



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

**Processo nº** 10983.911355/2011-24  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-004.057 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de setembro de 2017  
**Matéria** COFINS  
**Recorrente** BRF S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

**NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO**

Deve ser afastada a preliminar de nulidade, uma vez que o despacho decisório foi devidamente fundamentado em documentos carreados aos autos e na legislação aplicável.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009

**CRÉDITOS. INSUMOS. "GÁS GLP CILINDRO P-20". COMBUSTÍVEL PARA EMPILHADEIRA. FALTA DE COMPROVAÇÃO**

Não deve ser admitido o crédito, quando o contribuinte alega que foi aplicado em empilhadeira, porém não prova que este bem integra o ativo imobilizado.

**BENS PARA REVENDA. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO NO DAICON**

Os incisos I dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 admitem créditos sobre bens adquiridos para revenda.

Assim, devem ser admitidos créditos sobre as aquisições cujos CFOP indicavam tratar-se de "compras para comercialização", exceto às de "Gás GLP Cilindro P-20", tratado em tópico específico, e as tributadas à alíquota zero.

O fato de terem sido erroneamente classificados no DAICON em linha destinada a insumos não tem o condão de impedir a tomada do crédito autorizada em lei.

**CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS**

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

---

**CRÉDITOS. INSUMOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. COMPROVAÇÃO**

Deve ser reconhecido o crédito calculado sobre "Dedo de Borracha A 50", indicado no Laudo Técnico como componente de depenadeiras. Não devem ser admitidos os créditos calculados sobre os demais itens, pois o contribuinte não apresentou comprovação de que relacionavam-se com máquinas e equipamentos utilizados na produção.

**CRÉDITOS. INSUMOS. GÁS ARGÔNIO, DICOFLENACO SÓDICO INJETÁVEL, PLASMA SANGUÍNEO ULTRAFILTRADO, GRILLER, AMÔNIA ANIDRA E DESINFETANTE ORTOZOOL**

Admite-se na base de cálculo dos créditos apenas as compras de "dicoflenaco sódico injetável", "plasma sanguíneo" e "amônia anidra", posto que somente nestes casos restou comprovado que eram insumos industriais.

**CRÉDITOS INTEGRAIS. COMPRAS COM SUSPENSÃO DE BENS DE ORIGEM ANIMAL E VEGETAL.**

Nos termos dos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/04, não davam direito a créditos integrais, porém presumidos, as compras de produtos de origem animal e vegetal beneficiadas com suspensão.

**CRÉDITOS. INSUMOS. REPALETIZAÇÃO E REFORMA DE PALLETS, SERVIÇOS DE APLICAÇÃO DE *STRECHT***

Os pallets e o strecht (filme plástico que envolve o pallet) são utilizados para proteger a integridade dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos. Da mesma forma, devem ser considerados como insumos os serviços de repaletização e reforma de pallets e os de aplicação do strecht.

**CRÉDITOS. SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA "TRANSBORDO"**

Devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos, por serem gastos conexos aos de frete e armazenagem, que são expressamente autorizados pelos incisos II e IX dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

**SERVIÇOS DE MONTAGEM E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO**

Não devem ser admitidos os créditos, quando o contribuinte não apresenta comprovação de que relacionavam-se com máquinas e equipamentos utilizados na produção.

**CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇOS E PRODUTOS DECORRENTES DE EXIGÊNCIAS LEGAIS**

Os serviços e produtos adquiridos para utilização nos setores industriais, em razão de exigências legais, porém cujo objetivo maior era o de preservar a qualidade do alimento, devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos, na qualidade de insumos.

**CRÉDITOS. ALUGUEL DE VEÍCULO DE CARGA**

Não devem ser admitidos, por não terem sido abrangidos pelos incisos IV dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

---

**CRÉDITOS. FRETES E ARMAZENAGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO**

Não devem ser admitidos, por não ter sido comprovado que foram incorridos em operações de venda (incisos IX dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).

**CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. ART. 8º DA LEI 10.925/04**

A alíquota do crédito presumido deve ser determinada com base na posição NCM dos produtos finais nos quais os insumos foram aplicados.

**CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. ART. 33 DA LEI 12.058/09**

Somente podem ser calculados créditos presumidos sobre insumos aplicados em processo industrial. O benefício não se aplica a mercadorias adquiridas para revenda.

**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, 02.01 e 02.02.

**INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE CRÉDITOS ESCRITURAIS**

A decisão vinculante do STJ, que determina o cômputo de juros, não se aplica ao caso, pois não houve qualquer *"ato estatal, administrativo ou normativo"* que tenha oposto qualquer óbice à aplicação do regime da não cumulatividade.

**MATÉRIAS NÃO INTEGRANTES DA LIDE. NÃO CONHECIMENTO**

Não devem ser conhecidos os argumentos atinentes à inaplicabilidade de multa de mora e juros sobre débitos considerados como não liquidados, em razão de não homologação de DCOMP, e à suposta dupla punição do mesmo fato, em razão de cobranças de multa de mora e multa isolada, por não serem integrantes da lide.

**DILIGÊNCIA. PEDIDO NEGADO**

Deve ser negado o pedido de diligência, uma vez que os autos contêm os elementos necessários à formação da convicção do julgador.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento à preliminar de nulidade e no mérito: (i) por maioria de votos, negar provimento aos argumentos em favor dos créditos sobre o "Gás Gás GLP Cilindro P 20", vencida a Conselheira Maria Eduarda Simões; (ii) por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, reconhecendo a legitimidade de créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, sob os CFOP 1.102, 1.403 e 2.403, exceto quanto àqueles cuja compra foi realizada com alíquota zero e ao "Gás Gás GLP Cilindro P 20"; (iii) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, no que concerne aos créditos sobre as compras de pallets; (iv) quanto a "Partes e peças de reposição, combustíveis e lubrificantes", por maioria de votos,

dar provimento parcial, para reconhecer os créditos sobre "dedo de borracha A 50", vencidos os Conselheiros Maria Eduarda Simões, Valcir Gassen e José Henrique Mauri, que davam provimento também aos créditos sobre óleos de Manona WS786, óleo hydrodrive HP 68 Houghton, óleo diesel aditivado e Acomplamento de Borracha; (v) por unanimidade de votos, dar provimento aos argumentos em favor dos créditos sobre os produtos "dicoflenaco sódico injetável", "plasma sanguíneo ultrafiltrado" e "amônia anidra" e, por maioria de votos, negar provimento aos demais itens, vencidos os Conselheiros Maria Eduarda Simões e Valcir Gassen que concediam também para o "gás argônio"; (vi) por unanimidade de votos, negar provimento aos créditos integrais dos produtos listados na planilha "SUSPENSÃO - Notas Fiscais Glosadas Aquisição PJ – Suspensão obrigatória", e, por maioria de votos, conceder o crédito presumido admitido pelo art. 8º da Lei nº 10.925/04, vencido o Conselheiro Antonio; (vii) por unanimidade de votos, dar provimento, reconhecendo os créditos relativos aos serviços de repaletização, reforma de pallets, aplicação de *stretch* e carga e descarga (transbordo) e, por maioria de votos, negar os referentes aos serviços de montagem e manutenção de equipamentos, vencida a Conselheira Maria Eduarda Simões; (viii) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, admitindo os créditos relativos aos "serviços e produtos decorrentes de exigências legais", excetuados os tributados à alíquota zero; (ix) por maioria de votos, negar provimento ao crédito relativo ao aluguel de empilhadeiras e caminhões munck, vencida a Conselheira Maria Eduarda Simões; (x) por unanimidade de votos, negar provimento aos créditos sobre despesas com armazenagem e fretes; (xi) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, admitindo que o percentual a ser aplicado sobre a alíquota da contribuição, para fins de cálculo do crédito presumido previsto no inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/04, deve ser determinado de acordo com a posição da TIPI do produto em que o insumo foi aplicado; (xii) por unanimidade de votos, negar provimento aos créditos presumidos calculados de acordo com o artigo 33 da Lei n. 12.058/09; (xiii) por unanimidade de votos, negar provimento aos créditos presumidos calculados de acordo com o artigo 34 da Lei n. 12.058/2009; (xiv) por unanimidade de votos, negar provimento à incidência de juros SELIC sobre os créditos escriturais; (xv) por unanimidade de votos, não conhecer dos demais argumentos apresentados pela Recorrente, por não integrarem o presente litígio; (xvi) por unanimidade de votos, negar provimento ao pedido de realização de diligência ou perícia.

José Henrique Mauri - Presidente.

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jose Henrique Mauri, Semiramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Valcir Gassen, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Marcos Roberto da Silva.

## Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

" Trata-se de Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativa – PER/DCOMP nº 32643.65447.290110.1.5.09-0243, transmitido em 29/01/2010 - vinculados à receita de exportação, apurados no 4º trimestre-calendário de 2009, no valor de R\$ 26.597.813,98.

### Do Despacho Decisório

O Pedido de Ressarcimento foi indeferido e a compensação nº 06383.73603.301213.1.3.09-0635 não homologada.

Tendo em vista a ocorrência de declarações de compensação não homologadas e transmitidas na vigência da Lei nº 12.249/2010, foi lavrado auto de infração para exigência de multa isolada correspondente, tratado no processo nº 11516.722502/2014-13.

Por conta das glosas efetuadas, foram alterados os valores utilizados para desconto dos débitos informados em Dacon, sendo consumidos todos os créditos disponíveis e restando saldo a pagar o qual foi lançado através do auto de infração, tratado no processo nº 11516.722481/2014-28.

No relatório fiscal, a autoridade fiscal informa: os processos nºs 11516.722481/2014-28, 10983.911358/2011-68, 10983.911355/2011-24, 10983.911352/2011-91, 10983.911360/2011-37, tratam da mesma matéria fática, divididos apenas por razões processuais em processos de ressarcimento e processos de auto de infração de cada trimestre, e que, portanto, devem ser analisados em conjunto, por trimestre; os autos de infração para exigência de multa isolada devida pela não homologação das compensações, foram tratados nos processos números 11516.722503/2014-50, 11516.722502/2014-13, 11516.722510/2014-51, 11516.722509/2014-27.

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 –, foram glosados os valores que seguem:

##### 1.1. Linha 01 – Bens para Revenda

Foram glosados:

1.1.1. os valores das aquisições de bens sujeitos a alíquota zero, listadas na planilha NT - Notas Fiscais Glosadas Alíquota zero;

1.1.2. os valores dos bens que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404/2004,

listados na planilha NI - Notas Fiscais Glosadas que não representam Aquisição de Insumos.

#### 1.2. Linha 02 – Bens Utilizados como Insumo

Da linha 02 foram glosados os valores referentes a:

1.2.1. aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, listados na planilha NI - Notas Fiscais Glosadas que não representam Aquisição de Insumos;

1.2.2. aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem NT - Notas Fiscais Glosadas Alíquota zero;

1.2.3. notas fiscais cujo Código Fiscal de Operação (CFOP) não representa aquisição de insumos e nem outra operação com direito a crédito; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem CFOP - Notas Fiscais Glosadas - Operações sem direito a crédito;

1.2.4. notas fiscais que representam aquisições de insumos de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem SUSPENSÃO - Notas Fiscais Glosadas Aquisição PJ – Suspensão obrigatória;

1.2.5. notas fiscais de aquisição de serviços de fretes e carretos lançados na Linha 2 do Dacon sem a identificação e CNPJ do fornecedor ou prestador dos serviços; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na planilha SEM Identificação - Notas Fiscais Glosadas sem identificação do Fornecedor.

#### 1.3. Linha 03 - Serviços Utilizados como Insumo

1.3.1. notas fiscais cujo Código Fiscal de Operação (CFOP) não representa aquisição de insumos e nem outra operação com direito a crédito; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem CFOP - Notas Fiscais Glosadas - Operações sem direito a crédito;

1.3.2. aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “b” da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, tais como SERVIÇO MANUTENÇÃO EQUIP INFORMÁTICA, SERVIÇO LIMPEZA GERAL EM INSTALAÇÕES, SERVIÇO TREINAMENTO e SERVIÇO DE COPIA E IMPRESSÃO; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na planilha NI - Notas Fiscais Glosadas que não representam Aquisição de Insumos.

#### 1.4. Linha 05 – Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica

Foram glosadas as diferenças entre os valores informados no Dacon e os valores comprovados por meio da memória de cálculo apresentada pela contribuinte.

#### 1.5. Linha 06 – Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica

Foram glosadas:

1.5.1. as diferenças entre os valores informados no Dacon e os valores comprovados por meio da memória de cálculo apresentada pela contribuinte;

1.5.2. os valores relativos a ALUGUEIS DE VEICULOS, ALUGUEL PALCO EVENTOS E SERVIÇO DE LOCAÇÃO E MANUTENÇÃO DE SOFTWARE, estes, por não se enquadram no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003, que somente contempla “aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”. Cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na planilha NI - Notas Fiscais Glosadas que não representam Aquisição de Insumos.

#### 1.6. Linha 07 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

Foram glosadas:

1.6.1. as despesas com fretes em relação aos quais a interessada, apesar de intimada e reintimada para tanto, não logrou apresentar a vinculação com as vendas efetuadas, de modo a possibilitar a confirmação das exigências legais para o creditamento. Cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na FVNC - Fretes de Vendas Não Comprovados;

1.6.2. notas fiscais cujo Código Fiscal de Operação (CFOP) não representa aquisição de insumos e nem outra operação com direito a crédito; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem CFOP - Notas Fiscais Glosadas - Operações sem direito a crédito.

### 2. Ficha 16A – CRÉDITOS PRESUMIDOS ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS

Linha 25 – Calculados sobre Insumos de Origem Animal

Linha 26 – Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal

A autoridade fiscal relata que a contribuinte lançou nas linhas 25, 26 e 27 (Ajustes Positivos de Crédito) o crédito presumido de sua atividade agroindustrial - Lei nº 10.925/2004 e nº Lei 12.058/2009 -, conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 001/00555 (fls. 525), presente neste processo a fls. 562 e seguintes, e informa que, dos dados apresentados nas planilhas citadas no item b da referida intimação (planilha com a composição dos valores informados na linha 27 das fichas 06A e 16A ), verifica-se que, apesar de citar os artigos 32 e 33, a contribuinte apurou na linha 27 apenas os créditos previstos no art. 34 da lei 12.058/2009.

Traz em seu relatório a listagem dos insumos adquiridos com o benefício do crédito presumido - da Lei nº 10.925/2004 e da nº Lei 12.058/2009 - que sofreram alteração de alíquotas e glosa, totalizados por descrição em cada mês e informa que as notas fiscais cujos valores foram glosados estão devidamente individualizadas no arquivo não paginável denominado CREDITO PRESUMIDO-detalle-BRF-2009-04-trim.xlsx anexado a este processo. Informa que foram realizados os seguintes ajuste:

a) glosa das operações que não configuram aquisições de insumos com qualquer crédito presumido. Nesta categoria se incluem aquisições de produtos industrializados, aquisições de quaisquer bens para revenda ou aquisições para entrega futura. Estas situações estão corrigidas para alíquota zero de crédito presumido nas listagens anexas e nos resumos acima;

b) as aquisições de bens de origem vegetal ou animal, mas não classificadas nas posições da NCM listadas no art. 8º da Lei 10.925/2004, enquadrados, portanto, no §3º, inc III do citado artigo, tiveram a alíquota corrigida para 2,66% para a Cofins e 0,5775% para o PIS/Pasep;

c) as aquisições de soja e seus derivados, enquadradas na Lei 10.925/2004, art. 8º, §3º, inc. II e aquisições de bovinos vivos da posição 01.02 da NCM, enquadradas na Lei nº 12.058/2009, art. 33, §3º, tiveram a alíquota corrigida para 3,8% para a Cofins e 0,825% para o PIS/Pasep;

d) as aquisições de bens de origem animal, enquadradas na Lei 10.925/2004, art. 8º, §3º, inc. I, que embora estivessem com a alíquota correta, 4,56% para a Cofins e 0,99% para o PIS/Pasep, tiveram os valores de crédito corrigidos porque o valor constante da planilha do contribuinte não correspondia à multiplicação da alíquota pela base de cálculo;

e) os valores informados na linha 27 (Ajuste Positivos de Créditos) foram glosados porque a empresa não faz jus ao crédito presumido do art. 34 da Lei nº 12.058/2009, tendo em vista o § 1º daquele artigo.

### 3. Ficha 16B - Aquisições de Insumos no Mercado Externo

#### 3.1. Linha 01 – Bens para Revenda

Foram glosados os valores das aquisições de bens cujo CFOP não representa aquisição de insumos.

#### 3.2. Linha 02 – Bens Utilizados como Insumo

Foram glosados os valores referentes a:

3.2.1. Aquisições de bens cujo CFOP não representa aquisição de insumos; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem CFOP - Notas Fiscais Glosadas - Operações sem direito a crédito

3.2.2. Aquisições de bens sujeitos à alíquota zero da contribuição; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem NT - Notas Fiscais Glosadas Alíquota zero.

#### Da manifestação de inconformidade

Inicialmente, a recorrente requer a reunião do presente processo aos processos nºs 10983.911358/2011-68, 10983.911355/2011-24, 10983.911352/2011-91, 11516.722502/2014-13, 11516.722503/2014-50, 11516.722509/2014-27, 11516.722510/2014-51 e 11516.722481/2014-28.

Suscita a nulidade do procedimento fiscal alegando, em síntese, cerceamento do direito de defesa e ofensa ao princípio da motivação ante a “fundamentação precária do despacho decisório”. Reclama que a fiscalização indicou o motivo das glosas através de siglas, “igualmente repetidas para cada item” e que não é “razoável” que esta se limite a justificar sua glosa alegando tão somente que os mesmos não se enquadram na definição de "insumos" trazida pela IN SRF nº 404/04, sem tecer quaisquer considerações sobre o processo produtivo da empresa. Nesse sentido, defende, em síntese, que cabia ao fisco “ter aprofundado a análise do emprego do insumo no processo produtivo da requerente” e dizer o motivo de cada glosa indicada na listagem de glosas.

A fim de afastar o conceito de insumo adotado pela Fiscalização, e defender que a palavra "insumo", empregada pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, possui abrangência muito maior do que pretende lhe dar a RFB, nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 11/11/2002, e nº 404, de 12/3/2004, tece considerações sobre a não cumulatividade das contribuições em tela estabelecendo o seu entendimento sobre o conceito de insumo aplicável ao caso, à luz da interpretação que faz da legislação, da jurisprudência e da doutrina. Conclui, então, que o conceito de insumos empregado pelas referidas lei é amplo, "alcançando todos os custos, despesas e encargos vinculados ao produto vendido, ainda que incorridos após a fase de produção, mas que com ele se relacionem, e não apenas aqueles previstos nos atos fazendários".

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

#### Bens adquiridos para revenda

Em relação às glosas das aquisições de Bens adquiridos para revenda, aduz que a fiscalização equivocou-se ao glosar créditos apurados nos termos do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/03 sob o fundamento de que os itens considerados na base de cálculo "não estariam enquadrados no conceito de insumo contido na IN SRF n. 404/04". Diz que a fiscalização confundiu os incisos I e II do art. 3º e alega que a tomada de créditos nos termos do inciso I exige tão somente que os bens sejam adquiridos para posterior revenda, não havendo qualquer vinculação da tomada do crédito com o conceito de insumo.

#### Bens e serviços utilizados como insumo

Inicialmente a Recorrente menciona que ficou demonstrado que a ausência de uma investigação mais aprofundada dos fatos, aliada à equivocada fundamentação jurídica, levou a fiscalização a glosar indevidamente diversos itens usados diretamente na produção, muitos deles podendo ser classificados, inclusive, como matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Em relação aos itens glosados por não consistirem de insumos, diz que "não irá proceder a uma justificação individuada de cada um deles", que se aterá a "fazer observações adicionais pontuais, sobre alguns dos mais relevantes". Assim segue.

Em relação aos Pallets, explica que são utilizados em diversas etapas do processo produtivo, uma vez que

(...) são usados na própria industrialização, para a movimentação das matérias-primas e dos produtos em fase de industrialização, evitando seu contato direto com o solo, diminuindo o risco de contaminação.

Os pallets também garantem a segurança na movimentação das cargas, permitem a mecanização e levantamento dos produtos e cargas nele transportados, mas, principalmente, possibilita a unitização de todo um quantitativo de produtos e de matérias primas entre fornecedores e a requerente e entre as diversas etapas da produção.

Menciona que a jurisprudência do CARF reconhece o direito ao crédito quanto aos pallets, na qualidade de insumo.

No título Serviços utilizados como insumo, a interessada defende que dão direito ao crédito os serviços relacionados com a movimentação dos produtos e matérias-primas nas diversas etapas da produção, os quais foram glosados; cita

como exemplo: serviços de repaletização e reforma de pallets; serviços de aplicação de stretch nos pallets; serviços de carga e descarga; serviços de montagem dos equipamentos usados na produção; bem como os serviços de manutenção dos mesmos, dentre outros. Também defende o direito ao crédito em relação aos custos com serviços de transporte de matérias-primas e de produtos adquiridos como insumos, bem como seu transporte do fornecedor até à empresa e seu deslocamento durante a fase de produção alegando que o CARF os reconhece como custo de produção.

No título Partes e peças de reposição, combustíveis e lubrificantes defende o crédito em relação as despesas com a aquisição de peças de reposição de máquinas e equipamentos, dentre outros instrumentos utilizados na produção, além dos serviços para a sua manutenção e dos combustíveis e lubrificantes necessários ao funcionamento das máquinas e equipamentos, alegando que próprio fisco reconhece que são também passíveis de creditamento; cita a Solução de Consulta nº 9, de 12/01/2012, da 9ª Região Fiscal, Solução de Consulta nº 11, de 27/1/2011, da 8ª Região Fiscal; Solução de Consulta nº 520, de 26/10/2004, da 7ª Região Fiscal; Solução de Divergência COSIT nº 14, de 31/10/2007.

A Recorrente defende o direito a crédito em relação “todos os gastos realizados na produção da requerente que sejam decorrentes de exigências legais”. No item Serviços e produtos decorrentes de exigências legais, alega, em síntese, que existem normas do Poder Público que impõe procedimentos de higiene dentro da área fabril, bem como a utilização de equipamentos de proteção individual e também o controle e manutenção da segurança sanitária, cujo descumprimento ensejaria a “inviabilização da própria atividade, não estando a critério da requerente furtar-se ou não a estes gastos”. Defende o crédito em relação: - aos serviços aplicados e à aquisição de produtos utilizados na higienização das dependências do setor fabril, das máquinas da produção e do pessoal que lá trabalha; - à aquisição de uniformes e equipamentos de proteção individual; - aos serviços de análises físicoquímicas e laboratoriais.

No mesmo tópico defende o crédito em relação às aquisições de: “Equipamentos como facas, brincos de marcação para suínos e produtos químicos usados em diversas etapas da produção são exemplos de exigências das normas reguladoras às quais a requerente não pode deixar de se submeter”; equipamentos usados na atividade, que embora não sejam os de uso ordinário, igualmente devem obedecer as especificações dos órgãos reguladores; carimbos de marcação que seguem os padrões impostos pelo Poder Público.

Já no tópico Outros itens, a Recorrente diz que “não é possível proceder a uma análise minuciosa, trazendo detalhes de cada item listado pela fiscalização”, mas aduz que “confia que a descrição de suas atividades, em todo seu processo produtivo, permita esclarecer o seu direito ao crédito face à natureza dos bens elencados nos autos”

#### Hipótese de bens adquiridos com suspensão

Em relação aos bens adquiridos com suspensão, a interessada alega que a fiscalização equivocou-se ao realizar as glosas dos itens listados, isto porque, segundo alega, os créditos apurados no período em questão, e glosados pela fiscalização sob a rubrica "bens utilizados como insumos", não são relativos à operações sujeitas à apuração do crédito presumido (art. 8º da Lei n. 10925/04) nem, tampouco, à suspensão (art. 9º da referida lei).

#### Crédito presumido da agroindústria

No que se refere ao crédito presumido da agroindústria previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, a interessada alega que o método para o cálculo do crédito presumido, conforme seu parágrafo 3º, está vinculado à natureza do produto desenvolvido pela empresa adquirente do insumo e titular do direito de crédito. Afirmar que o parágrafo 10, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, incluído pela Lei nº 2.865/2013, confirma exatamente a interpretação que sustenta. E acrescenta que é esse o entendimento adotado pelo CARF.

Quanto ao crédito presumido previsto no art. 33 da Lei n. 12.058/2009, alega que o entendimento da Autoridade Fiscal de que as aquisições para revenda não geram esse tipo de crédito não seria a interpretação correta do dispositivo. Afirmar que, na redação vigente à época dos fatos, não há qualquer restrição para apuração do crédito presumido sobre a revenda; defende que para a apuração do referido crédito presumido exigia-se: (i) ser pessoa jurídica que produza mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30 da NCM; (ii) que as mercadorias fossem destinadas à exportação; (iii) que os créditos presumidos fossem apurados sobre as aquisições de bens classificados na posição 01.02 da NCM; e (iv) que tais bens fossem adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Acrescenta que, ademais, que no seu caso, não há simples revenda de mercadorias ao exterior. Pois os produtos classificados na posição 01.02 da NCM ("BOI VIVO") foram transformados em outros produtos derivados, tais como cortes in natura, sebo, aproveitamento de couro, dentre outros, devidamente destinados à exportação.

Por fim, em relação aos créditos presumidos previstos no art. 34 da Lei nº 10.925/2004, diz que não merece prosperar o entendimento da fiscalização de que a requerente estaria enquadrada na hipótese de vedação do parágrafo 1º do referido dispositivo, eis que, supostamente, ela industrializaria apenas bovinos vivos das posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM. Nesse sentido alega: que industrializa outros produtos além daqueles descritos no parágrafo 1º do art. 34; que a apuração do crédito presumido nos termos acima é realizada pela requerente apenas nas hipóteses de aquisição de cortes e carcaças (classificados nos códigos 0201 e 0202 da NCM), nos exatos termos exigidos no caput do art. 34, empregados em outros produtos que não aqueles listados nas 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM, tais como os produtos classificados nos códigos 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24, 41.04.41.30 da NCM.

#### Despesas de aluguel com máquinas e equipamentos

Contra à glosa dos alugueis de veículos a Interessada alega que os chamados "Caminhões Munck" ou "guindautos", não são somente veículos, mas máquinas com um guindaste acoplado utilizadas para movimentar os animais e os materiais essenciais ao processo produtivo da requerente, sendo sua semelhança com um veículo tão somente funcional, qual seja, a capacidade de locomoção. E que o aluguel desses e de empilhadeiras elétricas e outros equipamentos utilizados nas atividades da requerente, está em estrita observância ao disposto no inciso IV, do art. 3º, da Lei n. 10833/2003; cita: "ALUGUEL EMPILHADEIRA ELÉTRICA" e "ALUGUEL VEÍCULO CARGA", dentre outros.

#### Despesas com armazenagem e frete nas operações de venda

A Recorrente inicialmente aponta a precariedade do trabalho fiscal que glosou todos os gastos com serviços de frete, limitando-se a alegar a ausência de vinculação

entre as notas fiscais de venda e o conhecimento de transporte, quando, segundo alega, restou comprovado, pelos arquivos apresentados pela requerente no curso do procedimento fiscal, que efetivamente ocorreram dispêndios desta natureza geradores de crédito.

Reclama que a alegação da Fiscalização foi no sentido de que não seria possível afirmar que os fretes em questão seriam efetivamente relacionados à venda de mercadorias. Mas que, além dos fretes de venda, tem direito a crédito em relação a fretes na aquisição de insumo e fretes de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos da requerente.

Aduz que apesar de restar consignado na informação fiscal que "não foram alterados os valores relativos à armazenagem", verificou-se, pela análise das planilhas apresentadas pela fiscalização, glosas relativas a despesas incorridas a tal título. Defende, assim, que são indevidas as seguintes glosas: "SERVIÇO ARMAZENAGEM" (código do produto 808592), lançados na linha 7 do DACON ("despesas de armazenagem e fretes na operação de venda"); bem como, "MOVIMENTAÇÃO SEPARAÇÃO MERCADORIA SADIA" (código do produto 920999); "SERVIÇO CARGA E DESCARGA (TRANSBORDO)" (código do produto 810135); "SERVIÇO DE APLICAÇÃO DE STRECH - PALLET" (código do produto 918832); "SERVIÇO DE OPERADOR LOGÍSTICO" (código do produto 928863), lançados de forma equivocada nas linhas 2 e 3 do DACON; dentre outros.

#### Direito à atualização do crédito postulado pela SELIC

Com fundamento em julgados do STJ, a interessada defende que faz jus à atualização do crédito postulado, mediante remuneração pela taxa Selic.

#### Inaplicabilidade da multa sobre os débitos compensados

A contribuinte alega que, ainda que se entendesse pela inexistência do direito creditório, nestas situações sobre as quais o fisco já se pronunciou favoravelmente ao creditamento – através de soluções de consulta ou de divergência, tal como das despesas relativas a fretes, peças de reposição de máquinas e equipamentos, dentre outros instrumentos utilizados na produção, além dos serviços para a sua manutenção e dos combustíveis e lubrificantes necessários ao funcionamento das máquinas e equipamentos - não poderia ser cobrada com acréscimos legais atinentes a juros e multa em virtude da não homologação das compensações de débitos com aqueles créditos e nem ser aplicada a multa isolada. Aduz que agiu em cumprimento a essas práticas reiteradas, que são verdadeiras normas complementares das leis tributárias, descabendo, neste caso, a imposição de penalidades e a cobrança de juros, nos termos do art. 100, inciso III, e parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Diante dos argumentos expendidos, a interessa requer que seja julgada procedente a presente manifestação de inconformidade, para o fim de que seja reformado o despacho decisório com o deferimento do pedido de ressarcimento formulado e a homologação das compensações vinculadas. Protesta por provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a realização de diligências, perícia e a juntada de documentos.

É o relatório."

A DRJ em Florianópolis (SC) julgou a manifestação de inconformidade improcedente e o Acórdão nº 07-36.507 foi assim ementado:

*"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009*

*PIS. COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.  
CRÉDITO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS.*

*Por expressa previsão legal, não cabe atualização monetária ou incidência de juros sobre o crédito apurado no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, passível de utilização através de desconto, compensação ou ressarcimento.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009*

*NULIDADE/ CERCEAMENTO DE DEFESA*

*Respeitados pela Administração Fazendária os princípios da motivação, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, é improcedente a alegação de cerceamento de defesa e nulidade do feito fiscal.*

*DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE*

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

*DILIGÊNCIA. PERÍCIA.*

*Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindíveis são as diligências e perícias requeridas pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-las.*

*MATÉRIA INCONTESTE.*

*O julgador administrativo é impedido de manifestar-se em relação a matéria contra a qual o contribuinte não se manifestou expressamente, pelo que se reputa definitivo, na esfera administrativa, a glosa de crédito na parte relacionada a tal matéria.*

*DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS.  
DESCARACTERIZAÇÃO COMO NORMAS  
COMPLEMENTARES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.*

*As decisões judiciais prolatadas em ações individuais não produzem efeitos para outros que não aqueles que compõem a relação processual. E as decisões administrativas, não formalmente dotadas de caráter normativo, igualmente se aplicam inter partes.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 31/10/2009 a 31/12/2009*

**COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO**

*As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que, esta é, exaustiva ao numerar os custos, encargos passíveis de creditamento, não, stando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.*

**COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO**

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

**COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. PARTES E PEÇAS PAR REPOSIÇÃO. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.**

*As partes e peças de reposição aplicadas em máquinas e equipamentos podem ser considerados insumos para fins de creditamento na sistemática não cumulativa da Cofins, desde que as máquinas e equipamentos em que foram utilizadas sejam diretamente utilizados no processo produtivo do bem destinado à venda e desde que não repercutam em aumento, superior a um ano, de vida útil do bem.*

**COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.**

*No regime não cumulativo da Cofins as aquisições de combustíveis e lubrificantes geram crédito desde que tais produtos sejam diretamente utilizados nas máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo da empresa.*

**COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE MANUTENÇÃO. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO. SC FLORIANOPOLIS DRJ Fl. 1226**

*Os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos podem ser considerados insumos para fins de creditamento na sistemática não cumulativa da Cofins, entretanto, desde que as máquinas e equipamentos em que são aplicados sejam*

*diretamente utilizados no processo produtivo do bem destinado à venda.*

**COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO INSUMO COM SUSPENSÃO. CRÉDITO PRESUMIDO.**

*Comprovado que a venda Leite in Natura e outros produtos agropecuários ocorreu com o benefício da suspensão da Cofins, prevista no art. 9º da nº10.925/2004, inexistente a possibilidade de cálculo de créditos com base nos disposto nos art. 3º da Lei nº 10.833/2003, respectivamente, pelo adquirente dos insumos, havendo previsão legal apenas de crédito presumido, nos termos do disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.*

**COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.**

*No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, as despesas com serviços de frete somente geram crédito quando: o serviço consista de insumo; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de venda, tendo as despesas sido arcadas pelo vendedor; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de aquisição de insumo, tendo as despesas sido arcadas pelo adquirente.*

**COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUEIS DE VEÍCULO. CRÉDITO INEXISTENTE.** *A hipótese de crédito prevista no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003, somente contempla alugueis “prédios, máquinas e equipamentos”, não se aplicando a alugueis “veículos”.*

**COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.**

*No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, a natureza do bem produzido pela empresa que desenvolva atividade agroindustrial é considerada para fins de aferir seu direito ao aproveitamento do crédito presumido, já no cálculo do crédito deve ser observada a alíquota conforme a natureza do insumo adquirido.*

**COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.**

*Nos termos do artigo 34 da Lei nº 12.058/2009, caput e § 1º, em sua redação original, a pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real fazia jus a créditos presumidos da Cofins referentes às mercadorias adquiridas no mercado interno com a suspensão prevista no inciso II do art. 32, da mesma lei, e destinadas à revenda ou industrialização, desde que as receitas das vendas desses bens ou das vendas das mercadorias produzidas a partir deles não se sujeitassem a esta mesma suspensão.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido"*

---

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual, basicamente, repisa os argumentos contidos na manifestação de inconformidade.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, por meio das quais pretendeu robustecer os argumentos da fiscalização e da DRJ e requereu que seja negado provimento ao recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Foi emitido Despacho Decisório (fls. 1.090 a 1.091), instruído por relatório titulado "Informação Fiscal" (fls. 1.041 a 1.089), por meio do qual foi indeferido o Pedido de Ressarcimento (PER) nº 32643.65447.290110.1.5.09-0243, no montante de R\$ 26.597.813,98, em razão de glosa de créditos da Contribuição para o COFINS, vinculados à receita de exportação do 4º trimestre de 2009.

Outrossim, não foi homologado o Pedido de Compensação nº 06383.73603.301213.1.3.09-0635, de R\$ 24.000.000,00, que redundou na lavratura de auto de infração para a cobrança de multa isolada, tratado no processo nº 11516.722502/2014-13, que encontra-se na pauta para julgamento nesta reunião.

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 1.106 a 1.170), julgada integralmente improcedente pela DRJ em Florianópolis (SC). Apresentou, então, recurso voluntário (fls. 1.287 a 1.410), essencialmente, com os mesmos argumentos.

Enfrento a preliminar. Em seguida, apresento o conceito de insumos que adoto e os dispositivos das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Então, a partir de cada um dos tópicos da "Informação Fiscal", analiso os correspondentes argumentos de defesa.

### **I) PRELIMINAR: "A NULIDADE DO TRABALHO FISCAL DECORRENTE DE INVESTIGAÇÃO INSUFICIENTE DOS FATOS QUE ENSEJARAM AS GLOSAS REALIZADAS"**

A recorrente alega que o auto de infração não foi devidamente motivado, pelo que deveria ser considerado nulo, nos termos do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Em suma, a fiscalização não teria apresentado os motivos pelos quais teria glosado os créditos, limitando-se a tecer alegações genéricas, o que teria impossibilitado o pleno exercício do direito de defesa.

Transcrevo trechos da preliminar:

A fiscalização fez, no bojo do termo de verificação fiscal, uma divisão genérica, simplória e meramente exemplificativa dos itens apropriados pela recorrente como créditos das contribuições em foco que, no seu entender, seriam impassíveis de creditamento.

Cingiu-se, assim, a indicar o crédito postulado pela recorrente, bem como as compensações a ele correlatas, dividindo a análise dos itens componentes do crédito em grupos, de acordo com as linhas em que constam no DACON apresentado pela recorrente.

Em cada um desses tópicos, a fiscalização limitou-se a tecer alegações genéricas para os agrupamentos por ela realizados, as quais se resumem às seguintes: *(i)* desconformidade dos itens com o conceito de “insumos” constante das IN SRF n. 404/04 e n. 247/02; *(ii)* CFOP cujas operações não se caracterizam como “insumos” ou qualquer outras hipótese de crédito; *(iii)* notas fiscais de bens sujeitos à alíquota zero; e *(iv)* notas fiscais de bens cuja aquisição supostamente deveria ter sido realizada com suspensão da contribuição ao PIS e da COFINS.

Não obstante essa descrição lacônica das glosas, de acordo com a própria fiscalização, as alegações de direito em que se fundamentaram as glosas realizadas estariam disponíveis em planilhas de EXCEL, constantes de um arquivo intitulado “GLOSAS BRF-2009-04-trim.xls”.

Com efeito, às fls. 08, da informação fiscal integrante dos despachos decisórios, pode-se ler que ***“todas as informações relativas às glosas estão disponíveis nas planilhas localizadas no arquivo não paginável denominado GLOSAS BRF-2009-04-trim.xls, anexado a este processo conforme Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fls. 1032, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado”***. (negrito no original)

Ocorre que ao compulsar as planilhas que compõem o mencionado arquivo é realmente possível identificar o mês de referência, a ficha do DACON a que se refere o item, bem como sua respectiva linha; o número da nota fiscal, sua data, o CNPJ, o CFOP, o código NCM, o código do material, uma breve descrição do material e o valor contábil considerado. Só o que não consta nestas planilhas é o motivo da glosa.

O que a fiscalização classificou como “motivo individualizado” das glosas, item por item, nota por nota, em verdade são siglas igualmente repetidas para cada item, nota por nota. Assim, por exemplo, na planilha onde se relacionam os itens que supostamente não se enquadram no conceito de “insumos”, na forma tratada pelas INs SRF n. 247/02 e 404/04 acima, na coluna referente ao “motivo da glosa” consta simplesmente “NI”.

Eis o motivo trazido pela fiscalização para fundamentar as glosas realizadas, por exemplo, pallets de madeira: “NI”. Pallets, estes, os quais, conforme será comprovado a seguir, são insumos utilizados no processo produtivo da recorrente. Aliás, “NI” é o fundamento tanto da glosa levada a efeito sobre os pallets, como sobre combustíveis usados em equipamentos, serviços de carga e descarga (transbordo), ou peças de reposição, apenas para pinçarmos aleatoriamente alguns exemplos.

O mesmo ocorre com os itens identificados pela fiscalização pelos respectivos CFOP, os quais, em seu entender, não se caracterizariam nem como “insumos”, nem como qualquer outra hipótese de crédito. Na coluna onde deveria constar o motivo da glosa consta apenas a sigla “CFOP”.

Ao compulsar os autos, ao contrário do que foi alegado pela recorrente, encontrei trabalho detalhado e adequadamente suportado.

Com base em informações prestadas pelo próprio contribuinte, a fiscalização revisou o processo produtivo. E, à luz da legislação aplicável, listou uma série de bens e serviços que, em seu entender, não davam direito a créditos e apontou os motivos correspondentes, tais como:

- por não se incluírem no conceito de insumos;
- cuja compra conferia direito a crédito presumido e não integral; ou
- cuja compra fora beneficiada com alíquota zero.

Todas as compras de bens e serviços foram pormenorizadamente identificadas (nota fiscal, lançamento no Livro Registro de Entradas, ficha e linha do DACON), para fins da realização do exame de legitimidade. E as inadmitidas nas bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS foram incluídas, individualmente, em planilhas, por meio das quais encontra-se o total glosado.

Não resta dúvida, portanto, que o contribuinte dispunha de todos os elementos necessários ao pleno exercício dos direitos à ampla defesa e contraditório.

Uma vez verificado que o auto de infração foi devidamente motivado e que foram cumpridos os requisitos previstos nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, nego provimento à preliminar de nulidade.

## II) MÉRITO

### II - a) CONCEITO DE INSUMOS

Início, trazendo o conceito de insumos que adoto e instrui os votos que profiro sobre o tema. Extraio trecho do Acórdão nº 3301-002.966, de 17/05/2016, que é de minha autoria e, por mero acaso, refere-se a processo no qual o contribuinte em questão também estava envolvido:

(. . .)

Sob o regime da não cumulatividade, é admitido o cálculo e registro de créditos de PIS e COFINS sobre aquisição de bens e custos e despesas, a serem abatidos das contribuições devidas sobre vendas.

O art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 dispõe sobre diversos tipos de crédito. Listo alguns, próprios de empresas industriais, como a Recorrente:

*Lei nº 10.833/03*

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

*I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e*

*b) nos §§ 1o e 1o-A do art. 2o desta Lei;*

*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;*

*(. . .)*

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

*(. . .)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;*

*(. . .)*

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

*(. . .)*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e*

*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.*

*(. . .)'*

Sobre o conceito de insumos, de suma importância para o processo em comento, transcrevo o § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404/04:

*'(. . .)*

*§ 4º 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; (grifo nosso)*

*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.'*

O conceito de insumos ainda não está pacificado no âmbito do CARF e dos tribunais.

Em decisão recente e muito importante, o Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.246.317/MG, publicado em 29/06/2015) adotou um conceito de insumos mais amplo do que o da IN SRF nº 404/04, acima transcrita:

*'( . . )*

*Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n.10.637/2002, e art.3º, II, da Lei n. 10.833/2003, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

*(. . .)'*

Enquanto a IN SRF nº 404/04 limita o conceito de insumos a elementos aplicados diretamente no processo de produção ou prestação do serviço, o STJ ampliou. Podem ser considerados como tal os que forem imprescindíveis para a consecução do objetivo final.

Ainda mais amplo é conceito de insumos do Dr. Marco Aurélio Greco, para o qual é possível calcular créditos de PIS e COFINS sobre todo o custo ou despesa que contribuir para a formação da receita:

*'Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto 'receita' e não 'produto'.'* (MARCO AURELIO GRECCO - "Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS", Leandro Paulsen, São Paulo: IOB Thomsom, 2004)

Por fim, em uma posição intermediária entre o entendimento do STJ e o do Dr. Marco Aurélio Greco, há o do Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, aposto no

Acórdão 9303-003.079, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em sessão do dia 13/08/04:

*'Por conseguinte, em face de todo o exposto, entendemos que a linha mestra de interpretação quanto às despesas que geram créditos de PIS e COFINS só pode ser uma: se o legislador quis alcançar todas as receitas, justo que todas as despesas incorridas para gerar tais receitas devem ser passíveis de creditamento, observadas as limitações postas pela própria lei. Não cabe ao intérprete, assim, impor limites além do que a lei já o fez.*

(...)

*Portanto, “insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.'*

Entendo que o conceito de insumos trazido pela IN SRF nº 404/04, que assemelha-se ao do IPI, é demasiadamente restrito e sua aplicação severa muitas vezes afronta a sistemática da não cumulatividade prevista nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Também considero inadequado que qualquer despesa ou custo possa gerar crédito, não obstante o fato de serem indiretamente computadas no preço final do produto, pois, do contrário, nenhum negócio seria econômica e financeiramente viável. E, se são computadas no preço de venda, naturalmente, sofrem incidência das contribuições.

Se as leis de regência falam em processo fabril e de prestação de serviços, estabelecem, ainda que de forma precária, as áreas da empresa, cujos bens, custos e despesas podem gerar créditos. Assim, não podemos cogitar a possibilidade de calcular créditos, por exemplo, sobre despesas com material de escritório incorridas pelas gerências financeira e contábil de uma fábrica de sapatos ou de uma prestadora de serviços técnicos de engenharia.

Em suma, repisando as palavras do Conselheiro Rodrigo C. Miranda e trecho da citada decisão do STJ, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, considero como insumo *'(. . .) todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo (. . .)'* e *'(. . .) cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.'"*

## II - b) "FICHA 6A - LINHA 01 - BENS PARA REVENDA"

A fiscalização glosou créditos de COFINS, calculados sobre compras de mercadorias classificadas na Ficha 6A - Linha 01 - Bens para Revenda do DACON, sob duas alegações: a compra fora tributada à alíquota zero; ou o bem não se enquadrava no conceito de insumo.

A fiscalização cometeu uma falha, consignada na "Informação Fiscal", apontada pela recorrente em suas peças de defesa e também reconhecida pela DRJ: glosou valor classificado no DACON como "bens para revenda", alegando não se tratarem de "insumos". Contudo, veremos adiante que este lapso não implicou em prejuízo à construção da defesa, não tendo sido levantado pelo contribuinte qualquer argumento sobre possível nulidade do ato de glosa.

Os valores glosados foram indicados nas seguintes planilhas preparadas pela fiscalização (nos autos, arquivos não pagináveis):

a) "NT - Notas Fiscais Glosadas Alíquota Zero".

b) "NI - Notas Fiscais Glosadas que não representam aquisição de insumos".

As glosas relativas a compras de produtos tributados à alíquota zero não forma contestadas.

Quanto à planilha "NI", relativamente à "Ficha 6A - Linha 01 - Bens para Revenda" do DACON, verifica-se que houve tão somente uma glosa: compra de "Gás GLP Cilindro P-20", em cuja nota fiscal constava o Código Fiscal de Operações (CFOP) 1102, concernente a "compras para comercialização".

A DRJ ratificou o procedimento adotado pela fiscalização, pelo simples fato de que a recorrente não tinha em seu rol de atividades o da revenda de gás GLP.

Foi apenas no recurso voluntário que a recorrente trouxe informações específicas sobre o produto. Afirma que era combustível para empilhadeiras utilizadas no setor de produção. Que classificou incorretamente na linha "bens para revenda" - o correto seria na linha de "bens utilizados como insumo". E que era legítimo o crédito de COFINS, pois que tratava-se de insumo (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03). Citou ainda as Soluções de Consulta nº 11/11 e 520/04, que corroborariam com o seu entendimento.

Concordaria com a recorrente, sem relutar, caso tivesse comprovado que era a proprietária da empilhadeira e que, por conseguinte, integrava o seu ativo imobilizado. Minha conclusão funda-se em uma interpretação sistemática do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

O inciso II inclui, expressamente, combustíveis e lubrificantes no conceito de insumos - *"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 ( . . . )"*.

O inciso IV admite créditos sobre *"aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos"*. Como minha interpretação é a de que a lista de bens, custos e despesas provida pelo art. 3º é taxativa, aluguel de veículos não gera créditos de COFINS.

Por fim, o inciso VI permite o cálculo de créditos sobre bens utilizados na produção, porém desde que sejam de propriedade da pessoa jurídica: *"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."*

Da análise conjunta dos incisos II, IV e VI, depreendo que os combustíveis e lubrificantes que o inciso II considera como insumo é aquele utilizado nos bens próprios, que são registrados no ativo imobilizado, e nas máquinas e equipamentos alugados. Não encontro sentido em admitir créditos sobre combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos locados, quando o custo com seu aluguel não é permitido.

Assim, para que o valor da compra do gás GLP fosse acatado na base de cálculo dos créditos, a recorrente teria de ter apresentado evidências documentais de que as empilhadeiras em que foi aplicado eram de sua propriedade, o que não ocorreu. Agrava ainda mais a situação o fato de que a recorrente efetivamente incorreu em custos com aluguel de empilhadeiras, cujos créditos, inclusive, foram glosados e serão objetos de discussão em tópico seguinte.

Com base no acima exposto, nego provimento aos argumentos contidos neste tópico.

## **II - c) "FICHA 6A - LINHA 2 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS"**

Foram efetuadas glosas, em razão dos seguintes argumentos:

a) Aquisições de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumos, tais como PALLET, REFEIÇÃO, LANCHE, OUTROS SERVIÇOS, GÁS ARGÔNIO e PLATAFORMA MÓVEL. Cada uma das notas fiscais glosadas encontra-se na planilha "NI - Notas Fiscais Glosadas que não representam Aquisição de Insumos".

b) Aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero de COFINS, que não podem gerar crédito, de acordo com o art. 3º, §2º da Lei nº 10.833/03. Cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na planilha "NT - Notas Fiscais Glosadas Alíquota zero".

c) Notas fiscais cujo Código Fiscal de Operação (CFOP) não representa aquisição de insumos e nem outra operação com direito a crédito. Cada uma das notas fiscais glosadas está na planilha "CFOP - Notas Fiscais Glosadas - Operações sem direito a crédito".

d) Notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de COFINS. São compras de produtos de origem animal ou vegetal, que dão direito a crédito presumido e não integral, as quais indicadas na planilha "SUSPENSÃO - Notas Fiscais Glosadas Aquisição PJ – Suspensão obrigatória".

e) Notas Fiscais de aquisição de serviços de fretes e carretos lançados na Linha 2 do Dacon sem a identificação e CNPJ do fornecedor ou prestador dos serviços.

Inicialmente, pontuo o seguinte:

i) as glosas relativas a compras à alíquota zero (letra "b") e de serviços de fretes e carretos (letra "e"), sem identificação e CNPJ do fornecedor, não foram contestadas; e

ii) nas planilhas "NI", "NT" e "CFOP", há aquisições de bens para revenda, indevidamente classificadas no DACON na linha destinada a insumos - foram indicados nas respectivas notas fiscais os CFOP de "compras para comercialização" 1.102, 1.403 e 2.403.

O segundo caso ("ii") citado no parágrafo precedente foi abordado pela recorrente, a qual contestou a glosa, com fundamento no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/02. Mencionou expressamente compras para revenda de "Batata Palito, Creme de Leite e Guaraná".

Sobre o argumento da recorrente, a DRJ limitou-se a analisar a compra do "Gás GLP Cilindro P-20" e ratificar a glosa. A compra deste produto foi tratada no tópico anterior.

O inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/03 autoriza o desconto de créditos de COFINS em relação a "*bens adquiridos para revenda*", exceto os mencionados no inciso III do § 3º do art. 1º e nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º (alíneas "a" e "b" do inciso II do art. 3º) e os não sujeitos à tributação pelo COFINS (inciso II do § 2º do art. 3º).

A recorrente adquiriu produtos de pessoas jurídicas e apontou nas respectivas notas fiscais tratar-se de "compra para comercialização" (CFOP 1.102, 1.403 e 2.403). Observa-se, inclusive, nas cópias dos balancetes (fls. 655 a 1.031), que auferiu receita com revenda de bens.

E a classificação fiscal indicada nas notas fiscais não foi contestada pela fiscalização.

Assim sendo, acato os créditos das compras de pessoas jurídicas, em cuja nota fiscal restou consignado que era destinada à revenda, isto é, CFOP 1.102, 1.403 e 2.403, incluídas nas planilhas "NI" e "CFOP", porém com as seguintes ressalvas:

i) As compras para comercialização sujeitas à alíquota zero (planilha "NT") não dão direito a créditos, de acordo com o §2º do art. 3º da Lei nº 10.637/02.

ii) A compra do "Gás GLP Cilindro P-20", constante na planilha "NI", tratada no tópico anterior ("**FICHA 6A -BENS PARA REVENDA**").

Por terem sido expressamente mencionados no recurso, destaco que admito os créditos sobre "Cremes de Leite" (planilha CFOP). Contudo, não reconheço os relativos aos produtos "guaraná" e "batata palito". O guaraná consta na planilha "NT" como tributado à alíquota zero e a "batata palito" não foi adquirida sob CFOP de compra para comercialização, porém de "outras entradas" (3.949). Teria a recorrente de ter trazido elementos complementares que provassem que haviam sido realmente adquiridos para revenda.

Por fim, registro que reputo irrelevante o fato de ter sido cometido erro na classificação dos valores no DACON - indicou as compras para comercialização na linha de

"bens utilizados como insumos" ao invés de na linha "bens para revenda". Esta falha formal não tem o condão de impedir o creditamento autorizado por lei.

Com base no acima exposto, dou provimento parcial, reconhecendo a legitimidade de créditos relativos a bens adquiridos para revenda, cuja compra foi efetuada sob os CFOP 1.102, 1.403 e 2.403, exceto quanto àqueles cuja compra foi realizada com alíquota zero.

Passo à análise das demais glosas, listas nas letras "a", "c" e "d" do primeiro parágrafo deste tópico - as glosas da letra "b" não foram contestadas.

**"a) Aquisições de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumos, tais como PALLET, REFEIÇÃO, LANCHE, OUTROS SERVIÇOS, GÁS ARGÔNIO e PLATAFORMA MÓVEL. Cada uma das notas fiscais glosadas encontra-se na planilha "NI - Notas Fiscais Glosadas que não representam Aquisição de Insumos."**

**"c) Notas fiscais cujo Código Fiscal de Operação (CFOP) não representa aquisição de insumos e nem outra operação com direito a crédito. Cada uma das notas fiscais glosadas está na planilha 'CFOP - Notas Fiscais Glosadas - Operações sem direito a crédito'."**

Antes de adentrar na análise de cada um dos sub-tópicos acima listados, consigno que a recorrente fez em suas peças de defesa detalhada descrição do processo produtivo de cada uma de suas áreas de negócio.

E robusteceu-a, com dois laudos técnicos independentes:

- o "Relatório explicativo das operações relativas às Linhas de Produção da BRF S.A." (fls. 1.488 a 2.031), preparado pela Tyno Consultoria e validado pela Secretaria de Abastecimento e Agricultura do Estado de São Paulo, que emitiu "Declaração de Validação" (fl. 1.487); e

- o "Relatório Descritivo Lactalis e a Planilha Itens Lactalis" (fls. 2.033 a 2.092), preparado pela Tyno Consultoria e validado pela Ital (fl. 2.032).

A fiscalização glosou créditos oriundos da compra de um grande número de produtos, por entender que não se enquadravam no conceito de insumos e os indicou nas planilhas "NI - Notas Fiscais Glosadas que não representam aquisição de insumos" e "CFOP - Notas Fiscais Glosadas - Operações sem direito a crédito".

A DRJ ratificou a conduta da autuante.

Em seu recurso, primeiramente, a recorrente alega, de forma genérica, que todos os produtos listados pelo Fisco são insumos e, assim, poderiam gerar créditos. E, em seguida, apresenta alegações específicas sobre determinadas glosas.

Nos termos dos artigos 15 ao 17 do Decreto nº 70.235/72, enfrentarei tão somente os argumentos que disserem respeito a tipos específicos de compras de produtos ou

serviços, cujos créditos de COFINS tenham sido glosados. Além, naturalmente, da Lei nº 10.833/03, apoiar-me-ei nos citados laudos técnicos.

### ***"Pallets"***

Com fulcro na descrição de seu processo industrial, sustenta a recorrente que os pallets são utilizados nas diversas etapas do processo produtivo, para a movimentação das matérias-primas, produtos intermediários e produtos acabados. Evitam o contato com o solo, diminuindo o risco de contaminação e preservando suas integridade e qualidade. Menciona o Acórdão nº 3403-002386, de 25/07/13.

De acordo com o laudo técnico, são também utilizados como embalagem de produtos acabados.

Em razão do fim a que se destinam, entendo que enquadram-se no conceito de insumos, tanto os pallets aplicados para proteger as mercadorias, quanto os utilizados como embalagem do produto final (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

Portanto, voto pelo provimento dos argumentos.

### ***"Partes e peças de reposição, combustíveis e lubrificantes"***

A fiscalização e a DRJ glosaram os valores relacionados aos itens em epígrafe, por falta de comprovação de que foram aplicados no processo industrial.

A recorrente alegou que todos os itens classificados no DICON na "Ficha 6A - Bens utilizados como insumos" são realmente os legalmente classificáveis como insumos. Citou o "Dedo de Borracha A 50", aplicado na manutenção de depenadeiras. Os lubrificantes "Óleos de Mamona WS786" e o "Óleo Hydrodrive HP 68 Houghton". O combustível de caldeiras "Óleo Diesel Aditivado". E, por fim, o "Acomplamento de Borracha", que evita rachaduras ou trincas em partes metálicas das máquinas.

Não obstante concordar com a recorrente, no plano conceitual, da leitura dos autos, notadamente, do laudo técnico acostado, não é possível afirmar estarmos diante de bens comprovadamente enquadrados no conceito de insumos. Identifica-se no relatório técnico o uso de depenadeiras no setor de frangos. Contudo, não há comprovação de que "Dedo de Borracha A 50" foi aplicado naquele equipamento.

A recorrente teria de ter carreado aos autos uma correlação entre as partes e peças de reposição e os gastos com combustíveis e lubrificantes e as máquinas e equipamentos que encontram-se no laudo técnico, indicando os lançamentos dos valores em contas contábeis de custos de produção - *"Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios."* (art. 226 da Lei nº 10.406/02 - Código Civil).

Isto posto, nego provimento.

***"Outros itens: gás argônio, dicoflenaco sódico injetável, plasma sanguíneo ultrafiltrado, griller, amônia anidra e desinfetante orto-zool"***

A fiscalização e a DRJ entenderam produtos em epígrafe não se enquadravam no conceito de insumo e, portanto, não conferiam direito a créditos de COFINS.

A recorrente apresentou as seguintes explicações:

- (a) GÁS ARGÔNIO:** utilizado na indústria para soldar;
- (b) DICOFLENACO SÓDICO INJETÁVEL:** vacina;
- (c) PLASMA SANGUÍNEO ULTRAFILTRADO:** usado como componente em rações;
- (d) GRILLER:** sacos plásticos utilizados nas aves como embalagem primária (contato direto), por ser flexível, permite envolver a ave como se fosse uma segunda pele, impossibilitando a contaminação e deterioração em temperatura muito baixas;
- (e) AMÔNIA ANIDRA:** gás usado para manter o gelo nas câmaras frigoríficas;
- (f) DESINFETANTE ORTOZOL L:** um dos muitos produtos usados na limpeza.

A leitura das explicações da recorrente e do laudo técnico - "Relatório explicativo das operações relativas às Linhas de Produção da BRF S.A.", formalmente ratificado pela Secretaria de Abastecimento e Agricultura do Estado de São Paulo, por meio da "Declaração de Validação", nos autos, às fls. 1.487 e 1.488 a 2.031, respectivamente - não deixa dúvidas de que os produtos "dicoflenaco sódico injetável" e "plasma sanguíneo ultrafiltrado" enquadram-se como insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03) e devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos de COFINS.

Sobre os demais, cujos créditos não acato: não encontrei o produto "griller" nas planilhas de glosas; não foram trazidas provas de que o "gás argônio" foi aplicado em soldas na área industrial; e o "desinfetante ortozol" era tributado à alíquota zero (vedação ao crédito no §2º do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

Portanto, dou provimento parcial, admitindo créditos sobre os produtos "dicoflenaco sódico injetável" e "plasma sanguíneo ultrafiltrado".

**"d) Notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de COFINS. "**

Este sub-tópico cuida de glosas de créditos integrais sobre compras de produtos de origem animal ou vegetal, que, segundo a fiscalização e a DRJ, davam tão somente direito a crédito presumido e foram indicadas na planilha "SUSPENSÃO - Notas Fiscais Glosadas Aquisição PJ – Suspensão obrigatória."

A fiscalização glosou créditos de COFINS derivados de compras de cooperativas ou pessoas físicas de leite *in natura* e outros produtos agropecuários animal ou vegetal, que gozavam de suspensão da incidência do COFINS e conferiam direito a crédito presumido e não integral, nos termos dos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/04.

A recorrente contra-argumentou, alegando que os produtos cujos créditos foram glosados não gozavam da referida suspensão, notadamente o leite *in natura*. Ressalta que não havia menção quanto à suspensão nas notas fiscais, não se lhe cabendo fazer contraprova das informações prestadas pelo vendedor.

Reproduzo os artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/04:

*"Art. 8o As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.*

*§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:*

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;*

*II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e*

*III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.*

*[...]*

*Art. 9o A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:*

*I - de produtos de que trata o inciso I do § 1o do art. 8o desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1o do art. 8o desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8o desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1o do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)"*

Não tenho reparos à decisão recorrida, da qual extraio trecho e dele faço minha razão de decidir:

"Em análise à listagem SUSPENSÃO - Notas Fiscais Glosadas Aquisição PJ – Suspensão obrigatória, verifica-se que a alegação da interessada não se confirma, pois, tendo em conta a descrição do processo produtivo da empresa e as descrições dos itens glosados, verifica-se que estes consistem de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, enquadrando-se, portanto na hipótese de suspensão prevista no inciso III do art. 9º da nº10.925/2004. Os itens listados referem-se a mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos: 2 - carnes e miudezas, comestíveis, exceto os produtos vivos desse capítulo; 4 – leite e laticínios, ovos de aves, mel natural, produtos comestíveis; 15 – gorduras e óleos animais ou vegetais, produtos da sua dissociação; 16 – preparação de carne.

Em relação ao leite, configura-se a hipótese de suspensão prevista no inciso II do art. 9º da nº10.925/2004: os produtos descritos como LEITE CRU REFRIGERADO - TIPO C, utilizados como insumo no processo produtivo do leite e seus derivados, foram adquiridos de pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º da nº 10.925/2004, no caso, pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso, a empresa Laticínios Tirol Ltda, CNPJ 83.011.247/0012-93 (<https://www.infoplex.com.br>), e a Cooperativa Mista Tucunduva Ltda, CNPJ 98.244.577/0016-20 (<http://empresadobrasil.com>).

Comprovado que a venda Leite in Natura e outros produtos agropecuários ocorreu com o benefício da suspensão da contribuição para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins prevista no art. 9º da nº10.925/2004, inexistente a possibilidade de cálculo de créditos com base nos disposto nos art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, respectivamente, pelo adquirente dos insumos, havendo previsão legal apenas de crédito presumido, nos termos do disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Diante do exposto, mantém-se a glosa."

Nego provimento aos argumentos que combatiam a glosa dos produtos listados na planilha " SUSPENSÃO - Notas Fiscais Glosadas Aquisição PJ – Suspensão obrigatória".

### III) FICHA 6A - LINHA 03 - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Foram glosados valores classificados na Ficha 6A - linha 03, por não se tratar de serviços que pudessem ser enquadrados como insumos. As notas fiscais glosadas encontram-se nas planilhas "CFOP - Notas Fiscais Glosadas - Operações sem direito a crédito" e "NI - Notas Fiscais Glosadas que não representam Aquisição de Insumos". A DRJ ratificou o entendimento da autuante.

Consta na "Informação Fiscal" que, dentre as glosas, *"encontram-se SERVICO MANUTENCAO EQUIP INFORMATICA, SERVICO LIMPEZA GERAL EM INSTALACOES, SERVICO TREINAMENTO e SERVICO DE COPIA E IMPRESSAO"*.

Vamos aos argumentos de defesa contidos no recurso voluntário.

#### *"Serviços utilizados como insumos"*

A recorrente elenca como passíveis de inclusão na base de cálculo dos créditos os seguintes serviços:

- i) repaletização e reforma de pallets;
- ii) serviços de aplicação de *stretch* (filme plástico que envolve o pallet e contribui com a preservação do alimento);
- iii) serviços de carga e descarga de matéria-prima, produtos intermediários e produtos acabados, quando transportados do fornecedor até seu estabelecimento, de sua fábrica até o cliente e também entre seus estabelecimentos, durante a fase de produção; e
- iv) serviços de montagem e manutenção de equipamentos usados na produção.

Em tópico anterior, manifestei-me favoravelmente aos créditos sobre compras de pallets, por tê-los como insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03). Como os serviços de repaletização e reforma de pallets têm como objetivo os de recolocar pallets em condições de uso, os custos correspondentes devem ser considerados como partes integrantes dos custos com os pallets. Assim, tal qual o custo original com a compra dos pallets, os citados serviços também devem ser admitidos como insumos e, por conseguinte, na base de cálculo dos créditos.

Em relação à aplicação de *stretch*, reconheço os créditos correspondentes, pois, tal qual o pallet, é utilizado para proteger o alimento de contaminações.

Sobre os serviços de carga e descarga, consta a seguinte descrição na planilha de glosas: "carga e descarga (transbordo)".

De acordo com a obra "Vocabulário Jurídico" (De Plácido e Silva - Ed. Forense - Rio de Janeiro, 2004), "transbordo", em direito comercial marítimo, significa *"transferência da carga de um navio para o outro"* ou, em um sentido mais genérico, *"qualquer espécie de transpasse de cargas de um veículo para o outro"*.

Pelo número de notas fiscais listadas, a natureza do gasto e ser o contribuinte empresa importadora e exportadora de MP e PA, reputo que podemos concluir, sem exigir elementos complementares de prova, tratar-se de carga e descarga de MP e PA.

E vejo a carga e descarga como atividades imprescindíveis e, por isto, inseparáveis dos serviços de frete e armazenagem, cujos custos são admitidos na base de cálculo dos créditos, a saber:

- na compra de MP, como integrante do custo de aquisição (art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000/99) e, portanto, como insumo (inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/03);

- na venda de PA, como parte dos custos com transporte até o consumidor final, abrigados pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 (frete na operação de venda).

Desta forma, admito os créditos de COFINS sobre custos com carga e descarga "transbordo".

Por fim, nego provimento aos argumentos relativos aos serviços de montagem e manutenção de equipamentos, por falta de comprovação de sua utilização na área industrial. A recorrente teria de ter trazido alguma evidência de que estavam relacionados a máquinas e equipamentos utilizados na indústria.

Com efeito, as depreciações de máquinas e equipamentos industriais são admitidas na base de cálculo dos créditos (inciso VI c/c inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/03). Nesta linha, os custos com manutenção e montagem, incorporados ao custo do bem, para fins de depreciação, ou, no caso da manutenção, circunstancialmente lançados diretamente em conta de resultado do exercício, devem ser admitidos, por imprescindível ao seu pleno funcionamento. O próprio Fisco já se pronunciou neste sentido, inclusive na Solução de Consulta nº 11/11 mencionada pela recorrente.

Em suma, dou provimento parcial, reconhecendo os créditos relativos aos serviços de repaletização, reforma de pallets, aplicação de *stretch* e carga e descarga (transbordo) e negando os referentes aos serviços montagem e manutenção de equipamentos, por falta de comprovação de que estavam relacionados ao processo industrial.

### ***"Serviços e produtos decorrentes de exigências legais"***

A fiscalização glosou os serviços e produtos em epígrafe, por entender não serem insumos. A DRJ ratificou.

A recorrente discorreu acerca da necessidade de manter em constante funcionamento processos de desinfecção de ambientes, recipientes, máquinas e indumentária especial, utilizada pelos profissionais que têm contato com os alimentos. E da importância de análises laboratoriais, comprovando que os alimentos estão em perfeitas condições para o consumo.

Citou alguns produtos utilizados para tais fins, como vestimentas e material de proteção, facas e brincos de marcação para suínos e o processo "carimbagem", que identifica as carnes liberadas para consumo e as rejeitadas.

E mencionou normas das autoridades sanitárias, contendo inúmeras exigências.

Ao fim do laudo técnico (fls. 1.168 a 1.487), no "Capítulo 13 - SIF (Sistema de Inspeção Federal)", há detalhada explicação acerca dos procedimentos adotados para preservação da integridade dos produtos alimentícios.

A meu ver, ainda que não fossem requeridos pelas autoridades sanitárias, indubitavelmente deveriam ser tidos como insumos, pois guardam íntima e indissociável relação com a preparação do produto e a preservação de sua integridade. Vale mencionar que há vários precedentes no CARF neste sentido, tais como, os Acórdãos nº 3802-001619, de 28/02/13, e 9303-004.382, de 07/04/17.

Desta forma, todos os serviços e produtos adquiridos para utilização nos setores industriais, em razão de exigências legais, porém cujo objetivo maior era o de preservar a qualidade do alimento, devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos de COFINS, na qualidade de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03). Dada a natureza específica dos produtos tratados no tópico e sua explícita conexão com o processo produtivo, não vejo motivo para que fossem exigidos evidências documentais complementares acerca de sua aplicação na atividade industrial.

Novamente faço ressalva aos produtos tratados no presente tópico, cujas compras foram beneficiadas com a incidência à alíquota zero e que, por este motivo, não dão direito a créditos (§2º do art. 3º da Lei nº 10.833/03).

#### **IV) FICHA 6A - LINHA 06 - DESPESAS COM ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA**

De acordo com a planilha de glosas "NI", em relação à linha 06, foram glosadas notas fiscais contendo as seguintes descrições:

- i) "SERVICO DE LOCACAO E MANUTENCAO SOFTWARE"
- ii) "ALUGUEL VEICULO CARGA"
- iii) "SERVICO LOCACAO DE PROJETOR MULTI MIDIA"
- iv) "ALUGUEL PALCO EVENTOS"

Segundo a fiscalização, não foi atendido o disposto no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/03, que permite o creditamento somente sobre *"aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa"*. A DRJ ratificou o procedimento fiscal, destacando que, para fins fiscais, não se pode considerar que os veículos estejam inseridos no conceito de máquinas e equipamentos.

Na manifestação de inconformidade e no recurso voluntário, a recorrente combate exclusivamente a glosa dos aluguéis de "veículos de carga".

Informa que são imprescindíveis ao processo produtivo, pois são empilhadeiras para deslocamento interno de MP, PI e PA e "caminhões munck", usado para transporte de materiais pesados. Apresentou duas notas fiscais, como exemplos de compras destes itens.

Protesta contra a decisão recorrida, acusando-a de alterar o fundamento da acusação, quando esta dispôs que o aluguel de veículos não se encontra no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/03, pois não estão compreendidos no rol das máquinas e equipamentos.

Não obstante, contesta tal argumento, aprofundando-se no estudo do significado do vocábulo máquinas. Conclui que abrangeria veículos.

Entendo que a DRJ não inovou, porém justificou o posicionamento da fiscalização, com o qual, inclusive, estou de pleno acordo.

Não obstante quaisquer digressões semânticas acerca dos vocábulos "máquinas" e "veículos", que eventualmente pudessem levar à conclusão de que o segundo é espécie e o segundo gênero, tradicionalmente, a legislação dispõe sobre os aspectos fiscais relacionados a veículos e máquinas de forma absolutamente distinta. E foi isto que a DRJ, com muita propriedade, demonstrou, citando diversos exemplos, dentre os quais repiso os seguintes:

i) o *caput* do art. 1º da Lei nº 10.485/02: *"As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos (. . .)."*

ii) incisos III dos art. 2º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03: *" no art. 1o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos (. . .)."*

Desta forma, não obstante reconhecer a imprescindibilidade dos citados veículos à operação do contribuinte, mais uma vez expresse que considero que o art. 3º traz uma lista taxativa de hipóteses de tomada de créditos, não podendo o intérprete ampliá-la.

Assim, nego provimento aos argumentos.

#### **V) "FICHA 6A - LINHA 07 - DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA"**

A fiscalização glosou despesas com fretes, indicando as respectivas notas fiscais na planilha "FVNC - Fretes de Vendas não Comprovados", e com armazenagem, na planilha "CFOP - Notas Fiscais Glosadas - Operações sem direito a crédito".

Em ambos os casos, as glosas ocorreram, porque, apesar de intimada e reintimada, a recorrente não relacionou as notas fiscais de fretes e armazenagem às

correspondentes operações de venda, o que satisfaria o previsto no inciso IX da Lei nº 10.833/03:

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

*(. . .)*

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

*(. . .)"*

A DRJ ratificou a conclusão da autuante.

Em suas peças de defesa, a recorrente alega que apresentou arquivos, contendo notas fiscais, com número, série, data, fornecedor, CNPJ, valor do frete, código da empresa e CFOP da operação. E apresenta extensa argumentação em defesa dos créditos calculados sobre armazenagem e fretes em operações de compra de insumos, venda de produtos acabados e deslocamentos entre seus estabelecimentos de insumos, produtos em elaboração e produtos acabados.

Não obstante concordar com todos os argumentos de defesa relacionados à interpretação e aplicação do dispositivo legal que permite o desconto de créditos de COFINS sobre armazenagem e fretes, de fato, a recorrente não conciliou os valores computados na base de cálculo de créditos de COFINS com as correspondentes notas fiscais de venda. Diante disto, não há alternativa que não a de negar provimento.

**VI) "FICHA 6A - CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA - LINHA 25 - CALCULADOS SOBRE INSUMOS DE ORIGEM ANIMAL E LINHA 26 - CALCULADOS SOBRE INSUMOS DE ORIGEM VEGETAL"**

Neste tópico, há glosas de valores computados em bases de cálculo e alterações de alíquotas de créditos presumidos previstos nos artigos 8º da Lei nº 10.925/04 e 33 e 34 da Lei nº 12.058/09.

***VI - a) Artigo 8º da Lei nº 10.925/04***

A controvérsia gira em torno do cálculo do crédito presumido sobre insumos aplicados na produção de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04. A fiscalização e DRJ entendem que o percentual (incisos I ao II do § 3º) a ser aplicado deve ser determinado com base na classificação na TIPI do insumo. A Recorrente, por sua vez, na posição da TIPI do produto final no qual o insumo é aplicado.

A recorrente adotou o percentual do inciso I do § 3º (60% das alíquotas regulares) para todos os insumos. A fiscalização, sobre parte dos insumos (ex: soja e

derivados), aplicou os percentuais de 50% e 35%, previstos nos incisos II e III do § 3º (ex: soja e derivados).

Concordo com a interpretação da recorrente.

Assim dispõem os artigos 8º da Lei nº 10.925/04, na redação vigente à época, e o 33 da Lei nº 12.865/13:

*Lei nº 10.925/04*

*"Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.*

*§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:*

*(. . .)*

*§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:*

*I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e*

*II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e ( Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 )*

*III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Renumerado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 )*

*(. . .)" (g.n.)*

*Lei nº 12.865/13*

*"Art. 33. O art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*(. . .)*

***§ 10. 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."*** (g.n.)

Realmente, a redação dos incisos I ao III do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/04 enseja dúvidas. Mas, com a edição da Lei nº 12.865/13, a controvérsia terminou. O percentual de 60% previsto no inciso I deve ser determinado, **de acordo com a classificação na TIPI do produto no qual o insumo é aplicado**. E seus efeitos são efeitos são retroativos, abrangendo o caso em tela - ano-calendário de 2009 - em razão do art. 106 do CTN:

*"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*(. . .)"*

Assim, voto pelo provimento das alegações da Recorrente. O percentual a ser aplicado sobre as compras de insumos, para cálculo do crédito presumido previsto no inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/04, deve ser determinado com base na posição da TIPI do produto final em que foram empregados.

#### ***VI - b) Artigo 33 da Lei nº 12.058/09***

A fiscalização reconheceu que a recorrente fazia jus ao crédito presumido previsto no dispositivo em epígrafe, no tocante aos insumos classificados na NCM 01.02 e aplicados na produção para exportação dos produtos classificados nas posições listadas no *caput* do artigo. Contudo, glosou os créditos calculados, quando verificou que a mercadoria foi comprada para revenda e não para emprego em processo industrial.

Dispõe o art. 33 da Lei nº 12.058/09 (redação então vigente):

***"Art. 33. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens classificados na posição 01.02 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física."***

*§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições de pessoa jurídica que exercer atividade agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária.*

*(. . .)*

*§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de percentual correspondente a 50% (cinquenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003." (g.n.)*

Em sua defesa, a recorrente aduziu que impedir a tomada de créditos presumidos sobre os produtos adquiridos para a revenda é impor restrição à fruição do benefício que contraria o objetivo perseguido pelo legislador, quando de sua instituição, e previsto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, qual seja, o de desonerar as exportações.

Não vejo controvérsia na interpretação do *caput* do art. 33 da Lei nº 12.058/09, a qual deve ser restrita, por se tratar de benefício fiscal. Como dispõe que o direito é conferido às "*pessoa jurídicas (. . .) que produzam mercadorias classificadas nos códigos (. . .)*", o crédito presumido somente pode ser calculado sobre as mercadorias da posição 01.02, quando adquiridas para utilização como insumo de processo industrial. Quando forem adquiridas para revenda, não haverá direito ao crédito presumido do art. 33 da Lei nº 12.058/09.

Assim, nego provimento.

#### **VI - c) Artigo 34 da Lei nº 12.058/09**

Início, transcrevendo os artigos 32 e 34 da Lei nº 12.058/09:

*"Art. 32. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:*

*(...)*

*II - produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30, da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM.*

*Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:*

*I - não alcança a receita bruta auferida nas vendas a consumidor final;*

*II - aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

(...)

*Art. 34. A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, que adquirir para industrialização ou revenda as mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30 da NCM poderá descontar da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, determinado mediante a aplicação, sobre o valor das aquisições, de percentual correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

*§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput deste artigo nas aquisições realizadas pelas pessoas jurídicas mencionadas no inciso II do caput do art. 32 desta Lei." (g.n.)*

A fiscalização constatou que a recorrente adquiriu insumos classificados na posição 01.02 e produziu produtos classificados nas posições 02.01.30.00, 02.02.20.90 e 02.02.30.90. Com isto, fica impedida de registrar os créditos presumidos, nos termos do § 1º do art. 33 c/c o inciso II do caput do art. 32.

A recorrente, por seu turno, alegou o seguinte:

Cabe registrar que, ao contrário do entendimento da d. fiscalização e do acórdão recorrido, em algumas operações realizadas pela recorrente, esta não se encontra na hipótese de vedação acima.

Isto porque, a recorrente industrializa outros produtos além daqueles descritos no parágrafo 1º do art. 34. Cabe registrar que a apuração do crédito presumido nos termos acima é realizada pela recorrente apenas nas hipóteses de aquisição de cortes e carcaças (classificados nos códigos 02.01 e 02.02 da NCM), nos exatos termos exigidos no caput do art. 34, empregados em outros produtos que não aqueles listados nas 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM, tais como os produtos classificados nos códigos 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24, 41.04.41.30 da NCM.

A decisão ora combatida afirmou que a glosa estava baseada no fato de que "houve vendas das posições 02.01 e 02.02 no período de novembro e dezembro de 2009", o que vedaria o crédito em questão. **No entanto, conforme informado acima, a despeito de ter havido vendas dos referidos produtos, a recorrente apurou crédito presumido apenas nas hipóteses de aquisição de cortes e carcaças (classificados nos códigos 02.01 e 02.02 da NCM), empregados em outros produtos que não aqueles listados nas 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM, tais como os produtos classificados nos códigos 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24, 41.04.41.30 da NCM, de modo que não merece prosperar o entendimento do v. acórdão ora combatido.**

Não assiste razão à recorrente.

Não assiste razão à recorrente.

E para justificar meu posicionamento, adoto os argumentos da DRJ, de cujo Acórdão extraio o trecho correspondente:

"( . . )

Com o regramento estabelecido pelo **art. 32, II, da Lei nº 12.058/2009**, o legislador desonerou a cadeia econômica de produtos derivados de carne bovina dos custos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, prevendo a suspensão no pagamento desses tributos na linha produtiva e comercial desses bens, desde que atendidas certas condições. Do exame do texto legal acima, verifica-se que a suspensão das contribuições era para as operações de vendas de bens classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30, realizadas por pessoa jurídica que os produzisse a partir da industrialização dos bens (insumos) classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM (bovinos vivos, carnes bovinas frescas, refrigeradas ou congeladas).

Já o **art. 34 da Lei nº 12.058/2009**, em sua redação original, tratava do direito de a pessoa jurídica, sujeita ao lucro real, a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas no período crédito presumido apurado a partir dos valores das aquisições de bens destinados à industrialização (insumo) ou revenda, ocorridas no mercado interno e realizadas com suspensão da Contribuição para o PIS e da Cofins, dos bens classificados nos códigos 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30 da NCM. Entretanto, a apuração de tal crédito, por força do disposto no § 1º desse mesmo artigo, é vedada para aquisições realizadas pelas pessoas jurídicas mencionadas no inciso II do art. 32 da Lei nº 12.058/2009; ou seja, as pessoas jurídicas que industrializem bens e produtos (insumos) classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM.

Ou seja, nos termos do artigo 34 da Lei nº 12.058/2009, caput e § 1º, na sua redação original, a pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real faz jus a créditos presumidos da Cofins referentes às mercadorias adquiridas no mercado interno com a suspensão prevista no inciso II do art. 32, da mesma lei, e destinadas à revenda ou industrialização, desde que as receitas das vendas desses bens ou das vendas das mercadorias produzidas a partir deles não se sujeitem a esta mesma suspensão.

No caso presente, verifica-se que a fiscalizada foi intimada, através do Termo de Intimação Fiscal nº 002/00236 (fls. 127 a136), a prestar, dentre outras informações, a relação dos produtos fabricados e/ou industrializados. Com base na informação prestada, a Fiscalização apurou que a empresa adquiriu bens classificados na posição 01.02 (insumo) e comercializou bens classificados nas posições 02.01.30.00, 02.02.20.90, 02.02.30.90 e, assim, concluiu que esta não faz jus ao crédito presumido previsto no art. 34 da citada Lei nº 12.058/2009, como segue:

*Com relação ao crédito presumido previsto no art. 34 da citada Lei nº 12.058, a contribuinte não faz jus, por conta da exclusão prevista no §1º do mesmo art. 34, uma vez que a empresa industrializava bens e produtos com insumos classificados na posição 01.02 e produzia bens classificados nas posições 02.01.30.00, 02.02.20.90, 02.02.30.90, conforme informações prestadas na resposta ao item 03 do Termo de Intimação Fiscal nº 002/00236. Foi confirmado através de pesquisa nas notas fiscais informadas como resposta ao item 22 do citado Termo de*

*Intimação 002/00236 que houve compras de bens classificados na posição 01.02 e que houve vendas das posições 02.01 e 02.02 no período de novembro e dezembro de 2009.*

Assim é que não procede a tese da interessada de que tal vedação não se aplica ao seu caso, com base no argumento de que apura crédito “apenas nas hipóteses de aquisição de cortes e carcaças (classificados nos códigos 0201 e 0202 da NCM)” os quais, segundo afirma, utiliza não só na produção de produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02, mas também nas de produtos classificados nas posições 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24, 41.04.41.30 da NCM.

Note-se que ao contrário do que alega a Recorrente, o direito ao crédito previsto no artigo 34 não foi afastado em razão de a Fiscalização entender que “ela industrializaria apenas bovinos vivos das posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM”. Destarte, a Fiscalização não faz essa limitação, apenas informa que verificou, a partir das informações prestadas pela interessada, que “houve vendas das posições 02.01 e 02.02 no período de novembro e dezembro de 2009”. Fato, saliente-se, expressamente confirmado pela interessada em sua Manifestação de Inconformidade.

Na verdade o direito ao crédito foi afastado por restar configurada, no caso concreto, a hipótese de vedação prevista no parágrafo 1º do referido artigo, qual seja, a utilização dos bens adquiridos, classificados nas posições listadas no caput do art. 34, na produção dos bens listados no inciso II do caput do art. 32 da mesma lei, no caso, bens classificados na posição 01.02, 02.01 e 02.02. Fato, saliente-se novamente, expressamente confirmado pela interessada em sua Manifestação de Inconformidade.

Diante do exposto, mantém-se a glosa."

Nego provimento aos argumentos contidos no presente tópico.

## **VII) "O DIREITO À ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO POSTULADO PELA SELIC"**

A recorrente pleiteia o acréscimo de juros Selic aos saldos de créditos de COFINS acumulados, *"seja em razão das ilegalidades contidas nas instruções normativas que disciplinam a não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS, quando tratam do conceito de insumo, seja em virtude da mora na apreciação do pleito de ressarcimento, ocasionada, sobretudo, em decorrência das inúmeras barreiras impostas pela fiscalização ao aproveitamento de crédito".*

Fundamenta seu pedido na Súmula do STJ nº 411 e no REsp 1.035.847/RS, submetido ao rito dos recursos repetitivos, que admitiram o cômputo de juros Selic em saldo credor de IPI, quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco. Citou o Acórdão CARF nº 3402-002.003, de 03/05/2013, em que foi admitido o acréscimo de juros Selic a crédito de IPI, em virtude da demora na análise do pedido de ressarcimento, posicionamento que encontraria respaldo em outras decisões do STJ, tal qual no REsp 1129435/PR.

Reproduzo a ementa do REsp 1.035.847/RS, ao qual as decisões deste colegiado estão vinculadas, por força do § 2º do art. 62 da Portaria MF nº 343/15 (RICARF):

*"PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.*

*1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.*

*2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.*

*3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.*

*4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exsurto legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 490.547/PR , Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005; EREsp 613.977/RS , Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; EREsp 495.953/PR , Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; EREsp 522.796/PR , Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007; EREsp 430.498/RS , Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03.2008, DJe 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS , Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008).*

*5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (g.n.)*

A meu ver, a decisão vinculante do STJ não se aplica ao caso em tela. Não houve qualquer "ato estatal, administrativo ou normativo" que tenha oposto qualquer óbice à aplicação do regime da não cumulatividade do COFINS e, por conseguinte, ao registro e utilização de créditos.

O crédito foi lançado no cotejo periódico entre débitos e créditos. Não utilizado em sua totalidade, foi objeto de apresentação de Pedido de Compensação (DCOMP), vinculado a Pedido de Ressarcimento (PER), os quais já não dependiam de anuência prévia do

Fisco para produzirem o efeito fiscal de extinção do crédito tributário, sujeita a ulterior homologação.

Isto posto, e também diante da ausência de previsão legal acerca da incidência de juros Selic sobre créditos escriturais de COFINS, nego provimento aos argumentos contidos neste tópico.

**VIII) INAPLICABILIDADE DA MULTA DE MORA SOBRE OS DÉBITOS COMPENSADOS, VISTO QUE A RECORRENTE AGIU EM OBSERVÂNCIA AO ENTENDIMENTO DO PRÓPRIO FISCO**

**IX) "DA INAPLICABILIDADE DA MULTA MORATÓRIA DIANTE DA IMPOSSIBILIDADE DE DUPLA PUNIÇÃO DO MESMO FATO"**

A recorrente alegou que registrou créditos de COFINS em consonância com diversos pronunciamentos formais do Fisco. Assim, eventual glosa não poderia acarretar na cobrança de multa de mora e juros, calculados sobre os débitos que foram liquidados por meio das compensações não homologadas.

Pelo mesmo motivo, não poderiam ser exigidas multas isoladas, por não homologação de DCOMP. Fundamenta seu pleito no art. 100 do CTN e na alínea "a" do inciso II do art. 76 da Lei nº 4.502/64.

Por fim, alegou que a cobrança da citadas multa moratória e multa isolada por não homologação de DCOMP configurar-se-ia como aplicação de duas punições distintas sobre um mesmo fato, o que vem sendo rechaçado pelo CARF e a doutrina.

Tal qual a DRJ, não conheço dos argumentos, posto que tais matérias não integram o presente litígio.

**X) "DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS"**

Ao fim de seu recurso, protestou pela realização de diligência ou perícia.

Nego o pedido, posto que os autos contêm os elementos necessários para a formação da convicção dos julgadores. Saliento que diligências não são destinadas a produção de provas que deveriam ter sido carreadas aos autos nos momentos processuais devidos.

Cumpre também destacar, não obstante o mencionado no parágrafo anterior, que não foram cumpridos os requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 - apresentação dos motivos e quesitos e, no caso de perícia, nomeação do perito responsável.

## CONCLUSÃO

Em suma, dou provimento parcial ao recurso voluntário. Abaixo, indico o voto para cada um dos tópicos acima tratados:

I) *"Preliminar"*: nego provimento à preliminar de nulidade.

II - b) *"Bens para revenda - Gás GLP Cilindro P - 20"*: nego provimento.

II - c) *"Bens utilizados como insumos"*: dou provimento parcial, admitindo os créditos sobre as compras para revenda sob os CFOP 1.102, 1.403 e 2.403, indevidamente classificadas na linha 2 da Ficha 6A do DACON, exceto em relação aos produtos tributados à alíquota zero e ao "Gás GLP Cilindro P - 20", tratado no tópico anterior.

II - c) *"Pallets"*: dou provimento.

II - c) *"Partes, peças de reposição, combustíveis e lubrificantes"*: dou provimento parcial, reconhecendo créditos exclusivamente sobre as copras de "Dedo de Borracha A 50".

II - c) *"Outros itens: gás argônio, dicoflenaco sódico injetável, plasma sanguíneo ultrafiltrado, griller, amônia anidra e desinfetante ortozool"*: dou provimento parcial, admitindo créditos sobre os produtos "dicoflenaco sódico injetável", "plasma sanguíneo ultrafiltrado" e amônia anidra.

II - c) *"Notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de COFINS"*: nego provimento aos argumentos que combatiam a glosa dos créditos integrais, calculados sobre os produtos listados na planilha "SUSPENSÃO - Notas Fiscais Glosadas Aquisição PJ – Suspensão obrigatória". Não obstante, na execução do acórdão, a unidade de origem deve reconhecer o direito ao crédito presumido, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04.

III) *"Serviços utilizados como insumos"*:

- *"repaletização e reforma de pallets"*: dou provimento.

- *"serviços de aplicação de stretch (filme plástico que envolve o pallet e contribui com a preservação do alimento)"*: dou provimento.

- *"serviços de carga e descarga de matéria-prima, produtos intermediários e produtos acabados, quando transportados do fornecedor até seu estabelecimento, de sua fábrica até o cliente e também entre seus estabelecimentos, durante a fase de produção"*: dou provimento.

- *"serviços de montagem e manutenção de equipamentos usados na produção"*: nego provimento.

III) *"Serviços e produtos decorrentes de exigências legais"*: dou provimento.

IV) *"Aluguel de veículos de carga"*: nego provimento.

V) *"Despesas com armazenagem e fretes na operação de venda"*: nego provimento.

VI - a) *"Crédito presumido da agroindústria - artigo 8º da Lei nº 10.925/04"*: dou provimento, admitindo que o percentual a ser aplicado sobre a alíquota da contribuição, para fins de cálculo dos créditos presumidos previstos no inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/04, deve ser determinado de acordo com a posição da TIPI do produto em que o insumo foi aplicado.

VI - b) *"Crédito presumido da agroindústria - artigo 33 da Lei nº 12.058/09"*: nego provimento.

VI - c) *"Crédito presumido da agroindústria - artigo 34 da Lei nº 12.058/09"*: nego provimento.

VII) *"O direito à atualização do crédito postulado pela Selic"*: nego provimento.

VIII) *"Inaplicabilidade da multa de mora sobre os débitos compensados, visto que a recorrente agiu em observância ao entendimento do próprio fisco"*: não conheço dos argumentos.

IX) *"Da inaplicabilidade da multa moratória diante da impossibilidade de dupla punição do mesmo fato"*: não conheço dos argumentos.

X) *"Diligências e perícias"*: nego provimento.

É como voto.

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira