créditos tributários, assim expressa em vários de seus dispositivos:

*Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:*

*I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou [...]*

*§ 1º A restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).*

*§ 2º Na impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, o requerimento será formalizado por meio do formulário Pedido de Restituição ou Ressarcimento, constante do Anexo I a esta Instrução Normativa, ou mediante o formulário Pedido de Restituição de Valores Indevidos Relativos a Contribuição Previdenciária, constante do Anexo II a esta Instrução Normativa, conforme o caso, aos quais deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.*

*[...]*

*Art. 76 . A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o resarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas. (grifei)*

*§ 1º Na hipótese de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os arts. 27 a 33 e 49 a 52, o pedido de resarcimento e a declaração de compensação serão recepcionados pela RFB somente depois de prévia apresentação de arquivo digital de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, com os documentos fiscais de entradas e saídas relativos ao período de apuração do crédito, conforme previsto na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, e especificado nos itens "4.3 Documentos Fiscais" e "4.10 Arquivos complementares PIS/COFINS" do Anexo Único ao Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001.*

*Portanto, em entendendo a autoridade fiscal que os documentos e informações produzidas pelo contribuinte durante o procedimento fiscal não se mostram bastantes e suficientes para demonstrar de forma inequívoca o crédito pretendido, ou entendendo que o crédito inexiste, em razão de as operações demonstradas pela contribuinte não se enquadarem nas hipóteses de creditamento legalmente previstas,*

*cabe a este negar o direito, total ou parcialmente, explicitando claramente sua motivação.*

*Neste caso, cabe ao contribuinte, em sua defesa ao crédito, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o crédito pretendido. Decerto, não basta ao contribuinte apenas alegar sem provar; não basta, simplesmente vir aos autos discordando do entendimento do fiscal, afirmendo que entende possuir o direito ao crédito em relação a um ou outro tipo de despesa ou gasto; a contribuinte deve ser capaz de comprovar cabalmente o direito ao crédito que alega, identificando, dentre as operações glosadas, aquelas que entende que lhe dariam origem e demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência.*

*Como se extrai do relatório fiscal, a fiscalização, a partir das memórias de cálculos, contabilidade da empresa e outros elementos por esta fornecidos, realizou um minucioso trabalho de análise dos custos e despesas incluídos pela contribuinte nos montantes informados em Dacon e identificou, em planilhas que juntou aos autos, cada um dos valores glosados da base de cálculo do crédito apurado, individualizando também o motivo de cada glosa.*

*A recorrente, a seu turno, foi genérica em sua manifestação de inconformidade, contestando as glosas com base no pressuposto de que de todos os dispêndios ocorridos que contribuam, direta ou indiretamente, para a obtenção de receita geram créditos das contribuições. Dentre os itens individualizados pela autoridade fiscal identificou e manifestou-se apenas em relação a alguns itens ou alguns tipos de bens e serviços.*

*Em relação às glosas incontestes (itens não identificados pela recorrente), o julgador administrativo fica impedido de pronunciar-se pelo que resta definitivo na esfera administrativa o conteúdo do feito fiscal que com elas se relaciona.*

Assim, afasta-se o pedido de nulidade arguida pela Recorrente.

### ***III.3 - nulidade pela indevida negativa à realização de perícia***

A Recorrente pede a nulidade da decisão recorrida, por entender que não houve justificativa plausível para rejeitar o pedido de perícia por ela realizado.

Na motivação do indeferimento do pedido, o nobre Relator do voto da decisão recorrida, com respaldo nos arts. 18 e 28 do Decreto 70.235/1972, alegou que a realização da prova pericial requerida era absolutamente prescindível para a solução do litígio, uma vez que os elementos trazidos aos autos pela fiscalização e pela contribuinte, permitiam o exame da matéria.

Em face desses consistentes fundamentos, a decisão do órgão julgador de primeiro grau não merece qualquer reparo, especialmente porque, no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a decisão quanto ao deferimento ou não da realização de prova pericial constitui uma faculdade da autoridade julgadora, que, na atividade de apreciação da prova, tem toda liberdade para formar livremente a sua convicção acerca dos fatos controversos. E a justifica para atribuição dessa faculdade encontra respaldo na circunstância de ser a autoridade julgadora a destinatária, por excelência, da prova a ser produzida nos autos. Ademais, essa liberdade do julgador não se restringe a mera análise do pedido de produção de prova realizado pela parte, pois, ainda que não exista pedido de realização de diligência ou de produção de prova pericial nos autos, de ofício, a autoridade julgadora poderá determinar a sua produção. Esse é o entendimento que se extrai da interpretação combinada dos arts. 18, 28 e 29 do Decreto 70.235/1972, com as alterações posteriores, que seguem transcritos:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.*

[...]

*Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.*

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Assim, por estar devidamente fundamentado o indeferimento da realização da produção da prova pericial requerida, fica demonstrada a improcedência do pedido de nulidade da decisão recorrida.

#### **IV - Mérito**

O cerne do litígio envolve o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, sendo que há três correntes que se formaram no ordenamento jurídico sobre o assunto.

A respeito do conceito de insumo, principalmente no âmbito deste colegiado, adoto e transcrevo o voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède no processo 13656.721092/2015-97.

*"Relativamente à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:*

*Lei nº 10.637/2002:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

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

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - (VETADO)*

*IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

*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.*

*IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*Lei nº 10.833/2003:*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

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

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

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;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]<sup>§ 5º</sup> Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]<sup>§ 4º</sup> Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, que defendeu, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Todavia, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

**EMENTA**

**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 SEGUINTE 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, por quanto 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:

"Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na produção ou na execução do serviço**.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende-sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas

*com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).*

*Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.*

*Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".*

*Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.*

*Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."*

*As teses propostas pelo Ministro-relator foram:*

*43. 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 terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

*A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:*

*Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

*Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.*

*Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.*

*O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:*

*"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a*

*atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*

43. *O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.*

*Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.*

[...]

64. *Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:*

*“(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 Lei nº 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.*

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o

*enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.*

#### V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

*Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:*

**Ementa. 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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.*

*Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima,*

*produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).*

*Por outro lado, entendeu que o julgamento não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).*

*Destarte, embora ainda pendente de julgamento de embargos de declaração, dada a edição da Nota SEI nº 63/2018, adoto a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, nos termos do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF.*

*Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:*

**1. Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

**2. Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

*Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre alguns gastos gerais de fabricação e sobre as despesas comerciais.*

*Considero que o critério da essencialidade não destoou significativamente do entendimento que vinha sendo por este relator, especificamente no que concerne a afastar o creditamento sobre as despesas operacionais das empresas como inseridas na definição de insumo. Por outro lado, o critério da relevância abre espaço para que determinados custos, ainda que não essenciais (intrínsecos, inerentes ou fundamentais ao processo) possam gerar créditos por integrar o processo de produção, seja por singularidades da cadeira produtiva, seja por imposição legal.*

*A partir das considerações acima, afasto a tese da recorrente de que todos os custos e despesas necessários à obtenção das receitas gerariam créditos das contribuições, o que equivaleria, em outros termos, à tese do IRPJ, ou seja, todos os custos e despesas operacionais dedutíveis para o IRPJ gerariam créditos da contribuição. Assim, despesas operacionais, como as administrativas e de vendas, embora necessárias à recorrente para exercer suas atividades em geral, não se enquadram no normativo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR."*

Feito estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos relacionados ao itens glosados pela fiscalização.

#### ***IV.1 v. acórdão recorrido (iv.a) Bens Sujeitos à Alíquota Zero (item 3 do v. acórdão)***

Em linhas gerais, a Recorrente entende que a glosa realizada pela deve ser afastada, pois o creditamento autorizado pela legislação tributária para os casos de isenção, se aplica também às hipóteses de alíquota zero, institutos, que segundo o contribuinte, são similares.

Sem razão à Recorrente.

Isto porque, ainda que o resultado final ser o mesmo - desoneração tributária – a isenção e a tributação reduzida a zero são institutos que se encontram previstos em dispositivos legais distintos, com existência própria, descabendo, como quer a Recorrente, conferir a um (alíquota zero) o mesmo tratamento dispensado ao outro (isenção), em razão de ambos representarem renúncias fiscais. A decisão recorrida foi nesse sentido:

*Inicialmente, ao contrário do que pretende a contribuinte, no escopo da questão que aqui se trata, não há que se confundir a exoneração do contribuinte da obrigação de pagar o crédito tributário com a redução a zero da alíquota incidente sobre certos produtos. Não se pode negar que a isenção e a alíquota zero (assim como a imunidade e a não incidência) são institutos que, para o contribuinte, possuem o mesmo efeito: não pagamento de tributo. Contudo, a semelhança para por aí; em verdade, possuem inúmeras distinções entre esses institutos, tanto práticas como teóricas. Destarte, os institutos fiscais que, de uma forma ou de outra, livram o contribuinte do pagamento de tributos estão previstos em leis específicas e possuem critérios, condições e características próprias e distintas, conforme a feição pretendida pelo legislador.*

Além disso, a glosa de créditos sobre bens cujas compras era tributadas à alíquota zero deve ser mantida nos termos dos incisos II dos § 2º dos art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03:

"( . . . )

*§ 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."*

Outro não é o entendimento deste Conselho:

*CRÉDITOS. AQUISIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. É vedada a apuração de créditos da COFINS não-cumulativa, quando da aquisição de insumos sujeitos à incidência de alíquota zero. CARF, Acórdão nº 3302-001.520 do Processo 11020.003570/2009-86, Data 21/03/2012*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009 INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. As aquisições de produtos tributados alíquota zero de PIS/Cofins não dão direito a créditos no regime de apuração não cumulativo. Acórdão nº 9303-004.343 do Processo 16349.000277/2009-88 Data 05/10/2016.*

Portanto, deve ser mantida a glosa por seus próprios fundamentos.

***IV.2 Bens Supostamente não enquadráveis no conceito de insumos (item 4.1 do v.acórdão).***

Em sede de manifestação de inconformidade, a Recorrente juntou documentos para comprovar a utilização de bens e serviços em seu processo produtivo, tais como, descriptivos e fluxograma de sua atividade, contudo, limitou suas alegações em relação aos seguintes itens:

- Óleos, Aditivos, Fluídios e Graxas - utilizados para viabilizar o funcionamento do maquinário utilizado no processo produtivo da Requerente, como por exemplo o gerador de energia do frigorífico.

- Pallets e big bags - são utilizados como embalagem secundária, protegendo os insumos e materiais do contato direto com o solo, além de facilitar o transporte e a movimentação de produtos.

- Fios e cabos elétricos, condutores difusores para iluminação, eletrocalhas, disjuntores e demais materiais de instalação elétrica e hidráulicas / Partes e peças de empiladeiras, de veículos agrícolas e demais itens de reposição do maquinário – são partes e peças necessárias à manutenção do parque industrial da Requerente.

Quanto aos demais bens e serviços tratados neste tópico e que foram glosados pela fiscalização, a Recorrente apresentou manifestação genérica, sem demonstrar devidamente qual a utilidade e emprego de tais itens em seu processo produtivo. A decisão recorrida foi nesse sentido:

*Assim, explicitado o motivo das glosas, cabia ao contribuinte, em sede de contestação, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não reconhecer o crédito alegado. Neste caso, como dito no mesmo tópico 1, a fim de provar o direito ao crédito não basta o contribuinte vir aos autos discordando do entendimento do fiscal, mas deve demonstrar que as operações glosadas, ao contrário do entendimento fiscal, estão em conformidade com os dispositivos legais de regência.*

*Entretanto não é o que se verifica no presente caso. O que se tem é que a Recorrente foi genérica em sua manifestação de inconformidade, contestando as glosas com base somente no pressuposto de que de todos os dispêndios ocorridos que contribuam, direta ou indiretamente, para a obtenção de receita geram créditos das contribuições.*

Já em sede recursal, a Recorrente contesta a glosa dos seguintes itens abaixo da seguinte forma:

- *Embalagens e Pallets: Estão contemplados nesses itens as embalagens "big bags" e os pallets, os quais são utilizados como forma de viabilizar o carregamento dos produtos produzidos pela Recorrente. São utilizados, inclusive, como forma de proteger as mercadorias do contato com elementos estranhos que possam prejudicar a sua qualidade, conforme laudos anexos (Doc\_Comprobatorios0004 e Doc\_Comprobatorios0005).*

- *Empilhadeiras e "Não é utilizado na Linha de Produção": Nesse item estão contempladas diversas partes e peças, tais como amortecedor, rolamento, transmissor, tubo, mangueira, válvula, anel de guia, buchas, cabos de vela, anilhas de conexão, arruelas, entre outras, as quais, na verdade, são utilizadas na manutenção das máquinas e equipamentos inseridos no processo produtivo da Recorrente, a fim de manter o seu funcionamento, conforme laudos anexos (Doc\_Comprobatorios0006 e Doc\_Comprobatorios0007).*

- *Instalações Prediais: Nesse item estão inseridos diversos materiais e serviços, como por exemplo lâmpadas, tomadas, reatores elétricos, fita isolante de alta tensão, canaletas, cantoneiras, soquete, todos utilizados para a manutenção e conservação das instalações da Recorrente, necessários para mantê-las em perfeito estado de conservação e funcionamento, conforme laudos anexos (Doc\_Comprobatorios0008).*

- *Não é lubrificante: Foram incluídos nesse item graxas, aditivos para radiadores e desengripantes, os quais são utilizados pela Recorrente em seu maquinário, com a finalidade de lubrificação para o correspondente funcionamento, conforme laudos anexos (Doc\_Comprobatorios0009).*

- *Presumido: Esse item contempla as aquisições de lenha, as quais são utilizadas pela Recorrente para aquecimento das caldeiras utilizadas no processo produtivo de lácteos, conforme laudos anexos (Doc\_Comprobatorios0010).*

- *Veículos: Foram incluídos nesse item pneus e parachoques, os quais, no entanto, são utilizados nos veículos agrícolas da Recorrente.*

Em relação aos Pallets e embalagens entendo que a glosa deve ser revertida, considerando sua relevância à atividade exercida pela Recorrente, os quais são utilizados como forma de viabilizar o carregamento dos produtos alimentícios produzidos pela contribuinte e para proteger as mercadorias do contato com elementos estranhos que possam prejudicar a sua qualidade.

Da mesma forma que no item anterior, entendo que as partes e peças utilizados na manutenção das máquinas e equipamentos inseridos no processo produtivo da Recorrente; Óleos, Aditivos, Fluídios e Graxas - utilizados para viabilizar o funcionamento do maquinário utilizado no processo produtivo da Requerente; e lenhas utilizadas para aquecimento das caldeiras devem gerar crédito do PIS/COFINS, posto que relevantes ao exercício da atividade da Recorrente e por se enquadrarem no conceito de insumo previsto no inciso II, do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. (os documentos carreados na manifestação de inconformidade permitem identificar a utilização desses produtos na atividade industrial da Recorrente)

Já em relação demais itens (instalações prediais, e veículos), constatasse que as alegações recursais são de ordem genérica e não demonstram a utilização de tais itens em seu processo produtivo. Ora, a Recorrente não especificou em seu recurso onde são realizadas as instalações prediais, na unidade fabril ou na área administrativa, tampouco demonstrou quais veículos receberam os pneus e para-choques, tendo apenas feito remissão ao laudo pericial, diga-se, desconsiderado por este relator, sem indicar precisamente em qual parte do laudo se encontra a descrição que lhe daria respaldo.

Assim, reverte-se a glosa em relação aos Pallets e embalagens; partes e peças - óleos, Aditivos, Fluídos e Graxas; e lenha.

***IV.3 Aquisições de bens cujo CFOP não representa aquisição de insumos e operações glosadas por não ter sido identificado o respectivo fornecedor, aquisição de pessoas físicas sem direito ao crédito, despesas de aluguéis e máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica (itens 4.2, 4.3, 4.4 e 6 do v. acórdão)***

No item 4.2 do acórdão, a decisão recorrida assim fundamentou a manutenção da glosa:

***4.2 Notas Fiscais cujo CFOP não representa aquisição de insumos e nem outra operação com direito a crédito***

*O mesmo há que se dizer em relação às glosas de valores de notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de insumos e nem outra operação com direito a crédito.*

*A autoridade fiscal verificou, a partir das informações prestadas pela própria contribuinte, que esta inseriu na base de cálculo do crédito valores indevidos em razão de as operações demonstradas não se enquadrarem nas hipóteses de creditamento legalmente previstas, isso, tendo em conta os CFOP das notas fiscais registradas. As entradas de produtos glosadas são as registradas pela interessada com CFOP: 1949, 2949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado (Classificam-se neste código as outras entradas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificados nos códigos anteriores); 1551 - Compra de bem para o ativo imobilizado; 1910 - Entrada de bonificação, doação ou brinde; 1916 - Retorno de mercadoria ou bem remetido para conserto ou reparo; 1919, 2919 - Devolução simbólica de mercadoria vendida ou utilizada em processo industrial, remetida anteriormente em consignação mercantil ou industrial; 1925 - Retorno de mercadoria remetida para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente; 2152 - Transferência para comercialização; 2203 - Devolução de venda de produção do estabelecimento, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio.*

*A Recorrente, por sua vez, limitou-se a dizer que as aquisições se referem a “insumos utilizados na atividade produtiva da Requerente e, dado o respectivo caráter de essencialidade para a consecução de sua atividade e manutenção do padrão de qualidade com o qual trabalha, devem ser objeto de creditamento”.*

*Ou seja, a autoridade fiscal glosou as notas fiscais cujos CFOP não condizem com uma operação de aquisição de insumo. De outro turno, as explicações trazidas pela Recorrente em sede de Manifestação de Inconformidade não se mostram suficientes para infirmar a natureza dos produtos, atribuída pelo CFOP consignado na nota fiscal correspondente, ou, tampouco, para demonstrar, para além de quaisquer dúvidas, que se refiram a produtos utilizados como insumo.*

*À ausência de comprovação do direito ao crédito, mantém-se a glosa.*

Em relação ao tema tratado no item 4.2, constatasse que tanto em sede recursal quanto em manifestação de inconformidade, verificar que a Recorrente limitou a alegar que tais bens são insumos utilizados em seu processo produtivo, sem especificar onde são utilizados e qual sua função e importância na sua atividade industrial, remetendo, pura e simplesmente, suas alegações ao laudo pericial, como se não houvesse necessidade de apresentá-las no recurso. Sequer indicado de folhas do laudo foi informado pela Recorrente.

Assim, mante-se a glosa em relação ao item 4.2 do acórdão recorrido.

O item 4.3 da decisão recorrida diz respeito as operações glosadas por não ter sido identificado o respectivo fornecedor.

Em sua alegação a Recorrente limitou a alegar:

Aliás, deve-se também destacar que, à luz do já invocado princípio da verdade material, mero erro na descrição do CFOP da mercadoria / serviço ou ausência de identificação do fornecedor não podem validar a glosa do correspondente creditamento, notadamente quando, pela descrição do item, é possível identificar do que se trata.

Constatasse, uma vez mais, que suas alegações foram de ordem genérica, tendo a Recorrente deixado de contestar especificamente o motivo da glosa que, diz respeito a ausência de dados do fornecedor das mercadorias nos documentos fiscais capaz de possibilitar a sua identificação. Assim, correta a decisão de piso:

#### *4.3 Operações glosadas por não ter sido identificado o respectivo fornecedor*

*Em relação às operações glosadas por não ter sido identificado o respectivo fornecedor, a Recorrente alega que as glosas não procedem, pois os documentos fiscais teriam sido emitidos de forma regular e que teria sido identificado o código do participante de cada operação.*

*Estes argumentos não afastam a glosa.*

*Isso porque que o direito a crédito somente pode ser reconhecido pelo Fisco se estiver em estrita conformidade com a legislação de regência, o que deve ser devidamente comprovado pelo contribuinte/pleiteante.*

*No caso, somente a informação do código do fornecedor sem a indicação de seu CNPJ impede a análise e o reconhecimento do direito ao crédito, considerando que - segundo informa a Autoridade Fiscal e não contesta a Recorrente – “o mesmo código de participante é utilizado no cadastro do contribuinte para mais de um fornecedor, o que impede a correta identificação do participante”.*

*Destarte, tal fato impede a correta identificação do participante de cada operação, o que, por sua vez, impede a aferição da natureza da operação e sua conformidade com a legislação de regência, para fins do reconhecimento do correspondente direito creditório pretendido.*

*A interessada, como visto, limita-se a reclamar, de forma genérica, que o crédito havia que ser reconhecido pois, segundo o seu entendimento, era devido “à luz da principiologia e teleologia ora postas”, mas nada traz para contrapor o motivo da glosa.*

*Desta feita à ausência de comprovação do direito ao crédito, mantém-se a glosa.*

No item 4.4, que trata de crédito de bens adquiridos de pessoa física, a Recorrente assim se manifestou:

*Também devem ser citados os itens leite cru e leite tipo c o creditamento decorre do crédito presumido da atividade agroindustrial, analisado de forma aprofundada em tópico autônomo.*

Assim, a questão tratada no parágrafo anterior será analisada no tópico específico do crédito presumido da atividade agroindustrial.

Por fim, o item 6 da decisão trata de despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, tais como uniformes para funcionários, que segundo a Recorrente, constituem gasto essencial para a manutenção da atividade produtiva.

O artigo 3º, inciso IV, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, preveem a possibilidade de crédito de alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Contudo, não restou demonstrado pela Recorrente, que o aluguel de uniforme para funcionários se enquadre nas hipóteses previstas na legislação anteriormente citada. Qual o tipo de uniforme? Por qual motivo o uniforme de funcionários se equipara à equipamentos? Nada neste sentido foi demonstrado pela Recorrente, motivo pelo qual deve ser mantida a glosa.

Nesta seara, mantém-se integralmente as glosas tratadas neste tópico.

#### ***IV.4 - dos serviços utilizado como insumos (itens 5 e 7 do v. acórdão)***

A decisão manteve a glosa em relação aos serviços tratados no item 5 do acórdão, por entender que a Recorrente apresentou argumentos de ordem genérica, sem apontar especificadamente onde são utilizados os serviços glosados e qual sua importância ao processo de produção, a saber:

##### *5 Serviços Utilizados como Insumos (Ficha 16A - Linha 03)*

*Foram glosados, por ser evidente sua inadequação à legislação de regência, os serviços descritos como SERVICO LIMPEZA GERAL EM INSTALACOES, SERVICO ACABAMENTO MURETA CONCRETO, SERVICO APLICACAO REBOCO, SERVIÇO ASSENTAMENTO PISO CERAMICA, SERVICO DE OPERADOR LOGÍSTICO.*

*Foram glosados os valores de serviços cujos CFOP das Notas Fiscais não representa serviço utilizado como insumos e nem outra operação com direito a crédito. Foram glosadas as notas com descrições do tipo SERVIÇO MONTAGEM E DESMONTAGEM; SERVIÇO TÉCNICO MECÂNICO; SUPORTE, com os CFOP: 1949 - Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado e 1551 - Compra de bem para o ativo imobilizado.*

*Sob os títulos “a - Aquisições de Serviços que Não se Enquadram no Conceito de Insumos” e “b - Notas Fiscais cujo Código Fiscal de Operação não Representa Aquisição de Insumos e Nem Outra Operação com Direito a Crédito” a Recorrente traz argumentos da mesma natureza e com base no mesmo entendimento do conceito de insumo posto contra as glosas de valores de aquisições de bens, tratadas nos itens 4.1 e 4.2. Assim remete-se aos fundamentos lá postos para manter as tais glosas para fundamentar a manutenção das glosas tratadas no presente item.*

*Assim, aqui também tem-se que somente a partir das descrições dos serviços glosados pela fiscalização vê-se que ou eles claramente não consistem de insumo ou*

*não há como afirmar que o sejam. De outro turno, não há nada na Manifestação de Inconformidade que infirme a constatação fiscal.*

*No mais, as explicações trazidas pela Recorrente em sede de Manifestação de Inconformidade não se mostram suficientes para infirmar a natureza dos serviços, atribuída pelo CFOP consignado na nota fiscal correspondente, ou, tampouco, para demonstrar, para além de quaisquer dúvidas, que se refiram a serviços utilizados como insumo.*

*À ausência de comprovação do direito ao crédito, mantém-se a glosa.*

No recurso voluntário, a Recorrente traz as seguintes alegações:

- Reforma e Serviços não Especificados: Esses itens contemplam diversos serviços utilizados para a adequada manutenção e prosseguimento das atividades empresariais da Recorrente, tais como serviços de reforma de motor, manutenção e revisão de equipamentos, usinagem e reforma de máquinas, reforma de carretas utilizadas no transporte de lenhas para as caldeiras. Ou seja, são serviços necessários para a atividade produtiva da Recorrente, conforme laudos anexos, (**Doc\_Comprobatorios0013**), razão pela qual os correspondentes créditos devem ser mantidos.

Em que pese os argumentos apresentados pela Recorrente, constatasse, uma vez mais, que suas alegações são genéricas e não demonstram a utilidade e importância de tais serviços ao processo produtivo. Vale repisar, que não basta apenas mencionar o documento que dá respaldo ao seu direito, é necessário explicitar as razões pela qual aquele laudo pericial comprova suas alegações. Nada sentido foi realizado pela Recorrente, motivo pelo qual mantém-se a glosa dos serviços tratados no item 5 do acórdão.

Em relação ao item 7 do acórdão, constata-se que a glosa refere-se ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente, conforme extrai-se da informação fiscal:

*Foram glosados apenas fretes contabilizados nas contas 510366 Frete Transf.Prod.Acab.Carga Seca (entre Filiais), 510367 Frete Transf.Prod.Acab.Carga Seca (UP p/Filiais), 510580 Frete Transf.Prod.Acabados (UP p/Filiais) e 510581 Frete Transf.Prod.Acabados (Entre Filiais). Tais fretes devem ser glosados, reembresse, pois tratam-se de fretes ocorridos após a manufatura do produto, portanto não são fretes de insumos. Por outro lado, o produto ainda não foi vendido, portanto também não podem ser classificados como fretes de venda. Não há outra hipótese de creditamento de fretes na legislação de regência.*

A decisão da DRJ assim se pronunciou sobre o tema:

*7 Fretes Contabilizados como de Transferência entre Unidades da Empresa (Ficha 16A- Linha 07)*

*Conforme o Relatório Fiscal, a contribuinte identificou, conforme solicitado, os fretes de Matéria-prima, Produtos intermediários e material de embalagem, fretes de vendas, fretes de transferência e fretes relativos ao ativo imobilizado. Mas foram glosados apenas fretes contabilizados nas contas 510366 Frete Transf.Prod.Acab.Carga Seca (entre Filiais), 510367 Frete Transf.Prod.Acab.Carga Seca (UP p/Filiais), 510580 Frete Transf.Prod.Acabados (UP p/Filiais) e 510581 Frete Transf.Prod.Acabados (Entre Filiais). Tais fretes foram glosados, pois consistem de fretes ocorridos após a manufatura do produto, portanto não são fretes de insumos. Por outro lado, também não podem ser classificados como fretes de venda, já que se referem a produtos ainda não vendidos.*

A Recorrente contesta a glosa dessas despesas alegando, com fundamento em doutrina e jurisprudência administrativa, que geram créditos, indistintamente, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.

Para que bem se analise a questão posta, importa que se tenha em conta, antes de tudo, a evolução legal relativa ao creditamento de valores relativos a serviços de fretes pagos pela pessoa jurídica, contribuinte no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS e da Cofins.

A Lei nº 10.637/2002, que instituiu o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, já estabelecia, por meio de seu art. 3º, os valores que poderiam integrar a base de cálculo do crédito passível de utilização pelo contribuinte da contribuição, dentre os quais o valor dos serviços utilizados como insumo, ou seja, os diretamente aplicados na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de As disposições de tal artigo foram parcialmente modificadas pelo artigo 37 da Lei nº 10.865/2004, contudo, não houve qualquer modificação no que tange à parte que leva ao entendimento de que o legislador elegeu como base de cálculo, para a apuração do crédito, o valor dos serviços utilizados como insumo.

Com o advento da Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime de apuração não cumulativa da Cofins, passou a ser admitido também o aproveitamento de crédito sobre os valores dos gastos efetuados com serviços de armazenagem de mercadoria e de frete, na operação de venda, caso o ônus seja suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece o inciso IX do art. 3º desta lei. Já o art. 15 da citada Lei nº 10.833/2003, tratou de estender o comando previsto no inciso IX às pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004 (a teor do art. 93, I da mesma lei).

Vê-se, então, que, em se tratando de serviço de frete, a legislação permite o creditamento, desde que tomados de pessoas jurídicas, nas seguintes hipóteses:

(1<sup>a</sup>) no caso de se entender que o serviço de frete seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, hipótese de crédito tratada no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2002 (crédito cuja base de cálculo deve ser informada na Linha 03 - Serviços Utilizados como Insumos, das Fichas 06A e 16A do Dacon) - e

(2<sup>a</sup>) no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, crédito previsto no inciso IX do artigo 3º c/c com artigo 15 da Lei nº 10.833/2003 (valores informados na Linha 07 - Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda)

Observe-se que há, ainda, uma terceira hipótese de creditamento de custos com serviços de frete possível, além das expressamente previstas na legislação acima colocadas (hipótese que vem sendo acolhida pela Receita Federal do Brasil): esta se verifica quando o custo do serviço de frete, suportado pelo adquirente, é aplicado na aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, isso em razão de o valor do serviço integrar o valor de aquisição de tal bem, passando então a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo - base a ser informada na Linha 01 ou na Linha 02, conforme o caso.

*Ou seja, ao contrário do que entende a interessada, não é qualquer serviço de frete que lhe garante direito a crédito, mas apenas o que a legislação permite, como acima exposto.*

*Nesse sentido, saliente-se que os valores e a natureza das operações, conforme informadas pela Fiscalização, não foram contestadas pela interessada. Resta, portanto, que não há controvérsia quanto ao fato de que as despesas glosadas referem-se, não a transporte de insumos adquiridos ou bens vendidos, mas a transporte de produtos entre estabelecimentos da contribuinte.*

*Em restando pacífico nos autos o entendimento de que os valores dos fretes glosados de fato não se referem a fretes vinculados a operações de aquisição de insumo ou a operação de venda, correta é, portanto, a glosa destes valores dos montantes mensais informados no Dacon.*

*À ausência do direito ao crédito, mantém-se a glosa.*

Como cediço, as normas de regência permitem o creditamento das contribuições não cumulativas i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Há também direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos acabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

Portanto, tratando-se de frete entre os estabelecimentos da Recorrente de produtos acabados, entendo que glosa deve ser totalmente mantida, nos exatos termos da decisão recorrida.

#### ***IV.5 bens do ativo imobilizado (item 8 do v. acórdão)***

Nos termos da informação fiscal, verifica-se que a Fiscalização promoveu a glosa do valor das aquisições de bens para o ativo imobilizado que tinham a data da incorporação anterior a 01/05/2004, com fundamento no art. 31 da Lei nº 10.865/2004.

A Recorrente argumenta que, em que pese a disposição do artigo 31 da Lei nº 10.865/2004, é de se ter presente o conceito de insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições, no sentido de que tal instituto deve ser tomado em conotação ampla que se revele hábil abranger toda sorte de bens, serviços e custos diversos que se mostrem necessários à existência e à qualidade do processo produtivo, ainda que não se integrem diretamente à mercadoria comercializada.

Pontua que a referida lei foi publicada em 30/04/2004 daquele ano e traz em seu bojo a indevida pretensão de conferir tratamento prejudicial aos contribuintes em caráter retroativo, uma vez que deixou de reconhecer direito de creditamento em relação a bens adquiridos até a edição da norma, em manifesta violação ao artigo 106 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966, que vedava à legislação tributária a respectiva aplicação a fatos pretéritos quando se revelar menos benéfica ao administrado.

No que concerne ao encargos de depreciação, verifica-se que o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, dispunha, até o mês de janeiro/2004, que do valor apurado da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 2º) a pessoa jurídica poderia descontar créditos relativos a máquinas e

equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados a venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

A partir de 2004 em diante, com a edição da Lei nº 10.833, de 2003, possibilitou-se o direito ao crédito de encargos de depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.

Posteriormente, em 21/11/2005, a Lei nº 11.196 modificou a redação desse inciso, autorizando o creditamento de encargos de depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Ocorre, também, que a possibilidade de creditamento sofreu restrições, a partir de 01/08/2004, com a edição da Lei nº 10.865, de 2004, quedando vedado o desconto de créditos relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

Nestes termos, por expressa vedação legal, entendo que deve ser mantida a glosa.

**(iv. F) Créditos Presumidos – Atividades Agroindustriais (item 9 do v. acórdão)**

Neste tópico, entendo que a decisão recorrida merece ser mantida por seus próprios fundamentos, razão pelo qual a adoto como causa de decidir, a saber:

*9 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)*

*Crédito da Lei n.º 12.058/2009 e IN RFB n.º 977/2009 e Crédito da Lei n.º 12.350/2009 e IN RFB n.º 1.157/2011*

*A interessada alega que a asserção da Fiscalização Fazendária de que a Requerente, à época dos fatos apurados, comercializada bovinos vivos, classificados na posição 1.02 da NCM - situação esta que, nos termos da Lei n.º 12.058/2009 e da IN RFB n.º 977/2009, vedaria a apuração de crédito presumido – não possui “fundamentação substancial uma vez que a premissa adotada baseou-se na omissão imputada à Requerente, quanto à adoção de um controle diferenciado de estoques - previsto no artigo 14 da IN RFB n.º 977/2009 -, situação esta hábil a validar a conclusão de que efetuou a venda de bovinos vivos”.*

*O mesmo alega em relação ao crédito presumido previsto na Lei n.º 12.350/2009 e na IN RFB n.º 1.157/2011; afirma que “Também para conferir causalidade às conclusões alcançadas, pontuou a r. Administração Tributária a inexistência de um controle diferenciado de estoques da Requerente”.*

*Explica que a ausência do referido controle de estoques se deve ao fato de exercer atividade produtiva que abarca várias vertentes e aquisição de insumos diversos não sendo, portanto, “viável saber exatamente a destinação específica à qual está vinculada cada parte comercializada de cada um dos animais”. Reclama que considerando a variedade de suas operações “não se pode exigir o cumprimento da obrigação acessória referenciada segundo os moldes exageradamente rigorosos pretendidos pela r. Administração Tributária”, rigor este cujos custos de implementação, segundo alega, inviabilizariam sua operação assim como sua competitividade.*

Como se vê, os argumentos da Recorrente vêm no sentido de que a Autoridade Fiscal teria efetuado as glosas tomando como premissa a ausência do controle diferenciado de estoques, nos termos postos no artigo 14 da IN RFB n.º 977/2009 e art. 13 da IN RFB 1.157/2011, e assim defende o direito ao crédito por ser inexequível tal procedimento.

Ocorre porém que, antes de mencionar o descumprimento da referida obrigação acessória, a Autoridade Fiscal informa como motivo das glosas o fato de a contribuinte ter incorrido nas hipóteses legais de vedação ao crédito, conforme indica para cada tipo de crédito, como segue:

a) Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009: a Autoridade Fiscal, tendo em conta que a interessada, à época dos fatos, industrializava os bovinos vivos (posição 01.02) que adquiria glosou todos os valores relativos à aquisição de carnes, com fundamento na vedação prevista art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009.

b) Quanto ao crédito de que trata o art. 5º da IN 977/2009, relata que a glosa se deu em razão de a contribuinte ter incorrido na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo, qual seja, realizou operação de venda de bens da posição 01.02, com CFOP 5102, descrição “BOI VIVO ABATE MISTO” no valor de R\$ 1.803.709,99 em janeiro, R\$ 3.512.287,07 em fevereiro; em março não foi detectada nenhuma operação de venda.

c) Quanto ao crédito do art. 6º da IN RFB nº 977/2009, a Autoridade Fiscal informa 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 12.058/2009.

d) Em relação ao crédito tratado no art. 5º da IN RFB nº 1.157/2011, afirma que a glosa se deu em razão de a contribuinte ter incorrido 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, 23.04 e 23.09.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º; no valor de R\$35.381.539,49 em janeiro, R\$35.804.587,96 em fevereiro e R\$43.544.073,50 em março.

e) Já em relação ao crédito presumido do art. 6º da IN RFB nº 1.157/2011, a Autoridade Fiscal informa que a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: consiste de 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.

No que tange à ausência do “controle de estoques diferenciados”, previsto no art. 14 e art. 15 da IN 977/2009 e artigos 13 a 15 da IN 1.157/2011, é de se notar que está informação foi trazida não como uma “premissa” para a conclusão pela glosa, mas como um fato adicional impeditivo do reconhecimento do crédito pleiteado e notadamente para fins de justificar a não apuração de eventual crédito a que a contribuinte pudesse ter direito. De se vê excertos do Relatório Fiscal que tratam especificamente de tal matéria:

Assim, quanto a janeiro e fevereiro, o contribuinte não faz jus a nenhum crédito presumido da IN RFB nº 977/2009. Quanto a março, seria possível apurar créditos relativos ao art.32 da Lei 12.058, caso não houvesse o impedimento abaixo.

O contribuinte foi intimado pela Intimação SEORT nº 1070/2015, item 17:

[...]

O contribuinte, a respeito deste item, respondeu (fl. 118) que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições dos bois vivos...”:

[...]

Também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento. Diante da obrigação imposta pela legislação, IN RFB nº 977/2009, art. 14, simplesmente resolveu não cumpri-la. Tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, uma vez não cumprida a obrigação acessória, também o crédito presumido relativo ao art. 5º da IN RFB nº 977 do mês de março não é passível de apuração.

Relembre-se: relativo ao art. 5º da IN RFB nº 977/2009 já estava estabelecida a inexistência de crédito presumido em decorrência da venda de animais vivos em janeiro e fevereiro; também se aplica a estes meses o descumprimento da obrigação acessória; relativo ao art. 6º, já estava estabelecida a inexistência do crédito presumido 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, não há crédito presumido a apurar relativo à IN RFB nº 1.157 no período em tela.

Além disto, cumpre-nos relatar que o contribuinte foi intimado pela Intimação SEORT nº 1070/2015, item 18, a explicar como se operava o controle diferenciado de estoques estabelecido como obrigação acessória pela IN RFB nº 1.157/2011, art. 13:

[...]

O contribuinte, a respeito deste item, respondeu (fl. 119) que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições previstas nas IN 1.157/2011...”:

[...]

Também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento. Diante da obrigação imposta pela legislação, IN RFB nº 1.157/2011, art. 13, simplesmente resolveu não cumpri-la. Tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, uma vez não cumprida a obrigação acessória, também o crédito presumido relativo ao art. 5º da IN RFB nº 1.157/2011 dos meses janeiro, fevereiro e março não é passível de apuração.

Relembre-se: quanto ao art. 5º, já estava estabelecida a inexistência de crédito presumido em decorrência da venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05, 10.07, 23.04 e 23.09.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º, em janeiro e fevereiro e março; também se aplica a estes meses o descumprimento da obrigação acessória; relativo ao art. 6º, já estava estabelecida a inexistência do crédito presumido uma vez que o contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo primeiro do mesmo artigo: é incontestável que o contribuinte está enquadrado 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.

Em que pesem os motivos de irresignação da contribuinte contra a obrigação acessória posta pelas IN mencionadas, fato é que esta, uma vez estabelecida em legislação tributária vigente, se impõe aos administrados não podendo à administração tributária afastá-la sob qualquer argumento.

Além disso, como visto no item 1 deste voto, também está legalmente estabelecido que é do contribuinte/pleiteante o ônus de comprovar o direito de crédito que entenda possuir, o que, no presente caso, se daria através do cumprimento da obrigação acessória questionada.

Assim é que em não cumprindo, a contribuinte, a obrigação de manter um controle diferenciado de estoques de produtos adquiridos com suspensão, inviabiliza a análise e o reconhecimento do crédito presumido de que se trata.

No que tange as vedações ao crédito, a recorrente, limita-se a alegar que a venda dos itens destacados no Despacho Decisório (posições 1.02, 1.03 e 1.05 da NCM) se deu em caráter residual e excepcional e que eventuais créditos em relação a elas apurados foram objeto de estorno, “conforme faz prova a documentação anexa (Doc. 07), assim como aquela já colacionada aos autos do processo administrativo, oportunamente apresentada à r. Fiscalização Tributária”.

Tais alegações também não afastam a presente glosa de créditos.

Note-se que, ao contrário do que alega a Recorrente, não foi a ausência do controle diferenciado a situação “hábil a validar a conclusão de que efetuou a venda de bovinos vivos”. Na realidade, a ocorrência das operações mencionadas foi verificada a partir das informações sobre as notas fiscais fornecidas pela interessada. As notas fiscais de saída dos bens referidos encontram-se listadas na planilha VENDA DE BENS VEDAÇÃO PRESUMIDO 01 TRIM 2011.xlsx.

A Recorrente, a seu turno, não nega a existências das operações indicadas, mas defende que, dada a pequena proporção de seus valores em relação à sua receita total, estas não seriam suficientes para caracterizar as vedações aos crédito, como decidiu a Autoridade Fiscal.

Ocorre, porém, que cada um dos dispositivos acima citados, ao impor a vedação ao crédito de que trata, tão somente estabelece o fato a ser considerado como bastante e suficiente para afastar o direito ao crédito, sem estabelecer quaisquer condições ou limites quantitativos ou qualitativos.

Por conta disso, a Autoridade Fiscal, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação tributária (art. 111 do CTN), glosou o crédito ante a verificação da ocorrência do fato previsto na norma como suficiente para afastar o direito ao crédito.

No mais, o estorno de “eventuais créditos em relação a elas apurados” não afasta a subsunção da situação posta à hipótese legal de vedação ao crédito.

Mantém-se, portanto, as glosas.

Crédito presumido previsto no art 8º da Lei nº 10.925/2004

Foram glosados os créditos sobre bens relativos à Lei nº 10.925/2004 - milho e cereal - bens que não são mais regulados por essas leis, mas pela Lei nº 12.350/2011, pois a contribuinte não atende às condições da legislação para a apuração do novo crédito presumido.

A Autoridade Fiscal informa que a contribuinte preencheu as linhas 25 e 26 com créditos calculados pelas alíquotas previstas nas Leis 10.833/2003 (Cofins), 10.637/2002 (PIS) ou Lei nº 10.925/2004, relacionados a aquisição de bens que não são mais regulados por estas leis, mas pela Lei nº 12.350/2011, e conclui que, em não atendendo a contribuinte as condições da legislação para a apuração do novo crédito presumido, houve o estorno necessário para afastar os efeitos da citada alteração de legislação. Explica que alguns bens adquiridos pelo contribuinte ainda são regulados pela Lei nº 10.925/2004 - seja por não estarem listados na Lei nº 12.350/2011, seja

*por estarem na exceção do art. 57, inciso II – e informa que, por esta razão, foram zerados apenas os créditos relativos à Lei nº 10.925/2004 do milho e cereal.*

*A Recorrente, a seu turno, em defesa dos créditos que entende ter direito com fundamento na Lei n.º 10.925/2004, limita-se a destacar a alteração introduzida no artigo 8º, §10º, da referida lei pelo artigo 33 da Lei n.º 12.865/2013, no sentido de que "para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos", o que deve ser considerado no presente caso, de forma a demonstrar a legitimidade dos créditos aos quais faz jus.*

*Quanto à esta alegação, vê-se claramente que a interessada não aponta o que pretende contestar em relação ao procedimento fiscal quando menciona a alíquota de 60% em oposição à "legitimidade dos créditos".*

*Assim sendo, somente cabe destacar que, a teor do que consta do Relatório Fiscal, excluídos os valores que não dão direito a crédito – cujas glosas, saliente-se, não foram contestadas -, o crédito foi aceito conforme por ela calculado e informado. Observe-se que a única alteração de valores mencionada pela Autoridade Fiscal foi em relação ao valor do crédito contabilizado (soma dos créditos apurados a 5,55% e 9,25%) que foi corrigido, tendo sido estornado o valor que excedeu ao cálculo do crédito presumido permitido pela Lei 10.925/2004, tendo em vista que não foi admitido nenhum crédito relativo à Lei 12.350/2011.*

*Portanto, tem-se como inócua essa alegação, pelo que em nada deve ser alterado o procedimento fiscal neste ponto.*

## V – Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa em relação ao Pallets e embalagens; partes e peças, óleos, Aditivos, Fluídos e Graxas; e lenha.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo

## Voto Vencedor

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Redator designado.

Com todo respeito ao Ilustre Relator, ouso discordar de parte da solução dada ao presente processo.

Isto porque, entendo que os fretes sobre produtos acabados (item 7 do Acórdão atacado - 7 Fretes Contabilizados como de Transferência entre Unidades da Empresa (Ficha 16A- Linha 07) são aptos a gerar créditos de PIS e de COFINS.

Este entendimento decorre da inteligência da 3<sup>a</sup> Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais que, em decisões não unânimes, ressalta-se, vem posicionando-se no sentido da

possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos por se constituir como parte da "operação de venda".

Efetivamente, tendo a empresa industrial produzido um determinado produto, presume-se que será vendido, não havendo necessidade de que tal operação já tenha ocorrido para que o deslocamento do bem entre estabelecimentos seja considerado uma operação de venda de que trata o artigo 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03,

Neste sentido merece destaque o\ voto da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, no acórdão nº 9303-008.099, cujo fragmento se transcreve abaixo:

É de se entender que, em verdade, se trata de frete **para** a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

Ainda em relação a este entendimento é de se transcrever a ementa proferida no referido acórdão 9303-008.260, da 3º Turma da CSRF, prolatado na sessão do dia 20 de março de 2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.

Recurso especial do contribuinte provido.

Com base no acima exposto, entende-se ser necessária a reversão da glosa dos créditos de fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad