



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

Processo nº 11020.003913/2010-46
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.596 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS
Recorrente FRINAL S/A FRIGORÍFICO E INTEGRAÇÃO AVÍCOLA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/19/2006 a 31/05/2008

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

O § 10, do artigo 8º, da Lei nº 10.925, de 2004, considerou a alíquota de 60% para os insumos nos produtos ali referidos, no caso, os produtos produzidos com o insumo adquirido são produtos de origem animal.

ÔNUS DA PROVA. CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA

O ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção do glosa é medida que se impõe.

DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.

A jurisprudência majoritária do CARF sustenta que o conceito de insumos, no âmbito das contribuições não-cumulativas, pressupõe a relação de pertinência entre os gastos com bens e serviços e o limite espaço-temporal do processo produtivo. Em outras palavras, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços que venham a ser consumidos antes de iniciado o processo ou depois que ele tenha se consumado. Despesas aduaneiras - tais como energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação, realocação, deslocamento e lavagem dos produtos acabados - não se subsumem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com armazenagem nas operações de comercialização - para os quais, vale lembrar, há expressa previsão normativa

para seu creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

O § 10, do artigo 8º, da Lei nº 10.925, de 2004, considerou a alíquota de 60% para os insumos nos produtos ali referidos, no caso, os produtos produzidos com o insumo adquirido são produtos de origem animal.

ÔNUS DA PROVA. CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA

O ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção do glosa é medida que se impõe.

DESPESAS COM SERVIÇOS PORTUÁRIOS DIVERSOS. NÃO SUBSUNÇÃO AO CONCEITO DE INSUMOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA CREDITAMENTO.

A jurisprudência majoritária do CARF sustenta que o conceito de insumos, no âmbito das contribuições não-cumulativas, pressupõe a relação de pertinência entre os gastos com bens e serviços e o limite espaço-temporal do processo produtivo. Em outras palavras, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços que venham a ser consumidos antes de iniciado o processo ou depois que ele tenha se consumado. Despesas aduaneiras - tais como energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação, realocação, deslocamento e lavagem dos produtos acabados - não se subsumem ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas, uma vez que tais gastos, inconfundíveis com os gastos com armazenagem nas operações de comercialização - para os quais, vale lembrar, há expressa previsão normativa para seu creditamento -, são atinentes a serviços ocorridos após o fim do ciclo de produção, não gerando, portanto, direito a crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o creditamento à alíquota de 60% sobre lenha, milho, aves vivas e suínos, reverter a glosa sobre materiais de limpeza/desinfecção e a glosa sobre palete tratado para fumigação, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus e Raphael Madeira Abad que davam provimento quanto ao crédito de despesas com consumo de energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação, realocação, lavagem, deslocamento e os Conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida e Jorge Lima Abud que negavam provimento quanto ao crédito sobre paletes. Designado o Conselheiro Vinícius Guimarães para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (presidente da turma), Fenelon Moscoso de Almeida, Vinícius Guimarães, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Diego Weis Júnior.

Relatório

Por bem retratar e descrever a realidade dos fatos, adoto e transcrevo o relatório da decisão de piso nº 10-055.766 de fls. 784-800:

Esse processo teve início para verificação de pedidos de ressarcimento de créditos da não-cumulatividade de PIS e de Cofins por parte do contribuinte. Inclusive, ele ingressou com Mandado de Segurança para que os mesmos fossem analisados no prazo máximo de 30 dias da data da ciência da decisão liminar. Em tal análise teria se constatado que para alguns períodos existiriam saldos devedores após as glosas efetuadas.

Dessa verificação foram lavrados **Autos de Infração** de Cofins (R\$ 1.907.499,07) e de PIS (R\$ 372.717,51) totalizando um crédito tributário total com multa e juros de R\$ 2.280.216,58 (fls. 2 a 22), referentes aos períodos de apuração entre setembro de 2006 a maio de 2008 (especificamente setembro e outubro de 2006, janeiro a setembro de 2007 e janeiro a maio de 2008, sendo que para a Cofins também se constatou saldo devedor para o mês de novembro de 2006).

O contribuinte tem sua atividade voltada para a cadeia produtiva de produção de carne de aves.

Durante o procedimento fiscalizatório foram solicitados ao impugnante: arquivos digitais e contábeis; memórias de cálculo; justificativas para as retificações dos DAConS; livros de apuração do IPI; decisões judiciais; notas fiscais de saída e de entrada; arquivos de importação e exportação; códigos (CFOP) das operações que geraram créditos; relação de vendas realizadas com suspensão; cópias dos contratos de parceria; relação dos bens utilizados na fabricação; justificativa para inclusão de aquisições em contas de estoque no ativo circulante em detrimento do ativo permanente; planilha eletrônica de bens incluídos na apuração de crédito referente às depreciações; justificar diferenças entre os créditos das memórias de cálculo apresentados para com os DAConS; contratos de prestação de serviço de fretes marítimos; esclarecimentos sobre conhecimentos de transporte; entre outros.

Foram feitas circularizações de informações também com outras empresas.

Estão juntados aos autos: recibos de entrega de arquivos digitais (fls. 160 a 178, 191 a 196, 378 a 385, 389 a 394, 611 a 613, 618, 625); justificativa da empresa

para alteração do percentual do crédito presumido (fls. 179 a 185); relação com código, descrição e fornecedor do produto (fls. 197 a 198); planilha de matérias-primas, materiais intermediários, materiais de embalagens, materiais de manutenção, materiais de segurança e materiais de consumo (fls. 199 a 243); relação com data, número de nota fiscal e fornecedor (fl. 244); notas fiscais (fls. 245 a 370); justificativas para algumas questões levantadas pela fiscalização (fls. 376 a 377); planilhas das exportações com cópias dos Bill of Lading, correspondentes recibos e notas fiscais (fls. 398 a 602); entre outros.

Da análise dos documentos e dos esclarecimentos prestados pelo interessado constatou a fiscalização *irregularidades* na apuração de créditos e nas bases de cálculo das contribuições devidas.

São citadas como **irregularidades** constatadas no procedimento fiscalizatório: crédito presumido calculado no percentual incorreto; glosa de créditos de bens que não se enquadravam como insumo; glosa de créditos de bens adquiridos com alíquota zero; glosa de créditos na revenda de bens sujeitos à alíquota zero e de incidência monofásica; glosa de créditos de serviços que não se enquadram como insumo; e glosa de créditos vinculados às despesas de armazenagem e frete na operação de venda por não se enquadrarem nas disposições da legislação.

O **Relatório de Verificação Fiscal** se encontra às fls. 23 a 35. Junto a esse relatório temos vários demonstrativos (Mapas e Anexos) detalhando a apuração da Cofins e do PIS dos períodos de apuração em questão, assim como a relação de bens diversos, bens sujeitos à alíquota zero, bens de revenda de produtos com alíquota zero e monofásicos, serviços utilizados como insumos, fretes internacionais e despesas aduaneiras (fls. 36 a 85).

De se dizer também que constam juntados a esses autos outros Relatórios de Verificação Fiscal relativos a apuração de créditos da não-cumulatividade de PIS e de Cofins para o 3º trimestre de 2006, 3º trimestre de 2007 e 4º trimestre de 2007 (fls. 87 a 143).

Dada ciência ao contribuinte em 29/12/2010 (fls. 11 e 21), o mesmo apresentou duas impugnações em 27/01/2011, a primeira referente à Cofins nas fls. 693 a 717 e a segunda referente ao PIS nas fls. 729 a 753. Ambas impugnações tem grande parte de seus argumentos praticamente iguais, portanto, analisaremos essas conjuntamente, obviamente observando também os pontos distintos de cada uma, caso esses existam. **Em síntese** são feitas as seguintes alegações:

- QUE não concorda com a aplicação do percentual de 35% sobre as aquisições de bens adquiridos de pessoas físicas. Argumenta que a Lei nº 10.925/04, reduziu o percentual de crédito presumido das normas anteriores para 60%, 50% e 35%, mas teria aumentado o número de insumos alcançados, conforme exposição de motivos dessa norma legal. Todavia, as Instruções Normativas de nºs 636/2006 e 660/2006 levaram à Autoridade Fiscal a interpretar de forma diferente, pois a expressão “produtos de origem animal” (art. 8º, §3º, inciso I, da Lei 10.925/04) para a aplicação da alíquota do crédito presumido foi alterada pela expressão “insumo de origem animal” (art. 8º, §1º, inciso I, alínea “a” da IN SRF nº 660/2006). Isso veio a distorcer a aplicação da lei, pois insumo é o início do processo produtivo, enquanto produto é o final do processo produtivo. Por isso, a correta interpretação, segundo seu entendimento, seria de que o percentual de Crédito Presumido para as empresas de Avicultura que produzem produtos de origem animal (carnes) classificados no capítulo 2 da NCM, nas suas aquisições de quaisquer insumos, sujeitos a não incidência (pessoa física) ou suspensão (artigo 9º da Lei 10.925/04), sejam de

origem animal ou vegetal, é de 60% (sessenta) por cento da alíquota para as contribuições previstas para o PIS e para a COFINS.

- QUE não aceita a glosa de créditos de bens que não se enquadram como insumo. Em primeiro, argumenta que os *medicamentos e vacinas* são necessários ao processo produtivo, para a sanidade das aves, devendo ser aceitos como insumos. Em segundo, os *materiais de limpeza* fazem parte do processo de higienização, decorrente de legislação própria, sendo necessários ao processo produtivo. Em terceiro, alega que as embalagens (*paletes*) servem para transportar os produtos, mas não são retornáveis, não sendo imobilizadas, devendo, por isso, serem consideradas como insumos. Em quarto e quinto lugar, defende que os *combustíveis* e a *manutenção de prédios e de veículos, assim como outros materiais de consumo*, devem ser aceitos como insumos, pois se todas as receitas fazem parte da base de cálculo, todos os custos e despesas necessárias à produção devem ser dedutíveis, conforme definição do Imposto de Renda (arts. 290 e 299) e da IN SRF 404/2004.

- QUE manifesta sua discordância contra as glosas de *serviços*. Alega que os fretes sobre aquisição de bens são insumos, conforme solução de consultas citadas, sendo que mesmo os fretes sobre aquisição de produtos não tributados devem ser permitidos, pois não há restrição do aproveitamento desses na legislação. Nem o serviço prestado de transporte é isento ou não tributado para não permitir o creditamento (art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis 10.637/202 e 10.833/2003). Inclui nesse tópico os serviços prestados pela empresa AFFARE que realizaria a atividade de limpeza (aspepsia) das instalações.

- QUE contesta as glosas pertinentes às despesas de armazenagem e frete de exportação. O contribuinte alega que as despesas com "consumo de energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação, realocação, lavagem, deslocamento entre outros" se enquadram dentro do conceito de armazenagem, visto que é um processo complexo, não um ato isolado. Por conseguinte, armazenagem seria um conjunto de atividades com o fim de garantir e manter o produto em condições até o momento do embarque, sendo que a individualização de cada gasto teria fins de controle e não poderia servir de pretexto para não aceitá-lo como insumo. Assim todas essas atividades estariam sujeitas ao PIS e à Cofins (inspeção, pesagem, etc.).

- QUE no caso dos fretes marítimos de exportação glosados, argumenta que a lei determina que haja crédito quando o frete é suportado pelo vendedor e o pagamento seja feito a pessoa jurídica domiciliada no país, não havendo outra condição. Por isso, os valores pagos para pessoa jurídica (agente) no país devem ser aceitos, pois a transferência do valor pago do agente para o armador (no exterior) é em momento posterior, não podendo alterar o ato perfeito realizado no país. Tal direito de crédito não poderia deixar de existir, pois o agente também paga PIS/COFINS e a não aceitação iria contrariar a lógica da tributação sobre o valor agregado contida nas contribuições não cumulativas.

- QUE no tópico glosa de créditos na revenda de bens sujeitos à alíquota zero e de incidência monofásica houve concordância com a fiscalização.

- QUE seu entendimento sobre o mérito do litígio, que apresentou para cada item glosado a justificativa para o seu acertado procedimento envolvendo as glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal, afirma que a legislação apresenta dificuldades de interpretação, mas que, no entanto, não pode ser prejudicado por interpretações pessoais, haja vista que entende que adotou a classificação correta de seus gastos, comentando que a atividade de fiscalização, além do mero objetivo de arrecadar, serve também para educar o contribuinte.

POR FIM, tanto na contestação referente à Cofins, como na relativa ao PIS, requer o recebimento, o conhecimento e o provimento de suas impugnações, com a consequente anulação dos Autos de Infração de **Cofins** (relativa ao 3º trimestre de 2006 ao 1º trimestre de 2009) e de **PIS** (4º trimestre de 2005 ao 1º trimestre de 2009), pelo reconhecimento dos procedimentos de apuração utilizados pelo contribuinte e pela correção dos créditos por ela adjudicados.

O processo foi então encaminhado para julgamento.

A 2ª Turma da DRJ/POA através do Despacho nº 126, de 08/12/2012, encaminhou esse processo em diligência, conforme relatado pelo julgador à época, José Paulo Puiatti. Eis os termos da diligência solicitada (fls. 766 a 768):

Verificando os autos, observa-se que nos demais documentos/demonstrativos que compõe o Relatório de Procedimento Fiscal, de fls.23/35, contam planilhas, denominadas “MAPA 1” até “MAPA 6”, contendo os valores apurados pela Autoridade Fiscal, de forma a demonstrar os valores glosados e os valores lançados de ofício, de fls.36/41, bem como o detalhamento de cada item glosado, com seus componentes, denominados “ANEXO I” até “ANEXO V”.

Todavia, embora haja lançamento de Cofins dos meses de setembro, outubro e novembro de 2006 e PIS dos meses de setembro e outubro de 2006, estando explicitado na planilha denominada “ MAPA 1 – Apuração COFINS SET-NOV 2006” e “MAPA 2 – Apuração PIS SET-NOV 2006”, de fls.36/37, não consta o detalhamento dos meses de setembro, outubro e parte de novembro de 2006 do ANEXO I – BENS DIVERSOS, de fls.42/50. Tal fato dificulta o entendimento sobre os valores glosados de “BENS DIVERSOS” destes meses, especialmente se a contribuinte tiver procedência em sua alegação sobre este itens que compõem a glosa e geraram o lançamento em apreço.

Por isso, diante dos fatos e da necessidade de informações claras e precisas para a resolução do litígio, bem como do princípio da verdade material, é necessário, com fulcro no art.18 e 29 do Decreto 70.235/1972, e alterações posteriores, que a DRF de origem junte aos autos o detalhamento dos meses de setembro, outubro e de novembro de 2006, do ANEXO I – BENS DIVERSOS, como ocorre nos períodos posteriores deste detalhamento, que estão contido nos autos.

Em resposta à diligência, a DRF jurisdicionante juntou aos autos o detalhamento solicitado de acordo com a planilha denominada “Anexo I – Bens Diversos” (fls. 770 a 772) – contendo ano, mês, linha, número, data, CNPJ, descrição, base de cálculo, contribuição devida e grupo contábil.

Frise-se que foi reaberto o prazo de 30 dias para que o contribuinte se manifestasse, caso entendesse necessário, sobre a diligência realizada. No entanto, ele não se pronunciou sobre a mesma.

Em 08 de outubro de 2015, a impugnação foi julgada procedente em parte, no sentido de reverter as glosas de medicamentos e de vacinas, nos termos da ementa abaixo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/09/2006 a 31/05/2008

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS. Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem

ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA, E NÃO O LUCRO. A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico-administrativo, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

FRETES. INSUMO NÃO TRIBUTADOS. As aquisições de bens ou de serviços não sujeitos ao pagamento do PIS e da Cofins não geram direito a crédito. Da mesma forma, os fretes referentes a essas aquisições também não geram, pois integram o custo de aquisição e não podem ser considerados de forma isolada.

FRETE INTERNACIONAL. CRÉDITO. Não podem ser descontados créditos no regime de apuração não-cumulativo em relação a fretes internacionais (marítimos) onde o transportador for pessoa jurídica domiciliada no exterior, mesmo que representado no país por intermediário como agente marítimo ou equivalente.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/09/2006 a 31/05/2008

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS. Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA, E NÃO O LUCRO. A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico-administrativo, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

FRETES. INSUMO NÃO TRIBUTADOS. As aquisições de bens ou de serviços não sujeitos ao pagamento do PIS e da Cofins não geram direito a crédito. Da mesma forma, os fretes referentes a essas aquisições também não geram, pois integram o custo de aquisição e não podem ser considerados de forma isolada.

FRETE INTERNACIONAL. CRÉDITO. Não podem ser descontados créditos no regime de apuração não-cumulativo em relação a fretes internacionais (marítimos) onde o transportador for pessoa jurídica domiciliada no exterior, mesmo que representado no país por intermediário como agente marítimo ou equivalente.

Cientificada da decisão em 05.05.2016 (fls.815), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 06.06.2016 (fls.820-836), pleiteando (i) o reconhecimento do crédito presumido da agroindústria à alíquota de 60%; (ii) reversão da glosas em relação a a materiais de limpeza/desinfecção, embalagens para transporte (Paletes), combustíveis, manutenção de prédios e veículos, armazenagem, frete; (iii) diligência; e (iv) impossibilidade de sucessão de multas e juros.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Walker Araujo - Relator

I - Tempestividade

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 05.05.2016 (fls.815) e protocolou Recurso Voluntário em 06.06.2016 (fls.820-836) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II - Questões de mérito

II.1 - Conceito de Insumos para Fins de Creditamento

Antes de enfrentar a questão tratada neste tópico, mister tecer alguns comentários legislativos do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo.

Em 29 de agosto de 2002, por meio da Medida Provisória nº 66, houve uma significativa modificação no modo de tributação do PIS quer, de acordo com referida norma, tornou-se não-cumulativo.

A MP 66 foi, posteriormente, convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a qual vem disciplinando o regime da não-cumulatividade do PIS/COFINS.

Já em 30 de outubro de 2003, foi editada a Medida Provisória nº 135, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, constituindo o texto básico do regime não cumulativo para a COFINS.

No mesmo exercício de 2003, temos o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 9 dezembro de 2003, a qual alterou o artigo 195, da Constituição Federal, para incluir, dentre outros, o parágrafo 12, o qual dispõe que *"a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b e ; e IV do caput, serão não-cumulativos."*

No que concerne ao sistema de créditos, o aproveitamento se encontra disposto nos artigos 3º, das Leis nº s 10.637/2002 e 10.833/2003, prevendo que os custos e

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

despesas auferidas pela pessoa jurídica em seu processo produtivo serão passíveis de créditos, senão vejamos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [\(Regulamento\)](#)

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

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008\)](#)

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

III - [\(VETADO\)](#)

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

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

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

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

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

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

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

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

É de se ver, que a legislação infraconstitucional permitiu os créditos de insumos, sem impor qualquer restrição, ou seja, adquirindo bens ou serviços que sejam

utilizados (direta ou indiretamente) na prestação de serviços ou produção e fabricação de bens ou produtos, é possível, computar créditos para o abatimento das contribuições.

Ressalta-se, por oportuno, que eventual restrição ao aproveitamento de créditos de insumos surgiu com o advento da Lei nº 10.865/2004, que trouxe a vedação de créditos no valor pago pela mão de obra de pessoa física, bem como na hipótese de bens e 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 tributados.

Posto isto, é necessário perquirir o conceito de insumo para fins de verificar se as despesas glosadas pela fiscalização dão direito a crédito

Como se vê na decisão de piso, foi adotado pela autoridade fiscal como critério para definição de insumos as Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, podendo-se concluir que a Receita Federal do Brasil aplicou a definição de insumo da legislação do IPI, o que já me adianto pela total discordância deste critério, pois entendo que se tratam de tributos de materialidades completamente distintas.

Referidas IN's, mitigaram a não-cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS, porquanto criaram diversos óbices e restrições na apuração dos créditos instituídos pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Notadamente no que se refere ao conceito de insumos, não se pode deixar de mencionar os ensinamentos de Natanael Martins², a saber:

"o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar determinado serviço.

Assim sendo, a toda evidência, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo".

Com efeito, *insumo*³ é a complexidade de bens e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens, sem os quais não seria possível a obtenção do produto final e acabado com características próprias, divididos entre insumos diretos e insumos indiretos, conforme expõe a Solução de Divergência COSIT nº 12, de 24.10.2007:

É de se notar, que o termo "insumo" não poder ser utilizado de maneira restrita, como fez a fiscalização no caso em comento, considerando que tal procedimento vai de encontro com o princípio da não-cumulatividade.

² O conceito de insumos na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS. IN PIS-COFINS - Questões Polêmicas. São Paulo: Quartier, 2005, p 2007.

³ INSUMO. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entre (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entrem na elaboração de certa quantidade de bens e serviços". DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. v.2. Saraiva: São Paulo, 1998, p.870.

Destarte, os dispêndios diretos ou indiretos incorridos na produção ou prestação de serviços devem ser considerados como insumos e, conseqüentemente, serem computados na determinação dos créditos de PIS/COFINS.

Nesse sentido, vale destacar o atual posicionamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de não adotar, para fins de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS, a interpretação restrita veiculada pelas IN's nºs 247/2002 e 404/2004, conforme denota-se da ementa do v. acórdão nº 3403-002.656:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

Ementa: PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE.

VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Filio-me ao entendimento deste CARF que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e necessários ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, 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 empresarial, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

(...)

Feito estas considerações, na qual manifesto entendimento contrário aos critérios adotados pela autoridade fiscal, passo agora analisar os argumentos expressamente contestadas no recurso voluntário que dizem respeito a: (i) o reconhecimento do crédito presumido da agroindústria à alíquota de 60%; (ii) reversão da glosas em relação a a materiais de limpeza/desinfecção, embalagens para transporte (Paletes), combustíveis, manutenção de prédios e veículos, armazenagem, frete; (iii) diligência; e (iv) impossibilidade de sucessão de multas e juros.

III.1.a - Crédito Presumido da Agroindústria

Nos termos do relatório fiscal (fls. 89), a fiscalização alega que a alíquota a ser aplicada sobre os insumos comprados para a agroindústria, prevista pela Lei nº 10.925, de 2004 é de 35% sobre as aquisições de lenha, aves vivas, suínos e milho, ou seja, não estavam incluídos dentre aqueles produtos cujas aquisições poderiam ser creditados pela alíquota de 60% .

Por sua vez, a Recorrente argumenta que o percentual para os créditos presumidos seria de 60%, para os produtos por ela adquiridos, nos termos da Lei nº 10.925/04. Requer, ainda, seja aplicado o artigo 106, do CTN, considerando a alteração promovida pela Lei nº 12.865/2013, que acrescentou o §10º ao artigo 8º, da Lei nº 10.935/2004.

Pois bem. Dispõe o artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, com as alterações promovidas pela Lei nº 12.865/2013:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)

§ 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, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

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.(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 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 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 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; (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

II - (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

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. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista 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, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A; (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

V - 20% (vinte por cento) daquela prevista 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, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

§ 5o Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1o deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

§ 6o (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

§ 7o (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

§ 8o (Vide Medida Provisória nº 552, de 2011) (Vide Decreto Legislativo nº 247, de 2012)

§ 9o (Vide Medida Provisória nº 556, de 2011) (Produção de efeito) Sem eficácia

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013)

Nos termos do inciso I, do §3º, do artigo 8, da Lei nº 10.925/20045, verifica-se que a alíquota de 60% está prevista para a aquisição de produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4 (cap. 2 Carnes e miudezas, comestíveis; cap. 3 Peixes e crustáceos; cap. 4 Leite e laticínios) e 16 (Preparações de carne, de peixes), 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, que são as aves vivas e os suínos adquiridos pelo contribuinte previstos nos capítulos 2, 4 e 16.

Já o § 10, do artigo 8º, da Lei nº 10.925, de 2004, considerou a alíquota de 60% para os insumos utilizados nos produtos ali referidos, ou seja, os insumos adquiridos pela Recorrente devem ser considerados à alíquota de 60%. No presente caso, o milho utilizado como ração para alimentação das aves deve ser considerado insumo utilizado no produto e, por consequência ser aplicado à alíquota de 60%.

O mesmo entendimento se diga em relação a lenha, utilizada como insumo na produção de seu produto, devendo, assim, ser aplicado à alíquota de 60%.

Ademais, razão assiste à Recorrente quanto a aplicação do artigo 106, do CTN. Isto porque, conforme preceitua o §10, do artigo 8º, da Lei nº 10.925, de 2004, "para efeito de interpretação", logo, se trata de uma lei interpretativa, ela deve retroagir.

Em resumo, deve incidir a alíquota de 60% para os produtos milho, aves vivas, suínos e lenhas adquiridos pela Recorrente,

III.1.b - Materiais de Limpeza/Desinfecção

A Recorrente alega que *"Os dispêndios de materiais de limpeza e desinfecção ora tratados relacionam-se ao processo ativo que ocorre no ambiente de produção, onde a assepsia dos caminhos que o produto percorre é condição à própria existência, inclusive por regulação legal do Ministério da Agricultura"*.

Neste ponto, a fiscalização aplicou as IN's SRF nº 247/2002 e 404/2004 para afastar o crédito apurado pela Recorrente.

Analisando as planilhas dos produtos carregadas as fls. 42-49, denominada "Bens Diversos", verifica-se que os materiais de limpeza adquiridos pela Recorrente dizem respeito aos seguintes produtos: (i) *Desinfetante - AMQ 50*; (ii) *Alcool Isopropilico*; (iii) *Desinfetante - Omnicide*; (iv) *Desinfetante - Obanol*; (v) *Desinfetante Ucarsan*; e (vi) *Desinfetante - CB80TA*;; produtos estes utilizados na desinfecção e assepsia da área de produção, que visam evitar contaminações nos alimentos produzidos pela Recorrente.

Neste cenário, considerando que referidos produtos são absolutamente necessários ao processo que resulta na atividade econômica desenvolvida pela Recorrente, entendo que a glosa deve ser totalmente revertida.

III.1.c - Embalagens (Paletes)

Aqui a fiscalização aplicou as INs SRF nº 247/2002 e 404/2004 para afastar o crédito apurado pela Recorrente em relação aos paletes utilizados para acondicionamento de produtos em transporte.

Segundo a Recorrente:

A) o produto em questão cumpre os requisitos para a tomada de créditos pois, além de estar vinculado à atividade, não cumpre os requisitos necessários à imobilização, quais sejam (i) durabilidade, (ii) valor relevante, (iii) possibilidade de identificação e (iv) controle.

B) estes paletes, usualmente, não retornam dos clientes da Recorrente por motivos diversos, quais sejam (i) custo de frete de caminhão vazio para retorno (ii) estocagem direta nas câmaras frias utilizando o palete recebido no transporte, (iii) avaria constante, etc.

Analisando novamente a planilha carregadas as fls. 42-49, verifica-se que a Recorrente registrou o bem com as seguintes denominações "PALETES PBR RETORNÁVEL" e "PALETES (TRATADOS P/FUMIGAÇÃO)", dando conta que o primeiro retorna após entrega do produto.

Em relação ao crédito apurado sobre o bem denominado palete, este relator entende que sua utilização no acondicionamento de produtos alimentícios, principalmente para evitar contato com o solo é necessário à atividade da empresa e, desde que não retornável, é passível de creditamento.

Isto porque, o palete retornável deve ser registrado no ativo imobilizado da Recorrente, não compondo o custo do produto e, não sendo passível de creditamento das contribuições aqui tratadas.

Deste modo, entendo que a glosa deve ser revertida somente em relação ao bem registrado como "Palete (tratado p/fumigação)".

III.1.d - Combustíveis

A fiscalização afastou o crédito apurado pela Recorrente com base nos seguintes argumentos:

"Todos bens e respectivos valores não aceitos pela fiscalização estão dispostos na forma do Anexo I deste relatório, sendo que o grupo em que o bem foi

classificado está em conformidade com a segregação informada pela própria contribuinte em resposta à intimação fiscal de 21/12/2009, mediante entrega do arquivo digital MEDICAMENTOS.xls. ***Também estão incluídas neste anexo as aquisições de gasolina, visto que adquiridas junto a postos de combustíveis e em quantidade/valores compatíveis com abastecimento de veículos leves, os quais não fazem parte do processo de produção da empresa.***"

A Recorrente se defende alegando que (i) nas operações desenvolvidas pela Recorrente há a necessidade de constante acompanhamento e assistência aos animais colocados para crescimento no campo; (ii) o dispêndio com combustível utilizado para estes deslocamentos é parte do montante dos gastos necessários a colocar o animal em condições de abate na plataforma do frigorífico; e (iii) independente da forma como este combustível é adquirido, é item que compõe o processo produtivo e deve ser considerado para fins de creditamento das contribuições.

O direito ao crédito sobre combustíveis está previsto no inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 (com a mesma redação), a saber:

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

(...)

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

Não obstante o direito ao crédito sob análise esteja expresso em lei, fato é que a Recorrente não conseguiu infirmar as alegações de fiscalização e demonstrar de forma contundente que o combustível foi utilizado em veículos (carros ou caminhões) para transporte de animais.

Neste ponto, entendo que a Recorrente deveria ter comprovado a condição de propriedade dos veículos utilizados em seu processo produtivo, bem como demonstrar efetivamente como é feito o acompanhamento e transporte de animais.

Vale ressaltar, que o ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC⁴). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, o indeferindo do crédito é medida que se impõe. Nesse sentido:

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

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a

⁴ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor

aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil". (original não destacado)⁵

Neste cenário, entendo correta glosa realizada pela fiscalização.

III.1.e - Manutenção de Prédios e Veículos

A fiscalização aplicou as INs SRF nº 247/2002 e 404/2004 para afastar o crédito apurado pela Recorrente em relação a manutenção de prédios e de veículos.

A Recorrente, por sua vez, apresenta a seguinte alegação: *"Em seu processo produtivo a Recorrente incorre em gastos com manutenção de prédios e veículos, essenciais aos seu processo produtivo"*.

Com todo respeito a Recorrente, entendo que suas alegações são genéricas e desprovidas de fundamento apto à infirmar as glosas realizadas pela fiscalização. Com efeito, a Recorrente não demonstrou, tampouco informou se a manutenção foi realizada nos prédios industriais; qual a finalidade da manutenção realizada nos prédios etc...

A lista de produtos carreada as fls. 235-236 demonstra que houve aquisição de produtos destinados a manutenção de prédios, contudo, não há como perquirir se referidos produtos foram utilizados em áreas industriais e qual a sua finalidade, sendo de rigor a manutenção da glosa sobre os gastos com a *"manutenção de prédios"*.

⁵ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

Pelo mesmo motivo, entendo que a glosa deve ser mantida em relação a manutenção de veículos.

III.1.f - Armazenagem

A Recorrente entende que as despesas com consumo de energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação, realocação, lavagem, deslocamento entre outros se enquadram dentro do conceito de armazenagem, razão pela qual apurou crédito de PIS/COFINS.

Alega, ainda, que *"Ao chegarem à área de armazenagem portuária, os containers são obrigatoriamente ligados à energia elétrica para manutenção da temperatura, condição esta que precisa ser monitorada constantemente, sob pena de comprometimento da mercadoria. Surgem, então, as outras atividades ligadas ao processo, tais como inspeção, pesagem, etc., todas sujeitas a incidência das contribuições ora tratadas"*.

A fiscalização glosou o crédito apurado pela Recorrente com base nas seguintes alegações:

"Em relação ao primeiro item, despesas aduaneiras, creditadas pelo contribuinte, conforme memória de cálculo apresentada, não encontram suporte nenhum na legislação de regência das contribuições, uma vez que a mesma permite apenas o creditamento referente a "despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor", consoante inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Entre estas despesas indevidas a contribuinte incluiu: consumo de energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, lavagem, deslocamentos, taxa de selagem de contêineres, capatazia, taxa de liberação de BL, entre outros".

Em relação a este tema, este Relator já se posicionou favoravelmente ao direito do contribuinte nos seguintes termos⁶:

Considerando a operação realizada pela Recorrente, e pelo fato dela ter especificado os dispêndios com referidos serviços, entendo que estes são absolutamente necessários ao processo que resulta na atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, não podendo, a pessoa jurídica prescindir desses serviços, não sendo eles opcionais, nem atividade-meio e tampouco despesa administrativa.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nas hipóteses relativas aos gastos com estes serviços tem entendido que integram o custo dos bens, e o direito do crédito é assegurado no art. 3º da lei 10.833/03, senão vejamos: (cfr. Processo nº 15586.001201/201048, Recurso nº Voluntário, Acórdão nº 3301002.061, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de setembro de 2013:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DILIGÊNCIA. Rejeita-se o pedido de diligência que o julgador considerar prescindível ao deslinde do litígio.

⁶ Acórdão: 3302-003.199 - Processo 11624.720020/2013-11 - Sessão 17 de maio de 2016.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 30/09/2008

CUSTOS DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS. Os custos incorridos com serviços de desestiva/produção (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado), geram créditos dedutíveis da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou passíveis de ressarcimento.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. SALDO TRIMESTRAL. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. De acordo com o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, o crédito de um determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes, e o fato da Lei nº 11.116/2005, autorizar o ressarcimento do saldo de créditos somente no término do trimestre, não quer dizer que não poderão ser aproveitados créditos apurados em outros trimestres.

Recurso Voluntário Provido (Processo nº 15586.001201/201048, Recurso nº Voluntário, Acórdão nº 3301002.061, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de setembro de 2013)

Por este motivo, entendo que há de ser reconhecido o direito da Recorrente ao crédito de PIS/COFINS incidente nesta operação.

Neste cenário, entendo que a glosa deve ser totalmente revertida.

III.1.g - Frete

A fiscalização glosou os créditos apurados sobre os fretes marítimos nos seguintes termos:

"Para poder proceder ao creditamento de valores referentes aos fretes marítimos, o contribuinte deve atender aos requisitos normativos e legais, em especial que as despesas sejam pagas ou creditadas a pessoa jurídica domiciliada no País (art 3º, § 3º, II — Lei 10.833, de 2003 e Lei 10.637, de 2002) e de que o ônus seja suportado pelo vendedor (art 3º, IX — Lei 10.833, de 2003). Assim, no caso em concreto constatou-se que o ônus é suportado pelo contribuinte, porém, muito embora os recursos sejam destinados a empresas localizadas no território nacional, inscritas no CNPJ, tais empresas não são as que efetivamente prestam o serviço de transporte, uma vez que se tratam de agentes de armadores estrangeiros, pratica esta usual nos procedimentos de exportação."

Em sede de impugnação, a Recorrente alegou, em síntese, que a lei determina que haja crédito quando o frete é suportado pelo vendedor e o pagamento seja feito a pessoa jurídica domiciliadas no país, não havendo outra condição. Por isso, os valores pagos para pessoa jurídica (agente) no país devem ser aceitos, pois a transferência do valor pago do agente para o armador (no exterior) é em momento posterior, não podendo alterar o ato perfeito realizado no país. Tal direito de crédito não poderia deixar de existir, pois o agente também paga PIS/COFINS e a não aceitação iria contrariar a lógica da tributação sobre o valor agregado contida nas contribuições não-cumulativas.

Em relação a essa questão, entendo que a decisão de piso não merece reparos, razão pela qual adoto como razão de decidir para manter a glosa sobre as despesas de frete marítimos, a saber:

O crédito relacionado a fretes marítimos deve atender aos requisitos normativos e legais, em especial que as despesas sejam pagas ou creditadas à pessoa jurídica domiciliada no país. Assim dispõe a legislação:

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

...

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

...

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. (gn)

Dos autos se verifica que quem presta o serviço de transporte não são empresas localizadas no território nacional, mas sim estrangeiras. O fato de a mercadoria ser enviada para um agente marítimo que *não presta o serviço, nem recebe o pagamento pelo mesmo*, não enquadra essa situação dentro do citado inciso II, como quer o contribuinte. Como consta no Relatório Fiscal o agente marítimo é mero preposto do armador estrangeiro.

Essa verificação do responsável pelos serviços de transporte foi esmiuçada nos autos através dos contratos de prestação de serviço dos fretes marítimos, com os respectivos documentos comprobatórios da relação jurídica existente entre o impugnante e os prestadores do serviço de transporte. Estão juntados aos autos cópias dos Bill of Lading e dos correspondentes recibos de quitação dos fretes. Com base em tais elementos probatórios foi possível apurar que os mesmos são emitidos por armadores estrangeiros. Os agentes daqui seriam meramente representantes desses armadores (ver fls. 398 a 602).

Ocorreram *circularizações* com os agenciadores, devidamente juntadas a esses autos, confirmando que estariam na condição de meros representantes dos responsáveis pelos fretes, ou seja, dos armadores estrangeiros:

“Em resposta, todos os diligenciados informam que apenas realizam o agenciamento de transporte marítimo, sendo apenas representantes e/ou agentes de armadores estrangeiros. Além disso, informam que a entrega de recursos, quando ocorre em conta corrente dos agentes é posteriormente remetida ao armador via Banco Central.” (gn)

A jurisprudência administrativa de tal questão aponta que não podem ser descontados créditos nessa situação verificada nos autos:

Solução de Consulta DISIT09 Nº 113, de 2012

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

FRETE INTERNACIONAL. DIREITO A CRÉDITO SOMENTE SE TRANSPORTADOR COM DOMICÍLIO NO BRASIL. Não podem ser descontados créditos no regime de apuração não cumulativa da Cofins em relação a frete internacional se o transportador for pessoa jurídica domiciliada no exterior, mesmo que ele seja representado no País por pessoa jurídica aqui domiciliada ou que a contratação tenha sido feita por meio de intermediário como agente marítimo, agente intermediário de transporte ou empresa de assessoria aduaneira. (gn)

IV. Pedido de Diligência

A Recorrente requereu em sede recursal a realização de diligência e/ou perícia para elucidar as questões por ela suscitadas. Tal pedido, além de genérico, foi realizado em total desatenção ao inciso IV, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72, devendo, assim, ser totalmente rejeitado.

V. Da impossibilidade de sucessão de multas e juros.

A Recorrente pleiteia o afastamento das penalidades e dos acréscimos legais com fundamento no artigo 132⁷, do Código Tributário Nacional, sob o fundamento de que apenas o tributo seria por ela devido.

Referida matéria é nova ao processo, sendo arguida apenas em sede recursal, motivo pelo qual não será apreciada por este recolher por total infringência ao artigo 17, do Decreto nº 70.235/72.

V. Conclusão

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para (i) dar direito ao crédito presumido à alíquota de 60% sobre lenha, milho, aves vivas e suínos; (ii) reverter a glosa dos materiais de limpeza/desinfecção; (iii) reverter a glosa do Palete (tratato p/fumigação); e (iv) despesas com consumo de energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação, realocação, lavagem, deslocamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo

⁷ Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Voto Vencedor

Conselheiro Vinícius Guimarães, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à possibilidade de creditamento de PIS/COFINS, no regime não-cumulativo, com relação às despesas aduaneiras diversas, entre as quais, energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação, realocação, deslocamento e lavagem dos produtos acabados da recorrente.

Em seu voto, o i. relator assinala que os referidos dispêndios seriam necessários ao processo produtivo atinente à atividade econômica da recorrente, afigurando-se como passíveis de creditamento das contribuições não-cumulativas. Distancio-me de tal entendimento pelas razões a seguir expostas.

Inicialmente, importa recordar que, no tocante ao conceito de insumos aplicável às contribuições não-cumulativas, a jurisprudência recente do CARF tem afastado a interpretação restritiva consolidada no âmbito do IPI e rejeitado a aplicação do amplo conceito de insumos consagrado na legislação do Imposto sobre a Renda.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado, de forma acertada, que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

A jurisprudência atual do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular, de forma estrita, o conceito de insumos à relação de pertinência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Na esteira de tal entendimento, os excertos da ementa e do voto vencedor do Acórdão nº 9303-002.659, Processo nº 13204.000070/200455, sessão de 14/11/2013, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, transcritos abaixo, sublinham a necessidade de pertinência entre o gasto - ao qual se busca aplicar o conceito de insumos - e a duração do processo produtivo (grifei algumas partes):

EMENTA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO
DA SEGURIDADE

SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Este colegiado fixou o entendimento de que a legislação do IPI que define, no âmbito daquele imposto, o que são matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem não se presta à definição de insumo no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos, definição que tampouco deve ser buscada na legislação oriunda do imposto de renda. A corrente majoritária sustenta que insumos são todos os itens, inclusive serviços, consumidos durante o processo produtivo sem a necessidade de contato físico com o produto em elaboração. Mas apenas se enquadra como tal aquilo que se consuma durante a produção e em razão dessa produção. Assim, nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo, assim como também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente autorizada, que gera direito de crédito. Recurso Especial do Procurador Negado e Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

VOTO CONDUTOR

(...)

Para uma primeira corrente, que se formou concomitantemente à que a Fazenda mais uma vez pretende seja aplicada, e em antítese a ela, a demarcação devia-se buscar nas normas atinentes ao imposto sobre a renda, equiparando-se, assim, a expressão a tudo que fosse despendido, de forma necessária, seja como custo ou despesa. Essa posição também já se encontra superada, entendendo a maioria que nem tudo que é despendido, ainda que contabilmente até possa ser registrado como custo ou despesa, é verdadeiramente consumido no processo.

Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a “produção” de serviços. Afastam-se, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.

E por esse mesmo critério também têm de ser rejeitados aqueles dispêndios em bens e serviços que produzirão efeito ao longo de diversos ciclos produtivos. Tais desembolsos ocorrem, no mais das vezes, em obras ou bens permanentes, hipótese em que devem, pela própria contabilidade, ser ativados. Deles apenas as correspondentes despesas de depreciação ou amortização podem ser deduzidas como créditos, mas apenas nas restritivas condições demarcadas pela própria norma legal específica.

(...)

Vale, por fim, o registro de que a própria lei expressamente autorizou o direito de crédito com relação a algumas despesas que ocorrem após o fim do processo (frete do produto final, armazenagem) ou relativas a gastos que beneficiam mais de um ciclo produtivo (depreciações e amortizações). Sua inclusão explícita confirma que em tais casos de insumos propriamente não se trata, sendo imprescindível a expressa referência no texto legal.

Essa posição majoritária, portanto, acentua a necessidade de que o consumo ocorra durante a produção, isto é, que o bem (ou serviço) seja consumido enquanto perdura o processo produtivo, entendido este, obviamente, em sentido amplo para englobar até mesmo a “produção” de serviços. Afastam-se, em consequência, os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado aquele processo por mais que possam ser necessários à produção.

Pela leitura dos excertos, pode-se observar que o conceito de insumos exige o consumo de bens ou serviços **durante o processo produtivo**, excluindo-se, de tal conceito, as despesas incorridas antes ou depois do processo produtivo - salvo exceções legais explícitas. Ou seja, os bens ou serviços consumidos enquanto perdurar o processo produtivo são considerados insumos, enquanto que os gastos ocorridos antes ou depois de iniciado o processo produtivo, **"por mais que possam ser necessários à produção"**, não se enquadram no conceito de insumos.

Filio-me ao conceito de insumos acima esposado. Não basta que a despesa seja necessária ao processo produtivo: é fundamental que ela seja incorrida dentro do limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Tendo em vista tal conceito de insumos e voltando ao caso concreto, há que se concluir que gastos aduaneiros diversos, como é o caso de energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação, realocação, deslocamento e lavagem de produtos acabados da recorrente, ainda que, eventualmente, possam se mostrar necessários à atividade econômica da pessoa jurídica, como bem pontuou o i. relator, **não podem ser considerados insumos, uma vez que constituem despesas incorridas após o processo produtivo.**

De fato, os referidos dispêndios ocorrem após o período de duração do processo produtivo, não guardando a fundamental e necessária relação de pertinência com a produção, razão pela qual não se aplica a eles o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS não-cumulativos.

Há que se ressaltar, por fim, que os citados gastos aduaneiros não podem ser confundidos com os gastos com armazenagem, uma vez que correspondem, evidentemente, a categorias ontologicamente distintas, resultando daí tratamentos jurídicos distintos no que concerne à possibilidade de crédito de PIS/COFINS: enquanto despesas com armazenagem podem, sob certas condições, gerar direito ao crédito de PIS/COFINS, por expressa previsão legal, os gastos com energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação, realocação, deslocamento e lavagem dos produtos acabados não dão direito a crédito, uma vez que 1) não representam insumos e 2) não há norma tributária prevendo seu creditamento.

Processo nº 11020.003913/2010-46
Acórdão n.º **3302-005.596**

S3-C3T2
Fl. 907

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento à pretensão da recorrente quanto à possibilidade de creditamento das despesas com energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação, realocação, deslocamento e lavagem dos produtos acabados.

(assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães