



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11040.720424/2011-03  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-008.277 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de outubro de 2020  
**Recorrente** PAMPEANO ALIMENTOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

RESTITUIÇÃO. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.

Compete ao contribuinte a apresentação de livros de escrituração comercial e fiscal ou de documentos hábeis e idôneos à comprovação do quanto alegado.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos limites da lei e conforme entendimento reiterado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e do Superior Tribunal de Justiça externado na oportunidade do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso, do seguinte modo: (i) por maioria de votos, para (i.1) manter a glosa relativa às aquisições de lenha de eucalipto, vencidos os Conselheiros Fernanda Vieira Kotzias e Carlos Henrique de Seixas Pantarolli; (i.2) manter as glosas relativas aos itens embarque e desembarque, estocagem, engenharia e pátios e vias, vencidos o Relator e a Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; (i.3) reverter as glosas relativas a (i.3.1) maturação, graxaria e retortas, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Luís Felipe de Barros Reche; (i.3.2) laboratório, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Luís Felipe de Barros Reche e João Paulo Mendes Neto; (ii) por unanimidade de votos, para (ii.1) negar provimento ao recurso em relação aos itens aquisições de pessoas jurídicas isentas/imunes; aquisições com suspensão da contribuição; serviços utilizados como insumo; despesas de energia elétrica; e outras operações com direito a crédito; (ii.2) reverter as glosas relativas a tratamento de água, tratamento de efluentes, reflorestamento e abastecimento de água. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli.

(documento assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares – Presidente substituto

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco – Relator

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (vice-presidente), Joao Paulo Mendes Neto, e Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente Substituto). Ausente o conselheiro Tom Pierre Fernandes da Silva, substituído pelo conselheiro Luis Felipe de Barros Reche.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do r. acórdão n. **14-86.463** proferido pela **14ª** Turma de Julgamento da r. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto que decidiu, por unanimidade de votos, manter as glosas impostas no Despacho Decisório; e excluir a multa constituída pelo Auto de Infração.

Trata-se de Despacho Decisório que deferiu parcialmente ressarcimento de créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Auto de Infração que exige multa regulamentar por apresentação de Pedido de Ressarcimento indevido.

No Relatório do Procedimento Fiscal, a autoridade autuante contextualiza da seguinte forma a auditoria feita nos créditos da contribuinte:

*2.1 A atividade da empresa fiscalizada é a industrialização de produtos alimentícios de origem animal.*

...

*4. Da análise dos débitos informados no DACON (composição da base de cálculo da contribuição)*

*4.1 Conforme descrito no item 3.9, a fiscalizada foi intimada a apresentar os “comprovantes dos valores lançados na linha 04 das fichas 07A e 17A”.*

*4.2 Apresentou as Declarações de Ingresso de mercadorias emitidas pela Superintendência da Zona Franca Manaus – SUFRAMA, tendo em vista que as receitas informadas pela fiscalizada com alíquota zero tratam de vendas efetuadas para empresas localizadas naquela região.*

...

4.5 *Esses valores foram comparados com os que foram declarados na Ficha 07 A Linha 04 Receita Tributada à Alíquota Zero do DACON, onde também foram verificadas, em alguns meses, divergências entre o declarado e o apurado pela fiscalização, conforme demonstrado na planilha mencionada no parágrafo anterior.*

4.6 *A fiscalizada tomou ciência desses valores juntamente com o Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos n.º 3705 e anexo XV.*

...

4.8 *Não houve manifestação da fiscalizada sobre o item acima mencionado.*

4.9 *Dessa forma, não tendo sido comprovado, em sua totalidade, que os valores informados na Ficha 07 A Linha 04 do DACON estão sujeitos à alíquota zero, consideramos, as diferenças apuradas e demonstradas nos campos “Diferença não comprovada” da planilha referida no item 4.5, como receitas tributáveis. Esses mesmos valores foram excluídos na linha 02 e adicionados na linha 03 da planilha “COFINS – Apuração dos Débitos da Contribuição – Valores apurados pela Fiscalização”.*

5. *Da análise dos créditos informados no DACON (composição da base de cálculo dos créditos)*

5.1 *Ficha 06A Linha 02 Bens utilizados como insumos*

...

5.1.3 *Analizando esses arquivos, que tratam de todas as notas fiscais, entradas e saídas, relacionadas à atividade da empresa, verificamos que entre as notas de aquisições de bens utilizados como insumos existem a) itens adquiridos de pessoas jurídicas isentas/imunes da contribuição, b) itens adquiridos com suspensão da contribuição e c) itens que não se enquadram no conceito de insumo para fins de crédito das contribuições.*

...

5.2 *Ficha 06A Linha 03 Serviços utilizados como insumos*

5.2.1 *Dando continuidade à análise dos arquivos de notas fiscais apresentados pela fiscalizada, verificamos algumas divergências entre os dados constantes das notas fiscais e os valores informados no DACON.*

...

5.3 *Ficha 06A Linha 04 Despesas de Energia Elétrica*

5.3.1 *Sobre essa rubrica, já foi apurado em análises anteriores, mais especificamente nos pedidos de ressarcimento formalizados nos processos n.º 11041.000413/2007-17, 11041.000414/2007-53, 11041.000591/2007-30, 11041.000411/2007-10, 11041.000412/2007-64, e 11041.000590/2007-95, que parte da energia elétrica constante das faturas da fiscalizada é consumida pelo estabelecimento da empresa INESA Brasil Indústria de Embalagens Ltda CNP 05.498.584/0001-90.*

*5.3.2 Essa empresa executa atividades de fabricação de embalagens de latas, com fornecimento exclusivo para a fiscalizada, em prédio localizado junto ao complexo industrial da empresa fiscalizada.*

*5.3.3 Tal constatação, inicialmente, deu-se através de inspeção física realizada junto às instalações do contribuinte onde foi verificado, no prédio ocupado pela empresa INESA, a existência de medidor utilizado para fazer controle paralelo da energia elétrica consumida nas suas atividades.*

*5.3.4 No exame da contabilidade da fiscalizada foi constatado que esta é restituída dos valores correspondentes à energia elétrica consumida pela empresa INESA conforme registros efetuados, de forma individuada, na conta “5.4.01.21.02 - ENERGIA ELETRICA”.*

...

*5.3.7 Considerando os valores que foram devolvidos pela empresa INESA S A, e as notas fiscais de energia elétrica constantes dos arquivos digitais apresentados, elaboramos as planilhas “Notas Fiscais de Energia Elétrica” e “Glosa efetuada – Base de cálculo Energia Elétrica”, transcritas nos anexos X e XI, respectivamente, para demonstração dos valores glosados do pedido inicialmente formulado.*

*5.4 Ficha 06 A - Sobre bens do ativo imobilizado - Linhas 09 (Com base nos encargos de depreciação) e 10 (Com base no valor de aquisição ou de construção)*

...

*5.4.2 Nesses arquivos é possível verificar que os itens estão separados por centros de custos, todos com a indicação da data e valor da aquisição, bem como os coeficientes adotados para o cálculo da depreciação.*

...

*5.4.5 Porém, alguns dos centros de custos foram considerados, por esta fiscalização, não vinculados diretamente na produção de bens ou serviços destinados à venda, o que contraria o comando legal acima mencionado.*

...

*5.5 Ficha 06A Linha 13 Outras Operações com Direito a crédito 5.5.1 No item 01 do Termo de Início do Procedimento Fiscal a contribuinte foi intimada a apresentar “Relatório que aponte as contas contábeis que compõem os valores de todas as rubricas preenchidas no DACON (...)”.*

...

*5.5.4 Através do item 07 do Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos n.º 3705, a empresa fiscalizada foi cientificada dessa situação.*

*5.6 Da ciência e manifestação do contribuinte, da análise das informações prestadas, das Glosas efetuadas e da Base de cálculo dos créditos segundo a fiscalização.*

*5.6.1 A fiscalizada tomou ciência de tudo e que foi apurado e descrito nos itens 5.1 a 5.5 deste relatório, com a lavratura do Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos n.º 3705, em seus sete itens e dezessete anexos.*

...

*5.6.5 A manifestação deu-se em 07/10/2011 onde a fiscalizada apresentou suas argumentações acompanhadas dos arquivos digitais descritos no Recibo de Entrega de Arquivos Digitais – SVA (...).*

*5.6.6 Com relação ao que foi descrito no item 5.1 deste relatório, a manifestação, em resumo, discorda dos valores apresentados no Anexo II ao Termo acima descrito. Esse anexo, denominado de “Aquisições de Insumos – Crédito Presumido art 34 Lei 12.058/2009”, apura a base de cálculo dos créditos de insumos adquiridos com suspensão da contribuição.*

*5.6.7 Sobre o Anexo II, a manifestação ataca somente os valores relativos ao ano–calendário de 2010, não apresentando manifestação alguma com relação aos valores apurados pela fiscalização relativos ao ano – calendário de 2009.*

*5.6.8 Alega que no período fiscalizado houve “aquisições de carne na qual não abrangiam a suspensão (...) conforme lei vigente na data de sua apropriação”.*

...

*5.6.11 Sobre a alteração da legislação pelo contribuinte mencionada, ressalta-se que a Medida Provisória n.º 497/2010, que produziu efeitos a partir de julho de 2010 e convertida na Lei n.º 12.350/2010, alterou a redação do caput do art 34 somente no sentido de acrescentar a posição 0210.20.00 no rol das mercadorias sujeitas à suspensão da contribuição.*

*5.6.12 Essa posição trata de: “Carnes e miudezas, comestíveis, **salgadas ou em salmoura**, secas ou defumadas; farinhas e pós, comestíveis, de carnes ou de miudezas - Carnes da espécie bovina” (grifou-se).*

*5.6.13 Considerando a característica dos produtos industrializados pela fiscalizada, infere-se, em uma primeira análise, que **carnes salgadas ou em salmouras** representem pequena parte de suas aquisições, estando, portanto, as demais aquisições de carnes sujeitas, obrigatoriamente, à suspensão da contribuição, conforme determina o art 4º da IN SRF n.º 977/2009.*

*5.6.14 Tendo em vista que a fiscalizada não mencionou em suas argumentações e também não demonstrou na planilha apresentada, quais notas fiscais são referentes a estas aquisições, realizamos*

*pesquisas nos arquivos digitais de notas fiscais apresentados, no intuito de encontrar esses documentos.*

*5.6.15 Da pesquisa realizada, não foram encontradas aquisições de produtos classificados na NCM 0210.20.00, conforme planilha “Modelo Analítico Dinâmico 0210.20.00”. Realizamos então levantamento pela descrição da mercadoria, onde encontramos aquisições de “RECORTE SALGADO” somente nos meses de março e abril de 2009, conforme planilha “Modelo Analítico Dinâmico – salgados, salgadas e salmouras”.*

*5.6.16 Passamos então à análise da escrituração contábil dos créditos presumidos mencionados no item 3.14 deste relatório.*

*5.6.17 Verificamos que a escrituração dos créditos da contribuição ocorre na conta contábil 1.1.02.08.22 – PIS A RECUPERAR, de maneira generalizada para todas as aquisições, sem a segregação prevista no art 35 da Lei n.º 12.058/2009:*

*“As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa deverão apurar e registrar, de forma **segregada**, os créditos de que tratam o art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e os arts. 15 e 17 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, e os créditos presumidos previstos nas Leis da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos**, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”*

*5.6.18 Desta forma, a análise da informação prestada pelo contribuinte, utilizando-se da escrituração contábil, restou totalmente prejudicada.*

*5.6.19 Passamos então a analisar a planilha constante do arquivo digital apresentado.*

*5.6.20 Nessa planilha a fiscalizada apresentou o total de suas aquisições, por fornecedor e mês, demonstrando a base de cálculo de crédito considerada, na coluna denominada “Total Geral”. Essa coluna representa o somatório das colunas “BASE 100%” e “CREDITO PRESUMIDO 40%”.*

*5.6.21 Comparamos os valores constantes dessa planilha com os valores constantes da planilha apresentada pelo anexo II ao Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos n.º 3705, que são os dados extraídos dos arquivos digitais de notas fiscais apresentados pelo contribuinte.*

*5.6.22 Verificamos que existem muitas divergências entre os valores constantes das notas fiscais e os valores demonstrados na planilha apresentada em resposta ao Termo 3705.*

*5.6.23 Algumas dessas divergências estão demonstradas, exemplificativamente, na “Planilha comparativa: Anexo II ao Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos n.º 3705 x Base DACON – manifestação apresentada pelo contribuinte”.*

5.6.24 Conforme exposto nos itens 5.6.11 a 5.6.23, não foi encontrado no arquivo de notas apresentado aquisições de mercadorias da NCM 0210.20.00. Foram encontradas somente notas fiscais de aquisição de mercadorias com descrição compatível com essa NCM. Porém, essas aquisições foram efetuadas em período anterior ao período em questão.

5.6.25 Não foi realizada na contabilidade a segregação dos créditos presumidos conforme determina a legislação, o que inviabilizou a análise das informações prestadas por meio da contabilidade.

5.6.26 A planilha de apuração apresentada pelo contribuinte possui muitas divergências de valores, e em volumes expressivos, se comparada com as notas fiscais apresentadas.

5.6.27 Diante do exposto, ratificamos os valores constantes do anexo II ao Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos n.º 3705 tendo em vista que a fiscalizada, em suas argumentações e planilha apresentada, não apresentou elementos suficientes para alteração dos valores inicialmente levantados.

5.6.28 Ainda sobre o item I do Termo de Ciência n.º 3705, a fiscalizada apresenta o arquivo digital denominado “Insumos”, para contrapor o que foi levantado pela fiscalização e apresentado no anexo VI do termo acima referido.

5.6.29 Nesse anexo foram apresentados os itens que não se enquadram no conceito de insumo para fins de crédito das contribuições, conforme descrito no item 5.1.3 deste relatório.

5.6.30 Analisando o arquivo apresentado pela fiscalizada, onde foi descrita a função de cada um desses itens no processo produtivo da empresa, concluímos que para a maioria dos itens assiste razão à fiscalizada. No entanto, para o item “LENHA EUCALIPTO”, entendemos que este item, levando em consideração o processo produtivo, não se enquadra no conceito de insumo por não sofrer “alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, **em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação**” conforme prevê o art 8º, § 4º, da IN SRF n.º 404/2004.

5.6.31 Desta forma, os demais valores foram incluídos na coluna “Revisão Anexo VI” da planilha “REVISÃO Anexo III”, onde o valor apurado na coluna “Base de Cálculo dos Créditos” foi transportado para a coluna “Notas Fiscais (vide Obs)” da planilha “REVISÃO Anexo IV”.

5.6.32 Com relação ao que foi descrito no item 5.2 deste relatório, a fiscalizada insiste em informar a conta contábil do código 1.1.02.10.24 ESTOQUE DE ALMOXARIFADO, como integrante da base de cálculo dos créditos na rubrica Serviços Utilizados como Insumos. Informa que nessa conta foram contabilizadas notas fiscais de aquisições de serviços de industrialização realizados por terceiros, operações estas classificadas nos CFOP 1.125 e 2.125. Nesse sentido, ratificamos nosso

*entendimento, que foi cientificado à fiscalizada através do item 02 do Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos n.º 3705, de que “estas contas, por sua natureza, não devem registrar serviços prestados por terceiros” relativos a estoques de matérias primas ou materiais de embalagens.*

*5.6.33 Esse procedimento, além dificultar o trabalho da fiscalização, fere o princípio contábil da Oportunidade, que diz respeito ao momento e a integridade do registro contábil Resolução CFC 750/93 art 6º, § único: “A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação” (grifouse).*

*5.6.34 Além disso, os valores dessa conta, segundo informação da própria fiscalizada, foram utilizados na composição da rubrica de “Bens utilizados como insumos”, conforme já descrito no item 5.2.3 deste relatório.*

*5.6.35 Desta forma, ficam mantidos os valores apurados pela planilha constante do Anexo VIII ao Termo acima referido.*

*5.6.36 Com relação ao que foi descrito no item 5.3 deste relatório, a fiscalizada informa que “os valores descontados (...) sobre energia elétrica (...) não há cobrança de consumo de energia elétrica, e sim o custo na utilização das redes e equipamentos da Pampeano a disposição da empresa INESA (...) pois os valores são fixos (aluguel) caso fosse a cobrança de energia teria variação conforme consumo da mesma”.*

*5.6.37 Sobre essas argumentações, basta verificar na planilha constante do anexo XI ao Termo de Ciência para verificar que a informação prestada pela fiscalizada não é correta, pois os valores pagos pela empresa INESA não são iguais em nenhum dos meses apontados.*

*5.6.38 Sendo assim, entendemos que nada foi acrescentado ou modificado no descrito no item 5.3 deste relatório, razão pela qual mantemos os valores apurados pela planilha mencionada no item anterior.*

*5.6.39 Com relação ao que foi descrito no item 5.4 deste relatório, a fiscalizada explica a função de oito (08) dos 32 (trinta e dois) centros de custos descritos no anexo XIV ao Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos n.º 3705 – “Centros de Custos Excluídos”.*

*5.6.40 Sobre os outros 24 (vinte e quatro) centros de custos não se manifesta.*

*5.6.41 Apresenta, ainda, os mesmos arquivos digitais, que já haviam sido apresentados, descritos no item 5.4.1 deste relatório.*

*5.6.42 Analisamos os itens que foram contabilizados nesses centros de custos, através das planilhas constantes dos arquivos digitais apresentados, e verificamos a existência de diversos itens que não se*

*enquadram nos conceitos descritos pelos incisos VI e VII do art 3º da Lei n.º 10.637/2002.*

*5.6.43 Exemplificativamente, para fins de demonstração, transcrevemos alguns desses itens na planilha “Itens não enquadrados nos incisos VI e VII do art 3º Leis 10.637/02 e 10.833/03”.*

*5.6.44 Tendo em vista a quantidade de itens contabilizados em cada um dos centros de custos, torna-se inviável, para a fiscalização, a classificação correta de itens enquadrados e não enquadrados na legislação acima citada. Essa tarefa cabe tão e somente à própria fiscalizada.*

*5.6.45 Partimos então para análise contábil destes itens. As informações prestadas pela fiscalizada, em atenção ao item 01 do Termo de Início do Procedimento Fiscal, que solicitou “Relatório que aponte as contas contábeis que compõem os valores de todas as rubricas (...)”, apresentaram as contas 5.1.01.32.14 e 5.5.01.32.14 como contas que foram utilizadas para apuração dos valores informados nas linhas 09 e 10 da ficha 16A do DACON.*

*5.6.46 Ao analisar estas contas, verificamos que não existe nenhum registro escriturado em todo o período fiscalizado, restando completamente inviável um levantamento dos itens mencionados pela fiscalizada.*

*5.6.47 Por essas razões, refutamos as argumentações do contribuinte e mantemos os valores apurados através das planilhas constantes dos anexos XII a XIV do Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos n.º 3705.*

*5.6.48 Com relação ao que foi descrito no item 5.5 deste relatório, a empresa informa “a conta contábil que refere-se a Linha 13 das Fichas 06A e 16A são as 1.1.02.10.24 representadas por uso e consumo, e as contas 1.1.02.10.24 e 4.1.01.02.01 nas importações que não estão enquadradas no regime de drawback, dando direito ao crédito”.*

*5.6.49 Como é possível verificar, não foi apresentada nenhuma informação adicional que propicie à fiscalização a verificação contábil da veracidade dos valores informados na linha 13 da ficha 06A do DACON.*

*5.6.50 Sobre a conta contábil de código 1.1.02.10.24 - ESTOQUE DE ALMOXARIFADO, a fiscalizada, além de informar que a mesma conta foi utilizada na apuração dos valores informados na linha 02, vide item 5.2.3 deste relatório, não apresentou memórias de cálculo, mesmo intimada, sobre a composição dos valores da rubrica em questão.*

*5.6.51 Além disso, a conta que registra os estoques de almoxarifado da empresa, em uma primeira análise, não deve registrar a aquisição de itens ou serviços que dão direito, segundo a legislação vigente, a crédito da contribuição.*

5.6.52 Já sobre a conta 4.1.01.02.01, esta registra importações de carnes bovinas. No entanto, é possível verificar que a ficha 06A do DACON, que apura os créditos sobre importações, está com todos os valores zerados.

5.6.53 Diante do exposto, refutamos as alegações da fiscalizada e efetuamos a glosa de todos os valores informados na linha 13 da ficha 06A “Outras Operações com Direito a Crédito”.

6. Do rateio proporcional entre as receitas do mercado interno e externo

6.1.1 Para verificação da exatidão das informações constantes do DACON, procedemos ao cálculo do rateio proporcional entre as receitas tributadas no mercado interno e as receitas de exportação.

...

6.1.8 Analisada a planilha apresentada e comparada com a contabilidade, concluímos que assiste razão ao contribuinte neste item, e, por essa razão, os percentuais para apuração dos créditos entre mercado interno e exportação serão os apurados conforme planilha apresentada pela fiscalizada.

7. Considerações Finais

7.1 Depois de todas as verificações efetuadas, considerando as informações e documentos apresentados pela fiscalizada, procedemos aos ajustes necessários na apuração da base de cálculo dos créditos da contribuição.

7.2 Esses valores estão demonstrados na planilha “PIS - Apuração dos Créditos da Contribuição - Valores apurados pela Fiscalização”.

7.3 Realizou-se também o levantamento dos débitos da contribuição no período, que está demonstrado na planilha “PIS - Apuração dos Débitos da Contribuição -

Valores apurados pela Fiscalização”.

7.4 Apurados os débitos e os créditos da contribuição, conforme descrito nos itens 04 e 05 deste relatório, foi elaborada a planilha “DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO: Dos Descontos de créditos, Do crédito a ser ressarcido e da glosa efetuada”.

7.5 O valor do crédito reconhecido neste processo, passível de ressarcimento, encontra-se na linha “Crédito Passível de Ressarcimento no trimestre”, constante da planilha acima mencionada.

Com base no apurado pela auditoria dos créditos, foi emitido Despacho Decisório DRF/PEL Saort nº 736, de 16 de novembro de 2011, do qual consta:

*Com base no Relatório do Procedimento Fiscal e no uso das atribuições conferidas pelo artigo 295, inciso VI, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 587 de 21 de dezembro de 2010, ADMITO o PER retificador de nº 14803.95794.170611.1.5.08-0010 e RECONHEÇO o direito creditório no valor de R\$ 373.427,07 (trezentos e setenta e três mil, quatrocentos e vinte e sete reais e sete centavos) a*

*título de ressarcimento de PIS NÃO CUMULATIVO EXPORTAÇÃO referente ao 1º trimestre de 2010, solicitado através do PER supracitado, havendo portanto, uma glosa no valor solicitado de R\$ 26.549,80 (vinte e seis mil, quinhentos e quarenta e nove reais e oitenta centavos).*

Ato contínuo, foi lavrado Auto de Infração para imposição de multa e que tem a seguinte fundamentação:

*(...) o § 15 do art 74 da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996, que teve sua redação dada pela Lei n.º 12.249/2010, determina que: Será aplicada a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido.*

*Diante do acima exposto, procedemos ao lançamento de ofício da Multa Isolada (...) que corresponde a 50% do crédito indeferido, conforme previsão contida no art 74, § 15, da Lei n.º 9.430 de 27 de dezembro de 1996.*

Cientificada, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade alegando, em síntese, que:

*após a análise dos documentos a autoridade administrativa discordou de alguns creditamentos da manifestante, glosando parte dos créditos referentes às seguintes rubricas da DACON:*

*Bens utilizados como insumos;*

*Serviços utilizados como insumos*

*Despesas com Energia Elétrica;*

*Bens do ativo imobilizado;*

*Outras Operações com Direito a crédito.*

*...*

*Ocorre que, não procedem as alegações da autoridade administrativa a fim de glosar parte dos créditos pleiteados no pedido de ressarcimento, sendo impositiva, portanto, a reforma do despacho decisório, consoante restará demonstrado*

*Do Direito*

*Da Análise dos Débitos Informados no DACON (Composição da Base de Cálculo da Contribuição) Conforme constou no relatório fiscal, a manifestante foi intimada a apresentar os "comprovantes dos valores lançados na linha 04 das fichas 07A e 17A".*

*Posteriormente, a manifestante apresentou as Declarações de Ingresso de mercadorias emitidas pela Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, tendo em vista que as receitas informadas com alíquota zero tratam de vendas efetuadas para empresas localizadas naquela região.*

*Afirmou a fiscalização que com base nos documentos apresentados ficou atestado o ingresso na área de exceção fiscal administrada pela SUFRAMA, das mercadorias constantes das notas fiscais emitidas pela manifestante.*

*Referidos documentos foram comparados com as informações declaradas na Ficha 07A Linha 04 "Receita Tributada à Alíquota Zero do DACON", onde segundo o Sr. Agente Fiscal foram constatadas divergências entre o declarado e o apurado pela fiscalização.*

*Diante disso, afirmou o Sr. Agente Fiscal que não tendo sido comprovado, em sua totalidade, que os valores informados na Ficha 07A Linha 04 do DACON estão sujeitos à alíquota zero, foi considerado as diferenças apuradas e demonstradas nos campos "Diferença não comprovada" da planilha "Declarações de Ingresso SUFRAMA x linha 04 ficha 07A DACON", como receitas tributáveis.*

*Ocorre que, as divergências apontadas pela fiscalização ocorreram, pois parte das vendas realizadas para a ZFM foram devolvidas, ou seja, as notas fiscais de devolução não ingressaram na área de exceção fiscal, gerando assim as divergências apontadas.*

*Desta forma, as diferenças apuradas pela fiscalização e não comprovadas pela empresa no que tange ao ingresso na ZFM, não devem compor a base de cálculo da contribuição, uma vez que se referem à devolução de vendas, portanto, não podem ser computadas como receitas auferidas pela manifestante.*

*Assim, a fim de comprovar o alegado protesta a manifestante pela posterior juntada das notas fiscais referente às devoluções de vendas realizadas para a Zona anca de Manaus com o objetivo de regularizar as divergências apontadas e, conseqüentemente excluir referidos valores da composição da base de cálculo da contribuição.*

*Em relação às demais divergências, diferentemente do alegado pela fiscalização a manifestante apresentou Declaração de Ingresso emitida pela Superintendência da Zona Franca de Manaus, comprovando o ingresso na área de exceção fiscal administrada pela SUFRAMA, das mercadorias relacionadas ao período fiscalizado.*

*Conforme disposto no art. 2º, da Lei nº 10.996/2004, ficam reduzidas a ZERO as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM (...).*

*Desta forma, resta claro que o nosso ordenamento jurídico assegura, indubitavelmente, a isenção das contribuições sociais - aqui especificamente do PIS - sobre as receitas derivadas das vendas realizadas para pessoas jurídicas sediadas na ZFM.*

*Ante o exposto, frente ao contexto legislativo, não sobeja dúvida que as restrições impingidas pela fiscalização à fruição da isenção do PIS, no caso em comento, não subsistem, por nítida violação ao art. 2º da Lei*

*n.º 10.966/2004, motivo pelo qual as receitas auferidas no período fiscalizado estão sujeitas à alíquota zero e, conseqüentemente não devem compor a base de cálculos da contribuição. DA ANÁLISE DOS CRÉDITOS INFORMADOS NO DACON (COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS)*

### **I. BENS ÚTILIZADOS COMO INSUMOS**

*(...) o fisco glosou, equivocadamente, montantes de direito crédito calcados em despesas com: a) itens adquiridos de pessoas jurídicas isentas/imunes da contribuição; b) itens adquiridos com suspensão da contribuição e c) itens que não se enquadram no conceito de insumo para fins de crédito das contribuições. Contudo, ao contrário do entendimento fazendário, é certo que a inclusão destas expensas, na composição das bases de cálculos dos créditos de COFINS, obedeceu totalmente ao previsto na Lei n.º 10.637/02.*

*As aduções fiscais contrárias, tendentes a descaracterizar os bens e serviços indicados como insumos geradores de créditos, não podem ser mantidas, eis que decorrentes de ilegal exegese restritiva*

#### **1.1 ITENS ADQUIRIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS ISENTAS/IMUNES**

*Segundo entendimento da fiscalização, o fundamento para a glosa em questão recairia no artigo 3o, parágrafo 2o, inciso II da Lei 10.637/02, com a redação dada pelas Leis n.º 10.684/03 e 10.865/04 (...).*

*Entretanto, ao contrário do alegado pela fiscalização, as aquisições dos produtos acima geram sim o direito ao creditamento glosado, na medida em que, a despeito de o fornecedor ser pessoa jurídica isenta/imune, é fato incontestável que foram previamente sujeitos a incidência em cascata deste tributo nas etapas anteriores da circulação.*

*Nesse sentido, faz jus ao creditamento mesmo que o contribuinte adquira insumos tributados com alíquota zero, eis que paga, ainda que embutido no preço, o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos, adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.*

...

*Não se tratam, portanto, de operações não sujeitas ao pagamento das contribuições, e por isto não incide o óbice previsto no artigo 3o, parágrafo 2º da Lei 10.637/02, com a redação dada pelas Leis n.º 10.684/03 e 10.865/04.*

*A fim de comprovar a utilização direta dos insumos no processo produtivo da manifestante, protesta pela posterior juntada de dossiê que está sendo preparado pela empresa, no qual restará demonstrado a função de cada um dos insumos adquiridos.*

**Ad argumentandum. todos os produtos acima se referem a matérias-primas utilizadas no processo produtivo da manifestante.**

*Desse modo, ao contrário do afirmado pela fiscalização, a aquisição dos produtos acima geram sim o direito ao creditamento de COFINS.*

...

## **1.2 ITENS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO**

*Conforme constou no despacho decisório, a autoridade administrativa intimou a manifestante para apresentar a "relação de fornecedores dos quais a empresa tenha adquirido matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com suspensão da contribuição".*

...

*Desta forma, depois de referida análise concluiu o Sr. Agente Fiscal que haviam diferenças entre o que foi apurado pela fiscalização e o que foi informado pela manifestante na DACON, sendo que referidas diferenças foram demonstradas na planilha "Comparativo Notas Fiscais x DACON (Diferenças Apuradas) - linha 2 fichas 6A e 16A DACON".*

*Contudo, não merece prosperar as alegações do Sr. Agente Fiscal, haja vista que as aquisições realizadas pela manifestante no período fiscalizado permitem o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS em sua integralidade.*

*Isto porque, os produtos foram adquiridos sem a suspensão do pagamento da contribuição, tendo em vista que, conforme planilha anexa, as NCM's de tais produtos não estavam relacionadas no inciso II, do art. 32, da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, motivo pelo qual a empresa apropriou e utilizou o crédito em sua integralidade.*

...

*Neste caso, somente os produtos cujas NCM's estão relacionadas no inciso II, do art. 32, da Lei nº 12.058/2009 são adquiridos com suspensão do pagamento da contribuição e, conseqüentemente dão direito ao crédito presumido no percentual de 40%, consoante disposto no art. 34 da lei em supracitada.*

...

*No entanto, as mercadorias adquiridas pela manifestante no período fiscalizado referem-se a NCM's não estão relacionadas no inciso II, do art. 32, da Lei 12.058/2009. gerando, portanto, direito ao crédito do PIS e da Cofins sobre tais aquisições às alíquotas 1.65% e 7.6% respectivamente.*

*No presente caso, repise-se as NCM's em relação às mercadorias adquiridas pela empresa não estão relacionadas no rol do Inciso II, do art. 32, da Lei nº 12.058/2009, motivo pelo qual infere-se por conclusão lógica que referidas aquisições sofreram a tributação do PIS e da Cofins, o que pela sistemática da não-cumulatividade, gera inquestionável direito da empresa de apropriar-se em sua integralidade dos créditos sobre tais aquisições.*

...

*Desta forma, a fim de comprovar que as NCM's em relação ao período fiscalizado não estão inseridas no inciso II, do art. 32, da Lei n.º 12.058/2009, requer a juntada de planilha "Dacon Suspensão" relacionando a data de entrada da mercadoria, número da nota fiscal, descrição da mercadoria, número da NCM e classificação da base de cálculo.*

...

### **1.3 ITENS QUE NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES**

*No que tange a este item, verifica-se na leitura do "Relatório Fiscal" que o Sr. Agente Fiscal excluiu da base de cálculo os créditos de PIS/COFINS em relação às aquisições realizadas pela manifestante, por entender, equivocadamente, que não se enquadram no conceito de insumo regulamentado pelos art. 8o da IN SRF n.º 404, de 2004.*

*Isto porque, entendeu o Sr. Agente Fiscal que a "LENHA EUCALIPTO", levando-se em consideração o processo produtivo da empresa, não se enquadra no conceito de insumo por não sofrer "alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação" conforme prevê o art. 8o, § 4o, da IN SRF n.º 404/2004.*

*Entretanto, em que pese o entendimento fiscal, o aproveitamento desses créditos encontra amparo no art. 3o das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.*

...

*No entanto, a manifestante discorda desta glosa fiscal, haja vista que todos os itens adquiridos são **combustíveis aplicados em seu processo produtivo, no qual sofrem desgaste que legitima o creditamento realizado.***

...

*Ora, considerando que a própria lei autoriza o creditamento de combustíveis utilizados como insumo na fabricação de seus produtos destinados a venda ou prestação de serviços, resta claro que a glosa fiscal é de todo arbitrária, ilegal e inadmissível.*

*Deste modo, cumpre informar que a lenha utilizada pela empresa no seu processo produtivo deve ser considerada como combustíveis para efeitos de aproveitamento de crédito.*

...

*No presente caso, conforme informado pelo Sr. Agente Fiscal, este entendeu que a lenha não age diretamente sobre o produto em fabricação, motivo pelo qual concluiu que referido material não se enquadra no conceito de insumo.*

*Ocorre que, a ação direta sobre os produtos fabricados não deve ser interpretada no sentido de haver exigência de contato físico entre o produto e o combustível, **mas sim de que haja uma vinculação direta com o processo produtivo.***

...

*Além disso, importante destacar que a orientação consagrada no despacho decisório, se mostra insustentável, haja vista encerrar ilídima inversão do ônus da prova cabível à Fazenda. As autoridades fiscais, ao denegaram o direito crédito em apreço, embasaram seu entendimento em mera presunção, afirmando, sem provas diretas, que o produto utilizado pela empresa no seu processo produtivo não age diretamente sobre o produto em fabricação.*

...

## **2. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

*No tocante a este item, afirmou o Sr. Agente Fiscal que analisando as notas fiscais apresentadas pela manifestante, ficou constatada a existência de algumas divergências entre os dados constantes nas notas fiscais e os valores informados no DACON.*

*Ocorre que, consoante restou demonstrado à época da fiscalização, a manifestante prestou esclarecimentos informando a conta contábil do código 1.1.02.10.24 - Estoque de Almoarifado, como integrante da base de cálculo dos créditos da rubrica "Serviços utilizados como insumos".*

*Na presente conta contábil foram contabilizadas as notas fiscais de aquisições de serviços de industrialização realizados por terceiros classificadas nos CFOP's 1.125 e 2.125.*

*Desta forma, tendo em vista que referidos CFOP's tratam de serviços de beneficiamento a manifestante considerou dentro da conta contábil 1.1.02.10.24 "Estoque de Almoarifado", e por se tratar de serviços incluiu na rubrica "Serviços utilizados como insumos".*

*Diante disso, **requer a manifestante seja considerada a conta contábil 1.1.02.10.24, a fim de sanar e regularizar as supostas divergências apontadas pela fiscalização e, conseqüentemente seja reconhecido o direito creditório em sua integralidade***

## **3. DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA**

...

*Da leitura do procedimento fiscal permite-nos concluir que não ere jm prosperar as alegações da Fiscalização, tendo em vista que conforme se comprova através das faturas anexadas ao processo administrativo ora impugnado, resta comprovado que **a totalidade das despesas com energia elétrica consumidas foram devidamente recolhidas pela empresa Pampeano Alimentos S.A.***

*A empresa impugnante atua na industrialização de produtos alimentícios de origem animal.*

...

*Diante disso, todas as despesas com energia elétrica consumidas pela empresa INESA são pagas pela manifestante, conforme se comprova pelas faturas emitidas pela "Companhia Estadual de Distribuição de Energia Elétrica", ora anexas.*

***No presente caso, a energia elétrica consumida pela empresa INESA é recolhida pela manifestante, pois repise-se esta utiliza prédio pertencente ao complexo industrial da empresa.***

*Sendo assim, referida glosa é totalmente descabida, posto que o crédito da empresa é legal.*

...

*Como fundamento para glosa de referidos créditos, o Sr. Agente Fiscal afirmou que a manifestante é restituída dos valores correspondentes à energia elétrica consumida pela INESA.*

*Ocorre que, diferentemente do alegado pelo Agente Fiscal, os valores recebidos pela manifestante da empresa INESA se referem aos custos pela utilização das redes e equipamentos, não havendo, portanto restituição dos valores correspondentes à energia elétrica consumida, conforme afirmado pela fiscalização.*

***Ademais, cumpre informar que os valores recebidos pela manifestante da empresa INESA são valores fixos e mensais, restando mais uma vez comprovado que não se trata de restituição de despesas com energia elétrica.***

*Sendo assim, restando comprovado que as despesas com energia elétrica foram suportadas pela manifestante em sua integralidade, bem como que os valores recebidos da empresa INESA se referem aos custos para utilização dos equipamentos, deve ser reconhecido o direito creditório em relação aos com energia elétrica.*

#### **4. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

...

*Ao analisar os arquivos apresentados pela empresa, afirmou o Sr. Agente Fiscal que alguns centros de custos foram considerados pela fiscalização não vinculados diretamente na produção de bens ou serviços destinados à venda, contrariando o comando legal acima previsto.*

...

*No desempenho de suas atividades, não há dúvidas que todos os itens relacionados aos centros de custos desconsiderados pela fiscalização estão diretamente ligados e vinculados no processo produtivo da empresa.*

*A fim de corroborar tais alegações a manifestante juntou aos autos arquivos magnéticos relativos ao mapa de depreciação utilizado para apuração da depreciação mensal utilizada na contabilidade, sendo todos*

*estes separados por centros de custos vinculados diretamente na produção de bens destinados à venda, conforme determina o art. 3o, inciso VI, da Lei n.º 10.637/02.*

...

*Assim, a fim de comprovar que os itens relacionados aos centros de custos desconsiderados pela fiscalização estão diretamente relacionados ao processo produtivo da manifestante, protesta a empresa pela posterior juntada das notas fiscais dos referidos itens, bem como de dossiê demonstrando a função de cada item e comprovando a sua vinculação direta no processo produtivo.*

...

#### **5. OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO**

*(...) a manifestante prestou os devidos esclarecimentos informando que a conta contábil referente a Linha 13 das Fichas 06A e 16A é a conta 1.1.02.10.24 representada por uso e consumo, e as contas 1.1.02.1024 e 4.1.01.02.01 referem-se as importações que não estão enquadradas no regime de drawback.*

*No entanto, afirmou o Sr. Agente Fiscal que sobre a conta contábil de código 1.1.02.10.24 - Estoque de Almoxarifado, a empresa não apresentou memórias de cálculo referente a composição dos valores da rubrica em questão.*

*Assim, protesta a manifestante pela posterior juntada de planilha com os cálculos referente a composição dos valores da rubrica em questão.*

...

*Ocorre que, diferentemente do alegado pelo Sr. Agente Fiscal, a manifestante apresentou as devidas informações no sentido de esclarecer que os valores informados na Ficha 06A Linha 13, referente a rubrica "Outras Operações com Direito a crédito" referem-se às importações de bens utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.*

*Cumprir informar, que a manifestante registrou referidas importações na Ficha 06A Linha 13 da DACON, quando o correto seria na Ficha 06B, motivo pelo qual o Sr. Agente Fiscal glosou os valores informados pela manifestante na Linha 13 da Ficha 16A "Outras Operações com Direito a Crédito".*

*No entanto, o fato do contribuinte ter informado/registrado na Ficha 06A Linha 13 os valores em relação aos créditos das importações sujeitas ao pagamento da contribuição em nada interfere na apuração pelo Sr. Agente Fiscal do crédito existente em nome da empresa.*

...

*O eventual erro no que tange as informações prestadas na DACON não pode ensejar na glosa dos valores informados pela empresa na linha 13 da ficha 06A.*

...

*No caso em tela, resta comprovado pela documentação apresentada que se trata de mero erro de digitação, ou seja, a manifestante é detentora dos créditos referente as importações realizadas no período fiscalizado, não havendo que pressupor pela inexistência destes e, conseqüentemente pela glosa efetuada.*

*Destaque-se que todas as importações em relação ao período fiscalizado foram realizadas com o devido pagamento das contribuições devidas a título de PIS/PASEP e Cofins, motivo pelo qual a manifestante faz jus aos créditos ora pleiteados.*

...

*Assim, a fim de comprovar que todas as importações foram realizadas com o devido recolhimento das contribuições, requer a juntada de planilha denominada "Importação" demonstrando a data de entrada da mercadoria, número da nota fiscal, País de origem, nome do fornecedor, item adquirido e valor contábil.*

...

#### **Do PEDIDO**

*Face ao exposto, requer seja recebido e processado a presente manifestação de inconformidade, **acatando os argumentos consignados para que seja DADO PROVIMENTO**, a fim de:*

*i) suspender a exigibilidade do crédito tributário, consoante disposição do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional;*

*ii) reformar parcialmente o r. Despacho Decisório, a fim de que seja reconhecido integralmente o direito creditório postulado, **homologando totalmente as compensações realizadas pela empresa.***

*A contribuinte contestou também a imposição a multa, dizendo que aplicação de referida multa acaba por coibir o pleno exercício de direito dos contribuintes de boa-fé, que pleiteiam o reconhecimento de seus direitos creditórios.*

*Nesse diapasão, entende que a legislação que criou a penalidade viola direitos constitucionais, notadamente o direito de petição ao Poder Público.*

Arremata:

*assim, resta comprovado ser incabível a multa aplicada à impugnante que agiu de boa-fé ao peticionar perante a Receita Federal para requerer o reconhecimento de seus direitos, pelo simples fato de haver discordância do ente público quanto à existência ou não desse direito.*

Noutro giro:

*é indubitoso que a exigibilidade do crédito tributário relativo à glosa encontra-se suspensa, por força do art. 151, III, do CTN e ocorrendo*

*quaisquer das hipóteses elencadas no citado dispositivo, estará suspensa a exigibilidade do crédito, ou seja, estando a Administração Pública impedida de efetuar o lançamento de ofício para aplicação da Multa Isolada de 50%.*

Por tudo isso, requer a anulação da multa.

A r. DRJ decidiu pela improcedência do pleito em acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

**RESTITUIÇÃO. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.**

Compete ao contribuinte a apresentação de livros de escrituração comercial e fiscal ou de documentos hábeis e idôneos à comprovação do alegado sob pena de acatamento do ato administrativo realizado.

**BASE DE CÁLCULO. RECEITAS TRIBUTADAS À ALÍQUOTA ZERO. COMPROVAÇÃO.**

Na ausência de documentos comprobatórios de que receitas auferidas estariam submetidas à alíquota zero, correta sua inclusão na base de cálculo tributada à alíquota normal do regime não cumulativo.

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.**

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

**MULTA ISOLADA. REVOGAÇÃO DA LEI. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

No caso da multa isolada por indeferimento de ressarcimento, o art. 74, § 15, da Lei nº 9.430/1996 foi revogado pela Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015.

A Recorrente apresenta Recurso Voluntário em que reitera os fundamentos de sua manifestação de inconformidade.

É o Relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

O Recurso é tempestivo e apresentado por procurador devidamente constituído, cumprindo os requisitos de admissibilidade.

Em relação à diferenças entre os valores de receitas declaradas como tributadas à alíquota zero na comparação entre a documentação apresentada pela fiscalizada e o que foi por ela declarado no DACON, entendo que não assiste razão à Recorrente. Como bem indica a r. DRJ:

*Na impugnação, a autuada alega que as divergências decorreriam de devoluções de vendas à Zona Franca de Manaus.*

*Apesar de afirmar que juntaria as notas referentes às devoluções para comprovar o que alegou, nada foi trazido aos autos que pudesse justificar as diferenças apuradas pela fiscalização no curso da auditoria.*

*Não resta dúvida de que a legislação brasileira confere tratamento especial às transações feitas com a ZFM. Não obstante, a existência dessas transações, sua natureza e montante, não de ser comprovados para que a contribuinte possa gozar de tais benefícios.*

*No caso, a fiscalização admitiu as operações e seus efeitos diante da documentação hábil e idônea que lhe foi apresentada. Na falta dos documentos, apurou diferenças que não foram justificadas, donde a inclusão dessas diferenças no rol das receitas tributáveis a alíquota diferente de zero.*

*Correto, portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal.*

Não tendo a Recorrente se desincumbindo do ônus probatório em relação ao conteúdo de suas afirmações, de se manter a r. decisão recorrida.

Em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

*“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.*

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

*“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao*

*desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”*

A tese firmada pelo STJ restou pacificada – “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, *in verbis*:

*“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.*

*Illegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

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

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

A Nota orienta o órgão internamente quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre a tese firmada no REsp nº 1.221.170, consoante o disposto no art. 19, IV, da Lei nº 10.522/2002, bem como clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos nossos):

*“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro*

*Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.*

*Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.*

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

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

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

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

*“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

*16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.*

*17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.*

*É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”*

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Contudo, aplicados os critérios da essencialidade e da relevância, nos termos do entendimento definitivo do STJ, o que significa aferir a imprescindibilidade do custo ou despesa ou a sua importância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Assim, passo à análise dos créditos pleiteados.

#### **1. ITENS ADQUIRIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS ISENTAS/IMUNES**

Em que pese a diferente premissa em relação ao conceito de insumo por mim adotada e aquela adotada no r. Acórdão recorrido, não há como discordar que a legislação de vigência veda expressamente a tomada de créditos de insumos adquiridos à alíquota zero:

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

*[...]*

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

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.” (g.n.)*

Isso dito, não há como discordar da conclusão alcançada pela instância de piso:

*Nesse item, a fiscalização glosou créditos em razão da constatação de diferenças entre as aquisições declaradas e as comprovadas; da aquisição de Pessoas Jurídicas imunes ou isentas; da aquisição de bens não enquadráveis no conceito legal de insumos; e de aquisições no regime de Drawback.*

*A contestação da contribuinte começa por alegar que as aquisições de pessoas jurídicas isentas/imunes sofreram incidência em cascata deste tributo nas etapas anteriores de circulação. Segundo entende, faz jus ao creditamento mesmo que o contribuinte adquira insumos tributados com alíquota zero, eis que paga, ainda que embutido no preço, o tributo.*

*A argumentação da contribuinte, por sobre carecer de comprovação fática, ou seja, de que teria acontecido a tributação dos bens em algum elo da cadeia produtiva, esbarra em disposição expressa de lei que veda a apuração de créditos em aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, disposição essa que serviu de base para a glosa fiscal.*

*Nesse contexto, mesmo a eventual comprovação de que tais bens seriam aplicados como insumo não é capaz de invalidar a restrição legal à apuração de créditos naquelas hipóteses.*

*Na medida em que não foi posta em discussão a existência mesma das aquisições sem incidência das contribuições, inafastável a aplicação da vedação legal aos créditos e, por conseguinte, correta a glosa imposta.*

Assim, correta a glosa imposta.

## **2. ITENS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO**

Tampouco a Recorrente inova em sua argumentação ou apresenta novas provas capazes de alterar a r. decisão recorrida neste aspecto:

*Passando às aquisições feitas com suspensão do pagamento das contribuições, hipótese na qual os créditos apurados devem obedecer à presunção prevista no art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, a contribuinte alega que os bens considerados pela fiscalização não teriam sido adquiridos com suspensão, uma vez que não estariam contemplados no rol de NCMs abrangidos pela suspensão nos termos do art. 32 daquela mesma lei. Sendo assim, estaria correta a apropriação integral dos créditos correspondentes.*

*Aqui também a solução do litígio não reside na interpretação dos dispositivos legais, mas na verificação da natureza das aquisições para a definição se estariam compreendidas na hipótese legal.*

*A contribuinte afirma que pretende demonstrar o acerto da apuração integral de créditos que fez por meio da apresentação de demonstrativo em que estariam expostos os NCM das aquisições. No entanto, nada há nos autos nesse sentido.*

*Por sinal, durante a auditoria, a fiscalizada afirmou textualmente:*

*(...) as linhas denominadas 'Aquisição de Carne' são referentes aos requisitos estabelecidos pela Lei 12.058/09 que dá direito à suspensão na saída de frigoríficos, no entanto o Art. 34 da mesma Lei dá o direito de apropriação de crédito de 40% da alíquota das NCM relacionadas no referido artigo.*

*E não é demais lembrar o que diz a fiscalização em seu Relatório, ou seja, que a contribuinte não discriminou as notas fiscais que acompanharam as aquisições que teriam sido feitas com suspensão, que não foram encontradas no arquivo de notas aquisições de produtos classificados na NCM 0210.20.00 e que a contribuinte não fez a contabilização segregada das eventuais aquisições com tributação suspensa. Tudo isso envolto na constatação de consideráveis diferenças entre o contabilizado e o declarado.*

*Nessas circunstâncias, o conjunto probatório requerido da contribuinte para afastar a glosa imposta sobre a diferença entre os créditos integrais e os presumidos há de ser bastante robusto. Mas, repita-se, nada veio aos autos.*

*No mais, as glosas nesse item também se relacionam com a falta de comprovação de parte dos valores declarados no DICON, conforme planilha Revisão Anexo IV ao Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos nº 3705. Para as diferenças apuradas, a contribuinte não apresentou justificativa.*

Corretas, portanto, essas glosas.

### **3 ITENS QUE NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES**

A Recorrente indica que utiliza a lenha de eucalipto em seu processo produtivo, mais especificamente como Insumo utilizado como combustível para geração de vapor na caldeira. Em relação a este item específico, em que pese tender a dar provimento ao recurso, entendo que a Recorrente não se desincumbiu de demonstrar minimamente como a lenha se incorpora ao seu processo produtivo.

Que caldeira é essa? Como ela é utilizada no processo produtivo da Recorrente?

Nesse aspecto, considerando que a Recorrente mais uma vez não se desincumbiu de seu ônus, se manter a r. decisão recorrida:

*Passando às glosas aplicadas a aquisições que não se enquadram no conceito legal de insumo, a contribuinte volta-se especificamente contra aquelas relacionadas com a aquisição de "lenha eucalipto", alegando tratar-se de combustível aplicado em seu processo produtivo.*

*Dada a generalidade do material aqui considerado, cabe à contribuinte a demonstração de que sua utilização permite o enquadramento no conceito de insumo*

*definido pela legislação. A simples alegação de que tratar-se-ia de material combustível utilizado diretamente no processo produtivo é de todo insuficiente para afastar a glosa fiscal.*

*E não se alegue que há aqui uma indevida inversão do ônus probatório. De fato, ao pretender a admissão dos créditos que apurou, cabe sempre à contribuinte a demonstração do atendimento dos requisitos fixados pela legislação, algo que não se deu no presente caso.*

#### **4. Dos Serviços Utilizados como Insumo**

Em relação aos serviços utilizados como insumos, entendo deva ser mantida a glosa. Isto porque se embora a princípio o mero equívoco no registro contábil, em meu entendimento, não seja fundamento o suficiente a impedir o aproveitamento de crédito decorrente de insumo, no presente caso a Recorrente não contesta o fato de tais créditos terem sido utilizadas em outra rubrica da DACON. Vejamos a r. decisão recorrida:

Nesse item, a fiscalização apurou as diferenças entre os valores contabilizados e os informados no DACON, conforme demonstrado no Anexo VIII do Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos nº 3705.

Para justificar as diferenças apuradas, a contribuinte alega que considerou nessa rubrica *notas fiscais de aquisições de serviços de industrialização realizados por terceiros classificados nos CFOPs 1.125 e 2.125*. Afirma ainda que, *tendo em vista que referidos CFOP's tratam de serviços de beneficiamento a manifestante considerou dentro da conta contábil 1.1.02.10.24 Estoque de Almojarifado*.

A esse respeito, o Relatório do Procedimento Fiscal é explícito:

*Não foram consideradas as contas 1.1.02.10.15 ESTOQUE CARNE E SUBPRODUTOS e 1.1.02.10.24 ESTOQUE DE ALMOJARIFADO, tendo em vista que estas contas, por sua natureza, não devem registrar serviços prestados por terceiros. Além disso, tais contas foram utilizadas para informações prestadas na linha 2 das mesmas fichas, segundo informação prestada pelo próprio contribuinte.*

Portanto, os óbices aos créditos glosados são de duas ordens: a sua classificação contábil e sua utilização em outra rubrica do DACON.

No primeiro caso, contas de estoque de almojarifado não são, por sua própria natureza, o *locus* apropriado para o registro contábil de serviços. Nesse contexto, cabe à contribuinte a prova de que tal classificação tenha sido efetivamente realizada, tendo em vista a heterodoxia desse tipo de lançamento.

Além disso, a utilização dos valores em outra rubrica do DACON resta incontestada, dando sustentação à glosa imposta pela fiscalização.

Assim, correta a glosa.

## **5. Das Despesas de Energia Elétrica**

Também não assiste razão à Recorrente. Pois:

Nesse item, a fiscalização glosou créditos decorrentes de despesas com energia elétrica cujo consumo acontecia em outra empresa que era sua fornecedora. Segundo constatado pelos registros contábeis, a fornecedora restituía tais valores à interessada. Os créditos glosados correspondem a esses valores ressarcidos.

A interessada afirma que pagou todas as despesas com a energia consumida pela empresa fornecedora, uma vez que o prédio utilizado por essa última pertence ao seu complexo industrial.

A própria base legal que a contribuinte utiliza para basear sua pretensão ao crédito serve, paradoxalmente, para negá-lo.

Com efeito, o artigo legal que prevê a apuração dos créditos a partir do consumo de energia elétrica é textual ao dizer que esta deve ser consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Ora, se esse consumo foi realizado no desempenho das atividades de outra empresa, não pode servir como base para créditos da interessada, ainda que aquela ocupe instalações físicas no mesmo complexo industrial. Ou seja, a energia elétrica dessa forma consumida serviu como insumo da Inesa, e não da Pampeano.

Se a interessada recebe ressarcimento da Inesa por conta do pagamento da energia por esta consumida, tanto mais impróprio o aproveitamento dos créditos correspondentes. Se não recebe, como afirma mas não comprova a contribuinte, trata-se de mera liberalidade que não tem capacidade de modificar as condições legais para a apuração de créditos da não cumulatividade.

Também resta comprometido o argumento de que os valores recebidos da Inesa teriam valores fixos por se tratarem de aluguel pela disponibilização de redes e equipamentos. Isso porque, conforme o que consta do anexo XI ao Termo de Ciência os valores pagos pela Inesa são variáveis e distintos em todos os meses do período.

A meu ver correta a glosa.

## **Dos Bens do Ativo Imobilizado**

Em relação aos bens do ativo imobilizado decidiu a r. DRJ:

Nesse item, a fiscalização glosou parte dos créditos relativos aos encargos de depreciação e calculados com base no valor de aquisição de bens do ativo imobilizado por constatar a vinculação desses bens a centros de custos não ligados diretamente à produção de bens ou serviços destinados à venda.

A contribuinte defende que os centros de custos excluídos estariam todos relacionados com seu processo produtivo. Alega, novamente, que traria documentação complementar a respeito, o que não foi feito.

Examinada a relação dos centros de custo considerados pela fiscalização como não ligados à produção, Anexo XIV, temos itens como portaria, enfermaria, estocagem, pátios e vias, almoxarifado, laboratório, lavanderia, entre outros.

Diante dessa relação de centros de atividades evidentemente não ligadas diretamente às atividades produtivas, o acatamento dos créditos apurados pela contribuinte requer uma maior gama de documentação e elementos para demonstrar o atendimento dos parâmetros legais.

Entendo que a conclusão da r. DRJ se deu adotando como premissa o conceito de insumo estabelecido nas INs 247 e 404, premissa que não se pode adotar a partir do Recurso Repetitivo de lavra do e. STJ.

Centros de Custos Excluídos

2009		2010 - 1-12 avos		2010 - 1-24 avos		2010 - 1-48 avos	
código CC	Centro de Custo	código CC	Centro de Custo	código CC	Centro de Custo	código CC	Centro de Custo
12	EMBARQUE/DESEMBARQUE	912	ENFERMARIA/ SESMT	303	EMBARQUE/DESEMBARQUE	303	EMBARQUE/DESEMBARQUE
13	ESTOCAGEM	911	ENGENHARIA	602	RETORTAS	304	ESTOCAGEM
14	MATURACAO	909	PORTARIA	000607	RETORTAS 2	401	GRAXARIA ABATE
17	GRAXARIA ABATE	907	LAVANDERIA	904	TRATAMENTO D-GUA	402	GRAXARIA CONSERVA
18	GRAXARIA CONSERVA	905	TRATAMENTO DE EFLUENTES	905	TRATAMENTO DE EFLUENTES	602	RETORTAS
26	RETORTAS	904	TRATAMENTO D-GUA	906	VESTIARIOS	000607	RETORTAS 2
31	RETORTAS 2	903	OFICINA	909	PORTARIA	903	OFICINA
39	TRATAMENTO D-GUA	602	RETORTAS	911	ENGENHARIA	904	TRATAMENTO D-GUA
40	TRATAMENTO DE EFLUENTES	402	GRAXARIA CONSERVA	914	REFEITORIO	906	VESTIARIOS
41	VESTIARIOS	303	EMBARQUE/DESEMBARQUE	1102	ALMOXARIFADO	907	LAVANDERIA
42	LAVANDERIA	1303	ABASTECIMENTO DE AGUA	1201	INSTALACOES INTERNAS	912	ENFERMARIA/ SESMT
43	TRANSPORTE	1302	INSPECAO FEDERAL	1202	PATIOS E VIAS	1001	LABORATORIO
44	PORTARIA	1202	PATIOS E VIAS	1301	PATIOS E VIAS EXTERNOS	1102	ALMOXARIFADO
46	ENGENHARIA	1102	ALMOXARIFADO	1303	ABASTECIMENTO DE AGUA	1201	INSTALACOES INTERNAS
47	ENFERMARIA/ SESMT	1001	LABORATORIO			1202	PATIOS E VIAS
48	CASA GRANDE	000607	RETORTAS 2			1302	INSPECAO FEDERAL
49	REFEITORIO					1704	SALA DO RETRABALHO
53	LABORATORIO						
54	ESCRITORIO CENTRAL						
55	ALMOXARIFADO						
56	INSTALACOES INTERNAS						
57	PATIOS E VIAS						
58	INESA						
59	PATIOS E VIAS EXTERNOS						
60	INSPECAO FEDERAL						
61	ABASTECIMENTO DE AGUA						
70	ANEXO 2 - FAB LATAS						
79	SALA DO RETRABALHO						
84	REFLORESTAMENTO						
81	NOVA PORTARIA						

Nessa linha, não há como se afirmar que embarque e desembarque, estocagem, maturação, graxaria, retortas, tratamento d-gua, engenharia, laboratório, pátios e vias,

abastecimento de água, reflorestamento, tratamento de efluentes não sejam centros de custos relacionados diretamente às atividades da Recorrente, razão pela qual lhe dou parcial razão nesse tópico.

## **6. Das Outras Operações com Direito a Crédito**

A recorrente clama pela juntada oportuna de provas. Infelizmente perdeu todas as oportunidades que lhe poderiam ser dadas. Sem reparos a r. decisão recorrida:

Nesse item, a glosa foi motivada por falta de apresentação das contas contábeis que alimentaram os valores lançados na Linha 13, da Ficha 06 e 16 A, do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON, “Outras Operações com Direito a Crédito”. A fiscalização assinala ainda que a contribuinte fora intimada a apresentar os documentos correspondentes e também cientificada da ausência deles.

A contribuinte alega, por seu turno, ter informado o quanto solicitado.

Na resposta que dirigiu à fiscalização, ainda no correr da auditoria, diz a contribuinte:

No ‘item 7’ as conta contábil (sic) que refere-se a Linha 13 das Ficha 06A e 16ª são as 1.1.02.10.24 representadas por uso e consumo, e as contas 1.1.02.10.24 e 4.1.01.02.01 nas importações que não estão enquadradas no regime de drawback, dando direito ao crédito.

Não obstante, na Manifestação de Inconformidade, a contribuinte adianta o motivo da glosa. Cabe repetir o já transcrito:

Cumprir informar, que a manifestante registrou referidas importações na Ficha 06A Linha 13 da DACON, quando o correto seria na Ficha 06B, motivo pelo qual o Sr. Agente Fiscal glosou os valores informados pela manifestante na Linha 13 da Ficha 16A "Outras Operações com Direito a Crédito".

Haveria, portanto, equívoco quanto ao local de declaração daqueles créditos. Mas não apenas. Novamente nas palavras da contribuinte:

Assim, a fim de comprovar que todas as importações foram realizadas com o devido recolhimento das contribuições, requer a juntada de planilha denominada "Importação" demonstrando a data de entrada da mercadoria, número da nota fiscal, País de origem, nome do fornecedor, item adquirido e valor contábil.

Portanto, os óbices à admissão do crédito vão além da simples alocação equivocada no demonstrativo correspondente, avançando até a própria comprovação de que as condições de apuração foram atendidas. No caso,

não foram apresentados os comprovantes da efetividade das importações e do pagamento dos tributos.

É a contribuinte quem reconhece ao afirmar que juntaria aos autos planilha contendo os dados das operações. No entanto, tal planilha não foi trazida, restando, portanto, a lacuna probatória.

Da mesma forma, apesar de a contribuinte anunciar que traria planilha com os cálculos referente a composição dos valores da rubrica 1.1.02.10.24 – Estoque de Almojarifado, outra integrante do conteúdo informado no DACON.

Não trouxe.

Assim, embora tenha formalmente apresentado à fiscalização a informação acerca das rubricas contábeis que integrariam as linhas 13 das fichas 06A e 16A do DACON, o conteúdo material não condiz com a necessária comprovação da natureza e valor capaz de avaliar o declarado.

Sendo assim, correta a glosa imposta.

Assim, voto por conhecer e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso, apenas para reverter a glosa relativa aos itens do ativo imobilizado relacionados a embarque e desembarque, estocagem, maturação, graxaria, retortas, tratamento d'água, engenharia, laboratório, pátios e vias, abastecimento de água, reflorestamento, tratamento de efluentes.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araujo Branco

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto do relator Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, devo dele divergir no que tange à análise das glosas relativas aos itens embarque e desembarque, estocagem, engenharia e pátios e vias.

Na espécie, trata-se de sociedade cuja atividade empresarial é a industrialização de produtos alimentícios de origem animal e vegetal, em especial carnes e seus derivados.

Ademais, as glosas acima referidas foram realizadas nos créditos apurados sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, bens estes que, a teor do art. 3º, VI da Lei nº 10.833/2003, devem ter sido adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

A vinculação dos bens “itens embarque e desembarque, estocagem, engenharia e pátios e vias” ao processo produtivo é matéria de prova, cuja produção, em processos de ressarcimento/compensação, incumbe ao postulante do direito creditório.

Contudo, a Recorrente se resumiu a afirmar que os centros de custos glosados seriam vinculados ao processo produtivo, sem contudo, demonstrar minimamente o quanto afirmado. Resumiu-se a postulante a protestar pela posterior juntada das notas fiscais dos referidos itens, bem como de dossiê demonstrando a função de cada item e comprovando a sua vinculação direta no processo produtivo, o que não ocorreu.

Assim, considerando que a natureza intrínseca dos itens glosados não permite a este julgador concluir pela sua essencialidade ou relevância em relação ao processo produtivo de produção de alimentos e considerando ainda que a empresa não se desincumbiu do ônus de demonstrar a vinculação que reiteradamente alegou, resta patente a carência probatória.

Ante o exposto, voto pela manutenção das glosas relativas a itens embarque e desembarque, estocagem, engenharia e pátios e vias.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli