ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11516.721877/2011-13

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

Processo nº	11516.721877/2011-13
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-003.606 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de fevereiro de 2017
Matéria	PIS - RESSARCIMENTO
Recorrente	BRF S/A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

REGIME DE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMO DE PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. SIGNIFICADO E ALCANCE.

No regime de incidência não cumulativa da Cofins, insumo de produção ou fabricação compreende os bens e serviços aplicados diretamente no processo de produção (insumos diretos de produção) e os demais bens e serviços gerais utilizados indiretamente na produção ou fabricação (insumos indiretos de produção), ainda que agregados aos bens ou serviços aplicados diretamente no processo produtivo.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, é vedada a apropriação de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins em relação à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. VENDA COM SUSPENSÃO POR PESSOA JURÍDICA OU COOPERATIVA QUE EXERÇA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins na operação de venda de insumo destinado à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial ou por cooperativa agroindustrial, se o adquirente for pessoa jurídica tributada pelo lucro real (art. 9º, III, da Lei 10.925/2004).

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIAL. INSUMOS APLICADOS NA PRODUÇÃO DE MERCADORIAS DE ORIGEM ANIMAL.

PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DEFINIDO SEGUNDO O TIPO DA MERCADORIA PRODUZIDA. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial de produção de bens de origem animal destinados à alimentação humana ou animal, especificado no § 3º, I, do art. 8º da Lei 10.925/2004, independentemente da natureza do insumo agropecuário, tem o direito de apropriar-se do crédito do presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, calculado pelo percentual de 60% da alíquota normal das referidas contribuições, a ser aplicado sobre o custo de aquisição do insumo utilizado no processo de produção.

VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

Para caracterizar as receitas como decorrentes de vendas efetuadas com o fim específico de exportação e, consequentemente, usufruir da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, faz-se necessário a comprovação que os produtos foram remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. VENDAS A EMPRESAS EXPORTADORAS. ISENÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

No âmbito do regime não cumulativo das Contribuições para o PIS e da Cofins, a responsabilidade tributária pelo pagamento das contribuições devidas e seus consectários legais, no caso de venda (com fins específicos de exportação) a empresa exportadora sem o preenchimento dos requisitos legais da isenção no momento da venda, é do contribuinte vendedor das mercadorias.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à reclassificação dos créditos vinculados às receitas desconsideradas como fim específico de exportação, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho e Lenisa Rodrigues Prado. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao crédito sobre aquisições de pallets, vencido o Conselheiro Hélcio Lafetá Reis que dava provimento em relação ao paletes "one way" e os Conselheiros Lenisa Rodrigues Prado e Walker Araújo que davam provimento total. Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário quanto aos créditos sobre facas, vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar e Hélcio Lafetá Reis. Por qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário quanto ao créditos sobre as demais peças, equipamentos para manutenção, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar e Hélcio Lafetá Reis. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao crédito de gasolina comum combustível, vencidos os Conselheiros Lenisa Rodrigues Prado e Sarah Maria Linhares de Araújo Paes De Souza. Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário quanto ao crédito de óleo diesel e álcool etílico combustível. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto ao crédito sobre produtos de desinfecção e limpeza, vencida a Conselheira Lenisa Rodrigues Prado. Por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário quanto à

glosa de créditos de aquisições de PJ com suspensão obrigatória, reconhecendo os créditos presumidos relativos a estas aquisições. Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto aos créditos de serviços, para reconhecer os créditos sobre "Serviço de Expedição e Armazéns", "Serviço de Transporte de Aves e Serviço de Carga e Descarga (transbordo) e "serviços de sangria". Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto às glosas de despesas de armazenagem e fretes nas operações na venda. Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para a aplicação da alíquota de 60% das alíquotas básicas das contribuições a ser aplicada sobre o valor do custo de aquisição de todos insumos utilizados na fabricação dos produtos discriminados no art. 8º, § 3º, I, da Lei 10.925/2004. Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito ao crédito sobre as aquisições de pintos de 1 dia adquiridos de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, à alíquota de 60% das alíquotas gerais das contribuições. O Conselheiro José Fernandes do Nascimento foi designado para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral: Dr. Fabio Calcini - OAB 197.072 - SP.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lenisa Rodrigues Prado - Relatora.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Redator Designado

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Hélcio Lafetá Reis, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

Relatório

A questão submetida a este Colegiado tem início em pedido eletrônico de ressarcimento (PER), transmitido em 25/08/2009, de créditos de contribuições para o PIS/Pasep e COFINS de incidência não-cumulativa, vinculados à receita de exportação, apurados no período entre 2006 a 2008.

O pedido de ressarcimento foi indeferido pela fiscalização que, após averiguar a situação dos créditos informados no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), concluiu pela inexistência de quaisquer créditos.

Além das glosas efetuadas, a autoridade fiscal recalculou os valores dos créditos a descontar do PIS/Pasep e da COFINS do período, com o ajuste na base de cálculo da contribuição. A autoridade fiscal relata que, como não houve exportação direta registrada no SISCOMEX e as vendas com fim específico de exportação não cumpriram os requisitos legais, não houve a venda para o mercado externo que pudessem ser exoneradas das Contribuições ao PIS e a COFINS.

Assim, foram consideradas como receitas auferidas no mercado interno as receitas registradas pela recorrente como decorrentes das vendas de mercadorias com fim específico de exportação (Notas Fiscais com CFOP 5501/6501).

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade contra o despacho decisório, oportunidade na qual alega que a Receita Federal exigiu, indevidamente, os valores decorrentes das contribuições de PIS e da COFINS sobre as operações de vendas com fim específico de exportação.

Isso porque o Fisco não admitiu as vendas com a finalidade específica de exportação para a Perdigão Agroindustrial S.A. (habilitada no Siscomex), pelo fato que as mercadorias destinadas a essa adquirente ficaram armazenadas em locais que não seriam entrepostos aduaneiros (foram transportadas para os armazéns Arfrio e Refribras).

Ademais não foram reconhecidos créditos vinculados ao regime não-cumulativo de PIS e COFINS, relacionados a bens e serviços utilizados como insumos, despesas com armazenagem e frete na operação de venda, bem como o crédito presumido da atividade agroindustrial.

Os argumentos defendidos pela contribuinte foram rechaçados pela Delegacia da Receita Federal de Julgamentos em Florianópolis, em acórdão que recebeu a seguinte ementa:

> *Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*
>
> *Ano - calendário: 2008*
>
> *INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.*
>
> *As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.*
>
> *Assunto: Processo Administrativo Fiscal*
>
> *Ano - calendário: 2008*
>
> *NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.*
>
> *Respeitados pela autoridade administrativa os princípios da motivação e do devido processo legal, improcedente é a alegação de cerceamento de defesa e nulidade do feito fiscal.*
>
> *DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.*
>
> *É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.*
>
> *DILIGÊNCIA. PERÍCIA.*
>
> *Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida,*

prescindíveis são as diligências e perícias requeridas pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-las.

DIREITO DE CRÉDITO. ALEGAÇÕES CONTRA O FEITO FISCAL. PROVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Nos processos administrativos referentes ao reconhecimento de direito creditório, deve o contribuinte, em sede de contestação ao feito fiscal, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não reconhecer, ou reconhecer apenas parcialmente o direito pretendido.

PIS. COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON.

No âmbito do regime não cumulativo das Contribuições para o PIS e da COFINS, a apuração dos créditos é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede de contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados neste demonstrativo.

PIS. COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. VENDAS A EMPRESAS EXPORTADORAS. ISENÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

No âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS e da Cofins, a responsabilidade tributária pelo pagamento das contribuições devidas e seus consectários legais, no caso de venda a empresa exportadora sem o preenchimento dos requisitos legais da isenção no momento da venda, é do contribuinte vendedor das mercadorias.

Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

Ano - calendário: 2008

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da contribuição para o PIS são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da contribuição para o PIS, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano

ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL.

No âmbito do regime não cumulativo da contribuição para o PIS, a natureza do bem produzido pela empresa que desenvolva a atividade agroindustrial é considerada para fins de aferir seu crédito ao aproveitamento do crédito presumido, já no cálculo do crédito deve ser observada a alíquota conforme a natureza do insumo adquirido.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei n. 10.925/2004 na operação de venda dos produtos a que este se refere, quando o adquirente seja pessoa jurídica tributada com base no lucro real, exerça atividade agroindustrial e utilize o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF 660/2006.

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. ISENÇÃO. VENDA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

Para que a operação de venda se enquadre na definição de fim específico de exportação e faça jus à isenção da contribuição o produtor-vendedor deve remeter os produtos vendidos a empresa exportadora diretamente para embarque de exportação, por conta e ordem do exportador, ou para recinto alfandegado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada contra a decisão acima detalhada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, oportunidade na qual repisa os argumentos expostos na manifestação de inconformidade.

Em 22/07/2014 a 1ª Turma da 1ª Câmara desta 3ª Seção de julgamentos converteu o julgamento do recurso voluntário em diligência, por constatar que a ausência de provas inviabilizaria a devida análise do caso. Naquela oportunidade determinou-se que a autoridade preparadora intimasse o contribuinte para que:

a) Apresentasse laudo técnico descritivo de todo o processo produtivo da empresa, subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, com a indicação individualizada da fase de produção cujos insumos adquiridos, objeto do litígio, foram utilizados, incluindo sua completa identificação e descrição funcional dentro do processo;

> *b) Identifique cada insumo à respectiva exigência de órgão público, se assim for, descrevendo o tipo de controle ou exigência, e qual o órgão que exigiu , apresentando o respectivo ato (Portaria, Resolução, Decisão, etc) do órgão público ou agência reguladora.*

Em resposta a diligência ordenada, o contribuinte trouxe aos autos os seguintes documentos:

(i) laudo técnico do INT - Instituto Nacional de Tecnologia, onde está retratado o processo de produção e a utilização de diversos insumos;

(ii) fluxograma do processo produtivo com a respectiva descrição deste por meio de seu engenheiro responsável;

(iii) fluxograma de processo produtivo com ilustrações;

(iv) plantas da estrutura dos estabelecimentos;

(v) atos regulatórios pertinentes (portarias, resoluções, etc);

(vi) planilha descritiva de diversos bens utilizados como insumos.

Cumpridas as determinações insertas na resolução, os autos retornaram a este Conselho para julgamento do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Lenisa Prado

A contribuinte foi intimada sobre o teor do acórdão proferido no julgamento da manifestação de inconformidade e, tempestivamente interpôs o recurso voluntário em sob julgamento. Por esse motivo, é de rigor o seu conhecimento.

Serão apreciados, a seguir, os principais argumentos apresentados no recurso voluntário sob julgamento[1].

1. PRELIMINARES.

[1] Insta registrar que "*não há omissão quando o Tribunal de origem se manifesta fundamentadamente a respeito de todas as questões postas à sua apreciação,*(...) *o Magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos apresentados pela parte"* (RESP 1.146.772/DF, Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, julgado em 24/02/2010, publicado em 04/03/2010.

1.1. NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO CLARA E EXPLÍCITA PARA INDEFERIR OS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA E AO DEVIDO PROCESSO LEGAL ADMINISTRATIVO.

A recorrente sustenta que o despacho decisório violou o Princípio da Motivação (art. 2º da Lei n. 9.784/1999), já que não apresentou as razões de fato e de direito que embasaram o indeferimento do pedido de ressarcimento dos créditos das contribuições. Em suas palavras:

> *"O termo de verificação fiscal vinculado ao lançamento de ofício NÃO TRAZ qualquer fundamentação jurídica e fática sobre os créditos glosados, valores e as razões de direito e de fato que permitiriam esta conduta em desfavor do contribuinte (...) Não é possível remeter aos eventuais processos de ressarcimento e compensação.*
>
> *Isto não é motivação!*
>
> *O descumprimento fica ainda mais evidente a partir do fato de que o lançamento de ofício e o termo de verificação é o elemento principal no caso concreto.*
>
> *Equivale dizer: quando os créditos não são suficientes no regime não-cumulativo, primeiro se faz o lançamento de ofício, depois se indefere o ressarcimento/ compensação. O movimento não é inverso.*
>
> *(...)*
>
> *Vale ainda ressaltar que juntamente com a entrega do lançamento de ofício ou mesmo do indeferimento dos pedidos de ressarcimento/compensação, NÃO houve a entrega de uma planilha com os bens, os serviços e itens glosados e as justificativas fáticas e jurídicas. O que se entregou para a recorrente foi o lançamento de ofício com o termo de verificação fiscal, bem como os indeferimentos dos pedidos de ressarcimento/compensação.*
>
> *Não houve, pois, a entrega juntamente com a notificação de qualquer relação dos itens glosados com a respectiva fundamentação fática e jurídica. Muito menos de eventual planilha e documento que dão suporte. Isto pode ser facilmente comprovado pelo TERMO DE CIÊNCIA a própria fiscalização informa que na notificação somente entregou à recorrente o termo de verificação fiscal, demonstrativo consolidado do crédito tributário e autos de infração. Nada mais. Era dever e ônus do Fisco entregar juntamente com o auto de infração, do termo de verificação fiscal e eventual planilha e documentos que davam suporte ao lançamento e glosa, sob pena de nulidade, principalmente, quando inexiste adequada fundamentação e justificativa dos itens e a razão da glosa".*

A recorrente alega que a ausência de fundamentação na decisão que indeferiu seu pedido, a par de ensejar violação direta ao art. 9º do Decreto n. 70.235/1972[2], também acarreta, por conseqüência, o cerceamento ao direito a ampla defesa.

Os documentos que constam nos autos não respaldam a objeção do recorrente. Ao contrário. Como restará demonstrado ao longo deste voto, o documento intitulado *Informação Fiscal*, acostado às folhas eletrônicas 962 a 993 aponta, de forma suficiente, os motivos que ensejaram as glosas objeto do recurso voluntário sob análise.

1.2. ILEGITIMIDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE DA PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S.A. EXPORTAÇÃO.

A recorrente defende que o lançamento é nulo, já que a fiscalização desconsiderou as exportações realizadas e, por esse motivo, lavrou a exigência das contribuições de PIS e COFINS. A recorrente - BRF Foods S.A., na qualidade de vendedora dos produtos exportados - sustenta ser parte ilegítima para figurar no pólo passivo da ação - onde deveria ser alocada a empresa compradora, Perdigão Agroindustrial S.A. - de acordo com a lógica retratada nos art. 7º da Lei n.10.637/2002 e 9º da Lei n. 10.833/2003, os quais reproduzo:

> **Lei n. 10.637/2002**
>
> *Art. 7. A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão de nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.*
>
> **Lei n. 10.833/2003**
>
> *Art. 9. A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.*

No entanto, percebe-se que não existem empresas vendedoras e consumidoras, mas sim sucessão empresarial, de acordo com o que atesta o documento intitulado *Informação Fiscal*, onde está esclarecido que:

[2] Art. 9. A exigência do crédito tributário e a aplicação da penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

> "*A pesquisa no sistema CNPJ comprova a incorporação da Perdigão Agroindustrial Mato Grosso pela Perdigão S.A., CNPJ 01.838.723/0001-27 (...) Ainda de acordo com o cadastro do CNPJ , a Perdigão S.A. mudou seu nome empresarial para Brasil Foods S.A. e estabeleceu seu domicílio tributário em Itajaí/ SC. Em virtude da incorporação, caracteriza-se a responsabilidade tributária por sucessão, consoante o art. 129 e 132 do Código Tributário Nacional, e, por esse motivo, a BRF Brasil Foods S.A. foi intimada de todos os atos de ofício*".

A ora recorrente não se insurge sobre a alegada sucessão empresarial informada e a conseqüente transmissão de responsabilidades tributárias (artigos 129 e 132 do CTN). Deste modo, devem ser considerados verídicos e incontestes os fatos sobre a sucessão empresarial.

2. MÉRITO

2.1. SOBRE A EXISTÊNCIA DE CRÉDITOS. DOS FATOS INCONTROVERSOS QUE COMPROVAM QUE OS PRODUTOS FORAM EXPORTADOS.

A recorrente inicia seus argumentos esclarecendo que às operações de exportação, a Constituição Federal lhes confere imunidade tributária objetiva, destinada à desonerar os custos de exportação (§ 2º do art. 149 da Constituição Federal de 1988), e não isenção. Nessa mesma linha, é o conteúdo dos art. 5º da Lei n. 10.637/2002[3] e art. 6º da Lei n. 10.833/2003[4], bem como os artigos 44 e 45 do Decreto n. 4.524/2002[5], que desoneram as exportações das Contribuições PIS e COFINS.

Deste modo, conclui que não poderia a fiscalização simplesmente desconsiderar as operações de exportação pelo fato que as mercadorias vendidas à exportadora foram alocadas nos armazéns Arfrio e Refribras, e não em entrepostos aduaneiros.

---

[3] Art. 5º. A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
I - exportação de mercadorias para o exterior;
(...)
III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

[4] Art. 6º. A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
I - exportação de mercadorias para o exterior;
(...)
III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

[5] Art. 44. O PIS/Pasep não-cumulativo não incide sobre as receitas decorrentes das operações de
I - exportação de mercadorias para o exterior;
II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível, e;
III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.
Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas:
(...)
VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei n. 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e
(...)
IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio.
§1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Sustenta que existem nos autos *"diversos fatos relevantes e incontroversos capazes de conduzir à correta conclusão no sentido de que a recorrente realizou a exportação, mesmo que indireta, por meio da venda com fim específico"*. São os fatos apontados pela recorrente que corroboram a comprovação da exportação:

1. Não há no relatório fiscal uma afirmação ou um dado sequer que sustente a assertiva que os produtos não foram exportados pela Perdigão Agroindustrial S.A;

2. As exportações ocorreram dentro do prazo de 180 dias previsto nas normas de regência;

3. Como a recorrente comercializou as mercadorias com o fim específico de exportação, essa receita não gera créditos no regime não cumulativo das Contribuições de PIS e COFINS;

4. As notas fiscais e a escrituração contábil da recorrente demonstram que as vendas realizadas para a Perdigão Agroindustrial S.A. tinham a finalidade específica de exportação.

Diante desses fatos, a contribuinte concluiu que a questão dos autos é, ao que tudo consta, a apuração de mera irregularidade perpetrada pela empresa Perdigão Agroindustrial S.A., já que foi a responsável pelo depósito das mercadorias por ela adquiridas.

Por ser essencial ao deslinde da questão submetida a julgamento, reproduzo os fundamentos adotado pela autoridade fiscal na decisão que indeferiu o pedido do ora recorrente:

> "*Segundo os DACON, a contribuinte teria auferido em 2008 receitas de exportação ou de vendas, com fim específico de exportação, que foram incluídas das bases de cálculo de PIS e COFINS.* ***No entanto, durante o procedimento de verificação, constatamos que não houve qualquer exportação direta para o exterior registrada no SISCOMEX no período em tela e que quase todas as vendas de mercadorias com fim específico de exportação destinaram-se à filial 108 da Perdigão Agroindustrial S.A****., situada na rua Jorge Tzachel, 475, Itajaí/SC.*
>
> *(...)*
>
> *Tendo em vista que a unidade 108 da Perdigão Agroindustrial S.A. não é armazém alfandegado, foram tomadas duas providências: primeiro, foi intimada a Perdigão Agroindustrial S.A., por meio do Termo de Intimação Fiscal n. 004/01109 a explicar o funcionamento da filial 108; depois, foi intimada a Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda., por meio do Termo de Intimação 003/01111, a prestar esclarecimentos e juntar documentos acerca das vendas com fim específico de exportação.*
>
> *Novamente, é preciso lembrar que as duas intimações foram entregues à BRF Brasil Foods S.A., que é sucessora de ambas.*
>
> *Sinteticamente, a BRF Brasil Foods informou (..) que: (a)* ***a Perdigão Agroindustrial depositava em oito armazéns as mercadorias recebidas de terceiros com fim específico de exportação e que, destes, três eram alfandegados (Brasfrigo,***

> ***Martini e Ponta do Felix) e cinco não eram alfandegados (Arfrio - dois, Refribrás, Safrio e Itazem); (b) que a exportação era efetuada após o contêiner ser 'estufado'; e (c) que estava autorizada por atos administrativos a proceder ao embarque antecipado da mercadoria destinada à exportação***.
>
> *(...)*
>
> *Regularmente intimada, a BRF Brasil Foods informou, em relação à Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda que: (a) as vendas eram feitas para as filiais 107 e 108 da Perdigão Agroindustrial S.A. e que ambas eram 'trading companies'; (b) relacionou os mesmos recintos onde eram depositadas as mercadorias; (c)* ***que os depósitos eram de uso público e não de uso privativo da Perdigão Agroindustrial S.A. Apresentou****, também, planilha detalhando as vendas com fim específico de exportação*".(grifos nosso).

Percebe-se que a conclusão adotada pela autoridade fiscal e rechaçada pela recorrente está amparada, essencialmente, nas seguintes premissas:

1. Não existem registros no SISCOMEX sobre as supostas exportações diretas para o exterior realizada pela recorrente para o período sob fiscalização, e;

2. Todas as mercadorias destinadas à exportação foram remetidas à filial 108 da Perdigão Agroindustrial S.A.

É importante considerar que o SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior) é o procedimento regulamentar disponibilizado pela administração pública para obtenção das autorizações, certificações e licenças para exportar produtos brasileiros. O fato de terem sido exportadas as mercadorias, ainda que sem o registro no SISCOMEX, não convalida a conclusão da autoridade fiscal, já que tratar-se-iam, em tese, de vendas promovidas pela recorrente para *trading company.* A fiscalização desconsiderou essa peculiaridade e considerou, apenas, o fato que as mercadorias foram entregues a recintos não alfandegados.

Transcrevo a conclusão do fiscal :

> *"Ao apreciar a planilha que detalha as vendas com fim específico de exportação (doc. 857 a 961), constatamos que a maior parte das operações não cumpriu os requisitos minuciosamente estudos acima porque as mercadorias eram entregues em recintos não alfandegados de uso público.*
>
> *Concluímos, a partir das informações prestadas e dos documentos apresentados pela contribuinte e obtidos junto à Perdigão Agroindustrial S.A. que , na maior parte das vendas com CFOP 5501/6501, não se configurou o 'fim específico de exportação', de acordo com as normas detalhadas acima".*

Sobre a remessa dos produtos à filial 108 da Perdigão Agroindustrial (suposta *trading company*), a recorrente afirma que estava autorizada por atos administrativos a proceder o embarque antecipado das mercadorias destinadas à exportação, remetendo-os aos recintos não alfandegados (Arfrio, Refribrás, Sagrio e Itazem) e que esses entrepostos eram de uso público, o que lhes conferia a característica própria de recinto alfandegado. Importa esclarecer que a recorrente apresentou os documentos que atestam a autorização administrativa conferida e, sobre tais documentos, o fiscal autuante não teceu considerações.

Não se questiona, diante de uma interpretação sistêmica e ajustada do §2º do art.39 da Lei n. 9.532/1997 que as vendas às empresas comerciais exportadoras podem ser incluídas no cálculo de crédito presumido, e não apenas as vendas as empresas favorecidas pelo tratamento tributário conferido pelo Decreto-Lei n. 1.248/1972. Isso porque o artigo 39 da Lei n. 9.532/1997 prevê a suspensão do IPI não apenas quando da aquisição por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, como também quando o produto for remetido à recintos alfandegados ou outros locais onde se processo o despacho aduaneiro da exportação.

A propósito:

> *Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:*
>
> *I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;*
>
> *II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processo o despacho aduaneiro de exportação.*
>
> *§ 1º. Fica assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos a que se refere este artigo.*
>
> *§ 2º. Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.*
>
> *§ 3º. A empresa comercial exportadora fica obrigada ao pagamento do IPI que deixou de ser pago na saída dos produtos do estabelecimento industrial, nas seguintes hipóteses:*
>
> *a) transcorridos 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação;*
>
> *b) os produtos forem revendidos no mercado interno;*
>
> *c) ocorrer a destruição, o furto ou roubo dos produtos.*

Importa ressaltar que vendido o produto para empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, passa a ser dela a responsabilidade pela exportação no prazo de 180 dias. De modo que a empresa exportadora tem, portanto, 180 dias para demonstrar a exportação dos produtos, caso contrário deverá arcar com o tributo suspenso quando da sua aquisição.

Recintos alfandegados são áreas demarcadas pela autoridade aduaneira competente, na zona primária dos portos organizados ou na zona secundária a estes vinculada, a fim de que nelas possam ocorrer, sob controle aduaneiro pela Receita Federal, movimentação, armazenagem e despacho aduaneiro de mercadorias procedentes do exterior, a para lá destinadas, inclusive sob regime aduaneiro especial.

A questão é regulamentada pelo Decreto n. 6.759/09, artigo 9º, Incisos I a III, que assim dispõe:

> *Art. 9º.* ***Os recintos alfandegados serão assim declarados pela autoridade aduaneira competente****, na zona primária ou na zona secundária, a fim de que neles possam ocorrer, sob controle aduaneiro, movimentação, armazenagem e despacho aduaneiro de:*
>
> *I – mercadorias procedentes do exterior, ou a ele destinadas, inclusive sob regime aduaneiro especial;*
>
> *II – bagagem de viajantes procedentes do exterior, ou a ele destinados, e;*
>
> *III – remessas postais internacionais.*
>
> *Parágrafo único. Poderão ainda ser alfandegados, em zona primária, recintos destinados à instalação de lojas francas.*

Sobre o tema, importa conhecer os termos do Decreto Lei n. 1.455, de 7 de abril de 1976, que traz a seguinte exceção:

> *Art. 10. O regime de entreposto aduaneiro na exportação compreende as modalidades de regimes comum e extraordinário e permite a armazenagem da mercadoria destinada a exportação, em local alfandegado*
>
> *I – de uso público, com suspensão do pagamento de impostos, no caso da modalidade de regime comum;*
>
> *II – de uso privativo, com direito a utilização dos benefícios fiscais previstos para incentivo à exportação, antes do seu efetivo embarque para o exterior, quando se tratar de modalidade de regime extraordinário.*
>
> *§1º. O regime de entreposto aduaneiro na exportação, na modalidade extraordinário, somente poderá ser outorgado a empresa comercial exportadora constituída na forma prevista pelo Decreto-Lei n. 1.248, de 29 de novembro de 1972, mediante autorização da Secretaria da Receita Federal*
>
> ***§ 2º Na hipótese de que trata o § 1º, as mercadorias que forem destinadas a embarque direto para o exterior, no prazo estabelecimento em regulamento, poderão ficar armazenadas em local não alfandegado***

Aqui evidencia-se o equívoco na interpretação conferida pelo fiscal, já que o parágrafo segundo do art. 10 do Decreto lei 1.455/1976[6] expressamente dispõe sobre a entrega

[6] Sobre a exceção prevista no Decreto - Lei acima transcrito, a Superintendência Regional da Receita Federal da 6ª Região Fiscal, ao responder a processo de consulta, reconhece que na hipótese de venda a comercial exportadora é possível a remessa dos produtos ao recinto não alfandegado:
"*Considera-se fim específico de exportação a remessa direta dos produtos vendidos a embarque de exportação ou a recinto alfandegado, por conta e ordem da empresa comercia exportadora. Se a venda for feita a comercial exportadora constituída nos termos do Decreto- lei n. 1.248, de 1972, também se considera fim específico de exportação a remessa direta dos produtos vendidos ao recinto de uso privativo de que trata o art. 14 da Instrução Normativa SRF 241, de 2002*[6]". (Processo de Consulta n. 40/12, Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF/ 6ª RF).

das mercadorias nesses locais, em operação por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Ou seja, o parágrafo segundo admite a possibilidade, na hipótese de venda com fim específico de exportação, que a empresa comercial exportadora que adquire o produto, mas, por sua conta e ordem, manda entregá-lo diretamente para exportação ou para recinto alfandegado.

Mas, naturalmente, essa regra não significa que a empresa comercial exportadora não pode adquirir diretamente e contar com a entrega do produto em seu estabelecimento, pois, como o próprio artigo 39 estabelece que ela dispõe de 180 dias para efetivar a exportação da venda realizada pela industrializadora, que, no presente caso, é a Recorrente.

Desta forma, resta evidente que o dispositivo estabelece obrigação não para a Recorrente, na qualidade de industrial, mas sim para a comercial exportadora, porém em hipótese específica, quando, por sua conta e ordem, determinar a entrega do produto por ela adquirido para embarque de exportação ou recinto alfandegado.

No presente caso, a recorrente tomou o cuidado não apenas de comprovar a venda por ela realizada, mas também comprovou que a exportação foi efetivamente realizada dentro do prazo legalmente determinado.

Dai porque assiste razão a recorrente, de tal forma que as receitas de tais operações devem ser incluídas no cálculo presumido, pois demonstrada a venda para comercial exportadora com fim específico de exportação[7]. Ademais, o próprio auditor não contesta a alegação que os produtos foram efetivamente exportados dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, sequer a afirmação que a filial 108 da Perdigão Agroindustrial é uma *trading company*.

Diante da precariedade de fundamentos que ensejaram a resposta da autoridade, é de rigor reconhecer o acerto nos argumentos da recorrente e a validade para fins de apuração de crédito das vendas realizadas sob o CFOP 5501/6501, já que amparado pelas provas e normas pertinentes.

2.2. SOBRE AS GLOSAS. CRÉDITOS DE INSUMOS. PIS E COFINS.

A recorrente apresenta a cronologia das normas e leis sobre o aproveitamento de créditos no regime não cumulativo, bem como robusta doutrina e recentes precedentes deste Conselho.

Mais especificamente sobre cada glosa, a recorrente aponta os desacertos das autuação e motivos pelos quais não devem prevalecer:

Ficha 6A - Linha 02 - Bens utilizados como insumos

* foram glosados os valores empenhados na aquisição de bens porque que não se enquadrariam na definição restritiva de insumos adotada na legislação de regência do IPI. Esta glosa também padece da ausência de descrição dos produtos rechaçados;

[7] Nesse mesmo sentido é o voto proferido pelo Cons. Luiz Rogério Sawaya Batista no julgamento do recurso voluntário objeto do Processo Administrativo n. 10840.901468/2008-41 pela 3ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção em 10/12/2014, que resultou na publicação do Acórdão n. 3403-003.440

* a fiscalização não descreve no termo de autuação qualquer item, mesmo que exemplificativamente, que demonstrem que os bens utilizados como insumos foram adquiridos à alíquota zero de PIS/COFINS;

* não estão descritas nos termos de autuação quais foram os itens glosados sob a justificativa que as notas fiscais apresentam códigos de operação que não concedem os créditos reclamados.

Ficha 6A - Linha 03 - Serviços utilizados como insumos

* foram glosados os valores empenhados na contratação de serviços porque que não se enquadrariam na definição restritiva de insumos adotada na legislação de regência do IPI. Esta glosa também padece da ausência de descrição dos serviços contratados;

* não estão descritas nos termos de autuação quais foram os itens glosados sob a justificativa que as notas fiscais apresentam códigos de operação que não concedem os créditos reclamados.

Ficha 6A - Linha 04 - Despesas com energia elétrica

* Foram glosados o valor das notas fiscais em valor inferior ao lançado em DACON. A recorrente alega que os valores foram lançados em livros fiscais e se presumem verdadeiros. Requer diligência ou perícia para comprovar a diferença

Ficha 6A - Linha 07 - Despesas com armazenagem e frete na operação de venda

*A fiscalização desconsiderou os créditos devidos pelos serviços portuários de carga e descarga (transbordo) e outros não identificados nas operações de venda (art. 3º, IX, da Lei n. 10.637/2002).

Ficha 16A - Linhas 25 e 26 - Crédito presumido da atividade agroindustrial (art. 8º da Lei n.10.925/2004)

* A recorrente informa que os motivos que ensejaram as glosas sobre os créditos oriundos da atividade agroindustrial foram: (i) aplicação incorreta do percentual de 60% (art. 8º, § 3º, I da Lei n. 10.925/2004); (ii) inclusão de aquisições que não se enquadram no conceito de insumos (animais reprodutores, animais para lactação, animais para recria, laudo técnicos, lenha, retentores, e; (iii) inclusão de insumos sujeitos à alíquota zero (pinto de 1 dia, pois este não está sujeito à suspensão, mas sim à alíquota zero). A recorrente considera que tais glosas refletem a interpretação *incongruente e desconexa da lei* (Lei n. 10.925/2004, artigo 8º) *com a realidade*, isto porque:

> *"dentro da cadeia produtiva deste setor, os produtos dos Capítulos 2 a 4, 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, que permitem a alíquota de 60% para apuração do crédito presumido, são os produzidos por esta e não adquiridos".*

A Relação das Notas Fiscais Glosadas (folhas 489 a 505) apresenta, de forma detalhada, os itens que não foram admitidos para fins de contabilização do pedido de ressarcimento feito pelo ora recorrente. Naquele documento, a fiscalização apresenta os códigos que informam o motivo de cada um das glosas[8]. Por ser demasiadamente repetitiva a

[8] **NI** - Não é insumo,serviço, frete ou armazenagem com direito a crédito
CFOP - O Código fiscal de operação indica operação sem direito a crédito

relação, para melhor compreender o que foi indeferido pela fiscalização e quais os motivos, podemos organizar os itens em 6 grupos: a) pallets, b) peças de reposição, conserto e equipamentos, c) combustíveis em geral e energia elétrica. d) produtos químicos vinculados à desinfecção e limpeza, e) serviços, e f) crédito presumido da atividade agroindustrial (art. 8º da Lei n.10.925/2004).

***SOBRE O CONCEITO DE INSUMO:**

A recorrente aponta que a divergência entre seu posicionamento e o das autoridades fiscais e julgadoras repousa, unicamente, no conceito de insumos para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS. Sustenta que o seu pedido de ressarcimento foi indevidamente negado, pois adotado pelos fiscais o conceito restritivo de *insumo*, equivalente àquele adotado na legislação que rege o IPI.

Sobre a questão, é pacífico o entendimento deste Conselho[9] no sentido que não se aplica, para apuração do insumo de PIS ou COFINS não cumulativos (previsto no art. 3º da Lei n. 10.833/2003) o critério estabelecido para insumos do sistema não cumulativo de IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma, não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado. Por outro giro, também não se aplica o conceito específico do imposto de renda que define custo e despesas necessárias.

Isso porque os sistema da não cumulatividade do IPI se diferencia do sistema do PIS/COFINS, na medida em que no IPI a técnica utilizada é imposto contra imposto (inciso II, do § 3º do art. 153 da CF/88), enquanto no PIS/COFINS a técnica é de base contra base (§ 12, do art. 195 da CF/88 c/c com o § 1º dos arts. 2º e 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003).

É no mesmo sentido a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que confirma que a *"a conceituação de insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados -IPI, posto que excessivamente restritiva"* (RESP n. 1.246.317/MG, relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 29/06/2015).

O Parecer Normativo CST n. 65/79 consigna a interpretação adotada pela Fazenda Nacional que, para que sejam gerados créditos de IPI, o produto intermediário deve assemelhar-se à matéria-prima, pois a base de incidência do IPI é o produto industrializado. A

NT - Mercadoria sujeita a alíquota zero de PIS/PASEP e COFINS.
Dentro do grupo de notas glosadas pela justificativa NT, a fiscalização apresentou a subdivisão dos motivos determinantes:
CAPT7-8 e 0407ovos - Lei n. 10.865/04, art. 28, inciso III
CORR25 - Lei n. 10.925/04, art. 1, inciso IV
Defensivo - Lei n. 10.925/04, art. 1º, inciso II
FAR-Milho - Lei n. 10.925/04, art.1º, inciso IX
Inc V - Lei n. 10.925/04, art. 1º, inciso V
LEITE - Lei n. 10.925/04, art. 1º, inciso XI (Lei n. 11.196/05)
NA - Não é armazenagem

[9] Sobre o tema adoto os fundamentos contidos no **Acórdão n. 3302-002.260**, este proferido no julgamento do recurso voluntário interposto pela **Sucocítrico Cutrale Ltda**, nos autos do Processo Administrativo n. 12893.000208/2007-85, sob a relatoria da Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas.

partir dessa premissa é certo afirmar que para se apropriar de créditos oriundos dos produtos intermediários, esse que não se incorpora ao produto final, é imprescindível que este sofra desgaste ou alteração em suas propriedades químicas ou físicas quando em contato direto com o produto em sua fabricação.

Já no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, os eventos que dão direito à apuração do crédito estão citados no art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, onde se percebe que houve uma ampliação das hipóteses que conferem créditos em relação àquelas previstas na legislação do IPI.

Conclui-se, da leitura dos dispositivos mencionados, que a diferença entre os regimes jurídicos do IPI e das contribuições PIS/COFINS não cumulativas está que no IPI o direito a crédito vincula-se ao produto industrializado, já no âmbito nas contribuições está relacionados ao processo produtivo.

Contudo, tal ampliação do conceito de insumo não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa.

Ou seja, para o regime não cumulativo das contribuições PIS/COFINS, adota-se o conteúdo semântico de *insumos* mais amplo do que aquele previsto na legislação que rege o IPI, porém mais restrito do que aquele previsto nas normas do Imposto de Renda, abrangendo os bens e serviços que não sendo expressamente vedados em lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o produto ou serviço desejado.

Como visto, o conceito de insumo para o sistema não cumulativo do PIS e da COFINS é próprio, sendo que deve ser considerado insumo aquele que for **utilizado** direta ou indiretamente pelo contribuinte na produção/fabricação de produtos/serviços; for **indispensável** para a formação do produto/serviço final e for **relacionado** ao objeto social do contribuinte. Em virtude dessas especificidades, os créditos oriundos dos insumos postulados no recurso voluntário devem ser analisados individualmente.

Para análise, item a item, dos produtos e serviços que foram glosados pela fiscalização, é oportuno lembrar que a recorrente é (em sua própria definição):

> "*tradicional e importante agroindústria, tendo por objeto social as atividades no mercado interno e externo de industrialização, comercialização e exploração de alimentos em geral, principalmente, derivados de proteína animal e produtos alimentícios que utilizem a cadeia de frio como suporte e distribuição, industrialização, e comercialização de ração, prestação de serviços de alimentação em geral, industrialização e refino de óleos vegetais, exploração, conservação, armazenamento, ensilagem e comercialização de grãos, entre outras atividades".*

A. *PALLETS*

A fiscalização considerou que os *pallets* de madeira não são insumos da atividade econômica praticada pela recorrente.

Por sua vez, a recorrente afirma (amparada no laudo técnico apresentado em resposta à diligência ordenada), que:

> *"os pallets são amplamente aplicados dentro do processo produtivo da requerenda, sendo essenciais. São relevantes e participam do processo produtivo, uma vez que são utilizados na: (i) industrialização (emprego para movimentar as matérias primas e os produtos em fase de industrialização a serem utilizados); (ii) armazenagem de matérias-primas em condições de higiene para serem utilizados no processo fabril; (iii) armazenagem de produto industrializado a ser comercializado, e; (iv) armazenagem durante o ciclo de industrialização".*

Está esclarecido no laudo técnico apresentado em resposta à diligência que:

> *"No sistema de movimentação de cargas de pequenas dimensões, na maioria aquelas que possam ser empilhadas manualmente, emprega-se uma espécie de estrado com geometria plana que facilita e aumenta a velocidade de transporte de arrumação dos produtos sobre ele empilhados. Trata-se de dispositivo denominado pallet que foi normalizado nacional e internacionalmente com o objetivo de garantir segurança na carga em movimentação, mecanização para levantamento e deslocamento da massa transportada, entre outros, e principalmente, buscar a unitização de todo um quantitativo de produtos ou até mesmo de matérias-primas entre fornecedor e cliente, entre setores produtivos internos a uma mesma unidade industrial e, ainda, com a possibilidade do pallet ser retornável ou não*".

> "*Em suma, os pallets são relevantes para toda a indústria, especialmente a alimentícia, pois, participa do processo produtivo, uma vez que são utilizados na própria industrialização para movimentação das matérias-primas e dos produtos em fase de industrialização a serem utilizados, evitando que estes fiquem em contato direto com o solo (diminuindo o risco de contaminação*)".

E a utilização dos pallets é indispensável para atender aos requisitos das normas de vigilância sanitária, a qual a recorrente deve obediência. A propósito e a título ilustrativo, trago a conhecimento o conteúdo da Portaria SVS/MS (Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde) n. 326, de 30 de julho de 1997, que aprova o Regulamento Técnico; "Condições Higiênicos-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos":

> *"5.3.10-Os insumos, matérias-primas e produtos terminados devem estar localizados sobre estrados e separados das paredes para permitir a correta higienização do local"*

> *"8.8-Armazenamento e transporte de matérias-primas e produtos acabados;*

> *8.8.1 – As matérias-primas e produtos acabados devem ser armazenados e transportados segundo as boas práticas respectivas de forma a impedir a contaminação e/ou a proliferação de microrganismos e que protejam contra a alteração ou danos ao recipiente ou embalagem. Durante o*

> *armazenamento deve ser exercida uma inspeção periódica dos produtos acabados, a fim de que somente sejam expedidos alimentos aptos para consumo humano e sejam cumpridas as especificações de rótulo quanto as condições e transporte, quando existam".*

A utilização de *pallets*, portanto, atende a exigência de acondicionamento e transportes previstas pelo Ministério da Saúde, e tem por finalidade impedir a contaminação do produto final, o que lhe garante a característica de insumo para as atividades da recorrente.

B. PEÇAS DE REPOSIÇÃO, CONSERTO E EQUIPAMENTOS

Algumas peças de reposição, conserto e equipamentos foram excluídas do cálculo pela fiscalização, a fiscalização considerou que os códigos CFOP registrados nas Notas Fiscais indicavam produtos que não conferiam direito ao crédito reclamado, por que não condiziam com operações de aquisição de insumos.

O laudo técnico acostado aos autos descreve da seguinte forma a finalidade de alguns produtos descartados pela fiscalização:

*Rolamentos - Utilizado na produção de mortadela, *steaks*, frango, bacon. Também é utilizado na caldeira.

*Esteira - Utilizada na produção de *steak* e presunto.

*Correias - São utilizadas nas linhas de corte de frango, de suínos, e na produção de bacon.

*Respirador - São utilizados nas granjas.

*Mangueiras - são peças de reposição de empilhadeiras e também existem as que são utilizadas nas produção de mortadela, bacon.

*Mangote - é utilizado em toda indústria.

*Chapas - São utilizadas na produção de lingüiças.

*Parafusos e porcas - São utilizados nas produções de mortadelas, bacon, *steak*.

*Bucha - É utilizada na produção de mortadela .

*Suporte Bronze Mordaça - São utilizados no processo de abate do frango.

*Lateral Mordaça - É utilizada no processo de abate do frango.

*Bucha Bronze - É utilizada no processo de abate do frango.

*Pinto de 1 dia (macho e fêmea) - São utilizados na integração das aves no primeiro dia de granja.

*Faca Inox - São utilizadas nos cortes dos frangos

*Peneira Moinho - É utilizada na fabricação da ração moinho da fábrica e moinho de milho.

*Filtro de ar - é utilizado no abate de frango, na sala de cortes e na fabricação de ração e farinhas.

*Filtro de óleo - é utilizado no abate de frango, na sala de cortes e na fabricação de ração e farinhas.

Considerando as informações contidas no laudo técnico e a simples descrição dos produtos feita pelo próprio fiscal, considero que os produtos efetivamente são insumos (em conformidade com a definição adotada e já esclarecida), já que evidentemente indispensáveis para a industrialização dos produtos comercializados pela recorrente.

C. COMBUSTÍVEIS EM GERAL E ENERGIA ELÉTRICA

Dentro dessa categoria, foram glosados os seguintes itens:

GAS GLP 13

Óleo diesel combustível

Gasolina Comum

Álcool etílico.

Por sua vez, conta no laudo técnico que tais produtos têm finalidades diversas além da típica (abastecer veículos automotores) como, por exemplo, manter em funcionamento o equipamento que serve para manter a temperatura de frigoríficos. Trago a conhecimento as utilidades:

*Óleo Diesel - É utilizado para geração de energia do frigorífico, da incubadora e das caldeiras.

*Álcool combustível - É utilizado nos túneis de congelamento.

*Gasolina combustível - É utilizada nos veículos da empresa.

Vê-se, portanto, que os combustíveis, diante do que esclarece o laudo técnico, é integrado ao próprio processo produtivo da recorrente, já que sem ele não seria possível obter o produto final comercializado.

Como já esclarecido, é coerente afirmar que os *insumos que propiciam ao contribuinte a obtenção de créditos estão relacionados à prestação de serviços ou industrialização.* Seguindo tal raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar recurso interposto por indústria de alimentos considerou que é possível o creditamento de PIS e COFINS dos custos incorridos pela aquisição de combustíveis.

Transcrevo a ementa do julgamento:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADAS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENTREGA DE

MERCADORIAS VENDIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. ARTS. 3º, II, DAS LEIS N. 10.647/2002 E 10.833/2003.

1. O creditamento pelos insumos previsto nos arts. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 e 10;637/2002 abrange os custos com peças, combustíveis e lubrificantes utilizados por empresa que, conjugada com a venda de mercadorias, exerce também a atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende.

2. Recurso especial provido. (Recurso Especial n. 1.235.979/RS, julgado em , sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin pela Primeira Seção).

Nesse mesmo sentido assim decidiu a 3ª Turma da 4ª Câmara desta 3ª Seção de julgamentos:

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

CARF - Terceira Seção

MATÉRIA: COFINS - RESSARCIMENTO

ACÓRDÃO: ***3403-002.915***

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COFINS. CRÉDITOS DE ICMS CEDIDOS A TERCEIROS. NÃO INCIDÊNCIA. RE 606.107/RS-RG. Não incidem a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sobre créditos de ICMS cedidos a terceiros, conforme decidiu definitivamente o pleno do STF no RE no 606.107/RS, de reconhecida repercussão geral, decisão esta que deve ser reproduzida por este CARF, em respeito ao disposto no art. 62-A de seu Regimento Interno.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. ***São exemplos de insumos os combustíveis utilizados em caminhões da empresa para transporte de matérias primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos****. Por outro lado, não constituem insumos os combustíveis utilizados em veículos de passeio, motocicletas, e kombis que eventualmente transportam funcionários.*

Considerando que além das finalidades atípicas, os combustíveis são necessários para o transporte dos insumos vivos (frangos, suínos, bovinos) das granjas para o abatedouro, entendo que devem ser considerados como insumos para fins de creditamento, diante da evidente essencialidade e indispensabilidade dos produtos para a recorrente.

No que concerne os gastos com energia elétrica, entendo que concluiu mal o auditor fiscal ao glosar tal insumo. Isso porque o inciso IX do art. 3º da Lei n. 10.637/2002[10] e o inciso III do art. 3º da Lei n. 10.833/2003[11] expressamente permitem o desconto de créditos das contribuições do PIS e da COFINS correspondente aos valores gastos pelos custos de energia elétrica utilizadas pelas pessoas jurídicas.

Assim, por estar em evidente desalinho com a previsão legal, entendo que é de rigor o cancelamento da glosa sobre os gastos com energia elétrica.

D. PRODUTOS QUÍMICOS VINCULADOS À DESINFECÇÃO E LIMPEZA

Sobre as glosas determinadas pela fiscalização sobre os produtos químicos utilizados para limpeza e desinfecção, a recorrente esclarece que são indispensáveis para atender as determinações dos órgãos reguladores e fiscalizadores aos quais está submetida por ser frigorífico e produtor de alimentos para consumo humano (Anvisa, Ministério da Agricultura, Ministério da Saúde, dentre outros). Cita, como exemplo, a regulamentação prevista na Resolução n.10, de 31/07/1984 emitida pelo Ministério da Agricultura, que determina a forma de conservação dos produtos industrializados perecíveis até a chegada ao consumidor final.

Além dos motivos já apresentados no item a *pallets*, entendo que os produtos químicos glosados são essenciais para a desinfecção e limpeza dos abatedouros e locais de processamento dos produtos da recorrente.

Adoto como fundamentos específicos aqueles apresentados pelo Ministro Mauro Campbell Marques ao julgar recurso que trata sobre matéria similar a que aqui está submetida a julgamento:

> *PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*
>
> *(...)*
>
> *4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art.3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de*

[10] Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a:
IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

[11] Art. 3º.Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a:
III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

> *"Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.*
>
> *5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n.10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*
>
> *6.* ***Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.***
>
> *7. Recurso especial provido.*
>
> *(*REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015 - grifos nossos*)*

Diante do exposto, considero que conferem direito a crédito os valores despendido para aquisição dos produtos químicos destinados à limpeza e desinfecção do estabelecimento industrial da recorrente.

E. SERVIÇOS

Os serviços não reconhecidos como insumos para fins de apuração de crédito foram aqueles elencados na linha 03, da ficha 06A dos DACONS[12]. A recorrente defende que os serviços são insumos, por constituírem custos essenciais no processo produtivo.

Os serviços não reconhecidos pelo auditor fiscal são:

Serviço de mão-de-obra
Serviço de expedição e armazenagem de cereais
Serviço técnico mecânicos
Serviços gerais
Serviço de transporte de funcionários
Serviço imobilizado geral
Serviço apanhe de animais
Serviço de carga e descarga

Serviço de sangria.
Transbordo
Armazenagem e frete

Consta no parecer técnico oportunamente acostado aos autos as seguintes definições:

*Serviços de Expedição e Armazéns - São necessários na produção de rações.

*Serviços de Transporte de Aves - São utilizados nas granjas de matrizes e transferem as aves das granjas de recria para as granjas de produção.

*Serviços de Carga e Descarga - São necessárias para realizar o recebimento de cereais que serão utilizados na composição das rações.

É de fácil conclusão que os serviços acima listados e descritos são empregados na atividade precípua da recorrente - fabricação de alimentos para consumo humano. São essenciais para as etapas descritas no laudo técnico e, percebe-se ainda, que não são passíveis de substituição pelas máquinas, o que reforça a essencialidade e indiscutível característica de insumo.

Mais especificamente sobre o serviço de sangria, o laudo técnico informa que:

> *"A unidade industrial do interessado em Carambei/PR produz frangos que são exportados para o Oriente Médio e, por isso, contratualmente - por exigência dos clientes - as aves são abatidas conforme os preceitos da religião islâmica. As exigências contratuais incluem a forma em que é feita a sangria que inclui a impossibilidade de automação da linha de corte e, mais ainda, que seja feita por pessoas com formação espiritual islâmica e nunca por funcionários da própria BRF S.A. Para viabilizar este requisito do contrato de exportação existe pessoal que atende a estes princípios e que são organizados para prestarem seus serviços nesta etapa de produção industrial".*

Percebe-se que a essencialidade do serviço de sangria decorre da atuação da recorrente no mercado internacional, o que torna indiscutível o seu reconhecimento como insumo para fins do creditamento reclamado.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil adota a conceituação de transbordo[13] como sendo *a transferência direta de mercadoria de um para outro veículo.*

No caso da agroindústria, admite-se o creditamento não só dos bens e serviços qualificados, com insumos na própria industrialização, mas também daqueles insumos utilizados na fase agrícola que lhe precede[14]. Não encontra amparo no inciso IX do art. 3º das

[13] Disponível em http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/transito-aduaneiro/topicos/controle-do-regime/transbordo-e-baldeacao

[14] Nesse mesmo sentido está o Acórdão n. 3402-003.041, lavrado no julgamento do recurso voluntário apresentado pela Usina Moema Açúcar e Álcool objeto do Processo Administrativo n. 16004.720550/2013-71, julgado pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamentos em 27 de abril de 2016.

Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002, a pretensão de descontar os valores das contribuições das despesas que não são de armazenagem, mas que corroboram essa atividade.

Há de se ter em mente o laudo técnico que esclarece que os animais vivos são transportados em caminhões, dentro de caixas com controle de temperatura. Assim que chegam ao local do abate, não são desembarcados um a um. A caixa em que chegam é transbordada para o caminhão que percorre os vários locais dentro da planta industrial (alimentação, limpeza e abate dos animais).

São custos com serviços indispensáveis para o transporte dos insumos dentro da indústria da recorrente, já que existem peculiaridades técnicas que exigem a manutenção da temperatura e a diminuição dos fatores que possam estressar os animais antes do momento do abate. O transbordo é, ao meu ver, essencial para o processo produtivo, já que sem a prestação desse serviço não é possível obter o produto final.

No que concerne os créditos oriundos dos serviços de frete e armazenagem considero que tais são devidos, sem sobra de dúvidas. Isso porque o inciso IX do art. 3º da Lei n. 10.833/2003 permite expressamente que a contribuinte desconte créditos calculados em relação a "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, no caso dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor".

F. CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL (ART. 8º DA LEI N. 10.925/2004).

De forma sucinta, os motivos que ensejaram as glosas sobre os créditos oriundos da atividade agroindustrial foram: (i) aplicação incorreta do percentual de 60% (art. 8º, § 3º, I da Lei n. 10.925/2004); (ii) inclusão de aquisições que não se enquadram no conceito de insumos (animais reprodutores, animais para lactação, animais para recria, laudo técnicos, lenha, retentores, e; (iii) inclusão de insumos sujeitos à alíquota zero (pinto de 1 dia, pois este não está sujeito à suspensão, mas sim à alíquota zero).

Sobre as aquisições se enquadrarem ou não no conceito de insumos, não houve qualquer esclarecimento mais específico no laudo técnico apresentado. Assim, por ausência de fundamentos aptos a ensejar a reforma da decisão recorrida, esta deve ser mantida (apenas no que concerne esses insumos: animais reprodutores, para lactação, para recria, lenha, laudos técnicos e retentores).

Já no que concerne a interpretação do inciso I, do § 3º do artigo 8º da Lei n. 10.925/2004, passo a tecer as seguintes considerações.

Ao julgar o Recurso Especial n. 993.164/MG, este submetido a sistemática dos recursos repetitivos e apontado como paradigma da tese, o Superior Tribunal de Justiça definiu que é ilegal ato que exclui da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos oriundos de atividade rural, de matéria-prima e insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/Pasep e COFINS. E trouxe o seguinte esclarecimento:

> *"É que (i) a COFINS e o PIS oneram em cascata o produtor rural e, por isso, estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor-exportador, mesmo não havendo incidência na sua última aquisição; (ii) o Decreto n. 2.367/98 – Regulamento do IPI -, posterior à Lei n. 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais, e; (iii) a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos*

> *insumos utilizados no processo produtivo (art. 2º), sem condicionantes".*

Estabelecida a premissa inicial - que é ilegal a exclusão da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI as aquisições, relativamente aos produtos oriundos de atividade rural, de matéria-prima e insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/Pasep e COFINS - passo ao seguinte ponto, que é definir o percentual a que a recorrente tem direito.

Da leitura sistemática da Lei n. 10.925/2004 é possível concluir que o critério de definição dos percentuais de crédito é a natureza dos produtos a que dá saída. Sendo os produtos de origem animal, configura devido os 60% defendidos pela recorrente. E tal conclusão é robustecida pelo texto da Lei n. 12. 865/2013 que em seu artigo 33 acrescentou o § 10 ao artigo 8º da Lei n. 10.925/2004, que passou a constar nos seguintes termos:

> *§10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos.*

Esse dispositivo é nitidamente interpretativo, de modo que deve prestar os seus efeitos benéficos ao contribuinte ora recorrente, nos moldes do que determina o inciso I do artigo 106 do Código Tributário Nacional.

Diante do exposto, voto por dar provimento integral nessa parte.

Lenisa Prado - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Na Sessão do dia 26 de janeiro de 2017, este Conselheiro pediu vistas deste processo, para melhor análise do litígio.

Após minuciosa análise dos autos, não se vislumbra qualquer dissenso quanto os fundamentos do voto da i. Relatora sobre às questões preliminares suscitadas pela recorrente. Já no que tange às questões de mérito, este Relator, com a devida vênia, discorda parcialmente do entendimento da nobre Relatora, pelas razões a seguir aduzidas.

Do lote processos que este integra

Inicialmente, cabe esclarecer que, o presente processo, faz parte de um lote composto de 9 (nove) processos, sendo um relativo a auto de infração (processo n° 11516.721009/2012-14) e os demais relativos a pedidos de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins dos 1º ao 4º trimestres de 2008, a seguir relacionados:

TRIMESTRE	PROCESSO DO PIS	PROCESSO DA COFINS
1º TRI/2008	10183.905478/2011-41	11516.721881/2011-73

2º TRI/2008	11516.721876/2011-61	11516.721884/2011-15
3º TRI/2008	11516.721875/2011-16	11516.721882/2011-18
4º TRI/2008	11516.721877/2011-13	11516.721883/2011-62

Os processos de n°s 11516.721009/2012-14 (autos de infração) e 10183.905478/2011-41 (PIS - 1º trimestre de 2008), na Sessão de 9/12/2015, foram distribuídos para o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, integrante da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Seção.

Na Sessão de 11/7/2016, com respaldo no art. 6º, do Anexo II, do RICARF/2015, por meio da Resolução nº 3402-000.799, o processo de n° 11516.721009/2012-14 (autos de infração) foi convertido em diligência perante a DRF Florianópolis (SC), para fim de aguardar a conclusão do julgamento dos demais (oito) processos acima referenciados e, que após concluído o dito julgamento, retornasse ao CARF, com os respectivos julgados anexados (a este PAF), com vistas ao prosseguimento do julgamento do recurso voluntário colacionados aos presentes autos.

Por sua vez, na Sessão de 20/7/2016, o processo de n°10183.905478/2011-41 (PIS - 1º trimestre de 2008) foi submetido a julgamento, formalizado por meio do Acórdão nº 3402-003.153, em que, por maioria, o Colegiado deu provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas quanto "aos itens 'peças de reposição de máquinas e equipamentos', discriminados no item 8.1.3 do voto; óleo diesel e álcool combustível, conforme item 8.1.4 do voto; e crédito presumido das atividades agroindustriais." Em 13/9/2016, o Fazenda Nacional interpôs recurso especial perante a 3ª Turma da CSRF, o qual encontra-se em fase de triagem no âmbito deste Conselho, conforme informação extraída do sítio do CARF no dia 6/2/2017[15]

Os demais processos do lote (sete), incluindo este, foram distribuídos para a Conselheira Lenisa Rodrigues Prado, integrante deste Colegiado, na Sessão de 22/7/2016. Com exceção do processo nº 11516.721882/2011-18 (Cofins - 3º trimestre de 2008), os restantes foram colocados na pauta de julgamento do dia 26 de janeiro de 2017, quando, após leitura parcial do voto pela Relatora, este Conselheiro pediu vistas, para melhor análise do litígio.

Com base nesses breves esclarecimentos, fica evidenciado que os 8 (oito) processos que tratam dos pedidos de ressarcimento estão vinculados por conexão, conforme definido no art. 6º, § 1º, I, do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF 343/2015 (RICARF/2015). Logo, por força dessa condição, antes de prolatada a decisão, todos os processos conexos poderiam ter sido distribuídos ao conselheiro prevento, ou seja, aquele que primeiro recebeu um ou parte dos processos conexos. Entretanto, no caso em tela, essa providência não revela-se impossibilitada, haja vista que, os dois processos distribuídos ao Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, integrante da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta 3ª Seção, já foram julgados, o que afasta a possibilidade de remessa dos demais processos conexos, ainda pendentes de julgamento, ao citado Conselheiro, por expressa disposição do art. 6º[16], § 2º, do Anexo II do RICARF/2015.

[15] Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>

[16] "Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:
§ 1º Os processos podem ser vinculados por:
I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

Dessa forma, passa-se analisar as questões de mérito em relação as quais não há concordância com as razões de decidir apresentadas pela nobre Relatora.

A) DAS QUESTÕES DE MÉRITO

Nos presentes autos, o mérito da controvérsia cinge-se às razões que motivaram o indeferimento integral do Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) do saldo remanescente dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep de incidência não cumulativa do 3º trimestre-calendário de 2008, vinculados à receita de exportação do respectivo período de apuração. Portanto, aqui não serão analisadas as questões atinentes ao auto de infração integrante do processo nº 11516.721009/2012-14, por ser matéria estranha.

De acordo com a Informação Fiscal colacionada aos autos, o motivo do indeferimento foi (i) a glosa parcial dos valores de determinados itens integrantes da base cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins e (ii) reclassificação de parte do valor da receita de exportação (isenta/imune) para receita de venda no mercado interno (tributada).

I DA GLOSA DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS.

As glosas recaíram sobre os valores, totais ou parciais, dos seguintes itens informados no Dacon e memória de cálculo pela recorrente: a) bens utilizados como insumos; b) serviços utilizados como insumos; c) despesas com energia elétrica; d) despesas de armazenagem e fretes na operação de venda; e e) crédito presumido agroindustrial.

1 Da glosa dos Bens Utilizados Como Insumos (Ficha 16A - Linha 02)

Em relação aos bens utilizados como insumos, as glosas foram realizadas sobre os valores das (i) aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo, (ii) aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, (iii) notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de insumos e nem outra operação com direito a crédito e (iv) notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas, que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

Na "Relação De Notas Fiscais Glosadas de 2008", elaborada pela autoridade fiscal, estão identificadas todas as notas fiscais, valores glosados e a indicação clara e precisa dos respectivos motivo e fundamentação legal da glosa, o que é suficiente para demonstrar a improcedência da alegação de nulidade do procedimento fiscal, bem como a desnecessidade da produção da requerida prova pericial.

1.1 Da aquisição de bens que não se enquadram no conceito de insumo (Grupo NI)

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

[...]"

De acordo com a referida Informação Fiscal, a autoridade fiscal glosou os valores das aquisições dos bens que não se enquadravam no conceito insumo, veiculado pelo art. 8º, § 4º, I, "a", da Instrução Normativa SRF 404/2004.

De outra parte, a recorrente alegou a improcedência das referidas glosas, baseada no entendimento de que de todos os dispêndios ocorridos que contribuíram, direta ou indiretamente, para a obtenção da receita auferida e submetida à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

Assim, fica evidenciado que o cerne da controvérsia gira em torno do significado e alcance do termo insumo, utilizado no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 10.833/2003, a seguir transcrito:

> *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, [...]; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)* - grifos não originais

O entendimento deste Relator é um pouco mais amplo do que aquele apresentado pela autoridade fiscal (extraído da legislação do IPI), porém, um pouco mais restrito do que o utilizado pela recorrente (veiculado pela legislação do Imposto sobre Renda da Pessoa Jurídica).

Cabe ainda consignar que, no âmbito da jurisprudência deste Conselho, vem se firmando também entendimento intermediário, que considera insumo tanto as matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados diretamente na produção ou fabricação do bem destinado à venda, que, em termos financeiros, equivalem aos custos diretos de produção ou fabricação, quanto os bens e serviços gerais utilizados indiretamente na produção ou fabricação dos citados bens, que, em termos financeiros, equivalem aos custos indiretos de produção ou fabricação.

Com a ressalva de que insumo e custo são termos que representam a mesma realidade de forma dista. O insumo representa a coisa, o bem material ou imaterial (ou serviço), enquanto que o custo representa o valor financeiro despendido na aquisição do respectivo bem. Em outros termos, o insumo representa o fluxo físico, enquanto o custo representa o fluxo financeiro da mesma realidade. E, no âmbito da pessoa jurídica, enquanto o fluxo financeiro é relevante para a contabilidade, o fluxo físico interessa à administração e auditoria do estoque.

Com base nessa breve digressão, entende este Relator, com a devida vênia aos que entendem diferente, essa é a definição que melhor reflete o significado e alcance jurídico do termo insumo, veiculado pelos citados preceitos legais.

Assim, respaldado nesse entendimento, pode-se asseverar que, no âmbito do regime não cumulativo da referida contribuição, enquadram-se na definição de insumo tanto a matéria prima, o produto intermediário e o material de embalagem, que integram o produto final, quanto aqueles bens ou serviços aplicados ou consumidos no processo de produção ou fabricação, que compreendem os insumos diretos de produção. Também são considerados insumos os bens ou serviços previamente incorporados aos bens ou serviços diretamente aplicados no processo produtivo, desde que estes bens ou serviços propiciem direito a créditos da referida contribuição.

Por outro lado, não integram a definição de insumo de produção ou fabricação os bens e serviços não aplicados ou consumidos no processo de produção ou fabricação. Em outras palavras, todos os bens ou serviços utilizados antes do início ou após a conclusão do processo de produção ou fabricação, que incluem os bens e serviços utilizados (i) na etapa anterior ao processo de produção ou fabricação, que, em termos financeiros, compreende às despesas pré-industriais, ou (ii) na etapa posterior ao processo de produção ou fabricação, que, em termos financeiros, equivalem às despesas operacionais ou não operacionais da pessoa jurídica (as despesas de propaganda, administrativas, de vendas, financeiras etc.).

Com base nesse entendimento, aqui será analisada as glosas dos créditos apropriados sobre os valores de aquisição de bens e serviços utilizados como insumo de fabricação pela recorrente.

Inicialmente, rejeita-se a alegação da recorrente de que os itens glosados a título "de bens que não se enquadram no conceito de insumo" não foram identificados pela fiscalização.

Diferentemente do alegado, na referida "Relação De Notas Fiscais Glosadas de 2008" consta, além do número da nota fiscal, o grupo e motivo da glosa e a correspondente descrição do bem adquirido. E se da simples leitura da referida descrição foi possível a este Relator identificar o tipo de bens descritos, certamente, não se revela crível que a recorrente, que dispõe de todos os dados sobre os bens adquiridos, conforme se verifica na memória de cálculo por ela elaborada, não tenha identificado os itens glosados. Pela mesma razão, afasta-se o alegado cerceamento do direito de defesa, por falta de motivação.

Ainda em relação a presente glosa, a recorrente afirmou que os itens glosados, a exemplo do barbante e *pallets*, davam direito a crédito por serem produtos utilizados direta ou indiretamente no seu processo produtivo. Esclareceu que o barbante era utilizado dentro do processo produtivo industrial para costura e também embalagem dos bens produzidos e destinados ao comércio. Acerca dos *pallets* acrescentou:

> *O **pallet** e demais produtos glosados e não identificados em relatório são **relevantes e participam do processo produtivo**, uma vez que são utilizados na: **(i) industrialização** (emprego para movimentar as matérias-primas a serem utilizados); **(ii) – armazenagem de matérias-primas** em **condições de higiene** para serem **utilizadas no processo fabril**; **(iii) armazenagem de produto industrializado** a ser comercializado; **(iv) armazenagem** durante o ciclo de industrialização.*
>
> *[...]Portanto, tais materiais objetivam garantir regras de higiene e limpeza, como enuncia a ANVISA e MINISTÉRIO DA AGRICULTURA (SIF).*

As alegações genéricas dispensam qualquer análise e rejeita-se de plano, por se revelarem improcedentes. No que tange ao barbante, compulsando a coluna da "Descrição do Material" da referida "Relação De Notas Fiscais Glosadas de 2008", não foi encontrada menção à glosa do custo de aquisição desse tipo de produto, o que dispensa qualquer consideração a respeito.

Em relação aos *pallets*, cabe trazer a lume os esclarecimentos apresentados no Relatório Técnico nº 000.903/13, da lavra do Instituto Nacional de Tecnologia (INT), anexado pela recorrente em atendimento ao pedido de diligência deste Conselho, que se encontra colacionado aos autos. Especialmente, a partir do item 13, em que apresentadas a descrição e forma de utilização, no estabelecimento da interessada, dos vários tipos *pallets*. De todos, merece destaque especial o item 15, que segue transcrito:

> *No caso da BRF S. A., nas unidades visitadas, foi apurado que existem três tipos de paletes em uso sendo dois de madeira e outro em fibra de vidro (sic). Nos casos das peças fabricadas em madeira há um tipo que é retornável (denominado PBR) e outro que é enviado para o cliente e descartado pelo mesmo (denominado "one way"),* ***ambos utilizados sempre nas movimentações externas às linhas de produção. Já no ambiente interno, onde são utilizados para armazenar e transportar matérias-primas e produtos em elaboração no interior da unidade produtora, há exigência do Serviço de Inspeção Federal – SIF para que sejam utilizados somente paletes de fibra de vidro [...] (sic).*** - destaques não originais.

Com base no texto transcrito, fica esclarecido que a recorrente utiliza três tipos *pallets*: um de fibra de vidro e os outros dois de madeira. E conforme explicitado, apenas os *pallets* de fibra de vidro são utilizados nas linhas de produção, logo, os custos de aquisição, se não ativados, são considerados insumo de produção. E assim entendeu a autoridade fiscal, uma vez que não houve glosa desse tipo de *pallet*, conforme se infere da leitura da citada "Relação De Notas Fiscais Glosadas de 2008".

No que concerne aos *pallets* de madeira há um tipo que é retornável e o outro descartável. E conforme explicitado no texto transcrito, ambos são utilizados nas "movimentações externas às linhas de produção". Logo, infere-se que tais *pallets* não são utilizados no processo produtivo, portanto, não são considerados insumos de produção, incluindo os descartáveis. E dada essa forma de utilização, chega-se a conclusão de que, no âmbito da atividade da recorrente, os *pallets* de madeira são considerados meros equipamentos de transporte dos produtos acabados. Aliás, sabidamente, os *pallets* são considerados unidades de carga destinadas a viabilizar a otimização do transporte dos produtos acabados, por meio do uso de paleteiras e empilhadeiras.

Logo, em face dessa condição e forma utilização, os referidos *pallets* de madeira, em hipótese alguma, podem ser considerados insumos de produção, porque utilizados exclusivamente no transporte dos produtos acabados, e tampouco despesas de armazenagem ou de frete, conforme alegado, alternativamente, pela recorrente, especialmente, aqueles retornáveis, que, dependendo do prazo de vida útil, devem ser registrados no ativo permanente e não contabilizados como despesas.

E como não se trata de insumo nem despesa de armazenagem ou de frete, obviamente, não tem qualquer relevância para o deslinde da controvérsia o fato de a utilização dos referidos *pallets* atender ou não exigências referentes à higiene e limpeza determinada em normas da Anvisa e do Ministério da Agricultura.

Por todas essas considerações e tendo em conta que os custos de aquisição dos *pallets* de madeira não são considerados insumos de produção nem despesa de armazenagem ou frete, conforme definido no art. 3º, II e IX, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, por falta de previsão legal, não integram a base de cálculo dos créditos da

Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, portanto, deve ser mantida, integralmente, a glosa realizada pela fiscalização.

1.2 Da aquisição de bens sujeitos à alíquota zero

Com base nos dados da memória de cálculo apresentada pela recorrente, a autoridade fiscal procedeu a glosa das aquisições dos bens sujeitos à alíquota zero, para os quais há expressa vedação à apropriação de créditos das referidas contribuições, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a seguir reproduzido:

> *Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
>
> *[...]*
>
> *§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*
>
> *[...]*
>
> *II - da aquisição de bens ou serviços* ***não sujeitos ao pagamento da contribuição****, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)* - grifos não originais

Na manifestação de inconformidade e no recurso em apreço, a recorrente alegou cerceamento do direito de defesa, por falta de identificação dos itens glosados e da motivação da glosa. No entanto, contraria o alegado, a afirmação da própria recorrente de que "diversos produtos descritos como tributados por meio de alíquota zero, nos moldes da Lei nº 10.925/2004, em seu art. 1º, não se tipificam nas classificações fiscais descritas" e cita o manjericão como "provável" item glosado indevidamente.

No mesmo sentido, a simples leitura da referida "Relação De Notas Fiscais Glosadas de 2008" evidencia a improcedência da referida alegação. No referido documento, verifica-se que, para cada nota fiscal glosada, além da descrição e valor de aquisição do bem, há expressa indicação do motivo da glosa, acompanhado da menção ao respectivo dispositivo legal, que reduziu a zero a alíquota das citadas contribuições.

E ao perceber o equívoco de tal alegação, ao se manifestar sobre o resultado da diligência, a recorrente alegou que:

> *Temos ainda* ***produtos químicos, desinfetantes e afins*** *que são bens utilizados especialmente no processo produtivo da recorrente, inclusive, em razão de normas que regulam a atividade e emitidas por órgãos reguladores e fiscalizadores, tais como ANVISA, MAPA, SIF, entre outros.*
>
> *Neste sentido foram glosados: Calc. Calcit. Pá 38% Cálcilo, Desinfetante Hipoclorito Sódio, DL Metionina Pà 99%, Desinfetante Enilconazole, Desinfetante Glut 40%, Desinfetante TEK, Ceftiofur, Treonina 98,5%, Antibiótico Amoxicilina 50%, Sulfato de Beomicina 50%.*

Na seqüência, a recorrente concluiu que:

> *[...] não pode a Receita Federal desconsiderar um custo ou despesa vinculado à atividade empresarial que é obrigatória e necessária ao próprio desempenho desta. A noção de insumo é técnica e, muitas vezes, os órgãos que fiscalizam e orientam determinada atividade, possuem mais condições de evidenciar o que é relevante para aquela atividade.*

No caso, inexiste controvérsia de que o motivo da glosa foi o fato de os referidos produtos terem sido adquiridos sem a tributação das referidas contribuições (produtos sujeitos à alíquota zero). Por conseguinte, a condição deles serem insumos de produção ou não, induvidosamente, não tem qualquer relevância para infirmar o motivo da glosa, já que a natureza produto não teve qualquer influência em ralação ao motivo da glosa.

Também não procede a alegação da recorrente de que era totalmente viável a manutenção do crédito em relação aos produtos "vinculados à noção de insumos", tais como "vacinas, antibióticos, treonina, ivermectina, entre outros", pinto de 1 dia (macho e fêmea) etc. A razão, segundo a recorrente, era evidente: se não houve cobrança das referidas contribuições na aquisição desses produtos, logo, era vedado o direito de apropriação de crédito, por expressa determinação no citado preceito legal.

Enfim, por expressa proibição, determinada no art. 26-A do Decreto 70.235/1972, no âmbito deste Conselho, não cabe a análise da alegação no sentido de que a glosa de créditos, na hipótese de aquisição sem tributação, se sujeita à tributação na operação posterior, viola o princípio da não cumulatividade e da capacidade contributiva, bem como implica efeito confiscatório. Aliás, em conformidade com essa proibição, exisnte o entendimento manifestado no enunciado da Súmula CARF nº 02, de acatamento obrigatório por todos os integrante deste Conselho, por força do disposto no art. 62 do Anexo II do RICARF/2015.

Em relação à aquisição dos produtos agropecuários (por exemplo, pinto de 1 dia, entre outros), relacionados no art. 8º da Lei 10.925/2004, em caráter alternativo, a recorrente pleiteou a manutenção, pelo menos, do crédito presumido, "pois esta lei especial se sobrepõe ao art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, como também art. 1º, da Lei n. 10.925".

Assiste razão à recorrente apenas no que tange às aquisições dos pintos de 1 dia, desde que, adquiridos de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, nos termos do art. 8º, § 3º, III, da Lei 10.925/2004, uma vez que, inequivocamente, tais animais integram o processo produtivo dos produtos de origem animal da posição 02.07 "carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05", produzidos pela recorrente e destinados à alimentação humana. Assim, ainda que tais bens tenham sido adquiridos com alíquota zero das referidas pessoas jurídicas, sobre tais aquisições a recorrente faz jus a apropriação do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei 10.925/2004.

Por todas essas razões, restabelece-se apenas o direito de a recorrente apropriar, parcialmente, do crédito presumido agroindustrial, calculados mediante a aplicação do percentual de 60% das alíquotas normais das contribuições, previsto no art. 8º, § 3º, I, da Lei 10.925/2004, sobre o valor das aquisições dos pintos de 1 dia.

1.3 Notas fiscais com CFOP de operação sem direito a crédito

De acordo com a citada Informação Fiscal, foram glosados os valores das notas fiscais, listadas na "Relação De Notas Fiscais Glosadas de 2008", cujo CFOP não representava operação de aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito.

Da leitura da referida listagem, constata-se que as notas fiscais glosadas em razão de o CFOP "indicar operação sem direito de crédito" estão identificadas na coluna "Motivo glosa" com a informação "CFOP", que significa "Código Fiscal da operação indica operação sem direito a crédito".

As referidas glosas foram integralmente mantidas pela decisão recorrida, com base nos seguintes argumentos, *in verbis*:

> *[...] os CFOP de tais notas não representam operações que consistam de aquisição de bens ou outra operação que dê direito a crédito, tais como as representadas pelas notas com os seguintes: os CFOP 2.556 Compra de material para uso ou consumo e 1.653 Compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final. De outro turno, tendo em conta a "Descrição do Material", verifica-se que os bens claramente não consistem de insumo ou não há como afirmar que o sejam, haja vista não ser possível identificar sua real natureza e aplicação dentro da atividade da empresa.*

Na manifestação de inconformidade e no recurso em apreço, a recorrente limitou-se em alegar a legitimidade dos créditos, por serem bens "caracterizados pela utilidade, inerência e relevância no processo produtivo". Evidentemente, trata-se de alegação genérica, desprovida de qualquer respaldo probatório. Já na manifestação sobre o resultado da diligência, a recorrente apresentou novas alegações, a seguir analisadas.

1.3.1 Das Peças, equipamentos e ferramentas em geral

Na referida manifestação, com base nos fluxogramas integrantes do Laudo Técnico do INT, a recorrente informou que, na relação de bens glosados, havia peças e diversos itens de reposição de máquinas, equipamentos e ferramentas utilizados no processo produtivo, tais como:

> *Suporte Bronze Mordaça, Lateral Mordaça, Bucha Bronze, Anel vedante, Anel trava, Rolamento, Fuso, Gancho, Engrenagem, Mola, Bucha, Placa Sincronizadora, Retentor, Pistão Hidráulico, Arruela Lisa, Correias do carro, Espátula, Bloco alumínio, Bucha Inox, Módulo completo, Acoplamento, Mangueira, Chave bloco, chave segurança, Bloco Bronze, Anel elástico, Cilindro bomba, Reparo de Pistão, Conectores, Faca Inox, Esteira placa quente, Peneira Moinho, Filtro Ar, Filtro óleo, Frezas Sep. vísceras PM 300, Navalha CW System e Filtro de óleo.*

E, em seguida, alegou que tais itens:

> *São peças, equipamentos, ferramentas em geral destinadas à manutenção e consecução do processo produtivo.*
>
> *A mais disso, o próprio Laudo técnico deixa evidente que tais itens estão vinculados ao processo produtivo da recorrente,*

especialmente, diante de sua atividade e plantas industriais juntadas.

Ora, se a própria recorrente afirmou que tais bens eram "peças, equipamentos, ferramentas em geral destinadas à manutenção e consecução do processo produtivo", certamente, eles não eram insumos de produção. E pelas características e aplicação, informadas na "planilha complementar referente aos insumos utilizados na produção", colacionada aos autos, apresentada após a referida manifestação, infere-se que, se efetivamente utilizados na produção, o custo de aquisição de tais bens era passível de apropriação como créditos, mas sob forma de encargo de depreciação, nos termos do art. 3º, VI, e § 1º, III, das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, a seguir reproduzido:

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

[...]

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

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

[...]

III - dos ***encargos de depreciação*** *e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do* ***caput****, incorridos no mês;(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)* - grifos não originais.

Assim, em vez da apropriação como crédito de insumo de produção, como equivocadamente fez a recorrente, com suporte nos citados preceitos legais, se aplicados na produção, a apropriação correta e permitida do crédito sobre o valor do custo de aquisição dos referidos bens era sob forma de encargo mensal de depreciação, segundo os procedimento determinados por legislação específica, o que não foi feito pela recorrente.

Por essas razões, fica demonstrado que os referidos bens eram insumo produção, portanto, não merece reparo a glosa dos créditos calculados sobre o valor do custo de aquisição dos mencionados bens.

1.3.2 Dos combustíveis em geral

Sobre a glosa dos combustíveis, na referida manifestação, a recorrente alegou o seguinte:

Temos ainda, os ***combustíveis*** *(Óleo Diesel), Álcool Combustível, Gasolina Combustível, etc), que além de existir expressa previsão legal para o crédito, também se vinculam diretamente ao processo de produção, como se pode notar claramente dos fluxogramas e laudo juntado.*

Na referida planilha complementar, a recorrente informou que o Óleo Diesel fora utilizado no gerador de energia do Frigorífico, no gerador do Incubatório e nas Caldeiras 1 e 2, enquanto que o Álcool Combustível fora utilizado no setor de Embalagem final e nos Túneis de congelamento (diminuição do gelo acumulado no frigorífico). Como tais itens foram utilizados na área fabril, eles são considerados insumos de produção e como tal o valor do custo de aquisição foram corretamente apropriado como créditos das referidas contribuições.

Consta da referida planilha a Gasolina Comum Combustível fora utilizada nos veículos da empresa, o que desqualifica tal produto como insumo de produção, logo, deve ser mantida a glosa.

Dessa forma, fica restabelecido o direito de a recorrente apropriar-se apenas do valor do crédito calculado sobre o valor de aquisição do Óleo Diesel e do Álcool Etílico Combustível. Em relação aos demais combustíveis, fica mantida a glosa dos créditos apurada pela fiscalização.

1.4 Das aquisições de pessoas jurídicas sujeitas à suspensão obrigatória da cobrança da contribuição

De acordo com a referida Informação Fiscal, o que motivou a glosa dos créditos normais apurados sobre os valores das aquisições de pessoas jurídicas de frangos vivos (Posição 0105) e demais produtos agropecuários, utilizados como insumos de produção pela recorrente, foi o fato de tais aquisições não estarem sujeitas à cobrança, mas à obrigatória suspensão da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, nos termos dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei 10.925/2004. Segundo a autoridade fiscal, as operações de venda de produtos agropecuários, para a pessoa jurídica Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda, preenchiam todos os requisitos fixados no art. 4º da Instrução Normativa SRF 660/2006, logo, por força do disposto nos referidos arts. 8º e 9º, tais aquisições não estavam sujeitas a cobrança das referidas contribuições.

Porém, asseverou a autoridade fiscal, caso o vendedor tivesse apurado e recolhido as ditas contribuições sobre as vendas dos citados produtos, tal recolhido era indevido. E, sabidamente, o pagamento indevido não assegurava o direito ao crédito ao comprador, mas repetição de indébito ao contribuinte, no caso o vendedor, conforme preceituava o art. 165, I, do CTN.

Por sua vez, a recorrente defendeu a manutenção integral do crédito, sob o argumento de que as aquisições ocorreram mediante tributação de 9,25% (Cofins + Contribuição para o PIS/Pasep) e que a Lei 10.925/2005 somente era aplicável, nas condições estipuladas, quando houvesse venda com suspensão das referidas contribuições; se houve aquisição de insumo sem a suspensão, aplicava-se o art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Alegou ainda que se podia concluir, da redação descrita pela IN SRF 660/2006 e a posterior alteração dada pela IN RFB 977/2009, que antes desta última IN a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins era uma faculdade e dependia de procedimentos formais (declaração). Alternativamente, a interessada pleiteou que se reconhecesse a procedência parcial do crédito, mediante aplicação do percentual do crédito presumido agroindustrial, previsto no art. 8º da Lei 10.925/2004.

A partir da vigência da Lei 10.925/2005, foi permitido às pessoas jurídicas produtoras de mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, classificadas nos capítulos e códigos mencionados no *caput* do art. 8º da referida lei,

deduzirem da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado mediante a aplicação de alíquota diferenciada sobre o montante dos insumos adquiridos de pessoa jurídica com atividade agropecuária ou de cooperativa de produção agropecuária. Em decorrência, suspendeu a cobrança das referidas contribuição nas vendas dos referidos insumos, realizadas pelas pessoa jurídicas que exerçam atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, nos termos do art. 9º da citada Lei que segue transcrito:

> *Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins* ***fica suspensa no caso de venda****: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*
>
> *I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*
>
> *II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*
>
> *III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei,* ***quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo****. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*
>
> *§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*
>
> *I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à* ***pessoa jurídica tributada com base no lucro real****; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*
>
> *II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*
>
> *§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á* ***nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF****. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)* - grifos não originais

Da simples leitura do referido preceito legal, infere-se que, uma vez existentes as condições nele estabelecidas, a pessoa jurídica vendedora, obrigatoriamente, adotará o regime suspensão da cobrança das referidas contribuições. Se a assim não procedeu, a citada pessoa jurídica agiu descompasso com a lei e se cobrança houve das referidas contribuições, elas foram indevidas e assim devem ser tratadas.

Em consonância com o disposto no transcrito art. 9º, § 2º, o assunto foi regulamentado, inicialmente, por meio da Instrução Normativa SRF 636/2006, depois revogada pela Instrução Normativa SRF 660/2006, com as alterações da Instrução Normativa SRF 977/2009.

Como a recorrente alegou que antes das alterações da Instrução Normativa SRF 977/2009 a suspensão da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins era uma faculdade e dependia de procedimentos formais (declaração), reveste de todo oportuno, para melhor análise, transcrever os seguintes trechos relevantes da redação originária da Instrução Normativa SRF 660/2006:

Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a comercialização de produtos agropecuários na forma dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004.

Da Suspensão da Exigibilidade das Contribuições Dos produtos vendidos com suspensão

Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

[...]

III - de produto in natura de origem vegetal destinado à elaboração de mercadorias classificadas no código 22.04, da NCM; e

IV de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inciso I do art. 5º.

§ 1º Para a aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

Das pessoas jurídicas que efetuam vendas com suspensão

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

[...]

III que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.

§1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

[...]

II atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e

[...]

Das condições de aplicação da suspensão

Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

I apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e

III utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

§ 1º Para os efeitos deste artigo as pessoas jurídicas vendedoras relacionadas nos incisos I a III do caput do art. 3º deverão exigir, e as pessoas jurídicas adquirentes deverão fornecer:

I a Declaração do Anexo I, no caso do adquirente que apure o imposto de renda com base no lucro real; ou

II a Declaração do Anexo II, nos demais casos.

§ 2º Aplica-se o disposto no § 1º mesmo no caso em que a pessoa jurídica adquirente não exerça atividade agroindustrial.

[...]

Do Crédito Presumido Do direito ao desconto de créditos presumidos

Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

[...]

Dos insumos que geram crédito presumido

Art. 7º Somente gera direito ao desconto de créditos presumidos na forma do art. 5º os produtos agropecuários:

I adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País com o benefício da suspensão da exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º;

II adquiridos de pessoa física residente no País; ou

III recebidos de cooperado, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no País. (grifos não originais)

Dos referidos comandos regulamentares, extrai-se que, se atendidas as condições estabelecidas nos incisos I a III do art. 4º, acima transcrito, obrigatoriamente, a receita de venda auferida pelas referidas pessoas jurídicas fica sujeita a suspensão da cobrança das referidas contribuições e, em decorrência dessa situação, a pessoa jurídica vendedora obriga-se a exigir e a compradora obriga-se a fornecer as declarações mencionadas nos incisos I e II do § 1º do citado artigo. Logo, tem-se que as condições estabelecidas nos incisos do art. 4º são necessárias e suficientes para a adoção obrigatório do regime de suspensão em comento, enquanto que os incisos do § 1º do art 4º apenas estabelecem obrigações acessórias a serem cumpridas pelas partes envolvidas na operação.

Diferentemente do alegado pela recorrente, antes da edição da Instrução Normativa SRF 977/2009, que deu nova redação ao art. 4º em comento, deixou expressa a obrigatoriedade da referida suspensão e revogou o § 1º, que previa a exigência de apresentação da referida obrigação, com vigência desde 4 de abril de 2006, conforme explicitado na nova redação, que segue transcrita:

> *Art. 4º Nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão disciplinada nos arts. 2º e 3º* ***é obrigatória nas vendas efetuadas a pessoa jurídica*** *que, cumulativamente: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)*
>
> *I apurar o imposto de renda com base no lucro real;*
>
> *II exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e*
>
> *III utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.*
>
> *§ 1º (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)*
>
> *§2º (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)*
>
> *§ 3º É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)*
>
> *[...]*
>
> *Art.11. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:*
>
> *I em relação à suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 2º,* ***a partir de 4 de abril de 2006, data da publicação da Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006****, que regulamentou o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004;* (grifos não originais)

Portanto, não foi a edição da Instrução Normativa SRF 660/2006 e tampouco a referida alteração que tornaram obrigatória a suspensão da cobrança das contribuições em apreço. Tal obrigatoriedade, certamente, já existia desde a vigência dos arts. 8º e 9º da Lei 10.925/2004. As referidas normas regulamentares apenas explicitaram tal obrigatoriedade, bem como os requisitos implícitos nos referidos preceitos legais.

Assim, resta demonstrado que a venda com suspensão constitui direito do vendedor, quando presente as condições estabelecidas implicitamente no referido preceito legal e expressamente no referido preceito regulamentar. Assim, se tal operação de venda foi indevidamente tributada pelo vendedor, essa condição não permite que o adquirente se aproprie do crédito normal (integral) das contribuições, por se tratar de procedimento contrário ao prescrito nos mencionados comandos normativos. No caso, se houve pagamento de contribuição indevida, em tese, o direito de repetir o indébito pertencente à pessoa jurídica vendedora. Entretanto, por falta de amparo legal, essa circunstância não assegura à pessoa jurídica compradora o direito de apropriar-se do crédito normal (integral) das contribuições.

Enfim, em caráter alternativo, a recorrente solicitou o restabelecimento parcial do crédito glosado, "mediante aplicação do percentual do crédito presumido", instituído no art. 8º do da Lei 10.925/2004.

O referido pedido alternativo merece acolhida, porque as referidas aquisições de insumos aplicados na produção de mercadoria de origem animal foram feitas de pessoa jurídica que exercem atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, portanto, em conformidade com disposto no art. 8º, § 1º, III, combinado com o disposto no art. 9º, III, da Lei 10.925/2004, tais operações asseguram ao estabelecimento agroindustrial adquirente o direito de deduzir crédito presumido em destaque, calculado mediante aplicação do percentual de 60% sobre o valor das aquisições dos insumos agropecuários aplicados na produção dos produtos de origem animal destinados à alimentação humana ou animal.

Com base nessas considerações, deve ser restabelecido, parcialmente, o direito de a recorrente apropriar-se do valor do crédito presumido agroindustrial, calculado mediante aplicação do percentual de 60% das alíquotas normais das contribuições sobre o valor dos insumos agropecuários adquiridos de pessoas jurídicas sujeitas à suspensão, mas indevidamente tributadas.

2 Da glosa dos Serviços Utilizados Como Insumos (Ficha 06A, Linha 03)

De acordo com a Informação Fiscal, a autoridade fiscal glosou as aquisições de serviços que não se enquadravam no conceito de insumo, nos termos do o art. 8º, § 4º, I, "b" da Instrução Normativa SRF 404/2004. A glosa compreende os valores das notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de serviços e nem outra operação com direito a crédito.

A recorrente contestou essa glosa remetendo "a todos os fundamentos ventilados até o momento" acerca da "noção de insumo no sistema não cumulativo de PIS e COFINS" e aduziu que o termo de verificação fiscal não mencionava expressamente um item sequer glosado e a razão fática e jurídica.

Diferentemente do alegado, embora não tenha sido mencionado na informação fiscal, há na "Relação De Notas Fiscais Glosadas de 2008" identificação das notas fiscais glosadas, descrição e valor do serviço, bem como o motivo da glosa, procedido da informação "NI" que indica que o serviço "Não é insumo".

E da leitura da descrição das operações glosadas, não é possível saber se os serviços são ou não insumos de produção e não há elementos suficientes para essa confirmação, haja vista não ser possível identificar sua real natureza e aplicação dentro da atividade da empresa. Para ratificar o afirmado, a título de exemplo, apresenta-se a descrição das seguintes operações: SERVIÇOS GERAIS, SERVICO MÃO-DE-OBRA, SERVICO IMOBILIZADO GERAL.

Na manifestação sobre a diligência, a recorrente informou que "com clareza meridiana são considerados insumos, em especial: Serviços de Expedição e Armazéns, Serviço Técnico Mecânico, Serviço de transporte de aves, Serviço de carga e descarga, entre outros."

Na referida planilha complementar, nos itens 53 a 56, foi informado o local onde era prestado o serviço e a sua descrição. Com base nessas informações e tendo em conta o conceito de insumo aqui adotado, são considerados insumos apenas os seguintes serviços: "Serviço de Expedição e Armazéns", "Serviço de Transporte de Aves" e "Serviço de Carga e Descarga".

Em relação aos demais serviços glosados, a recorrente não dignou apresentar elementos suficientes, com vistas a demonstrar que eram insumos de produção, portanto, deve ser mantida a glosa.

Por essas razões, deve ser restabelecido o crédito, apenas para custo de prestação dos seguinte serviços: Serviço de Expedição e Armazenagem Gerais, Serviço de Transporte de Aves e Serviço de Carga e Descarga.

3 Das Despesas com Energia Elétrica (Ficha 06A - Linha 04)

De acordo com a "Relação De Notas Fiscais Glosadas de 2008", verifica-se que foram glosados os valores informados na Ficha 06A - Linha 04 do Dacon, que não representavam despesas com energia elétrica consumida. As operações glosadas, por exemplo, tinha a seguinte descrição: PALLET MAD 120X100X14CM EXPORT PL7 REFO, CALC. CALCIT. Pà 38% CALCIO BAG 1300KG, PINTO 01 DIA MATRIZ COBB FEMEA, ANTIB AMOXICILINA 50% BALDE 5KG SC 200G.

Com base apenas na descrição, já fica demonstrados que tais operações não são despesas com energia elétrica.

Entretanto, diante tão evidente equívoco, a recorrente teve a coragem de alegar que os valores das despesas com energia foram lançados em livros fiscais, que se presumia verdadeiros, pelo que requereu a realização diligência ou perícia com o objetivo de comprovar a diferença mediante ofício à concessionária de energia.

Inacreditável! Em vez de apresentar as provas do que alegara, invertendo as regras sobre ônus da prova, sem qualquer justificativa plausível, a recorrente alegou que era autoridade fiscal que deveria provar que aquisição de pallet de madeira era despesa de energia elétrica consuma.

Assim, na ausência de provas de que os valores registrados não eram despesas com energia elétrica ou térmica, mantém a glosa integral determinada pela fiscalização.

4 Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (Ficha 16A - Linha 07)

De acordo com a planilha que integra a Informação Fiscal, foram excluídos da base de cálculo (glosados) as diferenças entre os valores informados no Dacon e os informados na memória de cálculo, apresentada pela recorrente. Segundo a autoridade fiscal, a referida glosa diz respeito aos custos com "SERVICO CARGA E DESCARGA (TRANSBORDO) e outros, que não se enquadravam no prescrito pelo art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003".

Cabe informa ainda que não há na "Relação De Notas Fiscais Glosadas de 2008" a indicação de notas fiscais para Linha 07 da Ficha 16A do Dacon, porque as glosas referem-se às diferenças apuradas entre os valores informados no Dacon e os informados na memória de cálculo, para cada mês do trimestre.

A recorrente alegou que o frete na venda e armazenagem "inclui o procedimento a fim de realizar a exportação do transbordo" por tratar-se de "serviço natural e essencial ligado ao frete para a exportação do bem".

Sem razão à recorrente. O teor do art. 3º, IX, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não comporta sentido e alcance tão amplo, de modo a incluir os demais serviços relacionados ao transporte do bem. Além disso, a recorrente não apresentou qualquer documento que comprovasse a realização da parcela das despesas glosadas.

Por todas essas razões, deve mantida a glosa realizada pela autoridade fiscal.

5 Créditos Presumidos das Atividades Agroindustriais (Ficha 06A - Linhas 25 e 26)

Da referida Informação Fiscal, extrai-se que, em relação aos insumos não pertencentes ao inciso I do § 3º do art. 8º da Lei 10.925/2004, no cálculo do crédito a alíquota aplicada foi reduzida de 60% da alíquota normal da contribuição, percentual utilizada pela interessada, para 35% da alíquota normal, nos termos do inciso III do mesmo parágrafo.

No corpo do relatório fiscal, encontra-se uma listagem contendo os insumos adquiridos com o benefício do crédito presumido que sofreram glosa, totalizados por descrição em cada mês, e na planilha "Crédito Presumido – Detalhe", colacionada aos autos, encontram-se individualizadas as notas fiscais correspondentes.

A recorrente, por seu turno, alegou que o art. 8º da Lei 10.925/2004, ao definir os percentuais (60% ou 35% da alíquota da contribuição) para fins de cálculo do crédito presumido a ser apropriados pelas pessoas jurídicas que produzissem mercadorias de origem animal, destinadas à alimentação humana e classificadas nos capítulos e códigos que indica, não vincula tais percentuais ao tipo de bem que é adquirido pela pessoa jurídica, mas sim ao tipo de produto que é fabricado com o bem adquirido.

Com base nesse entendimento, a recorrente defendeu a legitimidade do crédito presumido apurado no percentual de 60% da alíquota normal da contribuição, em relação aos insumos destinados à fabricação dos produtos destinados a alimentação humana ou animal, descritos nos Capítulos 2 a 4, 6 da NCM e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e às misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.

Do cotejo entre os dois posicionamentos, fica evidenciado que a controvérsia cinge-se ao parâmetro de definição do percentual de apuração do crédito presumido agroindustrial. Para a recorrente, seria a natureza do bem produzido pela pessoa jurídica que desenvolvesse a atividade agroindustrial, ao passo que, para autoridade fiscal, seria a natureza do insumo adquirido pelo referido estabelecimento agroindustrial.

Para melhor compreensão da controvérsia, veja o teor do *caput* e do § 3º, I e III, do art. 8º da Lei 10.925/2004, na época vigentes, que seguem transcritos:

> *Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09,*

> *2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*
>
> *[...]*
>
> *§ 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 das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 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; e*
>
> *[...]*
>
> *III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)*

No âmbito deste Conselho, até a vigência do art. 33 da Lei 12.865/2013, que acrescentou o § 12 ao art. 8º da Lei 10.925/2004, havia amplo dissenso sobre a questão. A partir de então, em face da natureza interpretativa do novel preceito legal, por força do disposto no art. 106, I, do CTN, passou a ser aplicada o entendimento em que o percentual de presunção seria definido em função da natureza do produto industrializado e não dos insumos nele aplicado. Senão, veja como ficou a redação do citado § 10:

> *Art. 8º [...]*
>
> *[...]*
>
> *§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) **abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos**. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013)* - grifos não originais

Com base nessas considerações, deve ser restabelecido o direito de a recorrente apropriar-se do valor do crédito presumido agroindustrial, mediante a utilização do percentual de 60% da alíquota normal das referidas contribuições, respectivamente, definidas no art. 2º das Leis 10.637/2002 e10.833/2003, a ser aplicado sobre o valor do custo de aquisição de todos insumos utilizados na fabricação dos produtos discriminados no art. 8º, § 3º, I, da Lei 10.925/2004, independente do tipo, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, ou de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e de cooperativa agropecuária, na forma do art. 8º, § 1º, da Lei 10.925/2004.

II DA GLOSA DAS RECEITAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO

De acordo com referida Informação Fiscal, a autoridade fiscal apurou que a recorrente não havia registrado operação de exportação no Siscomex o ano de 2008 e que grande parte das vendas com fim específico de exportação, realizadas com CFOP 5501/6501, não cumpriram os requisitos da legislação de regência, porque as mercadorias eram entregues em recintos não alfandegados de uso público. A autoridade fiscal ainda informou que:

> *Em verdade, era a Perdigão Agroindustrial S/A, em seu próprio nome, que "estufava" os contêineres e realizava as exportações. Dessarte, as vendas da Perdigão Agroindustrial Mato Grosso Ltda para a Perdigão agroindustrial S/A eram vendas normais no mercado interno.*

Em decorrência dessa constatação, a autoridade procedeu a reclassificação das referidas vendas do grupo das receitas de exportação para o das receitas de vendas tributadas no mercado interno, bem como procedeu o recálculo das proporções entre os valores das receitas de vendas no mercado interno (tributadas e não tributadas) e das receitas de exportação, para fim de determinação do novo percentual de rateio dos créditos das referidas contribuições, passíveis de ressarcimento e compensação, nos termos da legislação vigente.

A relação das notas fiscais glosadas, emitidas pela recorrente em nome da exportadora Perdigão Agroindustrial S/A., encontram-se discriminadas na Planilha denominada "Listagem de locais de entrega das vendas com fim específico de exportação fornecida pelo contribuinte e formatada pela fiscalização", colacionada aos autos, em que, além de outras, consta a informação do local onde foram armazenados os produtos remetidos pela recorrente.

Assim, fica demonstrado que o motivo da glosa em apreço foi a descaracterização da receita de venda com fim específico de exportação em razão do descumprimento dos requisitos estabelecido para o referido regime de isenção.

No recurso em apreço, a recorrente alegou que a não incidência (desonerações) das referidas contribuições sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, estabelecida nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não se tratava de hipótese de isenção, mas de imunidade tributária objetiva, prevista no art. 149, § 2, I, da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), que objetivava "desonerar receitas vinculadas (direta ou indiretamente) à exportação".

Além de ser matéria estranha ao motivo da glosa em apreço, para a recorrente não existe diferença entre a imunidade tributária da operação de exportação, estabelecida no art. 149, § 2, I, da CF/1988, a isenção das operações de "vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação", previstas no art. 5º[17], III, da Lei 10.637/2002 e no art. 6º[18], III, da Lei 10.833/2002, respectivamente, para a Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins do regime de incidência não cumulativa.

No caso, diferentemente do regime de imunidade tributária das operações de exportação, o regime de isenção em comento está condicionado a que a venda seja feita (i) a empresa comercial exportadora e (ii) para o fim específico de exportação. Logo, trata-se

[17] "Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
I exportação de mercadorias para o exterior;
[...]
III vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação."
[18] "Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
I exportação de mercadorias para o exterior;
[...]
III vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação."

matéria regulada por lei, cuja análise de compatibilidade com a CF/1988 é expressamente vedada aos integrantes deste Conselho pelo art. 26-A do Decreto 70.235/1972. Assim, uma vez demonstrada a possibilidade de afastamento, passa-se a analisar o significa e alcance dos preceitos legais que disciplinam o assunto.

No ordenamento jurídico do País, existem duas espécies de empresas comerciais exportadoras: (i) a empresa comercial exportadora comum, constituída de acordo com a legislação comum (Código Civil e legislação esparsa) e registrada como exportadora no Registro de Exportadores e Importadores (REI) da Secex e (ii) a *trading company* (ou ECE), constituída na forma do art. 2º[19] do Decreto-lei 1.248/1972.

Enquanto que as vendas com o fim específico de exportação devem os requisitos estabelecidos no parágrafo único do art. 1º Decreto-lei 1.248/1972, a seguir transcrito:

> *Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.*
>
> *Parágrafo único.* ***Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação*** *as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:*
>
> *a)* ***embarque de exportação*** *por conta e ordem da empresa comercial exportadora;*
>
> *b)* ***depósito em entreposto****, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.* (grifos não originais)

Na exportação, o regime de entreposto aduaneiro, que compreende as modalidades de regimes comum e extraordinário, encontra-se definido no art 10 do Decreto-lei nº 1.455/1976, a seguir reproduzido:

> *Art. 10. O regime de entreposto aduaneiro na exportação* ***compreende as modalidades de regimes comum e extraordinário*** *e permite a armazenagem de mercadoria*

[19] "Art. 2º - O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:
I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda;
II - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto;
III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.
§ 1º - O registro a que se refere o item I deste artigo poderá ser cancelado, a qualquer tempo, nos casos:
a) de inobservância das disposições deste Decreto-Lei ou de quaisquer outras normas que o complementem;
b) de práticas fraudulentas ou inidoneidade manifesta.
§ 2º - Do ato que determinar o cancelamento a que se refere o parágrafo anterior caberá recurso ao Conselho Monetário Nacional, sem efeito suspensivo, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data de sua publicação.
§ 3º - O Conselho Monetário Nacional poderá estabelecer normas relativas à estrutura do capital das empresas de que trata este artigo, tendo em vista o interesse nacional e, especialmente, prevenir práticas monopolísticas no comércio exterior."

destinada a exportação, em local alfandegado: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

*I- **de uso público**, com suspensão do pagamento de impostos, no caso da modalidade de regime comum; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*II- **de uso privativo**, com direito a utilização dos benefícios fiscais previstos para incentivo à exportação, antes do seu efetivo embarque para o exterior, quando se tratar da modalidade de regime extraordinário. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*§ 1º O regime de entreposto aduaneiro na exportação, **na modalidade extraordinário, somente poderá ser outorgado a empresa comercial exportadora constituída na forma prevista peloDecreto-Lei nº1.248, de 29 de novembro de 1972**, mediante autorização da Secretaria da Receita Federal. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

§ 2º Na hipótese de que trata o § 1º, as mercadorias que forem destinadas a embarque direto para o exterior, no prazo estabelecido em regulamento, poderão ficar armazenadas em local não alfandegado. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

O entreposto aduaneiro na exportação encontra-se regulamentado nos arts. 410 a 415 do Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro de 2009 - RA/2009), dos quais, pela pertinência, transcreve-se os arts. 410 e 411 a seguir:

Art. 410. O regime especial de entreposto aduaneiro na exportação é o que permite a armazenagem de mercadoria destinada a exportação (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 10, caput, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 69).

*Art. 411. O entreposto aduaneiro na exportação compreende as **modalidades de regime comum e extraordinário** (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 10, caput, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 69).*

*§ 1º **Na modalidade de regime comum**, permite-se a armazenagem de mercadorias em recinto de uso público, com suspensão do pagamento dos impostos federais (Decreto-Lei nº1.455, de 1976, art. 10, **caput**, inciso I,com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 69). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)*

*§ 2º **Na modalidade de regime extraordinário**, permite-se a armazenagem de mercadorias em recinto de uso privativo, com direito a utilização dos benefícios fiscais previstos para incentivo à exportação, antes do seu efetivo embarque para o exterior (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 10, inciso II,com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 69).*

§ 3º O regime de entreposto aduaneiro na exportação, na modalidade extraordinário, somente poderá ser outorgado a empresa comercial exportadora constituída na forma prevista no art. 229, mediante autorização da Secretaria da Receita Federal

> *do Brasil (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 10, §1º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 69).*
>
> *§ 4º Na hipótese de que trata o § 3º,* ***as mercadorias que forem destinadas a embarque direto para o exterior, no prazo estabelecido pela autoridade aduaneira, poderão ficar armazenadas em local não alfandegado*** *(Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 10, § 2º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 69).*

Com base nos referidos comandos normativos, infere-se que as vendas com fim específico de exportação, para serem beneficiadas com a isenção das referidas contribuições e integrarem a receita de exportação, para fim rateio do crédito apropriado, depende do cumprimento dos seguintes requisitos: a) remessa das mercadorias para embarque de exportação ou entrega em entreposto aduaneiro de regime comum ou extraordinário, nas vendas para *trading companies*; e b) remessa das mercadorias para embarque de exportação ou entrega em entreposto aduaneiro de regime comum, nas vendas para demais comerciais exportadoras comum.

Assim, quer os produtos sejam vendidos a *trading companies*, quer o sejam vendidos a empresas exportadoras comuns, para usufruir os benefícios fiscais de incentivo à exportação, o produtor-vendedor de remetê-los diretamente para embarque de exportação, por conta e ordem da empresa adquirente, ou para depósito alfandegado de uso público ou privativo (neste último caso, se a venda foi para *trading company*).

A única exceção a exigência de armazenamento em local não alfandegado, encontra-se prevista no art. 411, § 4º, do RA/2009. Porém, ela se aplica apenas às vendas realizadas à *trading company* e para "as mercadorias que forem destinadas a embarque direto para o exterior, no prazo estabelecido pela autoridade aduaneira", situação que não se vislumbra no caso em apreço, em que a adquirente dos produtos fora uma empresa comercial exportadora comum.

Dessa forma, para que as vendas fossem consideradas com fim específico de exportação, a remessa das mercadorias deveriam ter sido realizadas sob a forma de (i) embarque direto para o exterior ou (ii) armazenagem das mercadorias em recinto alfandegado de uso público sob regime de entreposto aduaneiro comum.

Nos presentes autos, inexiste controvérsia quanto ao fato de que a recorrente não cumpriu nenhum dos dois requisitos. De fato, a própria recorrente reconheceu que, o caso concreto envolvia a venda com fim específico de exportação da recorrente (Perdigão Agroindustrial Mato Grosso S/A.) para a Perdigão Agroindustrial S/A., "a qual, após estufar contêineres, realiza a exportação dentro do prazo de 180 dias do recebimento dos produtos."

Para a recorrente, a fiscalização se apegou a formalismo desnecessário (desproporcional), ao descaracterizar as vendas com fim específico exportação e reenquadrá-las como vendas normais no mercado interno, "na medida em que os fatos confirmam claramente que houve uma exportação, atingindo claramente a finalidade normativa, desde a Constituição Federal até as demais legislações".

Com a devida vênia, diferentemente da recorrente, entende-se que as formalidades estabelecidas na referida legislação não são desnecessárias e tampouco

desproporcional. Deveras, tais requisitos visam assegurar o controle da utilização do regime de isenção e dos benefícios fiscais de incentivo à exportação, especificamente, para evitar que haja utilização da isenção e utilização em duplicidade dos correspondentes benefícios fiscais.

Também não procede a alegação da recorrente de que o suposto descumprimento da exigência do depósito da mercadoria em armazém alfandegado não se dera por mera liberalidade sua, mas em razão da falta de estrutura do próprio Estado, uma vez que, diante da quantidade de produtos exportados pela recorrente, a Receita Federal não tinha locais suficientes. A uma, porque não há provas do alegado. A duas, porque parte das mercadorias foram depositadas em depósito alfandegado, o que não justifica que as demais não o tenham.

A recorrente alegou ainda que a responsabilidade e a culpa por esta "mera irregularidade" não podia ser-lhe imputada, mas a pessoa jurídica adquirente dos produtos. Sem razão a recorrente. Ora, se cabia a recorrente o cumprimento da exigência legal, para que a venda por ela realizada fosse caracterizada com fim específico de exportação, logo somente se a operação tivesse sido feita de acordo com os requisitos legais, certamente, ela deixaria de ser a responsável por quaisquer créditos tributários decorrentes de tais operações, mesmo que a exportação eventualmente não fosse efetivada pela adquirente/exportadora. Porém, no caso em tela, não foi o que aconteceu, conforme anteriormente demonstrado.

Por todas essas razões, deve ser mantida integralmente a glosa do valor da receita das vendas com fim específico de exportação.

B) DA CONCLUSÃO

Por todo o exposto, no mérito, vota-se pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso, para restabelecer:

a) o direito ao crédito da contribuição a ser calculado sobre (i) o custo de aquisição do Óleo Diesel e do Álcool Etílico Combustível e (ii) custo de prestação dos seguintes serviços: Serviço de Expedição e Armazenagem Gerais, Serviço de Transporte de Aves e Serviço de Carga e Descarga, nos trimestres em que adquiridos tais insumos; e

b) o direito de apropriar-se do valor do crédito presumido agroindustrial, mediante a utilização do percentual de 60% da alíquota normal das referidas contribuições, a ser aplicado sobre o valor do custo de aquisição de todos os insumos aplicados na fabricação dos produtos de origem animal utilizados na alimentação humana e animal, discriminados no art. 8º, § 3º, I, da Lei 10.925/2004, incluindo o valor (i) das aquisições dos pintos de 1 dia, adquiridos com alíquota zero de pessoa jurídica com atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária e (ii) das aquisições de pessoa jurídica com atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, sujeitas a obrigatória suspensão, mas indevidamente tributadas pelas contribuições.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento