



| | |
|--------------------|---|
| Processo nº | 11020.002702/2010-96 |
| Recurso | Voluntário |
| Acórdão nº | 3302-009.586 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária |
| Sessão de | 24 de setembro de 2020 |
| Recorrente | RASIP ALIMENTOS LTDA |
| Interessado | FAZENDA NACIONAL |

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO

Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da COFINS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR.

CREDITAMENTO. PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dará direito a crédito o valor 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 zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA.

O serviço de frete na aquisição de matéria-prima, por si só, não é insumo da atividade de produção. A possibilidade de aproveitamento de crédito decorre de sua agregação ao custo da matéria-prima. Assim se a matéria-prima, insumo da atividade produtiva, gerar direito ao crédito da não-cumulatividade, o serviço de frete lhe acompanha, na mesma proporção do crédito gerado pelo próprio insumo.

ATIVO IMOBILIZADO. NÃO HÁ DIREITO AO CRÉDITO.

Não se enquadram no conceito de insumos, tendo em vista que posteriormente são incorporados ao ativo imobilizado, havendo o aproveitamento dos créditos por meio da depreciação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Os conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus e Raphael Madeira Abad votaram pelas conclusões quanto aos fretes de insumos adquiridos de pessoa física.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata o presente processo do Pedido de Ressarcimento (PER) nº 05669.42876.050809.1.1.11-9916, transmitido em 05/08/2009, por meio do qual se solicita o reconhecimento de um direito creditório no valor original de R\$ 360.782,02, referente à contribuição social COFINS NÃO CUMULATIVA MERC INTERNO, do período de apuração (PA) 1º TRIMESTRE 2009, para fins de sua compensação com débitos referentes às Declarações de Compensação (DCOMP) indicadas abaixo:

DCOMPS:
29865.66048.310310.1.3.11-0064
39184.18802.150410.1.3.11-7201
04440.47256.300410.1.3.11-3551
28585.22620.140510.1.3.11-0056
05587.99141.280510.1.3.11-9542
24373.35866.150610.1.3.11-5669
18992.19587.180610.1.3.11-0235
42330.14679.230610.1.7.11-6269
42375.76219.300610.1.3.11-4804
42237.33609.150710.1.3.11-2960
21080.11535.200710.1.3.11-7191
26924.67015.210710.1.7.11-1803
41080.59290.300710.1.3.11-7016
06106.26715.130810.1.3.11-5315
14072.46759.200810.1.3.11-0005
34624.26901.310810.1.3.11-0182
36814.78904.090910.1.3.11-6913
14941.54827.150910.1.3.11-6092
33367.85288.260211.1.7.11-1439
21876.73753.260211.1.7.11-0484
07118.30301.260211.1.7.11-0665
38031.67566.260211.1.7.11-7407
27059.74199.260211.1.7.11-5951

O contribuinte apresentou pedidos de ressarcimento para o PIS e a COFINS do 1º e 2º trimestre/2009, controlados pelos processos abaixo:

| Processo | PA | Valor Pleiteado | Tipo Crédito |
|----------------------|----------|---------------------|---------------------------|
| 11020.002702/2010-96 | 1 T/2009 | 360.782,02 | COFINS MERCADO INTERNO |
| 11020.002704/2010-85 | 1 T/2009 | 20.261,45 | PIS/PASEP EXPORTAÇÃO |
| 11020.002706/2010-74 | 1 T/2009 | 78.327,68 | PIS/PASEP MERCADO INTERNO |
| 11020.002700/2010-05 | 1 T/2009 | 93.325,50 | COFINS EXPORTAÇÃO |
| 11020.002703/2010-31 | 2T/2009 | 435.583,12 | COFINS MERCADO INTERNO |
| 11020.002707/2010-19 | 2T/2009 | 94.567,38 | PIS/PASEP MERCADO INTERNO |
| 11020.002701/2010-41 | 2T/2009 | 96.633,34 | COFINS EXPORTAÇÃO |
| 11020.002705/2010-20 | 2T/2009 | 20.979,61 | PIS/PASEP EXPORTAÇÃO |
| TOTAL | | 1.200.460,10 | |

De acordo com o Relatório de Verificação Fiscal, que se refere a todos os processos indicados acima, o contribuinte apresentou diversos documentos e informações em atendimento às Intimações da DRF/Caxias do Sul/RS, para comprovação do cabimento de seu pedido. Com base nesses dados, a Fiscalização procedeu à glosa dos créditos que entendeu indevidos, conforme discriminação a seguir (a numeração segue o Relatório Fiscal):

Créditos sobre bens diversos, medicamentos e material de limpeza

De acordo com o artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como sua regulamentação pelas Instruções Normativas (IN) SRF nº 247/2002 e 404/2004, foram glosados os créditos abaixo relativos a aquisições de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumos:

- Bens com descrição genérica: "PEÇA DIVERSAS

MANUTENÇÃO ST 00"; materiais de construção: cimento, cimentocola, areia fina, areia grossa, areia média, barra de ferro, lonas, madeira de eucalipto, alicates, chaves de fenda, chave de boca e serviços de construção. Pallets e seus acessórios - pregos, etiquetas, fitas e fitas - utilizados para o empilhamento de caixas para armazenamento e transporte (Anexo I).

- Documentos lançados nos seguintes centros de custos, visto que não são produtivos: Contabilidade, Divisão de Compras, Expedição, Gerência Administrativa e Financeira, Gerência Fruticultura, RH, Segurança do trabalho, Segurança Patrimonial, TI, Vendas Mercado Interno e Vendas Vacaria (Anexo II).

- Materiais de limpeza e higienização: álcool, papel toalha, detergente, desincrustante, entre outros (Anexo III).

- Medicamentos (Anexo IV).

Créditos sobre combustíveis

- Gasolina comum e GLP

Glosou-se o creditamento de valores referentes à aquisição de gasolina comum que, por informações de seu uso, destinou-se a veículos leves (de passeio) que, como tais, não fazem parte do processo produtivo da empresa. Constatou-se ainda que o contribuinte utiliza empilhadeiras para diversos fins: descarregamento da fruta vinda dos pomares, carregamento/descarregamento da fruta nas câmaras frias, movimentação pelo packing (local onde a maçã é selecionada, limpada e embalada), bem como no carregamento das caixas de maçãs na saída dos produtos do estabelecimento. Considerando que a empresa não adota nenhuma forma especial de apropriação dessas despesas com empilhadeiras, que permita a segregação dos créditos relativos apenas à produção, foram glosados também os créditos com aquisição de gás (GLP) para empilhadeiras (Anexo V).

- Combustíveis e lubrificantes não utilizados na produção

Constatou-se que grande parte dos combustíveis e lubrificantes adquiridos destina-se aos tratores, os quais, porém, são utilizados pelo contribuinte tanto em pomares em produção, quanto em pomares ainda não produtivos. Nestes, é efetuado o lançamento contábil correspondente em contas de estoque, parte das quais acaba destinada à conta Imobilizações em Andamento, que não permite o creditamento como insumo, mas apenas através de depreciação. Com base em planilhas fornecidas pelo contribuinte, separaram-se os percentuais de combustíveis e lubrificantes destinados às unidades produtivas (apenas pomares em produção), glosando-se os créditos dos demais (Anexo VI).

3.3) Produtos sujeitos à alíquota zero

Foram glosados os créditos sobre aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero das contribuições, conforme art. 1º da Lei nº 10.925/2004 e art. 3º, § 2º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (Anexo VII).

| Produto | NCM |
|--|----------|
| CAL HIDRATADO-20 KG | 25222000 |
| PRODUTOS SMARTFRESH | 38089359 |
| FUNGICIDA GARRA 450 WP | 38089221 |
| ADUBO CALCÁRIO DOLOMÍTICO | 25181000 |
| FUNGICIDA FITOFOS | 31056000 |
| INSETICIDA SUMITHION ONU-1993/RISCO 30 | 38089199 |
| ARMOR 1000L | 38089429 |
| THERATRATE 2500 AG -1000 L | 38089429 |
| FUNGICIDA UNIX 750 WG | 38089299 |
| INSETICIDA SUPRACID ONU-3017/RISCO-63 | 38089299 |
| ACARICIDA ORTUS 50 SC | 38089993 |
| FUNGICIDA CERCOBIN | 38089299 |
| INSETICIDA LORSBAN 480 ONU-3018/RISCO 60 | 38081029 |
| ANTIBIÓTICO DE CLAMOXIL LA-50 ML | 30042099 |
| CLORETO DE SÓDIO A 0,9% EMBAL. 1 L | 30049099 |

3.4) Frete de compra de leite

Uma vez que o produto em questão foi adquirido de pessoa física - o que não dá direito a crédito consoante art. 3º, § 3º, inciso I das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 -, bem como que o regime de creditamento do frete segue o do produto transportado, por integrar o custo de aquisição e segundo a boa técnica contábil, foi glosado o crédito correspondente, conforme tabela abaixo:

| | Janeir o | Fevereiro | Março | Abril | Maio | Junho |
|-------------|-------------|-----------|---------------|-----------|-----------|---------------|
| Frete Leite | 30.424,24 | 27.480,61 | 30.424, 85 | 29.443,64 | 30.424,85 | 31.427, 88 |

3.5) Bens do Imobilizado

De acordo com o art. 3º, § 14 da Lei nº 10.637/2002, assim como art. 1º da IN SRF nº 457/2004, o contribuinte só pode apurar créditos no prazo de 48 meses sobre o valor das aquisições de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, sendo que nos demais casos (outros bens destinados ao imobilizado, utilizados na produção e edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros), deverá aplicar a taxa de depreciação fixada pela SRF, em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das IN SRF nº 162/1998 e nº 130/1999, sendo ainda tal creditamento em geral permitido apenas para bens adquiridos após 1º de maio de 2004, consoante art. 31, § 1º da Lei 10.865/2004.

Desse modo, com relação aos créditos do 1º semestre/2009, foram glosados os seguintes créditos, a partir da planilha fornecida pelo contribuinte (Anexo VIII):

Lançamentos na conta "Imobilizado em andamento", por não ser caso de depreciação do imobilizado.

Lançamentos na conta "MOV E UTENSILIOS/96", com exceção dos bens utilizados na produção, como balanças e cortadores de queijo, entre outros.

Lançamentos na conta "Software", visto que são associados ao centro de custo "DIVISÃO ADM/FINANC", não produtivo.

Lançamentos na conta "VEICULOS/96", "EQUIP RADIO COM/96", por falta de previsão legal

Lançamentos referentes a bens usados (coluna "N/U").

Lançamentos referentes a compras de pessoas físicas (coluna Fornecedor com os valores - 759830010 (GERALDO ZAMBAN), 27245314004 (SADI MARANGON) e 34387641053 (HELIO TARTAROTTI).

Além disso, foram ajustados os créditos indevidos relativos à depreciação em 48 meses (Anexo IX), bem como em relação aos outros bens usados na produção e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, para que o crédito lançado fosse o correspondente à sua depreciação (Contas "Benfeitorias", "Instalações", "Prédios", "Terrenos" e "Veículos Transp. Int.") (Anexo X).

6) Conclusão

Os valores pleiteados a título de PIS e COFINS no 1º trimestre/2009 estão de acordo com os informados no DACON; porém, no 2º trimestre/2009, o contribuinte incluiu indevidamente saldo credor de crédito presumido no pedido de resarcimento referente ao mercado interno, razão pela qual o valor máximo a ser resarcível nesse período seria de R\$ 432.134,06, e não os R\$ 435.583,12 pleiteados, conforme tabelas abaixo, extraídas do Relatório Fiscal:

| CONTRIBUINTE DACON | Janeiro | Fevereiro | Março | Abril | <th>Junho</th> | Junho |
|----------------------------|------------|------------|------------|------------|----------------|------------|
| COFINS devida | 5.664,52 | 2.567,95 | 1.816,66 | 3.478,17 | 1.560,28 | 4.019,21 |
| Crédito Presumido | 1.641,60 | 656,64 | 1.184,69 | 9.330,22 | 1.622,45 | 1.554,05 |
| COFINS devida | 4.022,92 | 1.911,31 | 631,97 | - | - | - |
| Saldo Crédito Presumido | - | - | - | 5.852,05 | 5.914,22 | 3.449,06 |
| Credite básico total | 115.037,88 | 145.510,75 | 200.125,09 | 204.686,79 | 181.703,40 | 142.377,20 |
| Crédito NT Mercado Interno | 115.037,88 | 122.229,03 | 130.081,31 | 139.187,02 | 156.264,93 | 136.682,11 |
| % | 100% | 84% | 65% | 68% | 86% | 96% |
| COFINS devida | | | - | - | - | - |
| Saldo Créd. MI | 111.014,96 | 120.317,72 | 129.449,34 | 139.187,02 | 156.264,93 | 136.682,11 |

| | | | | | | |
|--------------------------|----|-----------|------------|-----------|-----------|------------|
| Total a ressarcir | | | 360.782,02 | | | 432.134,06 |
| Crédito Exportação | - | 23.281,72 | 70.043,78 | 65.499,77 | 25.438,48 | 5.695,09 |
| % | 0% | 16% | 35% | 32% | 14% | 4% |
| COFINS a pagar | | | - | - | - | - |
| Saldo Crédito Exportação | | 23.281,72 | 70.043,78 | 65.499,77 | 25.438,48 | 5.695,09 |
| Total a ressarcir | | | 93.325,50 | | | 96.633,34 |

| CONTRIBUINTE DACON | Janeiro | Fevereiro | Março | Abril | Maio | Junho |
|----------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| PIS devido | 1.229,80 | 557,52 | 394,40 | 755,13 | 338,75 | 872,59 |
| Crédito Presumido | 356,40 | 142,56 | 257,20 | 2.025,64 | 352,24 | 337,39 |
| PIS devido | 873,40 | 414,96 | 137,20 | - | - | - |
| Saldo Crédito Presumido | - | - | | 1.270,51 | 1.284,00 | 748,80 |
| Crédito básico total | 24.975,33 | 31.591,15 | 43.448,21 | 44.438,58 | 39.448,76 | 30.910,84 |
| Crédito NT Mercado Interno | 24.975,33 | 26.536,57 | 28.241,34 | 30.218,23 | 33.925,94 | 29.674,41 |
| % | 100% | 84% | 65% | 68% | 86% | 96% |
| PIS devido | | | | | | - |
| Saldo Créd. MI | 24.101,93 | 26.121,61 | 28.104,14 | 30.218,23 | 33.925,94 | 29.674,41 |
| Total a ressarcir | | | 78.327,67 | | | 93.818,58 |
| Crédito Exportação | - | 5.054,58 | 15.206,87 | 14.220,35 | 5.522,83 | 1.236,43 |
| % | 0% | 16% | 35% | 32% | 14% | 4% |
| PIS devido | | | - | | | - |
| Saldo Crédito Exportação | - | 5.054,58 | 15.206,87 | 14.220,35 | 5.522,83 | 1.236,43 |
| Total a ressarcir | | | 20.261,46 | | | 20.979,61 |

Com base nos ajustes e glosas supramencionados, a Fiscalização apurou o seguintes saldos credores resarcíveis a título de PIS e COFINS para o 1º e 2º trimestre/2009, conforme tabelas constantes do Relatório Fiscal e reproduzidas abaixo:

Tabela 1 (Fiscalização)

| | Janeiro | Fevereiro | Março | Abri | Maio | Junho |
|-------------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| COFINS devida | 5.664,52 | 2.567,95 | 1.816,66 | 3.478,17 | 1.560,28 | 4.019,21 |
| Crédito Presumido | 1.641,60 | 656,64 | 1.184,69 | 9.330,22 | 1.622,45 | 1.554,05 |
| COFINS devida | 4.022,92 | 1.911,31 | 631,97 | - | - | - |
| Crédito básico total | 115.037,88 | 145.510,75 | 200.125,09 | 204.686,79 | 181.703,40 | 142.377,20 |
| Glosa 3.1 | 16.079,96 | 24.939,43 | 13.829,12 | 20.511,04 | 14.273,91 | 12.363,82 |
| Glosa 3.2 | 1.853,24 | 3.415,87 | 2.747,73 | 4.465,11 | 3.564,91 | 2.886,09 |
| Glosa 3.3 | 2.882,66 | 278,02 | 4.832,16 | 6.213,59 | 3.199,49 | - |
| Glosa 3.4 | 2.312,24 | 2.088,53 | 2.312,29 | 2.237,72 | 2.312,29 | 2.388,52 |
| Glosa 3.5 | 12.230,47 | 12.580,02 | 12.461,80 | 12.556,09 | 12.439,10 | 12.311,66 |
| Crédito básico total (Fiscalização) | 79.679,31 | 102.208,88 | 163.941,99 | 158.703,24 | 145.913,71 | 112.427,11 |
| Crédito M Mercado Interno | 79.679,31 | 85.855,46 | 106.562,30 | 107.918,20 | 125.485,79 | 107.930,03 |
| % | 100,0000 | 84.00000 | 65.0000 | 68.00000 | 86.0000 | 96.00000% |
| COFINS devida | - | - | - | - | - | - |
| Saldo Créd. MI | 75.656,39 | 83.944,15 | 105.930,33 | 107.918,20 | 125.485,79 | 107.930,03 |
| Total a ressarcir | | | 265.530,87 | | | 341.334,02 |
| Crédito Exportação | - | 16.353,42 | 57.379,70 | 50.785,04 | 20.427,92 | 4.497,08 |
| % | 0,000 | 16.0000 | 35.0000 | 32.00000 | 14.0000 | 4.000 |
| Saldo Crédito Exportação | - | 16.353,42 | 57.379,70 | 50.785,04 | 20.427,92 | 4.497,08 |
| Total a ressarcir | | | 73.733,12 | | | 75.710,04 |

Tabela 2 (Fiscalização)

| | Janeiro | Fevereiro | Março | Abr | Maio | Junho |
|-------------------------------------|------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| PIS devido | 1.229,80 | 557,52 | 394,40 | 755,13 | 338,75 | 872,59 |
| Crédito Presumido | 356,40 | 142,56 | 257,20 | 2.025,64 | 352,24 | 337,39 |
| PIS devido | 873,40 | 414,96 | 137,20 | - | - | - |
| Crédito básico total | 24.975,33 | 31.591,15 | 43.448,21 | 44.438,58 | 39.448,76 | 30.910,84 |
| Glosa 3.1 | 3.491,04 | 5.414,48 | 3.002,37 | 4.453,05 | 3.098,94 | 2.684,25 |
| Glosa 3.2 | 402,35 | 741,60 | 596,55 | 969,40 | 773,96 | 626,59 |
| Glosa 3.3 | 625,84 | 60,36 | 1.049,09 | 1.349,00 | 694,63 | - |
| Glosa 3.4 | 502,00 | 453,43 | 502,01 | 485,82 | 502,01 | 518,56 |
| Glosa 3.5 | 2.652,72 | 2.732,26 | 2.705,76 | 2.727,58 | 2.701,60 | 2.672,62 |
| Crédito básico total (Fiscalização) | 17.301,38 | 22.189,02 | 35.592,43 | 34.453,72 | 31.677,63 | 24.408,82 |
| Crédito NT Mercado Interno | 17.301,38 | 18.638,77 | 23.135,08 | 23.428,53 | 27.242,76 | 23.432,47 |
| % | 100,00000% | 84,00000% | 65,00000 | 68,00000 | 86,00000 | 96,00000% |
| PIS devido | - | - | - | - | - | - |
| Saldo Créd. MI | 16.427,98 | 18.223,81 | 22.997,88 | 23.428,53 | 27.242,76 | 23.432,47 |
| Total a ressarcir | | | 57.649,67 | | | 74.103,76 |
| Crédito Exportação | - | 3.550,24 | 12.457,35 | 11.025,19 | 4.434,87 | 976,35 |
| % | 0,00000 | 16,00000 | 35,00000 | 32,00000 | 14,00000 | 4,00000 |
| Saldo Crédito Exportação | - | 3.550,24 | 12.457,35 | 11.025,19 | 4.434,87 | 976,35 |
| Total a ressarcir | | | 16.007,59 | | | 16.436,41 |

Em síntese, conforme tabela abaixo reproduzida, foram reconhecidos os seguintes valores a título de PIS e COFINS resarcíveis para o 1º semestre/2009:

| Processo | PA | Pleiteado | Reconhecido | Crédito |
|----------------------|--------------|---------------------|-------------------|---------------------------|
| 11020.002702/2010-96 | 1 T/2009 | 360.782,02 | 265.530,87 | COFINS MERCADO INTERNO |
| 11020.002704/2010-85 | 1 T/2009 | 20.261,45 | 16.007,59 | PIS/PASEP EXPORTAÇÃO |
| 11020.002706/2010-74 | 1 T/2009 | 78.327,68 | 57.649,67 | PIS/PASEP MERCADO INTERNO |
| 11020.002700/2010-05 | 1 T/2009 | 93.325,50 | 73.733,12 | COFINS EXPORTAÇÃO |
| 11020.002703/2010-31 | 2T/2009 | 435.583,12 | 341.334,02 | COFINS MERCADO INTERNO |
| 11020.002707/2010-19 | 2T/2009 | 94.567,38 | 74.103,76 | PIS/PASEP MERCADO INTERNO |
| 11020.002701/2010-41 | 2T/2009 | 96.633,34 | 75.710,04 | COFINS EXPORTAÇÃO |
| 11020.002705/2010-20 | 2T/2009 | 20.979,61 | 16.436,41 | PIS/PASEP EXPORTAÇÃO |
| | TOTAL | 1.200.460,10 | 920.505,49 | |

Cientificado da referida decisão em 30/05/2011, Através da Notificação nº 025/2011/ARF/VAC, através da qual foi informada também a realização de compensação de ofício de parte do crédito reconhecido, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 21/06/2011, alegando em síntese o que segue:

A recorrente é uma sociedade anônima que tem por objeto social as seguintes atividades: a produção agrícola e pastoril, a fruticultura e apicultura; a criação de rebanhos de diversas espécies; a indústria, o comércio, a importação e a exportação de produtos alimentícios, de produtos da agricultura, da fruticultura, e da pecuária, inclusive derivados do leite; a elaboração e execução de projetos e atividades de fruticultura, florestamento e reflorestamento; a produção e comercialização de produtos agrícolas, sementes e mudas; a prestação de serviços inerentes a essas atividades.

Discorda da alegação da Autoridade Fiscal de que não realizou a segregação dos créditos vinculados a receitas tributadas e não tributadas, bem como de que houve divergência entre a contabilidade e o DACON, pois registrou o que entendeu ser devido, e não o considerado devido pelo Fisco, tendo fornecido todas as informações por ele requeridas.

O critério de insumos adotado pelo Fisco assemelhou-se ao adotado pela legislação do IPI, baseado no desgaste do produto na produção. Tal conceito aplica-se a produtos cuja materialidade difere totalmente dos bens e serviços envolvidos na apuração do PIS/COFINS, cuja extensão de um caso para o outro não encontra respaldo legal. Tal aplicação inapropriada resultou nas seguintes glosas (de acordo com numeração do presente Relatório):

Despesas com empilhadeiras (aquisição de GLP e manutenção) (item 3.2.1):

O Fiscal considerou que as despesas com as empilhadeiras no carregamento de frutas na expedição não dão direito ao crédito, razão pela qual solicitou a segregação das despesas dentro da fábrica e no trajeto para a expedição. No entanto, tal segregação não é possível dentro da complexa realidade diária da empresa, que o Fiscal parece desconhecer, tendo glosado todo o crédito relativo às empilhadeiras. A Impugnante afirma que tem direito ao crédito, porque as empilhadeiras trabalham na movimentação das maçãs desde que chegam na produção até o seu destino final que é a expedição.

Despesas com aquisição de combustíveis e lubrificantes supostamente não utilizados na produção (item 3.2.2)

O Auditor glosou parte dos créditos relativos aos combustíveis destinados aos tratores, porque estes são utilizados tanto nos pomares de produção em que as maçãs já estão prontas, quanto nos pomares ainda em produção, uma vez que, analogamente, não houve a segregação pelo contribuinte dessas despesas. Como antes mencionado, tal detalhamento não condiz com a realidade empresarial, em que os pomares em fase inicial e de colheita possuem o mesmo tratamento, condizente com seu objeto social de

produção de maçãs, razão pela qual requer a revisão da decisão que não aceitou parte de seus créditos com base em arbitramento dos percentuais feito pelo Fiscal.

Aquisição de produtos com alíquota zero (item 3.3)

A Impugnante entende que faz jus aos referidos créditos, pois tais produtos são necessários na sua produção.

Frete na compra de leite (item 3.4)

Seu direito ao crédito presumido na aquisição de leite e, por consequência, do frete respectivo, tem como base o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, sendo a Impugnante produtora de leite (capítulo 4 da NCM) e produtora de maçãs (capítulo 8), fazendo jus aos percentuais de 60% e 35%, respectivamente, conforme seu § 3º, bem como IN SRF 660/2006.

Bens diversos (partes, peças, bens destinados ao imobilizado, despesas diversas) (item 3.1)

Deve ser desfeita a glosa dos créditos nas aquisições de manutenção de máquinas, equipamentos, materiais de limpeza e higienização, manutenção de laboratório, ordenhadeira, medicamentos, peças e serviços de manutenção de máquinas, tratores e pulverizadores, e retroescavadeiras, por se tratar de gastos necessários à sua atividade produtiva, relacionada à produção e venda de maçãs, queijos e demais derivados do leite, e também de animais.

Materiais de embalagem considerados como materiais de transporte

Entendendo que se tratava de embalagens de apresentação, o Fiscal glosou todas as aquisições de pallets e seus acessórios, pregos e etiquetas, utilizados para o empilhamento de caixas para o armazenamento e transporte, fivelas e fitas, utilizadas para amarrar as caixas de papelão sobre os pallets - o que está equivocado, porque todos esses gastos são necessários para o correto acondicionamento do produto para que chegue íntegro aos locais de venda.

Crédito sobre Bens do Imobilizado (item 3.5)

A partir dos diversos Relatórios fornecidos pela empresa, que serviram de base às memórias de cálculo elaboradas pelo Fiscal, ele desconsiderou todos os créditos referentes a aquisições de imobilizados, ou por entendimento de não serem cabíveis, ou por não estarem de acordo com o DACON. No entanto, tais aquisições existem e foram contabilizadas, e se em alguns casos o foram de forma extemporânea, deveria o Fiscal ter solicitado maiores esclarecimentos ou a retificação dessas informações, a fim de praticar a justiça tributária - o que parece nunca pretendeu fazer, e sim glosar o máximo possível de créditos do contribuinte.

Além disso, não se tem como saber exatamente quais valores compõem a referida glosa - o que prejudica a sua defesa.

A própria Delegacia da Receita Federal de Caxias do Sul já havia manifestado o entendimento de admitir o creditamento relativo às despesas com manutenção e peças de máquinas e equipamentos industriais, como informado nos autos do Mandado de Segurança nº 2009.71.07.006000-5, considerando ainda a Solução de Divergência COSIT nº 14/2007.

A Recorrente transcreve diversos julgados administrativos que estão em conformidade com o seu entendimento, e ao mesmo tempo revelam-se totalmente contrários ao entendimento adotado pela Autoridade Fiscal. Tal jurisprudência adota um conceito de insumo próprio para as referidas contribuições sociais, e que afasta o conceito usado pelo IPI.

Reitera, assim, seu direito ao crédito pelas despesas com combustíveis das empiladeiras, com os tratores usados nos pomares de plantação de maçãs e com os rebanhos que produzem leites e derivados, enfim, por todo o material aplicado ou consumido em seu processo produtivo, referente a atividades agro-pastoris.

Pelo exposto, alega que o Relatório de Verificação Fiscal está eivado de erros, ilegalidades e inconstitucionalidades, devendo, portanto, ser revisto por peritos da Fazenda, com a assistência técnica do contribuinte.

Assim, requer a reforma da decisão recorrida e o reconhecimento do direito creditório pleiteado.

É o relatório.

Em 16 de janeiro de 2019, através do **Acórdão n° 12-104.830**, a 16^a Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Rio de Janeiro/RJ, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada, para considerar que o direito creditório total a ser resarcido ao contribuinte é de R\$ 321.018,03, a título de COFINS NÃO CUMULATIVA MERC INTERNO 1º TRIMESTRE 2009. Tendo em vista que já foi reconhecido pela Unidade Local um crédito no valor de R\$ 265.530,87, reconheceu-se um crédito adicional de R\$ 55.487,16, homologando as compensações no limite desse crédito.

A empresa foi intimada do Acórdão, por via eletrônica, em 18 de janeiro de 2019, às e-folhas 414.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 12 de fevereiro de 2019, e-folhas 416, de e-folhas 435 à 444.

Foi alegado:

- Das razões para modificação da decisão da DRJ;
- Serviços e despesas de manutenção;
- Despesas com aquisição de combustíveis para veículos leves;
- Aquisição de produtos com alíquota zero;
- Frete de compra de leite;
- Crédito sobre bens do imobilizado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3^a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão, por via eletrônica, em 18 de janeiro de 2019, às e-folhas 414.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 12 de fevereiro de 2019, e-folhas 416.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

- Das razões para modificação da decisão da DRJ;
- Serviços e despesas de manutenção;
- Despesas com aquisição de combustíveis para veículos leves;
- Aquisição de produtos com alíquota zero;
- Frete de compra de leite;
- Crédito sobre bens do imobilizado.

Passa-se à análise.

A recorrente é uma sociedade anônima e está inscrita na Junta Comercial do Estado do Rio Grande do Sul, sob o nº NIRE 43300032591, e tem por objeto social, em conformidade com seus estatutos:

- A produção agrícola e pastoril, a fruticultura e apicultura;
- A criação de rebanhos de diversas espécies;
- A indústria, o comércio, a importação e a exportação de produtos alimentícios, de produtos da agricultura, da fruticultura, e da pecuária, inclusive derivados do leite;
- A elaboração e execução de projetos e atividades de fruticultura, florestamento e reflorestamento;

- A produção e comercialização de produtos agrícolas, sementes e mudas;
- prestação de serviços inerentes a essas atividades.

A recorrente protocolou pedido de ressarcimento de créditos de COFINS referente ao 1º trimestre de 2009, atingindo o valor de R\$ 360.782,02 (trezentos e sessenta mil, setecentos e oitenta e dois reais e dois centavos).

Desse montante pleiteado foi reconhecido pelo auditor fiscal e depois homologado pelo Sr. Delegado, o valor de R\$ 265.530,87 (duzentos e sessenta e cinco mil, quinhentos e trinta reais e oitenta e sete centavos), indeferindo créditos no montante de R\$ 95.251,15 (noventa e cinco mil, duzentos e cinquenta e um reais e quinze centavos).

Acórdão de Manifestação de Inconformidade julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada, para considerar que o direito creditório total a ser ressarcido ao contribuinte é de R\$ 321.018,03, a título de COFINS NÃO CUMULATIVA MERC INTERNO 1º TRIMESTRE 2009.

A decisão ora recorrida manteve de forma parcial o entendimento do Fisco, indeferindo parte dos créditos com alegação de que os mesmos não poderiam ser considerados insumos.

- Do conceito de insumo.

O conceito de insumo foi balizado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, emitido com base no RESP 1.221.170/PR, que tem por conclusão:

- a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;
- b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;
- c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);
- d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;

- e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;
- f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;
- g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 32 da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;
- h) havendo insumos em todo processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);
- i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);
- j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

O repetitivo do STJ REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, pacificou o assunto.

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

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

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

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

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

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

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

Como se vê, o STJ definiu o conceito de insumos pelos critérios da essencialidade e relevância. *in verbis*:

Essencialidade considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando- se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Deste modo, infere-se que o conceito de insumo deve ser aferido:

"à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte", ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa".

Restou ainda decidido, a ilegalidade das IN's nºs 247/2002 e 404/2004, que tratam de um conceito restritivo do conceito de insumos, uma vez que somente se enquadrariam os bens e serviços “*aplicados ou consumidos*” diretamente no processo produtivo.

Destarte, o STJ adotou conceito intermediário de insumo para fins da apropriação de créditos de PIS e COFINS, o qual não é tão restrito como definido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, nem tão amplo como estabelecido no Regulamento do Imposto de Renda, mas que privilegia a essencialidade e/ou relevância de determinado bem

ou serviço no contexto das especificidades da atividade empresarial de forma particularizada. Neste aspecto, observa-se que se trata de matéria essencialmente de prova de ônus do contribuinte.

Ademais, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nº's 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância:

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

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014".

O Recurso Voluntário traz as seguintes alegações:

a) SERVIÇOS E DESPESAS DE MANUTENÇÃO

Todos os insumos creditados pela Recorrente são essenciais à sua atividade, embora nem todas despesas estejam relacionadas ao setor produtivo.

Ora, todos os setores da Recorrente são essenciais para o seu pleno funcionamento, inexistindo óbice para que as despesas necessárias gerem direito ao crédito de PIS e COFINS.

Os bens produzidos pela Recorrente, por si só, não se vendem sozinhos, fazendo-se necessária uma ampla estrutura administrativa que possibilite desde a comercialização dos produtos até o cumprimento de todas obrigações exigidas pela legislação pátria (contabilidade, segurança do trabalho, RH, entre outros), enquadrando-se aqui no requisito de relevância estatuído pelo STJ.

Outrossim, chama a atenção a glosa quanto às despesas com o setor de segurança do trabalho, atividade inerente à produção da empresa que não pode restar dissociada da mesma.

Assim, diante da essencialidade e relevância de todos os serviços e despesas arrolados no Anexo II, é de ser provido o presente recurso.

A Recorrente não enumera um rol de atividades. Limita-se a fazer referências esparsas: (contabilidade, segurança do trabalho, RH, entre outros).

Não há qualquer descrição, de modo que não se permite especificar qual a espécie de insumos analisados.

No mais, consoante o exposto, além de não se especificar o item, não foi demonstrada a imprescindibilidade ou ainda a importância ao para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

b) DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS PARA VEÍCULOS LEVES

Embora a DRJ tenha reconhecido grande parte dos créditos de combustíveis, restou negado o direito ao crédito nas aquisições de combustíveis para veículos leves.

Ocorre que há equívoco nessa decisão, eis que os veículos leves são utilizados nas mais variadas atividades da empresa, sendo essenciais para realização de seu objeto social.

Ademais, conforme entendimento exarado pelo STJ, valendo-se dos critérios de essencialidade e relevância não há dúvidas quanto ao direito ao crédito de PIS/COFINS sobre os combustíveis.

Não há qualquer descrição, de modo que não se permite especificar qual a espécie de veículos analisados.

No mais, consoante o exposto, não foi demonstrada a imprescindibilidade ou ainda a importância ao para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

c) AQUISIÇÃO DE PRODUTOS COM ALÍQUOTA ZERO

A autuação fiscal e a DRJ afastaram o direito ao crédito da Recorrente sobre os produtos adquirido com alíquota zero.

Contudo, imperioso apontar que tais produtos foram previamente sujeitos a incidência em cascata em etapas anteriores da circulação, assim, mesmo que a aquisição se dê pela alíquota zero, inegável que estão embutidos no preço os tributos indiretamente incidentes em outros insumos ou produtos, que restaram empregados no respectivo processo produtivo.

Superado este fundamento, impõe reconhecer que o creditamento em questão esbarra no óbice legal à apropriação de créditos por aquisição de bens sujeitos à alíquota zero das contribuições, ainda que os bens tenham sido objeto de incidência monofásica na origem da cadeia, a teor do §2º, inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com as alterações da Lei nº 10.865/2004, *in verbis*:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (grifo nosso)

Há expressa vedação legal à apuração de créditos oriundos das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, nos termos do dispositivo legal transscrito. Trata-se de obstáculo colidente com as alegações recursais de que o creditamento é possível em razão dos bens estarem sujeitos à “incidência antecipada”, abrangendo toda a cadeia, ainda que a alíquota nas etapas posteriores seja zero. O que a Lei permite é o creditamento em relação às aquisições em que a contribuição tenha sido objeto de pagamento e não apenas de incidência indireta. E é este o entendimento que vem sendo esposado por este Colegiado, a exemplo dos recentes Acórdãos nº 3401-006.224 e 3401-004.477.

d) FRETE DE COMPRA DE LEITE

A DRJ manteve parcialmente a glosa sobre os fretes na compra de leite, permitindo a aplicação do crédito presumido previsto na Lei 10.925/2004.

Ocorre que o crédito presumido se refere ao produto e não ao serviço de transporte, ao passo que lhe é cobrada a totalidade do frete.

Em rápida análise a citada legislação, não há qualquer menção ao frete, apenas aos produtos (leite e maçã).

Diante disso, considerando o pagamento da integralidade do frete, deve o crédito ser realizado sobre a sua totalidade, sem qualquer abatimento de crédito presumido.

Há de se esclarecer que a matéria em análise não se refere à crédito básico, mas à crédito presumido, estendendo esse mesmo tratamento ao frete.

Para o deslinde da questão, trago a posição referendada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão **9303-008.755 – CSRF / 3^a Turma**, Sessão de 13 de junho de 2019 de Relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, cujo fragmento trago à colação:

Situação específica dos fretes

É de conhecimento notório que, em estabelecimentos industriais, especialmente do que se cuida no presente processo, existem vários tipos de serviços de fretes. São exemplos: 1) fretes nas aquisições de insumos de fornecedores; 2) fretes utilizados na fase de produção, como por exemplo em decorrência da necessidade de movimentação de insumos e de produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do mesmo contribuinte; 3) fretes de produtos acabados entre estabelecimentos ou armazém geral do próprio contribuinte; e 4) fretes de produtos acabados em operações de venda.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, prevê os seguintes tipos de créditos que podem ser aqui aplicados:

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

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

(...)

- 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;

(...)

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

(...)

Da leitura do texto transcrito, conclui-se que para admitir o crédito sobre o serviço de frete, só existem duas hipóteses: 1) como insumo do bem ou serviço em produção, inc. II, ou 2) como decorrente da operação de venda, inc. IX. Portanto antes de conceder ou reconhecer o direito ao crédito, devemos nos indagar se o serviço de frete é insumo, ou se está inserido na operação de venda. Passemos então a analisar a situação específica dos fretes utilizados na aquisição do insumo “leite”.

No caso o frete na aquisição de leite é um serviço prestado antes de iniciado o processo fabril, portanto não há como afirmar que se trata de um insumo do processo industrial. Assim, o que é efetivamente insumo é o bem ou mercadoria transportada, leite, sendo que esse frete integrará o custo deste insumo e, nesta condição, o seu valor agregado ao insumo, poderá gerar o direito ao crédito, caso o insumo gere direito ao crédito. Ou seja, o valor deste frete, por si só, não gera direito ao crédito. Este crédito está definitivamente vinculado ao insumo. Se o insumo gerar crédito, por consequência o valor do frete que está agregado ao seu custo, dará direito ao crédito, independentemente se houve incidência das contribuições sobre o serviço de frete, a exemplo do que ocorre nos fretes prestados por pessoas físicas.

No presente caso, como **o contribuinte pode apropriar-se de crédito presumido em relação à aquisição de leite in-natura, de produtores pessoas físicas e cooperativas, faz jus também à apropriação, na mesma proporção do crédito gerado pelo insumo, em relação aos serviços de frete utilizados na aquisição desses insumos. Melhor dizendo, o direito de crédito em relação aos serviços de fretes limita-se ao valor do crédito presumido apropriado pelo próprio insumo.**

(Grifo e negrito nossos)

Portanto, adequado o tratamento dado pela fiscalização.

e) CRÉDITO SOBRE BENS DO IMOBILIZADO

O acórdão ora recorrido manteve glosas sobre bens do imobilizado.

Tal entendimento contraria a previsão constante na Lei 10.833/2003:

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

(...)

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

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

Havendo expressa previsão legal validando os créditos realizados, é de ser afastada a glosa mantida pela DRJ.

O crédito sobre este tipo de despesa somente pode ser reconhecido quando demonstrado que foi efetuado na área fabril, industrial. Ademais, não é possível tomar o crédito diretamente sobre os valores de aquisição de bens e serviços - o valor de construções ou benfeitorias deve ser incluído no ativo imobilizado e o creditamento se dá em relação às despesas de depreciação.

No mais, trago a lição do Conselheiro Walker Araujo no Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3302-008.009 – 2a Turma Ordinária, da 3a Câmara, da 3a Seção de Julgamento do CARF, de 28 de janeiro de 2020:

Esse é o procedimento previsto em lei para os gastos com edificações e benfeitorias, bem como máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, incisos VI e VII do art. 3º da Lei 10.637/2002.

No que concerne ao encargos de depreciação, verifica-se que o art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, dispunha, até o mês de janeiro/2004, que do valor apurado da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 2º) a pessoa jurídica poderia descontar créditos relativos a máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados a venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

A partir de 2004 em diante, com a edição da Lei n.º 10.833, de 2003, possibilitou- se o direito ao crédito de encargos de depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.

Posteriormente, em 21/11/2005, a Lei n.º 11.196 modificou a redação desse inciso, autorizando o creditamento de encargos de depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Ocorre, também, que a possibilidade de creditamento sofreu restrições, a partir de 01/08/2004, com a edição da Lei n.º 10.865, de 2004, quedando vedado o desconto de créditos relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

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

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

Fl. 19 do Acórdão n.º 3302-009.586 - 3^a Sejul/3^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 11020.002702/2010-96