



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.726335/2012-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-010.514 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de abril de 2023
Recorrente ALIBEM ALIMENTOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os requisitos da lei, dentre eles terem sido os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e terem sido tributados pela contribuição na aquisição.

CRÉDITO. ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com armazenagem em operações de venda, abarcando, além dos custos decorrentes da utilização de um determinado recinto, os gastos relativos a operações correlatas, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUBMETIDOS AO CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. POSSIBILIDADE.

Por se tratar de serviços de transporte despendidos durante a aquisição de insumos a serem aplicados na produção, ainda que se referindo a insumos submetidos à apuração do crédito presumido da agroindústria, admite-se o desconto de crédito da contribuição, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

O percentual da alíquota do crédito presumido da agroindústria de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo. (Súmula CARF nº 157)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

PRELIMINARES DE NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido lavrado por autoridade competente e em conformidade com os fatos controvertidos nos autos, bem como com as regras que regem o processo administrativo fiscal, dentre as quais o direito ao contraditório e à ampla defesa, afastam-se as arguições de nulidade do despacho decisório.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Encontrando-se os autos devidamente instruídos com todas as informações e documentos necessários à solução da lide, afasta-se a proposta de realização de diligência.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão contida no despacho decisório, mantida nesta segunda instância, devidamente fundamentada e não infirmada com documentação hábil e idônea.

ACÓRDÃO RECORRIDO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA NA SEGUNDA INSTÂNCIA. DECISÃO DEFINITIVA.

Tem-se por definitiva a decisão de primeira instância relativa a matérias não contestadas em sede de recurso voluntário.

MATÉRIA CONTESTADA APENAS NA SEGUNDA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Matéria contestada apenas na segunda instância, não caracterizada como de ordem pública, configura inovação dos argumentos de defesa, razão pela qual dela não se pode conhecer.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por inovação dos argumentos de defesa e, na parte conhecida, em afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para determinar a apuração do crédito presumido da agroindústria com base na alíquota de 60%, relativamente às receitas de exportação; (II) por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para reverter a glosa de créditos decorrentes dos seguintes serviços: (i) paletização, (ii) monitoramento, (iii) unitização, (iv) vestir ou despir estoniquetes, (v) recuperação de frio, (vi) transbordo, (vii) serviços de crossdocking e (viii) vistoria, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento nesse item; (III) por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação às demais despesas portuárias não identificadas no item precedente, vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisário e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado), que davam provimento; (IV) por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso, para reverter a glosa de créditos decorrentes de fretes tributados pagos nas aquisições, junto a pessoas jurídicas domiciliados no País, de insumos não tributados submetidos ao crédito presumido da agroindústria, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento. Inicialmente, o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes propôs a realização de diligência, proposta essa rejeitada pelos demais conselheiros.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Tatiana Josefovicz Belisário, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado) e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado em decorrência da decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, esta manejada para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem em que se reconheceu apenas parte do direito creditório pleiteado, relativo à Cofins não cumulativa, e, por conseguinte, se homologaram as compensações até o limite do ressarcimento deferido.

De acordo com a Informação Fiscal, constatarem-se as seguintes irregularidades:

a) os créditos da contribuição vinculados às receitas não tributadas no mercado interno foram considerados indevidos, em razão do fato de que a interessada não havia efetuado vendas não tributadas no mercado interno no período dos autos, em conformidade com o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e art. 16 da Lei nº 11.116/2005, segundo os quais somente são passíveis de ressarcimento créditos vinculados às vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição;

b) quanto às despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda foram excluídos da base de cálculo de apuração dos créditos os valores sem comprovação, bem como aqueles relativos a seguro, movimentação de carga e descarga, taxas administrativas, paletização, bracing, recepção e expedição, vistoria, monitoramento, unitização, handling, transbordo, retirada e devolução de contêineres vazios, serviços de cross docking, serviços logísticos, vestir ou despir estoniquetes, remoção, remanejamento, mudança de navio, realocação de pátio, embarque, recuperação de frio, etc, pois, de acordo com os arts. 3º, inciso IX, e 15 da Lei nº 10.833/2003, somente dão direito a crédito as despesas de armazenagem de mercadorias e do frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor, não alcançando outras despesas portuárias e de transporte como a carga e descarga, a movimentação de mercadorias, a vistoria, o monitoramento etc.;

c) quanto ao cálculo do crédito presumido de atividades agroindustriais, a alíquota aplicada pelo contribuinte sobre o valor de aquisição dos insumos não estava de acordo com o art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/2004, pois, na compra de bovinos e suínos vivos, classificado no Capítulo 1 da NCM, aplica-se a alíquota de 35%;

d) na apuração do crédito presumido, o contribuinte aplicara alíquota incorreta sobre o frete na compras de insumos, valor esse que deve ser incluído no custo de aquisição, devendo, portanto, sofrer a mesma tributação da mercadoria transportada;

e) divergência de valores entre aqueles apresentados nas planilhas elaboradas pelo contribuinte e os constantes dos balancetes, relativos a receitas e devoluções de exportação, devoluções de compra de suínos para abate e criação própria, miúdos, carne industrial, temperos e condimentos, materiais de embalagem e manutenção, compras de suínos, ração, soja, temperos e condimentos, devoluções de vendas, energia elétrica etc.;

f) foram excluídos do cálculo dos créditos aqueles extemporâneos referentes a bens e serviços não aplicados na produção (comissões sobre vendas, uniformes e equipamentos de proteção, seguros, despesas com alimentação e refeitório, comunicações e malotes, despesas com exportações, despesas de viagens e informática);

e) o contribuinte não efetuara corretamente o rateio proporcional dos créditos, no que tange à relação percentual existente entre as receitas tributadas no mercado interno e as receitas de exportação auferidas no mês.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu, em preliminar, o reconhecimento da nulidade parcial do despacho decisório, e, no mérito, o reconhecimento integral dos créditos pleiteados, bem como a realização de diligência, a critério do julgador, e a produção posterior de provas, aduzindo o seguinte:

1) ausência de fundamentação motivacional/legal da suposta irregularidade no cálculo do rateio dos créditos, dada a falta de sua indicação efetiva, bem como falta de descrição precisa dos demais fatos considerados irregulares, comprometendo-se a ampla defesa e o contraditório;

2) grande parte dos produtos comercializados se dá no mercado interno, tratando-se, portanto, de produtos tributados, cuja glosa de créditos contraria o princípio da não cumulatividade;

3) no relatório fiscal, não se especificaram os documentos considerados não apresentados, impossibilitando a produção de provas que pudesse suprir essa alegada irregularidade;

4) as despesas portuárias inserem-se no conceito de armazenagem e frete em operações de venda, sendo necessárias à comercialização e à exportação dos produtos fabricados;

5) são essenciais à armazenagem as despesas com seguros das mercadorias, bem como aquelas relativas a recepção, expedição e movimentação de carga e descarga, bracagem, taxas administrativas, paletização, vistoria, monitoramento, unitização, handling, serviços de cross docking, envolvimento de estoniquetes, remoção de contêineres, realocação de pátio, despesas com embarque, recuperação de frio, transbordo, serviços logísticos, mudança de navio e remanejamento;

6) nos termos do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, no cálculo do crédito presumido da agroindústria, as empresas produtoras de bens de origem animal classificados nos capítulos 2 a 4 e 16, nos códigos 15.01 a 15.06 e 1516-10, devem aplicar a alíquota de 60% sobre o valor das aquisições de insumos, conforme jurisprudência do CAREF;

7) quanto às despesas com frete tributadas pelas contribuições, trata-se de operações distintas e independentes das operações de aquisição de insumos, sendo, portanto, geradoras de crédito, pois apenas os bens adquiridos sem tributação se sujeitam ao crédito presumido, diferentemente dos demais gastos tributados inerentes e essenciais ao processo produtivo;

8) as divergências de valores registrados nos balancetes e nos Dacons decorrem das diferentes formas de apropriação em razão das competências;

9) conforme jurisprudência do CARF, o conceito de insumos no contexto da não cumulatividade das contribuições deve ser entendido de forma ampla, tendo-se em conta a essencialidade dos bens e serviços aplicados na produção, gerando direito ao desconto de crédito, ainda que extemporâneos, as comissões sobre vendas, os uniformes e equipamentos de proteção, seguros pagos na estocagem dos produtos, despesas com alimentação e refeitório, comunicações e malotes, despesas com exportações, despesas de viagens do pessoal da área comercial e informática;

10) as Leis nº 10.636/2002 e 10.833/2002 trazem previsão expressa de desconto de créditos com base no rateio proporcional relativamente à receita bruta auferida no mês, excluídas as devoluções de venda.

Junto à Manifestação de Inconformidade, o contribuinte carrou aos autos cópias de (i) notas fiscais de venda e de aquisição de bens e serviços, (ii) relatórios, (iii) planilhas, (iv) correspondência etc.

Em 7 de outubro de 2014, o contribuinte protocolizou na repartição de origem requerimento de desistência parcial da Manifestação de Inconformidade, em razão da adesão ao parcelamento da Lei nº 12.996/2014, abrangendo as seguintes matérias: (i) créditos extemporâneos, (ii) divergências entre planilhas de cálculo, balancetes e Dacons e (iii) créditos sobre seguro, movimentação de carga e descarga, taxas administrativas, brancagem, recepção e expedição, retiradas e devoluções de contêineres vazios, serviços logísticos, remoção, remanejamento, mudança de navio, realocação de pátio e embarque.

O acórdão da DRJ em que se julgou improcedente a Manifestação de inconformidade restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

A legislação é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento: somente dão direito a créditos os custos com bens e serviços tidos como insumos diretamente aplicados na produção de bem destinado à venda e as despesas e os encargos expressamente previstos na legislação de regência.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Os insumos utilizados no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se

consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.

Nos termos da legislação de regência, as pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem vegetal ou animal destinadas à alimentação humana ou animal, podem descontar como créditos as aquisições de insumos, considerados os percentuais de acordo com a natureza dos insumos adquiridos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

PEDIDO DE PERÍCIA OU DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de diligências ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

Os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina somente vinculam os julgadores administrativos de Primeira Instância nas situações expressamente previstas nas normas legais.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado da decisão de primeira instância em 15/09/2017 (fl. 546), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 16/10/2017 (fl. 548) e requereu, em preliminar, a declaração de nulidade do despacho decisório, dada a ausência de fundamentação motivacional/legal, (i) por não elencar quais os insumos haviam sido glosados e (ii) por não identificar a suposta irregularidade no cálculo do rateio dos créditos, ou seja, por falta de indicação do erro cometido no cálculo do rateio proporcional.

Requereu, ainda, o Recorrente, a realização de prova pericial ou a baixa dos autos em diligência para se identificar o índice de rateio proporcional aplicável, bem como para se reanalisarem os créditos glosados com base na essencialidade dos insumos adquiridos para aplicação na produção.

No mérito, requereu o reconhecimento integral dos créditos e o direito à correção monetária com base na taxa Selic, repisando os argumentos de defesa.

Em 9 de maio de 2019, o Recorrente carrou aos autos laudo técnico de avaliação do uso de materiais e serviços no processo produtivo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade, mas dele se toma conhecimento apenas em parte, em razão dos fatos a seguir demonstrados.

Conforme acima relatado, trata-se de despacho decisório da repartição de origem em que se reconheceu apenas parte do direito creditório pleiteado, relativo à Cofins não cumulativa, e, por conseguinte, se homologaram as compensações até o limite do ressarcimento deferido.

Nesta instância, remanescem controvertidas as seguintes matérias: (i) nulidade do despacho decisório, (ii) necessidade de realização de perícia ou diligência, (iii) alíquota aplicável na apuração do crédito relativo aos fretes nas compras de insumos geradores do crédito presumido, (iv) alíquota aplicável ao desconto de crédito na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido da agroindústria, (v) crédito decorrente de despesas de armazenagem de mercadorias e frete em operações de venda, (vi) rateio proporcional e (vii) correção monetária dos créditos com base na taxa Selic.

Em relação ao pedido de realização de perícia ou diligência, há que se destacar que o presente voto caminhará no mesmo sentido da defesa do Recorrente no que tange ao conceito de insumos no contexto da não cumulatividade das contribuições, bem como o fato de o Recorrente já ter trazido aos autos, ainda que extemporaneamente, laudo técnico de avaliação do uso de materiais e serviços no processo produtivo, razão pela qual referido pedido se mostra desnecessário. Quanto ao pedido de perícia em relação ao índice de rateio proporcional, conforme se verá em item próprio deste voto, tal pleito também se mostra despiciendo, dado fundar-se em argumentos passíveis de enfrentamento com base em dados já disponíveis nos autos.

Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos com base na taxa Selic, matéria essa não caracterizada como de ordem pública, trata-se de inovação dos argumentos de defesa, por não ter sido tal pleito objeto da Manifestação de Inconformidade, razão pela qual dele não se conhece neste voto, em conformidade com o art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.¹

Destaque-se que, em relação à aplicação da taxa Selic, apesar de se tratar de matéria não conhecida neste voto, a repartição de origem deverá observar o art. 19-A da Lei nº 10.522, de 2002, considerando-se a decisão definitiva do REsp 1.767.945 (STJ).

Segundo o contrato social, a empresa tem como objeto (i) criação e abate de aves, suínos, bovinos e ovinos, (ii) fabricação de rações, (iii) industrialização de carnes, de produtos de carnes e oleaginosas, (iv) comércio atacadista e varejista, bem como depósito e armazenagem, dos mesmos produtos, (v) importação e exportação etc.

Para análise do pleito do Recorrente, observar-se-ão os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que regem as matérias controvertidas, com destaque para o seu art. 3º, inciso II, em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados

¹ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

como insumos na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção), nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado.

I. Preliminares de nulidade do despacho decisório.

Preliminarmente, o Recorrente aduz a nulidade do despacho decisório por ausência de fundamentação motivacional/legal, com base nos seguintes argumentos: (i) não identificação pormenorizada dos insumos glosados e (ii) falta de identificação da suposta irregularidade no cálculo do rateio dos créditos, ou seja, falta de indicação do erro cometido no cálculo do rateio proporcional.

I.1. Não identificação pormenorizada dos itens glosados.

Segundo o Recorrente, a Administração tributária não está autorizada a não apontar com exatidão que bens ou serviços foram objeto de glosa, pois é dever do Fisco a descrição dos motivos pelos quais entende que os insumos não se encontram alcançados pelo conceito de essencialidade, dada a utilização de termos que geram incertezas, tal como a abreviação “etc.”, situação em que não se tem uma descrição suficiente dos insumos efetivamente apropriados.

Analisando-se a Informação Fiscal que embasou o despacho decisório, constata-se que, apesar de haver, eventualmente, a utilização da locução “etc.” para indicar que a lista dos bens e serviços então auditados ia além daqueles expressamente indicados, tal procedimento ocorreu no contexto de itens englobáveis numa única rubrica genérica, conforme se pode verificar do seguinte trecho da referida informação:

No item relativo às **despesas de armazenagem** de mercadoria e **frete** na operação de venda foram **excluídos** da base de cálculo de apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS **os valores sem os respectivos documentos comprobatórios da operação de armazenagem. A interessada também incluiu indevidamente** na apuração dos créditos valores referentes a **seguro, movimentação de carga e descarga, taxas administrativas, paletização, bracagem, recepção e expedição, vistoria, monitoramento, unitização, handling, transbordo, retirada e devolução de containers vazios, serviços de cross docking, serviços logísticos, vestir ou despir estoniquetes, remoção, remanejamento, mudança de navio, realocação de pátio, embarque, recuperação de frio, etc** (fls. 218 a 243). De acordo com os arts. 3º, inciso IX, e 15 da Lei nº 10.833/2003, somente dão direito a crédito as despesas de armazenagem de mercadorias e do frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Contudo, o conceito de frete e armazenagem não pode ser estendido para abarcar **outras despesas portuárias e de transporte como a carga e descarga, a movimentação de mercadorias, a vistoria, o monitoramento, etc**. Assim, somente foram considerados na apuração dos créditos os valores de armazenagem informados nas planilhas de folhas 244 a 267. (fl. 4 – destaques nossos)

Conforme se extrai do excerto supra, além de identificar, em lista extensa, os itens glosados, todos relativos a operações de movimentação e armazenagem de produtos no contexto da exportação, a Fiscalização registrou, expressamente, tratar-se de “despesas portuárias”, elementos esses suficientes a identificar que bens e serviços haviam sido considerados pela autoridade administrativa como não geradores de crédito, ou seja, não enquadráveis na hipótese

do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Tanto é assim, que, conforme a DRJ já havia apontado, o Recorrente se defendeu quanto a tais glosas de forma pormenorizada, tendo inclusive desistido de parte da sua defesa afeta a elas, com indicação precisa de quais itens encontravam-se abrangidos pela desistência, não se vislumbrando, portanto, qualquer prejuízo ao contraditório.

Em outra parte da Informação Fiscal, há mais uma utilização da partícula “etc.” no mesmo contexto acima apontado, conforme se verifica à fl. 5, onde o “etc.” substitui os demais itens identificados pelo próprio Recorrente em planilhas por ele elaboradas, bem como no Dacon.

Logo, tal argumento se mostra de todo infundado.

I.2. Falta de identificação da irregularidade no cálculo do rateio dos créditos.

Alega o Recorrente que o relatório fiscal também pecou na fundamentação ao apenas dizer que ele não havia efetuado corretamente o rateio proporcional dos créditos da contribuição, sem apontar qual a divergência incorrida, com patente prejuízo à defesa.

Conforme consta do processo administrativo nº 11080.720537/2010-43, também em julgamento nesta data na condição de repetitivo do paradigma nº 11080.730705/2012-71, no qual se juntaram os documentos relativos à auditoria fiscal abrangendo todos os períodos de apuração, os cálculos efetuados pela Fiscalização encontram-se pormenorizadamente identificados em planilhas, contendo informações acerca (i) das receitas auferidas nos mercados interno e externo, bem como as proporções dessas receitas em relação às receitas totais, (ii) das devoluções de venda no mercado externo, (iii) da base de cálculo das contribuições e das contribuições devidas, (iv) das diferenças entre valores constantes dos balancetes e das planilhas de cálculo etc.

No voto condutor do acórdão recorrido, consta a análise das referidas planilhas efetuada pelo julgador *a quo* para afastar a preliminar de nulidade arguida na primeira instância (fls. 257 a 260), análise essa não contestada pelo Recorrente de forma direta e objetiva, que apenas alega, genericamente, falta de indicação do erro cometido no cálculo do rateio proporcional, ignorando por completo que tal argumento já havia sido desconstruído pela DRJ.

Além disso, constou da Informação Fiscal o seguinte:

Foi constatado, que alguns dos **valores informados pela interessada na planilha de cálculo e na DACON**, como as receitas e devoluções de exportação (relativamente a 2009); as devoluções de compra de suínos para abate e criação própria, miúdos, carne industrial, temperos e condimentos, materiais de embalagem e manutenção; as compras de suínos, ração, soja, temperos e condimentos; as devoluções de vendas; a energia elétrica; etc (fls. 216 a 217), para a apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, **não correspondem aos valores informados nos balancetes mensais do período fiscalizado**. Assim, **foram considerados na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS os valores informados nos balancetes mensais**.

Verifica-se que, ao contrário do afirmado pelo Recorrente, as divergências apuradas pela Fiscalização foram, sim, identificadas, sendo informadas, inclusive, as fontes de obtenção dos valores considerados na auditoria.

Nesse sentido, também, aqui, se afasta a preliminar de nulidade.

II. Mérito.

No mérito, o Recorrente contesta (i) o crédito decorrente de despesas de armazenagem de mercadorias, (ii) a alíquota aplicável na apuração do crédito relativo a insumos e fretes nas aquisições de bens e serviços sujeitas ao crédito presumido da agroindústria e (iii) o rateio proporcional.

II.1. Despesas de armazenagem.

O Recorrente contesta o não reconhecimento do direito a crédito em relação às despesas de armazenagem e frete na venda, identificadas por ele como paletização, vistoria, monitoramento, unitização, handling, serviços de cross docking, envolvimento de estonetes etc.

Argumenta que a comercialização/exportação de produtos acabados é essencial à consecução do seu objeto social, decorrendo da comercialização desses produtos a obtenção da receita que se sujeita à incidência das contribuições, sendo, portanto, necessárias as despesas operacionais correlatas ao frete e à armazenagem.

Aduz, ainda, que a Portaria nº 368 do Ministério da Agricultura e do Abastecimento, de 4 de setembro de 1997, além de conceituar o estabelecimento no contexto da industrialização de alimentos, define a manipulação de alimentos como todas as operações que se efetuam sobre a matéria-prima até o produto acabado, em qualquer etapa do seu processamento, armazenamento e transporte.

Na sequência, o Recorrente conceitua cada uma das operações realizadas no contexto da armazenagem e do frete na venda nos seguintes termos:

. Paletização

São gastos incorridos quando por exigência do cliente no mercado externo. Alguns mercados para os quais a Recorrente exporta exigem que os produtos sejam armazenados e exportados em pallets. Na prática, a paletização corresponde ao empilhamento dos produtos em colunas, sobre um estrado de madeira ou plástico, os quais são envoltos com fitas de arqueação e limitadas por cantoneiras laterais. Especificamente quanto aos pallets destinados ao mercado do MERCOSUL, os mesmos devem atender à exigência de serem fumigados (tratamento com produtos químicos que previnem pragas e a contaminação dos produtos).

A paletização facilita o transporte das caixas e racionaliza as operações de armazenamento, transporte e distribuição.

Existe também, o trabalho de “despaletização” (carga batida), onde é realizado o trabalho inverso da paletização. Os produtos são retirados dos estrados de madeira e acomodados nos contêineres e/ou caminhões frigoríficos. Este trabalho visa um melhor aproveitamento do espaço interno dos contêineres e caminhões com produtos.

(...)

. Vistoria

Alguns mercados externos exigem que os produtos importados passem por vistoria de terceiros, que são empresas credenciadas e autorizadas a realizar estes procedimentos quando as mercadorias saem da armazenagem e são estufadas nos contêineres e caminhões frigoríficos.

Essa vistoria poderá ser feita por Veterinário do Ministério da Agricultura – vistoria sanitária, ou por empresas de inspeção que são os chamados “Surveyors Independentes”, onde são conferidos os procedimentos e os padrões exigidos, como temperatura, rótulo, embalagem, armazenamento etc.

(...)

. Monitoramento

É o ato de verificação periódica da temperatura da mercadoria armazenada no contêiner. É realizado uma conferência de temperatura no display externo do contêiner onde a mercadoria se encontra armazenada. Este procedimento é realizado três vezes ao dia.

O monitoramento poderá ser feito nos terminais dos armazéns, na retroárea ou ainda, nos terminais de contêineres dentro dos portos (área primária).

Esse procedimento é necessário para manter a integridade e a qualidade do produto final.

(...)

. Unitização

Considera-se unitização o ato de estufar “encher” a mercadoria em contêineres para exportação. Isso é feito pela mão de obra do armazém frigorífico onde o produto está armazenado.

(...)

. Handling

É o ato de retirar o contêiner do caminhão e colocá-lo no terminal de cargas, onde ficará armazenado até a exportação.

O *handling* também pode ser o procedimento inverso: a ação de retirar o contêiner do terminal e colocá-lo em caminhão carreta ou embarcá-lo em navio.

(...)

. Serviços de cross docking

Quando necessário, ocorre sempre na antecâmara climatizada do armazém frigorífico. É o ato de receber uma carga em carreta frigorífica e distribuí-la para vários clientes diferentes em destinos diferentes.

(...)

. Vestir ou despir estoniquetes

São peças de tecido que envolvem a meia carcaça de suíno congelada para exportação, ou seja, é a embalagem da carcaça.

(...)

. Recuperação de Frio

Despesa referente ao armazenamento do contêiner em túnel de congelamento para recuperação total da temperatura, para posterior armazenamento em câmaras frigoríficas.

Esta despesa ocorre quando o veículo frigorífico que transporta o produto da Planta para o armazém frigorífico problemas de funcionamento do frio ou eventual problema mecânico na viagem, aumentando assim o tempo de transporte e consequentemente um aumento da temperatura ideal do produto.

(...)

. Transbordo

O transbordo é a substituição do contêiner no armazém. Ocorre quando um contêiner apresenta problemas no equipamento de frio. Assim, quando detectado a falha no contêiner, o produto será removido para outro container em boa ordem de funcionamento.

O transbordo é a substituição do contêiner no armazém. Ocorre quando um contêiner apresenta problemas no equipamento de frio. Assim, quando detectado a falha no contêiner, o produto será removido para outro container em boa ordem de funcionamento. (destaques nossos)

Conforme se verifica dos excertos supra, parte das atividades ali conceituadas insere-se no contexto da comercialização dos produtos acabados, encontrando-se correlacionada intrinsecamente às operações de armazenagem na venda/exportação, bem como de frete em operações de venda, dado se tratar de produtos alimentícios que demandam proteção qualificada nessas etapas, a saber: (i) paletização, (ii) monitoramento, (iii) unitização, (iv) vestir ou despir estoniquetes, (v) recuperação de frio, (vi) transbordo, (vii) serviços de crossdocking e (viii) vistoria.

A Fiscalização glosou os créditos decorrentes dessas atividades aduzindo que, de acordo com os arts. 3º, inciso IX, e 15 da Lei nº 10.833/2003, somente davam direito a crédito “as despesas de armazenagem de mercadorias e do frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor”. Contudo, segundo o agente fiscal, “o conceito de frete e armazenagem não [podia] ser estendido para abarcar outras despesas portuárias e de transporte como a carga e descarga, a movimentação de mercadorias, a vistoria, o monitoramento, etc.” (fl. 4)

Neste item, há que se considerar que o crédito previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 não restringe o direito à despesa com aluguel de depósito ou armazém, pois a lei não faz essa redução no dispositivo, uma vez que o desconto de crédito encontra-se assegurado em relação à “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”

Não se pode perder de vista que a operação de armazenagem pressupõe, além da guarda física das mercadorias, a entrada e saída dos bens no recinto (transbordo), controles logísticos, limpeza, conservação, segurança, consolidação etc.

O seguinte excerto conceitua muito bem a operação de armazenagem:

É muito comum ver pessoas confundindo os conceitos de armazenagem e estocagem, dada a similaridade inicial de ambos os termos. No entanto, saber no que cada conceito

consiste ajuda numa melhor compreensão dos processos envolvidos nessa etapa dos serviços logísticos.

Estocagem ou **estoque** refere-se aos produtos guardados em determinado espaço físico, podendo ser considerada parte do trabalho exercido na armazenagem.

Já a **armazenagem** é um conceito muito mais amplo, referindo-se a todas as operações que são necessárias para manter um estoque, deslocar mercadorias e suprir lojas, fábricas e clientes.

Resumidamente, a armazenagem não é apenas um grande armazém onde estão colocadas todas as mercadorias, insumos e matérias-primas de uma empresa, mas sim um conjunto de funções que engloba todas as etapas de movimentação e de estoque dos produtos. (g.n.)²

Nesse sentido, constata-se que a armazenagem só se realiza com as operações de entrada e saída dos produtos em um determinado recinto, não se restringindo, portanto, ao período em que tais bens se encontrem depositados, razão pela qual o direito ao crédito se estende às operações de organização, acondicionamento, conservação etc.

Além do mais, tratando-se de produtos destinados à alimentação humana, as atividades de conservação, manipulação e organização de cargas se mostram indispensáveis à efetividade da armazenagem e do transporte, sem as quais estes não se realizam, dada a exigência de manutenção da integridade dos produtos comercializados, sob pena de se inviabilizar o negócio.

Esse entendimento já foi adotado nesta turma julgadora, conforme se verifica dos trechos de ementas a seguir transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

(...)

CRÉDITO. ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com armazenagem em operações de venda, abarcando, além dos custos decorrentes da utilização de um determinado recinto, os gastos relativos a operações correlatas, como carga e descarga, conservação, organização etc., observados os demais requisitos da lei. (Acórdão 3201-009.429, rel. Hécio Lafeté Reis, j. 24/11/2021)

[...]

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

(...)

FRETE. LOGÍSTICA. MOVIMENTAÇÃO CARGA. REMESSA PARA DEPÓSITO OU ARMAZENAGEM.

² Disponível em: <<<https://diavanti.com.br/armazenagem-na-logistica/>>> Acesso em 19/10/2021.

Os serviços de movimentação de carga e remessas para depósito ou armazenagem, tanto na operação de venda quanto durante o processo produtivo da agroindústria, geram direito ao crédito. Fundamento: Art. 3.º, IX, da Lei 10.833/03. (Acórdão 3201-009.229, rel. Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, j. 21/09/2021)

Logo, reverterem-se as glosas relativas às atividades de (i) paletização, (ii) monitoramento, (iii) unitização, (iv) vestir ou despir estoniquetes, (v) recuperação de frio, (vi) transbordo, (vii) serviços de crossdocking e (viii) vistoria, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais terem tais serviços sido tributados e prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

II.2. Crédito presumido da agroindústria. Insumos e fretes.

De acordo com a Fiscalização, a alíquota aplicada pelo contribuinte, no cálculo do crédito presumido da agroindústria, sobre o valor de aquisição dos insumos não estava de acordo com o art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/2004, pois, segundo ela, na compra de bovinos e suínos vivos, classificado no Capítulo 1 da NCM, dever-se-ia aplicar a alíquota de 35%.

O Recorrente se contrapõe a tal entendimento aduzindo que o § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 permite às empresas fabricantes de produtos de origem animal classificadas nos Capítulos 2 a 4, 16 e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10 apurar o crédito presumido com a alíquota de 60% sobre o valor das aquisições dos insumos aplicados no processo produtivo.

Trata-se matéria sumulada neste CARF, *verbis*:

Súmula CARF nº 157

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

O capítulo 2 da NCM cuida das carnes e miudezas comestíveis; logo a produção de carnes acarreta a aplicação da alíquota de 60% prevista no inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.³

Logo, assiste razão ao Recorrente, devendo, portanto, o crédito presumido ser calculado com base na alíquota de 60%, observados os demais requisitos da lei.

Em relação aos fretes despendidos nas aquisições de insumos sujeitas ao crédito presumido da agroindústria, o presente voto se alinha ao decidido no acórdão 9303-012.322, prolatado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em 17/11/2021, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

³ Art. 8º (...)

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

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;

(...)

PIS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA DESONERADA. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos desonerados, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. **Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (sujeito ao crédito presumido da agroindústria, sendo insumos desonerados das contribuições e adquiridos de pessoas físicas e/ou de cooperativas de produtores rurais) e do frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção.** Portanto, há direito ao creditamento dos gastos com frete de insumos desonerados. A essencialidade do serviço de frete na aquisição de insumo existe em face da essencialidade do próprio bem transportado, embora anteceda o processo produtivo da adquirente. Acórdão 9303-012.322, red. Vanessa Marini Cecconello, j. 17/11/2021)

Dessa forma, tendo sido tributado e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, admite-se o desconto de crédito decorrente de frete pago nas aquisições de insumos não tributados, em conformidade com o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003,⁴ observados os demais requisitos da lei.

II.3. Rateio proporcional.

O Recorrente se contrapõe ao rateio proporcional adotado pela Fiscalização para distribuir as receitas auferidas nos mercados externo e interno de acordo com a sua proporção em relação à receita bruta, valendo-se dos §§ 7º e 8º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

Art. 3º (...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à **incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas**, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às **receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição**, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - **rateio proporcional**, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a **relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total**, auferidas em cada mês. (g.n.)

⁴ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

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

No entanto, conforme se verifica dos dispositivos supra, o rateio proporcional em que o Recorrente fundamenta sua defesa se refere ao método utilizado na distribuição dos dispêndios entre as receitas sujeitas à não cumulatividade e as cumulativas, não se tratando, por conseguinte, do rateio adotado pela Fiscalização na distribuição da receita bruta entre os mercados interno e externo.

Por outro lado, argui o Recorrente que, no cálculo da receita bruta para fins de rateio, as devoluções de venda deviam ter sido computadas, nos termos do art. 187 da Lei nº 6.404/1976.

Contudo, conforme apontado pelo julgador de piso, nas planilhas elaboradas pela Fiscalização, referenciadas no subitem I.2 deste voto, consideraram-se os valores de receita bruta nos mercados interno e externo para fins de apuração da proporção entre elas, viabilizando-se, assim, a apuração dos créditos passíveis de ressarcimento. Além disso, consta das mesmas planilhas que as devoluções de venda no mercado externo foram identificadas, vindo o Recorrente a contestar tais cálculos com base em alegações genéricas, não indicando em que período e em que demonstrativo, especificamente falando, o equívoco ocorrera, situação em que não se encontra sustentação à sua argumentação.

Dessa forma, mantém-se o cálculo efetuado pela Fiscalização, baseado nos documentos e informações fornecidos pelo Recorrente, dada a ausência de prova inequívoca que o infirmasse.

III. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por inovação dos argumentos de defesa e, na parte conhecida, por afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos:

a) reversão da glosa de créditos decorrentes dos seguintes serviços: (i) paletização, (ii) monitoramento, (iii) unitização, (iv) vestir ou despir estoniquetes, (v) recuperação de frio, (vi) transbordo, (vii) serviços de crossdocking e (viii) vistoria, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais terem tais serviços sido tributados e prestados por pessoas jurídicas domiciliados no País;

b) reversão da glosa de créditos decorrentes de fretes tributados pagos nas aquisições, junto a pessoas jurídicas domiciliados no País, de insumos não tributados submetidos ao crédito presumido da agroindústria;

c) apuração do crédito presumido da agroindústria com base na alíquota de 60%, relativamente às receitas de exportação.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

Fl. 17 do Acórdão n.º 3201-010.514 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11080.726335/2012-77