



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.900655/2014-71
ACÓRDÃO	3202-004.246 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRINAL S/A - FRIGORÍFICO E INTEGRAÇÃO AVÍCOLA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA. LIQUIDEZ E CERTEZA QUANTO AO CRÉDITO. APURAÇÃO.

No procedimento de homologação de pedido de restituição/declaração de compensação decorrente de crédito tributário de decisão judicial compete à autoridade administrativa a apuração da certeza e liquidez de direito creditório postulado pelo contribuinte, com base nos documentos do contribuinte e nas decisões judiciais.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS CRÉDITOS. CERTEZA E LIQUIDEZ.

Em sede de restituição/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, cabendo a este demonstrar, mediante adequada instrução probatória dos autos, os fatos eventualmente favoráveis às suas pretensões.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1221170/PR.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1221170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em rejeitar a preliminar de nulidade do despacho decisório e do acórdão recorrido, para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas relativas às despesas com embalagens, especificamente paletes e fitas adesivas. Vencida a Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães, que dava parcial provimento ao recurso voluntário em maior extensão, para reverter as glosas relativas às despesas com cola e solvente para tinta. O voto divergente, apresentado por escrito no Plenário Virtual, pela Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães, por não ter sido adotado pela maioria, foi convertido em declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se do pedido de ressarcimento de PIS não-cumulativo, Exportação, do 3º trimestre de 2010. O contribuinte em epígrafe foi alvo de fiscalização que teve seu início com o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-D) de nº 10.1.06.00-2014-00158-9, de acordo com o Termo de Início de Ação Fiscal das fls. 68 a 69 1. O contribuinte informava ter direito a um crédito no montante de R\$ 116.558,85, dos quais R\$ 62.636,00 seriam passíveis de ressarcimento (a diferença a FRINAL já teria se utilizado para deduzir do PIS devido), conforme fls. 124 a 128.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão da DRJ:

Trata-se do pedido de ressarcimento de PIS não-cumulativo, Exportação, do 3º trimestre de 2010. O contribuinte em epígrafe foi alvo de fiscalização que teve seu início com o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-D) de nº 10.1.06.00-2014-

00158-9, de acordo com o Termo de Início de Ação Fiscal das fls. 68 a 69 1. O contribuinte informava ter direito a um crédito no montante de R\$ 116.558,85, dos quais R\$ 62.636,00 seriam passíveis de ressarcimento (a diferença a FRINAL já teria se utilizado para deduzir do PIS devido), conforme fls. 124 a 128.

Durante a fiscalização foi solicitado ao contribuinte documentação fiscal e contábil, além de esclarecimentos, a seguir destacados: informação sobre o cálculo dos créditos presumidos da agroindústria; apresentação de arquivos digitais com memórias de cálculo do DACON; informação sobre vendas realizadas com suspensão do recolhimento do PIS e da Cofins; informação sobre benefícios do regime de Drawback; entre outros.

O Despacho Decisório da fl. 55 indeferiu o pedido de ressarcimento, diante da constatação de que não haveria direito ao crédito pleiteado. O Relatório Fiscal correspondente se encontra às fls. 57 a 67. Foram verificadas irregularidades no tocante ao percentual aplicado ao crédito presumido, onde o contribuinte aplicou uma alíquota de 60 % em vez de 35 %, assim como o creditamento indevido na aquisição de bens diversos que não poderiam ser considerados como insumos.

É feita uma demonstração mensal para cada um dos meses fiscalizados. De forma geral se registrou o valor da contribuição informado no DACON levando em conta créditos remanescentes de períodos anteriores, destacando-se aqueles de aquisições vinculadas a receitas tributadas ao mercado interno dos créditos de exportação. Foram registrados também os créditos presumidos advindos das atividades agroindustriais. Com isso se apurou a existência de crédito remanescente ou a necessidade de lançamento após as compensações. As particularidades de cada período estão destacadas pela fiscalização. Dessa forma, identificaram-se as glosas efetuadas e os valores que deveriam ser lançados.

A ciência dos Autos de Infração se deu em 14/11/2014 de acordo o aviso de recebimento da fl. 123 desse processo.

Em 12/12/2014, o contribuinte solicitou a juntada de manifestação de inconformidade às fls. 2 a 30 dos autos. Em síntese, o contribuinte faz as seguintes alegações:

1Toda a referência de numeração é de acordo com o processo digitalizado.

- QUE sua atividade envolve complexo avícola, com produção verticalizada e integrada na produção de carne de aves. Sua produção envolveria granja própria, engorda das aves, produção de ração, parceria com produtores rurais, abate, processamento, refrigeração e comercialização dos produtos resultantes. - QUE se verificaria nulidade por cerceamento ao direito de defesa, diante do fato do relatório fiscal por inúmeras vezes fazer remissão ao processo administrativo fiscal de nº 11010.003026/2009-34, sendo assim prova emprestada sem que houvesse menção específica aos termos e às informações a que se referia o fiscal autuante. - QUE relativamente ao percentual de aproveitamento dos créditos presumidos, onde a fiscalização apontou o percentual de 35 % em vez de 60 %

considerado pela empresa, discorre sobre as fases de sua produção integrada de carnes, citando o texto do § 3º, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004.

Entende se aplicar ao seu caso de acordo com sua NCM, o inciso I do referido parágrafo (60 %), apontando que o legislador administrativo teria cometido grande equívoco ao regulamentar essa questão através da Instrução Normativa nº 660/2006. Aduz que a lei falaria em “produto de origem animal”, enquanto que a mencionada IN falaria em “insumo de origem animal”, gerando distorções de interpretação. Faz sua interpretação do art. 8º através de um quadro demonstrativo, no sentido de ser aplicável para empresas que produzem os produtos de origem animal (carnes) relacionados pela sua NCM. Repisa que os produtos do capítulo 2 jamais serão insumos para si, mas sim resultados de sua atividade, comentando ainda a Lei nº 12.865/2013, que teria clareado a interpretação no sentido de que se aplicaria a alíquota de 60 % para todos os insumos utilizados nos produtos referidos na norma, sendo que em tal situação o art. 106, do CTN, aplicar-se-ia a casos pretéritos. Os insumos em questão seriam milho, lenha, aves vivas, fretes sobre milhos, entre outros. - QUE em respeito aos bens não considerados como insumos pela fiscalização, discorre a fazer comentários de cada um, defendendo seu creditamento. Esses itens seriam os seguintes: a)

embalagens: diz que tais custos de aquisição alocados em despesas de embalagem são necessários para a movimentação, armazenamento e transporte, devendo os créditos serem mantidos; b) fretes marítimos e despesas aduaneiras: comenta que sobre os valores destinados aos armadores situados no exterior, não haveria embasamento legal para sustentar a glosa, propagando a manutenção dos fretes de exportação; c) materiais de escritório e de consumo: não tece comentários sobre esse item, pulando na numeração da peça de defesa; d) materiais de limpeza/desinfecção: defende que a produção de alimentos tem legislação própria que deve seguir parâmetros de higienização da ANVISA, citando a Portaria SVS/MS nº 326/1997; e) bens não utilizados diretamente na produção: tece comentários de forma genérica sobre o que deve ser considerado insumo; f) manutenção de veículos e de prédios: aduz ter direito a esse crédito nos termos do inciso IV, do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; g) fretes sobre a aquisição de milho: seriam custos de serviços utilizados como insumos e que comporiam o seu custo de produção final. - QUE no mérito considera que apresentou justificativa para cada um dos itens glosados.

POR FIM, requer o recebimento, conhecimento e provimento de sua manifestação de inconformidade com o conseqüente (I) reconhecimento integral do pedido de ressarcimento e (II) com a homologação das compensações vinculadas.

Esse processo foi objeto da sessão de julgamento em 31/03/2020, sendo que foi decidido encaminhar o mesmo em diligência através da Resolução nº 10-001.733 (ver fls. 134 a 137).

Nessa diligência eram solicitados esclarecimentos sobre o percentual de aproveitamento dos créditos presumidos e das glosas de bens não considerados como insumos.

O relatório da diligência realizada se encontra às fls. 138 a 146. A ciência do resultado da mesma foi dada ao contribuinte em 03/09/2020, possibilitando que se manifestasse sobre a mesma, sendo que não consta nos autos que tenha exercido esse direito.

É o relatório.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada procedente em parte, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010 CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1221170/PR. Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1221170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

CRÉDITO PRESUMIDO. A análise do percentual de aproveitamento dos créditos presumidos deve ser verificada de acordo com o art. 33, da Lei nº 12.865/2013, que trouxe uma nova interpretação para o inciso I, do § 3º, do art. 9º, da Lei nº 10.925/2004, devendo, ainda, ser observado o disposto pela Súmula nº 157 do CARF.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

II. PRELIMINARMENTE II.1 – Nulidade do Acórdão Recorrido (e do Despacho Decisório) por Cerceamento do Direito de Defesa, Violação ao Contraditório e à Ampla Defesa e Ausência de Adequada Fundamentação

III. DO MÉRITO

III.1 - Do Correto Conceito de Insumo para Apuração de Créditos no Regime da Não Cumulatividade da COFINS

III.2 - Dos Insumos Essenciais e Relevantes no Contexto das Atividades Empresariais Desempenhadas pela Recorrente

A começar pelas EMBALAGENS (PALETES, FITAS ADESIVAS, COLA, SOLVENTE PARA TINTA). Tais itens são partes integrantes e fundamentais para o produto final por se tratarem de embalagens, seja de acondicionamento, seja de transporte.

Assim, não podemos chegar a outra conclusão de que os materiais que foram objeto de glosa por parte do Fisco são EMBALAGENS DE TRANSPORTE, pois se não compõe o produto final são necessárias para que este seja movimentado, armazenado, transportado desde a indústria até a gôndola do supermercado.

E não somente isto, são materiais de uso não repetitivo, sem acabamento, rotulagem ou qualquer função promocional ou de valorização do produto, servindo apenas para transportá-lo íntegro ao destino.

Com relação aos FRETES MARÍTIMOS E DESPESAS ADUANEIRAS

Destarte, sem prejuízo da nulidade do acórdão por ausência de motivação, conforme anteriormente exposto, fato que cerceou o direito de defesa da Recorrente, convém repisar o que foi dito em defesa da Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade, com algumas complementações.

O digno Auditor da RFB no relatório fiscal discorda dos créditos aproveitados pela Recorrente com relação aos FRETES MARÍTIMOS, sustentando que, embora reconheça que os valores são pagos a pessoas jurídicas no país, os valores são destinados aos armadores situados no exterior.

Todavia, tais insumos são despesas de armazenagem de mercadorias. Explicamos.

A Recorrente dá saída a produtos refrigerados, sendo necessário, portanto, o correto acondicionamento em containers refrigerados, daí decorrendo as despesas com energia elétrica.

As demais despesas também (monitoramento, pesagem, manutenção, realocação, manuseio, vistoria, entre outros) também são diretamente relacionadas às despesas com alimentos em tais containers.

Com relação aos BENS NÃO UTILIZADOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO, foi esclarecido na Manifestação de Inconformidade da Recorrente que o PIS/COFINS não-cumulativo, segundo as Leis 10.637/02 e 10.833/03, dão direito a tomada de crédito calculado em relação a bens e serviços utilizados como “insumos” na fabricação de produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Por outro lado, verificou-se no caso em exame que auditor fiscal não estabeleceu qual a justificativa e o motivo de ter eleito determinados itens que não teriam direito a crédito, somente citando o item facas e chairas entre outros.

Ora, como não reconhecer que tais itens (facas e chairas) não fazem parte do processo de produção como material auxiliar dentro de um frigorífico / abatedouro, visto que tais instrumentos são utilizados exatamente no abate, imprescindíveis, necessários e relevantes ao processo produtivo.

Com relação às despesas com VEÍCULOS E MANUTENÇÃO DE PRÉDIOS, novamente a diligência fiscal e o acórdão recorrido não fizeram uma análise detalhada, focada na investigação da essencialidade e/ou relevância desses itens ao processo produtivo da Recorrente, e com exposição explícita dos fundamentos pelos quais o crédito de COFINS não poderia ser garantido.

Para todos os efeitos, a Recorrente esclarece que os veículos locados são utilizados para atendimento de integrados a campo, atividade esta obrigatória para a garantia da sanidade e segurança alimentar, visando acompanhamento veterinário do animal destinado ao abate. O argumento está em consonância com a legislação ordinária que trata da implementação do PIS/COFINS por tratar-se de bem locado e utilizado na atividade da contribuinte.

Com relação às despesas com FRETE DE MILHO, a Recorrente tomou crédito referente ao frete na aquisição de milho, justamente por caracterizarem custo de serviços utilizado como insumos e que comporão o custo de produção final do bem objeto da atividade da contribuinte, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei 10.833/2003 e Lei 10.637/2002.

Aduz o Relatório Fiscal que o crédito deveria ter sido calculado, todavia, à alíquota de 35%, a teor do disposto no art. 2º da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003.

Todavia, o crédito decorrente do frete não se confunde com o insumo transportado, de forma a sedimentar o crédito integral, tal como procedido pela Recorrente.

IV. DO PEDIDO Pelo exposto, a Recorrente requer a Vossas Senhorias: (i) que seja o presente Recurso Voluntário conhecido, haja vista que atendidos todos pressupostos legais de admissibilidade, bem como que seja provido, determinando-se (a) a nulidade parcial do acórdão recorrido, por cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, ou (b) caso não se entenda pela sua nulidade parcial, que seja parcialmente reformado o acórdão n. 103 001.788, exarado pela 5ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 03 – CE, a fim de que seja integralmente reconhecido direito creditório objeto da presente discussão e integralmente homologada a PER/DCOMP n.

11506.94529.081010.1.1.09-9624; (ii) Na hipótese de pairarem dúvidas a respeito da higidez dos créditos da Recorrente, requer que o julgamento do presente recurso seja convertido em diligência, nos termos do art. 2º, parágrafo único, inciso X da Lei nº 9.784/99 e do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, com a finalidade de viabilizar a análise quantitativa e qualitativa do crédito declarado pela Recorrente.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Do Pedido de Nulidade do Acórdão Recorrido (e do Despacho Decisório) por Cerceamento do Direito de Defesa, Violação ao Contraditório e à Ampla Defesa e Ausência de Adequada Fundamentação

Aduz a recorrente que o impacto da tal “prova emprestada” atinge somente o tema de creditamento de COFINS em razão da aquisição de insumos.

Pois bem, feito esse registro, cumpre lembrar que os itens que geraram a apropriação de crédito em relação a esse tema, e que foram objeto de defesa da Recorrente, foram os seguintes: (i) embalagens (paletes, fitas adesivas, cola, solvente para tinta); (ii) fretes marítimos e despesas aduaneiras; (iii) materiais de escritório e de consumo; (iv) materiais de limpeza e desinfecção; (v) bens não utilizados diretamente na produção; (vi)

manutenção de veículos e prédios; e (vii) frete sobre aquisição de milho.

Além disso, a recorrente defende que “quando se analisa o Relatório de Diligência DRJ, verifica-se que, não obstante ter constado na Resolução n. 10 001.732 que fosse feita uma análise circunstanciada, ou seja, de forma minuciosa em relação a cada item que ensejou o crédito de COFINS e seu enquadramento no correto e atual conceito de insumo, verifica-se que somente 03 itens foram analisados, a saber: (i) gastos com materiais de limpeza e desinfecção; (ii) despesas de armazenagem e frete na operação de venda; e (iii) fretes marítimos”.

Se isso não bastasse, o acórdão recorrido incorreu no mesmo erro. Nesse sentido, analisando o acórdão da DRJ verifica-se que foram analisadas apenas os itens “materiais de limpeza e de desinfecção” e “despesas de armazenagem e fretes”, “despesas aduaneiras” e “fretes marítimos”, conforme se denota do trecho abaixo destacado, sem nenhuma análise explícita em relação aos demais itens impugnados na manifestação de inconformidade da Recorrente, quais sejam: (i) embalagens (paletes, fitas adesivas, cola, solvente para tinta); (ii) materiais de escritório e de consumo; (iii) bens não utilizados diretamente na produção; (iv) manutenção de veículos e prédios; e (v) frete sobre aquisição de milho.

A recorrente reitera que houve violação ao contraditório e à ampla defesa, pois a ausência da exposição de motivos e fundamentos no despacho decisório e no acórdão recorrido de não homologação parcial da compensação, inviabilizou que a Recorrente conhecesse de forma certa os motivos pelos quais alguns itens não poderiam ser considerados como insumos para fins de COFINS.

Pelo exposto, a ausência de motivação no despacho decisório e no acórdão recorrido ainda amesquinha direitos fundamentais que sustentam o Estado Democrático de Direito, pois não permite um controle efetivo de legalidade do despacho decisório, razão pela qual o decisum recorrido não pode prevalecer incólume, dada a necessidade prévia de se respeitar, antes da constituição definitiva do crédito tributário, o direito de petição, as garantias do contraditório e da ampla defesa, pois somente dessa forma a CDA poderá deter as características de certeza, liquidez e exigibilidade.

No entanto, conforme demonstrado pela DRJ, a alegação de cerceamento de defesa não se sustenta. Isso porque a decisão administrativa aqui em discussão teve origem na análise de pedidos de ressarcimento encaminhados pelo contribuinte e, portanto, são um reflexo das constatações de tais pedidos. Ao se fazer a análise dos créditos a que o contribuinte faria jus, em determinados períodos teria sido possível identificar creditamentos indevidos que teriam gerado as glosas. Não há como se desvincular a conexão entre os processos em questão.

Portanto, não se trata de prova emprestada, mas sim de um procedimento de fiscalização e seus reflexos diretos. Incompreensível seria admitir que fosse necessário solicitar todos os documentos fiscais e contábeis novamente ao contribuinte, onerando não só o tempo da fiscalização, mas do próprio manifestante em fornecer o que ele mesmo já havia disponibilizado.

Aliás, ainda que se desconsiderasse a conexão dos procedimentos e se entendesse ter ocorrido a utilização de prova emprestada, ainda assim não se verifica a nulidade pretendida, pois no processo administrativo fiscal são admitidas as provas emprestadas. Observe-se o julgado a seguir:

Acórdão nº 107-003.742, 10ª Turma da DRJ/07, em 24/11/2020 PROVA EMPRESTADA E PROVA INDICIÁRIA. ADMISSIBILIDADE. O processo administrativo-tributário admite todas as provas e meios de provas lícitos, inclusive prova emprestada, indícios e presunções.

Dessa forma, afasta-se a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, haja vista a estrita observância aos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Isso porque, o Relatório Fiscal, elemento indissociável do ato de lançamento, promoveu a descrição detalhada, clara e precisa dos fundamentos fáticos e jurídicos que ensejaram as glosas efetuadas.

Ademais, a higidez do procedimento é corroborada pela própria peça de manifestação de inconformidade. Da análise dos argumentos deduzidos pelo sujeito passivo, sobressai inequívoco que este compreendeu com exatidão a matéria submetida ao crivo fiscal, refutando-a de maneira pontual.

Diante das considerações, não se vislumbra qualquer vício de nulidade no acórdão recorrido, tampouco no despacho decisório originário, por cerceamento de defesa, ofensa aos postulados do contraditório e da ampla defesa, ou por carência de fundamentação.

Diante do exposto, rejeito a preliminar arguida.

Mérito

Trata-se de procedimento decorrente do pedido de ressarcimento da contribuição COFINS não-cumulativa e consequente lançamento de diferenças apuradas para os períodos de julho/2010, agosto/2010 e setembro/2010 (3º trimestre 2010).

Conforme demonstrado pela DRJ, a questão foi objeto de diligência, diante do fato que posteriormente ao Despacho Decisório aqui em discussão, ocorreram alterações na legislação

com possibilidade de reflexos no lançamento de ofício em análise. Assim constou na Resolução de Resolução nº 10-001.733 (ver fls. 134 a 137):

No tocante ao percentual de aproveitamento dos créditos presumidos, seja feita verificação do reflexo do novo contexto trazido pelo art. 33, da Lei nº 12.865/2013, em sua interpretação a respeito do inciso I, do § 3º, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004. Essa alteração tem cunho interpretativo a respeito da aplicação da alíquota para fins do que seriam esses produtos de origem animal. Vale destacar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) formalizou a Súmula nº 157 sobre esse mesmo tema, a qual é posterior à lavratura dos Autos de Infração. Caso exista alteração nos valores lançados, deve ser feito demonstrativo com o que foi mantido e o que foi cancelado.

O relatório fiscal de diligência menciona os dispositivos posteriores que trataram do crédito presumido, em especial o art. 33 da Lei nº 12.865/2013, a Súmula do CARF de nº 157 e o art. 508 da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, concluindo que:

“ ... Assim, a Frinal S/A, que informa tratar-se de “complexo avícola, com produção verticalizada e integrada, ou seja, atua em toda a cadeia produtiva da produção de carne de aves”, atuando no processo de produção de carnes para consumo humano, atende a exigência do caput do artigo 8º, da lei 10.925/2004, que institui o crédito presumido, considerando tratar-se de pessoa jurídica que produz mercadoria de origem animal, classificada no capítulo 2, destinada a alimentação humana, tendo, portanto, na sua atividade econômica da avicultura, direito ao crédito presumido e tendo direito na faixa de 60% (sessenta por cento) da alíquota de referência, conforme prevista no inciso I, do parágrafo terceiro, do artigo 8º, da lei 10.925/2014.

a-2) Conforme exposto acima a Frinal S/A tem direito no crédito presumido sobre todos os insumos utilizados na sua produção das mercadorias classificadas no capítulo 2, da NCM, mais especificamente da posição 02.07 (Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05 - Aves da espécie Gallus domesticus, etc.). Portanto, referente aos valores no item 4.1, do RELATÓRIO FISCAL e considerando que há alteração nos valores glosados, a DRJ solicita demonstrativo com o que foi mantido e o que foi cancelado ...”. (gn) (fls. 223 a 224).

Na sequência, no tocante aos milhos em grãos e dos seus fretes, foram feitos novos cálculos também na faixa dos 60%:

“a-3) Referente aos valores no item 4.3, do RELATÓRIO FISCAL, que trata do milhos em grãos e do frete sobre o milho em grãos, referidas despesas, pela sua natureza, devem ser consideradas como crédito presumido e, conforme fundamentos que apresentamos retro, na faixa do cálculo de 60%. No caso, a Fiscalização calculou na faixa de 35%, sendo que apresentamos novos cálculos para a faixa de 60% ...”.

A questão foi objeto de diligência, diante do fato que posteriormente ao Despacho Decisório aqui em discussão, ocorreram alterações na legislação com possibilidade de reflexos no lançamento de ofício em análise. Assim constou na Resolução de nº 10-001.733:

No tocante ao percentual de aproveitamento dos créditos presumidos, seja feita verificação do reflexo do novo contexto trazido pelo art. 33, da Lei nº 12.865/2013, em sua interpretação a respeito do inciso I, do § 3º, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004. Essa alteração tem cunho interpretativo a respeito da aplicação da alíquota para fins do que seriam esses produtos de origem animal. Vale destacar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) formalizou a Súmula nº 157 sobre esse mesmo tema, a qual é posterior à lavratura dos Autos de Infração. Caso exista alteração nos valores lançados, deve ser feito demonstrativo com o que foi mantido e o que foi cancelado.

No entanto, a recorrente contesta diversas glosas envolvendo embalagens, fretes marítimos, despesas aduaneiras, materiais de escritório e de consumo, materiais de limpeza e de desinfecção, bens não utilizados na produção, manutenção de veículos e de prédios, e, por fim, fretes sobre aquisições de milho.

Assim, conforme demonstrado pela DRJ, as glosas foram revistas na diligência, sendo que os valores das despesas com materiais de limpeza e de desinfecção foram considerados como insumos dessa feita, conforme o relatório fiscal. As glosas de despesas de armazenagem e fretes (não relacionadas a operações de vendas e não vinculadas à produção), de despesas aduaneiras (sem suporte na legislação), fretes marítimos (serviços de frete prestados por empresas estrangeiras) foram mantidos de acordo com a legislação em regência. Também foram mantidas glosas de despesas com materiais de escritório e de consumo, bem como materiais para acondicionamento de produtos em transporte.

Foi então elaborado pela DRF responsável pela diligência um demonstrativo final, com a consolidação dos valores apurados de acordo com a revisão do percentual dos créditos presumidos e das glosas desconstituídas pelo novo conceito de insumo.

Por outro lado, a recorrente sustenta que as embalagens (paletes, fitas adesivas, cola e solvente para tinta) constituem insumos indispensáveis ao produto final, por se destinarem ao acondicionamento e à embalagem das mercadorias, seja para fins de apresentação, seja para viabilizar seu transporte.

Assiste parcial razão à recorrente.

Com efeito, no que se refere aos paletes e às fitas adesivas, verifica-se que tais itens se caracterizam como materiais de embalagem destinados ao acondicionamento e à preservação da integridade das mercadorias durante o transporte. Nessa hipótese, mostra-se cabível a apropriação dos créditos correspondentes, em consonância com a jurisprudência consolidada deste Conselho.

Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por meio da Súmula nº 235, firmou entendimento de que os materiais de embalagem empregados para assegurar a integridade, a qualidade e a proteção das mercadorias durante o transporte geram direito à apropriação de créditos, desde que destinados ao acondicionamento dos produtos comercializados.

SÚMULA CARF Nº 235: As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. (Acórdãos Precedentes: 9303-012.073, 9303-012.337, 9303-013.721, 9303-014.002, 9303-014.884, 9303-015.322).

Por outro lado, no que se refere aos solventes e à cola, a recorrente não apresentou elementos suficientes para demonstrar a natureza, a destinação e a essencialidade desses insumos no processo produtivo, limitando-se a alegações genéricas. Diante da ausência de comprovação adequada, não há como reconhecer o direito à apropriação dos créditos pleiteados relativamente a tais itens.

No tocante aos fretes marítimos e às despesas aduaneiras, alinho-me ao entendimento consignado no despacho decisório, no sentido de que tais dispêndios não se enquadram nas hipóteses legalmente previstas para a apuração de créditos, inexistindo amparo na legislação de regência para o reconhecimento do direito creditório pretendido.

“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, combinado com o art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. Entre estas despesas indevidas a contribuinte incluiu: consumo de energia elétrica, monitoramento, pesagem, manutenção, realocação, manuseio, vistoria, entre outros.

Quanto aos fretes marítimos devido a erro da memória de cálculo apresentada, relativamente ao mês e ano que se refere o crédito, foram utilizados os dados dos arquivos digitais transmitidos pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos - SVA. Também, quanto a este item a fiscalização buscou elementos de prova constantes no processo administrativo número 11020.003026/2009-34, disponível no sistema e-processo.

Ficou evidenciado no referido processo, bem como não há indicação de mudança nos fatos ali referidos, que 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 à 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, prática esta usual nos procedimentos de exportação.”

Por outro lado, a recorrente reitera que os dispêndios com fretes marítimos e despesas aduaneiras permitem o creditamento para fins de PIS e COFINS, não existindo motivos para a manutenção do acórdão recorrido nesse tocante.

O digno Auditor da RFB no relatório fiscal discorda dos créditos aproveitados pela Recorrente com relação aos FRETES MARÍTIMOS, sustentando que, embora reconheça que os valores são pagos a pessoas jurídicas no país, os valores são destinados aos armadores situados no exterior.

Assim, no tocante à matéria supracitada, alinho-me ao entendimento adotado pela DRJ, segundo o qual as glosas foram corretamente mantidas, pelos fundamentos anteriormente expostos.

Em relação aos demais itens, a recorrente reitera que:

Por outro lado, a diligência fiscal foi bastante superficial ao analisar referido item, conforme se verifica do trecho a seguir reproduzido:

“Referente aos fretes marítimos, também deve ser mantida a glosa, considerando que o serviço, conforme informa Relatório Fiscal no item 4.4, os serviços de frete são efetivamente prestados por empresas estrangeiras, mesmo que os valores de frete sejam pagos a agentes brasileiros de armadores estrangeiros, descumprindo a exigência do parágrafo 3º, incisos I e II, do artigo 3º, da Lei 10.833/2003.” (original sem destaques) Mantendo a superficialidade do despacho decisório nesse tocante, o acórdão recorrido asseverou: “As glosas de despesas de armazenagem e fretes (não relacionadas a operações de vendas e não vinculadas à produção), de despesas aduaneiras (sem suporte na legislação), fretes marítimos (serviços de frete prestados por empresas estrangeiras) foram mantidos de acordo com a legislação em regência.”

Os dispêndios com fretes marítimos e despesas aduaneiras permitem o creditamento para fins de PIS e COFINS, não existindo motivos para a manutenção do acórdão recorrido nesse tocante.

Em síntese, a recorrente reitera seu direito ao crédito acerca dos seguintes itens:

a) embalagens: diz que tais custos de aquisição alocados em despesas de embalagem são necessários para a movimentação, armazenamento e transporte, devendo os créditos serem mantidos; b) fretes marítimos e despesas aduaneiras: comenta que sobre os valores destinados aos armadores situados no exterior, não haveria embasamento legal para sustentar a glosa, propagando a manutenção dos fretes de exportação; c) materiais de escritório e de consumo: não tece comentários sobre esse item, pulando na numeração da peça de defesa; d) bens não

utilizados diretamente na produção: tece comentários de forma genérica sobre o que deve ser considerado insumo; f) despesas de veículos e manutenção de prédios: aduz ter direito a esse crédito nos termos do inciso IV, do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; g) despesas com fretes de milho: seriam custos de serviços utilizados como insumos e que comporiam o seu custo de produção final.

Não obstante os argumentos apresentados pela recorrente, tratando-se de controvérsia decorrente de pedido de ressarcimento de saldo credor, incumbe ao contribuinte comprovar a existência, a liquidez e a certeza do direito creditório invocado, mediante a apresentação de elementos probatórios idôneos e suficientes, nos termos do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

Dessa forma, incumbia à recorrente demonstrar, mediante a apresentação de elementos probatórios idôneos e suficientes, o direito creditório alegado em relação às glosas referentes às despesas de armazenagem e fretes, às despesas aduaneiras, bem como aos fretes marítimos relativos a serviços de transporte.

No caso dos autos, a recorrente não se desincumbiu adequadamente desse ônus, porquanto deixou de apresentar documentação apta a demonstrar os pressupostos fáticos necessários ao reconhecimento integral do crédito pleiteado. Diante desse contexto, impõe-se a manutenção do indeferimento da parcela do crédito cuja comprovação se mostrou insuficiente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas relativas às despesas com embalagens, especificamente paletes e fitas adesivas.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**

Em que pese o bem fundamentado voto da i. Conselheira Relatora, ousou dela divergir no tocante ao direito de apropriação de créditos da contribuição relativamente aos itens cola e solvente para tinta.

Como esclarecido no Recurso Voluntário, a Recorrente é um complexo avícola, com produção verticalizada e integrada, ou seja, atua em toda a cadeia produtiva de produção de carne de aves. Tal processo inicia desde a produção de aves matrizes em granja própria, engorda de aves para abate, produção de ração, integração de animais para engorda em parceria com produtores rurais, abate, processamento, refrigeração e comercialização dos produtos resultantes do abate no mercado interno e externo.

Verifica-se, portanto, que a Recorrente atua no segmento de alimentação, altamente regulado, sendo inquestionável que as embalagens das carnes de aves produzidas devem preservar a sua integridade.

Também entendo ser inegável que a cola e o solvente para tinta, como expressamente indicado no Recurso Voluntário, trata-se de materiais de embalagens, revelando-se, portanto, itens essenciais e relevantes à atividade produtiva da Recorrente, enquadrando-se na definição de insumos fixada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, dando direito ao crédito da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Dessa forma, revento as glosas relativas às despesas com cola e solvente para tinta.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães