



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

Processo nº 11516.721887/2011-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.900 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2018
Matéria COFINS
Recorrente BRF S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

PRELIMINAR DE NULIDADE. SUPERFICIALIDADE DA ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES

Não há que se decretar a nulidade de ato administrativo, no qual constam todos os fatos, documentos e fundamentos legais nos quais se baseou a autoridade fiscalizadora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

INSUMOS. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO

Para fins de creditamento do PIS e da COFINS, devem ser admitidos como insumos os custos essenciais ao desenvolvimento do processo produtivo. A prova de tal condição deve ser construída a partir de notas e livros fiscais, bem como de evidências documentais da participação do produto na atividade fabril (ex: descrição do processo fabril, validada por laudo técnico).

CRÉDITO PRESUMIDO. PERCENTUAL DETERMINADO COM BASE NO PRODUTO EM QUE O INSUMO FOR APLICADO

Com a edição da Lei nº 12.865/13, que acresceu o §10 ao art. 8º da Lei nº 10.925/04, pôs-se fim à controvérsia em torno da determinação do percentual a ser aplicado sobre os insumos adquiridos, para fins de cálculo do crédito presumido. O percentual é determinado de acordo com o enquadramento do produto em que o insumo é aplicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Antônio Carlos da Costa Calcanti Filho, que negou provimento ao frete em movimentação de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, e Valcir Gassen, que dava provimento para os bens com alíquota concentrada em etapas anteriores.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Candido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

"Trata-se de Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativa – PER/DCOMP nº 23825.61392.030909.1.1.09-3857, transmitido em 03/09/2009 - vinculados à receita de exportação, apurados no 1º trimestre calendário de 2009, no valor de R\$ 18.478.832,55.

Do Despacho Decisório

O Pedido de Ressarcimento foi parcialmente deferido, tendo sido reconhecido o crédito no valor de R\$ 11.564.554,85. Foram homologadas as compensações vinculadas ao pedido, até o limite do crédito reconhecido.

Tendo em vista a ocorrência de declarações de compensação não homologadas e transmitidas na vigência da Lei nº 12.249/2010 – tratadas nos processos números 11516.721887/2011-41, 10983.911361/2011-81, 10983.911354/2011-80 e 10983.911357/2011-13 -, foram lavrados os autos de infração para exigência de multa isolada correspondentes, tratados nos processos números 11516.723929/2013-40, 11516.723931/2013-19, 11516.723930/2013-74, 11516.723933/2013-16.

Tendo em vista a ocorrência de declarações de compensação não homologadas e transmitidas na vigência da Lei nº 12.249/2010 – tratadas nos processos números 11516.721887/2011-41, 10983.911361/2011-81, 10983.911354/2011-80 e 10983.911357/2011-13 -, foram lavrados os autos de infração para exigência de multa isolada correspondentes, tratados nos processos números 11516.723929/2013-40, 11516.723931/2013- 19, 11516.723930/2013-74, 11516.723933/2013-16.

Sobre as verificações realizadas nos créditos do período a autoridade fiscal relata que: a contribuinte forneceu a conta contábil e o número do documento fiscal relativos a contabilização das notas fiscais listadas nas memórias de cálculo, sendo confirmadas por amostragem as contas informadas, através do número do documento fiscal e da data do lançamento; analisou cada uma das descrições dos itens das memórias de cálculo, de forma a determinar, com base na legislação vigente à época, quais os itens teriam direito a crédito, elaborando uma “matriz de glosas”; aplicou a “matriz de glosas” a todos os itens de notas fiscais que constavam na memória de cálculo, identificando os créditos a que o contribuinte fazia jus em cada nota fiscal utilizada na memória de cálculo.

Explica que os procedimentos de glosa foram adotados na seguinte sequência: numa primeira etapa de verificação, as informações presentes nas memórias de cálculo (onde o contribuinte informa à fiscalização quais as notas fiscais utilizadas para apurar os créditos declarados em Dacon) foram cotejadas com as notas fiscais, obtidas do SPED Fiscal; a segunda etapa de verificação consistiu na elaboração de uma “matriz de glosas”, com os itens que, com base na legislação vigente à época, davam direito a crédito; a terceira etapa consistiu na aplicação da “matriz de glosas” a todos os itens de notas fiscais que constavam na memória de cálculo, a fim de identificar os créditos a que o contribuinte fazia jus em cada nota fiscal. A quarta etapa é a de glosa propriamente dita: foram somados os itens da memória de cálculo para cada linha do Dacon; em seguida, foi aplicada a “matriz de glosas” para excluir os itens que não tinham direito a crédito; subtraiu-se o segundo do primeiro para chegar ao valor reconhecido; a diferença positiva entre o valor declarado no Dacon e o valor reconhecido é o valor glosado.

Conclui que, ao final dos procedimentos descritos, apenas as notas fiscais cujas informações não foram apresentadas na memória de cálculo ou que de fato não se enquadravam nas hipóteses de creditamento permitido é que foram glosadas. Informa que todas as informações relativas às glosas estão disponíveis nos relatórios que discrimina, presentes nos autos nas folhas indicadas, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado.

Depois de descrever o procedimento fiscal, a autoridade fiscal passa a identificar as glosas realizadas conforme as linhas do Dacon, como segue.

1. Ficha 16A do Dacon - Aquisições no Mercado Interno

Da base de cálculo dos créditos apurados em Dacon, Ficha 16A –, foram glosados os valores que seguem:

1.1. Linha 01 – Bens para Revenda

Foram glosados:

1.1.1. os valores das aquisições de bens sujeitos a alíquota zero, listadas no relatório NF Glosadas - Alíquota zero;

1.1.2. os valores dos itens que se referem a revenda de gás liquefeito de petróleo, que tem alíquota concentrada, não gerando crédito ao revendedor.

1.2. Linha 02 – Bens Utilizados como Insumo

Da linha 02 foram glosados os valores referentes a:

1.2.1. aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo: a autoridade fiscal relata que glosou os valores das notas fiscais de aquisições de bens

ou serviços indevidamente incluídos nesta linha, MATERIAIS MECANICOS GRUPO GERADOR STEMAC, PALLET MADEIRA 120X100X14CM EXPORT PL7, OUTROS SERVIÇOS; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem NF Glosadas - Não Representam Aquisicao de Insumos;

1.2.2. aquisições de pessoas físicas sem direito a crédito na linha 2; cada uma das notas fiscais glosadas consta da listagem NF GLOSADAS – Aquisições de pessoas físicas;

1.2.3. aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem NF Glosadas - Alíquota zero;

1.2.4. notas fiscais cujo Código Fiscal de Operação não representa aquisição de insumos e nem outra operação com direito a crédito; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem NF Glosadas - Operações sem direito a credito (CFOP);

1.2.5. notas fiscais que representam aquisições de insumos de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins; cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem NF Glosadas – Aquisicao PJ – Suspensao obrigatória.

Em relação a essas aquisições de insumos de pessoas jurídicas, a autoridade fiscal relata que excluiu os valores das aquisições de insumos com suspensão obrigatória de PIS/Cofins na operação de venda, que não geram crédito regular (linha 02), mas somente crédito presumido de atividades agroindustriais. Assim coloca:

No período sob fiscalização, a contribuinte adquiria de pessoas jurídicas, de forma rotineira, Leite in Natura e outros produtos agropecuários. Estas mercadorias eram utilizadas no processo produtivo da contribuinte, na elaboração de seus produtos. A contribuinte apurou, sobre estes insumos, créditos básicos de PIS e COFINS. Todavia, conforme será demonstrado, este procedimento não estava correto. Na época, as aquisições de leite in natura e outros produtos agropecuários por agroindústrias já estavam reguladas pelos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004, verbis:

Destaca que a BRF S/A preenchia condições para a aplicação da suspensão elencadas no art 4º da IN SRF 660/2006 e que, portanto, a suspensão na operação de venda determinada em lei se impunha. Menciona que caso o vendedor tenha apurado contribuição para o PIS/PASEP e Cofins sobre estas vendas, ocorreu pagamento indevido, o que não dá direito de creditamento para o comprador.

1.3. Linha 03 - Serviços Utilizados como Insumo

Dos montantes informados para linha 03 do Dacon foram glosados os valores das aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “b” da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, tais como: DESINSETIZACAO E CONTROLE DE PRAGAS, SERVICO DE CONFECCAO E INSTALACAO ou SERVICO REFORMA PALLETS PBR. Cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem NF Glosadas - Não Representam Aquisicao de Insumos.

1.4. Linha 07 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

Foram glosadas as despesas com fretes em relação aos quais a interessada, apesar de intimada e reintimada para tanto, não logrou apresentar a vinculação com as vendas efetuadas, de modo a possibilitar a confirmação das exigências legais para o creditamento.

2. Ficha 16A – CRÉDITOS PRESUMIDOS ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS

Linha 25 – Calculados sobre Insumos de Origem Animal

Linha 26 – Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal

A autoridade fiscal reduziu o valor do crédito apurado pela contribuinte ajustando a alíquota erroneamente utilizadas pela interessada, de 4,56% (60% de 7,6%) para insumos que não se enquadram nas condições da legislação; explica: tal alíquota era prevista no inciso I do §3º do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 apenas para aquisições de insumos de origem animal e que se sejam 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; as aquisições de insumos que não se classifiquem nos capítulos e posições citados no inciso I recaem no inciso II (soja e derivados) ou no inciso III (demais) e devem ser apropriados créditos presumidos de 3,8% (50% de 7,6%) e 2,66% (35% de 7,6%), respectivamente.

Da base de cálculo do crédito foram glosados os valores das aquisições cujos CFOP das notas fiscais não representam aquisições de insumos, perfeitamente identificados na listagem individualizada, e das notas fiscais das aquisições de bens para revenda.

A autoridade fiscal traz em seu relatório a listagem dos insumos adquiridos com o benefício do crédito presumido que sofreram glosa, totalizados por descrição em cada mês e informa que as notas fiscais cujos valores foram glosados estão devidamente individualizadas na listagem Credito presumido – detalhe.

3. Ficha 16B - Aquisições de Insumos no Mercado Externo

Da base de cálculo dos créditos apurados em Dacon, Ficha 16A –, foram glosados os valores que seguem.

3.1. Linha 02 – Bens Utilizados como Insumo

Da base de cálculo dos créditos informados na linha 02 das Ficha 16B, foram glosados os valores referentes a:

3.2. Aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art.8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404/2004; bens ou serviços indevidamente incluídos nesta linha, como MOTOR TRIF. 13,5 KM 380V 60HZ 261755 KS, MOTOR 4HP 4P B5 210400422350A3 MONDINI e PRECORTADOR 05 CORTES 62715801 MADO. Cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem NF Glosadas – não representam aquisição de insumos.

3.3. Aquisições de bens cujo código fiscal da operação (CFOP) não representa aquisição de insumos. Cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem NF Glosadas – operações sem direito a crédito (CFOP)

A autoridade fiscal relata que, ao examinar os Dacon apresentados pela contribuinte no período fiscalizado, constatou que a BRF S/A exclui parte

significativa de sua receita da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a título de receita de exportação – linha 07 (Receita Sem Incidência da Contribuição Exportação) das fichas 07A (PIS) e 17A (COFINS). Informa que, entretanto, a fiscalizada não realizou operações de exportação em nome próprio em janeiro e fevereiro, conforme informações do sistema DWAduaneiro.

Constatado tal fato, restou a verificação da ocorrência de vendas com fim específico de exportação, o que também possibilitaria o lançamento na linha 7 das fichas 7A e 17A. Neste caso, considerou que a interessada não comprovou o fim específico de exportação nas saídas com CFOP 5501/6501 para a filial 108 da Perdigão Agroindustrial SA, pelo que tais vendas foram consideradas como receitas tributáveis auferidas no mercado interno.

Por conta disso, para fins de recálculo do crédito a descontar no período e reconstituição do Dacon, ajustou a proporção das receitas de mercado interno tributado, mercado interno não tributado e de exportação, nos meses de janeiro e fevereiro, acolhendo os valores declarados pela interessada para o mês de março, como segue:

	Janeiro	Fevereiro	Março
Trib MI	50,09%	35,99%	43,08%
Não Trib MI	47,45%	55,11%	17,77%
ME	2,46%	8,90%	39,15%

4. Do crédito gerado no trimestre - recálculo da Ficha 25B pela DRF Relata a autoridade fiscal que, tendo em vista as correções realizadas nas fichas 16A e 16B do Dacon, restaram alterados os valores dos créditos utilizados para desconto dos débitos, como segue:

Ficha 25B Resumo Cofins				
Regime Não Cumulativo		Janeiro	Fevereiro	Março
1	Cofins Apurada	4.702.650,50	3.941.694,55	33.947.599,93
8	TOTAL DA COFINS APURADA NO MÊS	4.702.650,50	3.941.694,55	33.947.599,93
9	(-) Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno	1.583.421,24	771.054,49	17.517.446,85
10	(-) Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno	0,00	0,00	6.114.027,13
11	(-) Vinculados à Receita de Exportação	0,00	0,00	685.648,85
12	(-) Presumido Atividades Agroindustriais (Lei nº 10.925/2004, arts 8º e 15)	3.119.229,26	3.170.640,06	7.353.530,64
13	(-) Vinculados a Embalagens para Revenda (Lei nº 10.833/2003, art. 51, § 3º)	0,00	0,00	0,00
14	(-) Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno	0,00	0,00	980.940,23
15	(-) Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno	0,00	0,00	404.661,38
16	(-) Vinculados à Receita de Exportação	0,00	0,00	891.344,85

A Autoridade Fiscal também traz a planilha com os Créditos de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação gerados no trimestre, já

diminuídos das glosas, que contempla os valores creditados no trimestre diminuídos das utilizações dos créditos no trimestre.

Crédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação	Janeiro	Fevereiro	Março
Saldo meses anteriores	0	212.230,06	994.529,18
Crédito do mês	212.230,06	782.299,12	11.255.674,53
Total disponível no mês	212.230,06	994.529,18	12.250.203,71
(-) Crédito descontado no mês	0	0	685.648,85
CRÉDITO GERADO NO TRIMESTRE	212.230,06	994.529,18	11.564.554,86

Decide pelo deferimento parcial do Pedido de Ressarcimento, ante o reconhecimento parcial do direito creditório no valor de R\$ 11.564.554,85 e a homologação parcial das Dcomp vinculadas, até o limite do crédito confirmado.

Da manifestação de inconformidade

Inicialmente, a recorrente defende a manifestação de inconformidade ora apresentada deverá, igualmente, ser julgada em conjunto com as manifestações de inconformidade apresentadas nos autos dos Processos Administrativos de números 11516.721878/2011-50, 11516.721887/2011-41, 10983.911351/2011-46, 10983.911350/2011-00, 10983.911361/2011-81, 10983.911354/2011-80, 10983.911357/2011-13 e 10983.911356/2011-79, bem como com as impugnações relativas aos Processos Administrativos de números 11516.723622/2013-49, 11516.723929/2013-40, 11516.723931/2013-19 e 11516.723933/2013-16.

Suscita a nulidade do procedimento fiscal alegando que a “superficialidade da análise das informações necessárias para a glosa dos créditos” fere o princípio da verdade material. Nesse sentido, aduz, em síntese, que “diante da obscuridade e dificuldade de provar certas circunstância” caberia à fiscalização “analisar todos esses fatos para fins de verificação da existência, ou não, do crédito apurado” e não somente “proceder à glosa com base em análises superficiais da documentação apresentada no curso do procedimento de fiscalização”. Reclama que, ao glosar os créditos com base em ilações genéricas de que os bens e serviços adquiridos não se enquadram no conceito de insumo ou sob a justificativa de que o Cfop refere-se à aquisição de bens que não gerariam direito a créditos, sem analisar a aplicação desses bens e serviços no processo produtivo, a fiscalização acabou por glosar indevidamente diversas despesas que caracterizam-se como insumos. Conclui que, por não ter a Fiscalização buscado a verdade material e nem tampouco apresentado motivação para tanto, o presente despacho decisório não pode subsistir, devendo ser cancelado.

No tópico III.2 - Da Sistemática Não-Cumulativa da Contribuição ao PIS e da Cofins / Da Legitimidade dos Créditos Apropriados pela Requerente, a fim de afastar o conceito de insumo adotado pela Fiscalização, tece considerações sobre a não cumulatividade das contribuições em tela estabelecendo o seu entendimento sobre o conceito de insumo aplicável ao caso, à luz da interpretação que faz da legislação, da jurisprudência e da doutrina. Diz, inicialmente, que, da combinação dos incisos e parágrafos do artigo 3º das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 com o artigo 195, inciso I, alínea V, e § 12, da Constituição Federal, tem-se que o critério de escolha legislativa dos custos e despesas que conferem direito de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é a relação de inerência de tais

dispêndios com a formação da receita, critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições. Defende, que o conceito de insumo, na sistemática não cumulativa dessas contribuições é muito mais abrangente do que o conceito de insumo adotado pela legislação do IPI, englobando todos e quaisquer dispêndios ligados ao processo produtivo e, assim, à obtenção de receita. Aduz, com base em jurisprudência do CARF, que o conceito de insumo aplicável ao caso deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, já que a materialidade dessas contribuições (a receita) é muito mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ, do que daquela prevista para o IPI. E, por fim, destaca que o conceito de insumo previsto na IN SRF nº 404/2004 não é o mesmo previsto na lei, o que implica em sua ilegalidade e menciona que os Tribunais Federais têm se firmado nesse sentido, exatamente em razão de a IN ultrapassar sua função de interpretação e exequibilidade da lei, ao pretender restringir o conceito de insumo.

E na sequência, passa a discorrer especificamente sobre cada tipo de glosa.

Bens para revenda, adquiridos a alíquota zero

No item 111.2.2 — Dos Bens para Revenda, a recorrente inicialmente contesta a glosa das aquisições de bens sujeitos à alíquota zero para revenda, realizada com base no art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.833/03, alegando que as aquisições cujos valores foram glosados não se subsumem a esta norma. Nesse sentido, argumenta que as aquisições em apreço, distintamente do que preleciona a mencionada norma, não se referem a bens cuja receita não se encontra sujeita à contribuições, mas a bens que se encontram no campo de incidência da contribuição e que tiveram a alíquota reduzida a zero pelo legislador; afirma que, portanto, o fato de não haver um efetivo dispêndio pelo contribuinte que forneceu os bens não implica que tal bem não está sujeito à contribuição. Conclui então que, tendo em vista que os insumos sujeitos à alíquota zero não se subsumem ao art. 3º parágrafo 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, devem tais aquisições ser integralmente consideradas para fins de creditamento, tal como determinado pela regra disposta no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03.

Entretanto, defende que, caso não se acolha o entendimento acima, é aplicável aos valores glosados a segunda parte do referido dispositivo legal. Isso por que, segundo alega, é possível afirmar que o tratamento fiscal do instituto da alíquota zero se confunde com o da isenção, devendo, portanto, aquele instituto estar sujeito à exceção que este comporta.

Bens para revenda, com tributação concentrada

No mais, a requerente informa que cometeu um equívoco ao classificar as aquisições de GLP sob o CFOP 1102 (Compra para comercialização), já que o GLP não foi adquirido para revenda, e sim, para ser utilizado com insumo em seu processo produtivo. Explica que o gás é utilizado: na (i) chamuscagem de suínos para retirar seus pêlos, que pertence ao processo produtivo dos suínos; no (ii) aquecimentos dos sistemas de incubação e das aves, que pertence ao processo produtivo das aves; e na (iii) fritura e cozimento de empanados e produtos industrializados, etc.

Nesse sentido defende que, sendo certo que o GLP consiste de insumo, os valores de suas aquisições geram crédito da Cofins, independentemente do regime ao qual tal insumo está sujeito, no caso, o monofásico. Isso porque, como alega, a única vedação da legislação para tomada de crédito, ocorre nos casos de "aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição", o que afirma não

ser o caso nos presentes autos, considerando que a receita do produtor auferida na venda de GLP foi oferecida a tributação.

Bens e serviços utilizados como insumo

No tópico 111.2.3 — Dos Bens e Serviços Utilizados como Insumos, a requerente passa a colocar os fatos e as razões de direito, pelos quais entende que faz jus aos créditos glosados.

Inicialmente, em relação aos itens glosados por não consistirem de insumos, diz ater-se aos “itens mais relevantes” dos presentes na planilha NF Glosadas — Não Representam Aquisições de Insumo. Assim segue.

Em relação à Indumentária e Itens de Uso Obrigatório, a recorrente, em síntese, alega que a indumentária dos colaboradores que trabalham em suas plantas industriais, itens tais como botas, botinas e Luva, bem como os itens de proteção de uso obrigatório, são exigidos por norma emanada da autoridade reguladora, sendo essenciais ao processo produtivo, sem os quais ela nem ao menos poderá exercer a sua atividade. Corroborando esse entendimento cita acórdão do CARF.

Quanto aos Pallets, explica que consistem em estruturas de madeira, cuja principal função é facilitar o transporte de insumos e mercadorias dentro do estabelecimento e que também servem para evitar o contato de tais materiais com qualquer superfície, impedindo contaminações que poderiam colocar em risco a integridade dos produtos industrializados. Adicionalmente, cita decisão do CARF que autorizou o creditamento sobre as despesas incorridas com os chamados “materiais para acondicionamento para transporte”, por configuram despesas com armazenagem, expressamente prevista como apta para gerar crédito no inciso IX, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/03. Conclui, então, que as glosas devem ser canceladas, por se tratarem, os pallets, de material indispensável no processo produtivo, além de configurar uma clara despesa com armazenagem, tal como já decidido pelo CARF.

Nessa linha, defende o crédito em relação aos serviços de repaletização (também chamados de serviços de “reforma de pallets”) face à sua essencialidade, devido à imprescindibilidade dos pallets no processo produtivo.

A título de Materiais e Equipamentos, defende o direito a crédito em relação a itens que cita - detergentes, lubrificantes, fusível, dentre outros – e outros tantos não mencionados que, segundo alega, teriam sido empregados no processo produtivo, estando diretamente relacionados à geração de receitas, caracterizando, assim, como insumos. Explica que: os detergentes industriais, por exemplo, são utilizados na higienização e limpeza das máquinas e pisos do estabelecimento industrial, atendendo, obviamente, às rigorosas regras emanadas pelas autoridades regulatórias; os lubrificantes e os fusíveis, são indispensáveis ao bom funcionamento das máquinas e equipamentos pertencentes ao processo produtivo. Aduz que, pelas breves descrições, é inegável que todos esses itens estão “intrinsecamente ligados ao processo produtivo”, pois seria impossível realizar a sua atividade sem tomar as precauções relativas à higienização ou preservação e bom funcionamento de suas máquinas. Em relação a estas, cita recente Acórdão proferido pelo CARF, em processo da própria requerente, por meio do qual restou reconhecido o direito ao crédito sobre as aquisições de ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos de sua atividade fabril.

Contesta a glosa dos valores relacionados a Serviços Realizados por “Operador Logístico”, alegando que a movimentação das mercadorias é inerente à sua atividade, pela impossibilidade de comercialização de seus produtos na ausência

de tais serviços, que são intrinsecamente relacionados à armazenagem e ao frete das mercadorias produzidas. Transcreve ementa de Acórdão do CARF, abaixo reproduzida, que teria considerado que os “serviços relacionados à movimentação de mercadorias e ao frete deve ser tratada em conjunto e, consequente, o direito ao crédito ser a eles estendidos”.

DESPESAS COM ARMAZENAGEM. CREDITAMENTO.

Uma vez comprovado que os gastos com energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, lavagem e deslocamentos foram suportados pelo Recorrente no conjunto das operações de armazenagem e frete durante a venda, e que foram tributados pelas contribuições, eles darão direito a crédito. (Acórdão n.º 3803-03.152, de 28.06.2012, g.n.)

E acrescenta que a própria RFB já considerou como insumo os gastos incorridos com a carga e descarga, e cita a Solução de Divergência nº 15/2007. Conclui, que dada à imprescindibilidade dos serviços relacionados à movimentação de mercadorias, associada ao fato de que estão diretamente relacionados com as despesas de frete de vendas, as glosas devem ser integralmente canceladas.

Afirma que os serviços de Análise Laboratoriais consistem de insumo, tendo em vista que os produtos fabricados são destinados ao consumo humano e que, portanto, devem ser constantemente avaliados e testados, de modo a preservar sua qualidade e integridade. Traz decisão do CARF que, segundo alega, ao apreciar as despesas incorridas com "serviços de análise laboratorial de comidas" firmou o entendimento de que, aos contribuintes cujo objeto social é relacionado à produção de alimentos, os serviços de análise laboratorial devem ser considerados como insumo. Nesse mesmo sentido, também traz a Solução de Consulta nº 145, de 21/09/2012.

Defende o direito ao crédito em relação à aquisições de bens utilizados como insumo adquiridos de pessoas físicas alegando que os bens e serviços adquiridos de pessoas físicas foram utilizados no processo produtivo e, portanto, guardam perfeita relação com as receitas geradas, caracterizando-se com insumos. E segundo, CARF já decidiu pela possibilidade de aproveitamento dos créditos relativos a aquisições de insumos em casos análogos.

No mais, defende que pelo menos faz jus ao crédito presumido na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Reclama que, a teor do art. 142 do CTN, a Fiscalização possui o dever de apurar corretamente os valores supostamente devidos a título de tributo, o que significaria, no presente caso, glosar apenas parcialmente os créditos oriundos de aquisições de pessoas físicas, já que a legislação prevê a possibilidade de crédito presumido, conforme os percentuais estabelecidos no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Defende o direito ao crédito em relação à aquisições de bens utilizados como insumo sujeitos a alíquota zero com base nos mesmos fundamentos expendidos acima em relação ao bens adquiridos para revenda sujeitos a alíquota zero.

Já em relação às Aquisições sob CFOP que Não Geram Créditos, reclama da superficialidade da análise da autoridade fiscal que não cuidou de verificar se os bens adquiridos são insumos do processo produtivo. Alega que uma simples análise da planilha elaborada pelo Fisco permite verificar que diversos bens glosados são produtos químicos (cita metionina, hexano GC, etc) que, evidentemente, são empregados no processo produtivo e que há diversos óleos que são utilizados nas máquinas pertencentes ao processo produtivo. Reclama ter sido arbitrário o

procedimento adotado pela Fiscalização de glosar bens cujo CFOP diz respeito a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (CFOP 1407 e 2407), sem sequer analisar a natureza do insumo adquirido e o seu emprego no processo produtivo. E aponta como mais grave ainda a situação que se refere ao CFOP cuja descrição é outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada, ou mesmo de material de uso ou consumo (CFOP 1949), pois é impossível a Fiscalização saber de qual insumo se trata apenas com base na mera redação do CFOP. Conclui dizendo que o simples equívoco cometido pela Requerente na classificação do CFOP não pode ser utilizado pelas Autoridades Fiscais como justificativa para glosar os créditos, ainda mais nas hipóteses em que a característica do item como insumo, segundo alega, é evidente.

Contra às glosas das aquisições de insumos com suspensão das contribuições, a recorrente alega que as alegações trazidas pela Fiscalização não merecem prosperar, pois o leite in natura e os insumos foram adquiridos sem a suspensão da Cofins. Defende que, em assim sendo, não há o que se falar em aplicação do mencionado art. 9º da Lei nº Lei nº 10.925/2004, mas sim do conceito de insumo previsto no já mencionado art. 3º da Lei nº 10.833/2003. Nesse sentido, ressaltar, ainda, que no período objeto de análise, vigia a Instrução Normativa RFB nº 660/2006, que dispunha sobre a suspensão da incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins nas aquisições de que trata o art. 9º da Lei nº 10.250/2004, sem, contudo, tecer quaisquer comentários quanto à obrigatoriedade da suspensão de tributos nas operações; alega que tal obrigação somente surgiu com a publicação da IN RFB nº 977/2009.

Despesas de armazenagem e fretes na operação de venda

No item 111.2.4 — Das Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda, a recorrente inicia afirmando que a tomada de créditos apurados a partir das despesas com fretes, sejam estas relacionadas ou não à operação de venda, está em consonância com a legislação vigente e com a mais recente jurisprudência administrativa.

Explica que, diante das diversas etapas do processo produtivo, aliado à sua extensa quantidade de plantas industriais, é notório que o frete de matérias primas e produtos semi-acabados é inerente à atividade da empresa e imprescindível ao mencionado processo produtivo, devendo os seus gastos serem considerados para fins de creditamento, vez que contribuem, indubitavelmente, para a geração de receita. Alega que a própria RFB e o CARF já se pronunciaram favoravelmente à essa pretensão; cita Acórdão do CARF.

Pelos mesmos motivos e sendo, segundo alega, inegável a importância da existência de centros de distribuição responsáveis por escoar a produção de maneira mais eficiente, alega que os gastos incorridos com os fretes de produtos acabados são, igualmente, aptos ao creditamento da mencionada contribuição; cita Acórdãos do CARF.

No mais, a fim de afastar a alegação de que "não ficou comprovado que os fretes em tela referem-se a fretes na operação de venda", a Requerente diz ter trazido em anexo planilhas (Doc. 11), que, segundo alega, contêm todas as despesas com fretes ocorridas no período. Menciona, como exemplo, as planilhas referentes ao mês de maio de 2009, contendo, segundo diz, todas as despesas de armazenagem e frete nas operações de vendas incorridas no período, com as respectivas contas contábeis, bem como a abertura da Ficha 16A, Linha 7, do Dacon (doc. 12).

Crédito presumido da agroindústria

Inicialmente a recorrente coloca que os itens descritos como "milho granel", "óleo soja degomado p/ ração", "suí abate misto spl pic-dal pirâmide", "suíno fêmea reprodução terceiros", consistem de insumo. Explica que: o milho e o óleo de soja são elementos essenciais na produção da ração dos animais, que, por sua vez, são de extrema importância ao processo produtivo; os suínos abate misto ("suí abate misto spl pic-dal pirâmide") e os suínos fêmeas ("suíno fêmea reprodução terceiros") são adquiridos para o processo produtivo suíno, já que, a Requerente, como alega, não é totalmente autossuficiente na produção de suínos.

No que se refere às glosas efetuadas em relação aos percentuais aplicados para cálculo do crédito presumido, alega que o método para o cálculo do crédito presumido está no próprio art. 8º da Lei nº 10.925/2004, em seu parágrafo 3º, o qual fazendo remissão ao caput, vincula, assim, o cálculo do crédito presumido ao produto produzido e, por outro lado, arrola como base de cálculo do crédito o valor da aquisição do insumo. Acrescenta que tal é o entendimento que se chega a partir de uma interpretação literal, lógica e finalística da legislação e que o CARF assim também vem decidindo.

Por fim, afirma que o parágrafo 10, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, incluído pela Lei nº 2.865/2013, põe fim a qualquer dúvida sobre a questão pois não dá margem à dúvida: o direito à aplicação do percentual de 60% decorre da natureza do produto resultante da atividade agroindustrial e não da natureza dos insumos empregados, pois, do contrário, não daria tal dispositivo que o direito ao crédito na alíquota de 60% abrange todos os insumos utilizados nos produtos em questão. Diz que a tal dispositivo, enquanto interpretativo, deve ser dada eficácia retroativa nos termos do art. 106 do CTN.

Pedido de perícia e diligência

A recorrente pugna pela realização de perícia, que se justificaria, segundo alega, pela necessidade de trazer ao conhecimento da autoridade julgadora os detalhes e particularidades dos seus processos produtivos, permitindo-lhe entender a específica natureza de cada despesa glosada pela Fiscalização e analisar sua pertinência e relação com o processo produtivo. Indica um perito a quem caberia: descrever de forma detalhada os seus processos produtivos; descrever de forma detalhada cada despesa glosada pela Fiscalização; esclarecer qual a relação das despesas glosadas pela Fiscalização com o processo produtivo; demonstrar quais despesas de frete são relacionadas à venda de mercadorias e produtos e quais são relacionadas à transferência entre estabelecimentos.

Em razão de a auditoria fiscal, segundo alega, ter sido superficial na análise de seu processo produtivo, a recorrente também pugna pela realização de diligência fiscal para que o auditor fiscal esclareça se os bens e serviços caracterizados como insumos pela Requerente em sua Dacon são utilizados no processo produtivo e efetivamente guardam relação intrínseca com a geração de receitas, em conformidade com o disposto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03.

Diante de todo o exposto, pede que seja dado provimento à sua manifestação de inconformidade.

Da revisão do acórdão

Verificada inexistência material devido a erro no cálculo do crédito passível de ressarcimento, o processo retornou à DRJ para prolação de acórdão revisor, em substituição do Acórdão nº 07-35.252, de 30 de julho de 2014.

É o relatório."

A DRJ em Florianópolis (SC) julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte e o Acórdão nº 07-36.186, de 10/12/14, foi assim ementado:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

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.

ASSUNTO: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2009 A 31/03/2009

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep 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.

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

No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, 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.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.

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

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

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004 na operação de venda dos produtos a que este se refere, quando o adquirente seja pessoa jurídica tributada pela 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 nº 660/2006.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÕES TRIBUTADAS.

Somente geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep passíveis de desconto da contribuição devida os valores das aquisições de bens ou serviços sujeitos ao pagamento da contribuição.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇOS DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste permissivo legal para tomada de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep a partir de dispêndios com serviços de frete de mercadorias ou produtos entre estabelecimentos da empresa.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte"

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, em que repetiu as alegações contidas na manifestação de inconformidade e adicionou informações complementares acerca de determinados bens, custos e despesas que considerou como insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

Trata-se de glosa de créditos de COFINS do 1º trimestre de 2009, que resultaram em parciais indeferimento de Pedido de Ressarcimento (PER) e não homologação dos Pedidos de Compensação (DCOMP) vinculados.

Em preliminar, a recorrente lista processos administrativos que reputa que devem ser julgados em conjunto, pois são conexos. Está correta: todos estão nesta pauta para julgamento.

Cumprе mencionar recorrente consignou em suas peças de defesa detalhadas descrições do seu processo produtivo, laudo do INT (doc. 09 da manifestação de inconformidade), comprovando a essencialidade de determinados bens, custos e despesas à atividade industrial e memorando prерado por engenheiro civil, com minudente explicação de sua operação (doc. 03 do recurso voluntário).

O exame dos argumentos contidos no recurso voluntário será essencialmente instruído pelo conceito de insumos (art. 3º da Lei nº 10.637/02) que vem sendo majoritariamente adotado no CARF, qual seja, o de que assim devem ser considerados os custos e despesas essenciais à conclusão do processo de preparação dos produtos.

Com efeito, tal posicionamento se alinha à recente decisão proferida pelo STJ, em sede do REsp 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, publicada em 24/04/18, que, inclusive, considerou como ilegais os conceitos de insumos exarados pelas IN SRF nº 247/02 e 404/04:

"EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTEs DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a

possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, após o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR"

Por fim, menciono ainda que adotei como balizadores de minhas conclusões:

- a premissa de que o ônus de comprovar o direito creditório é do contribuinte, nos termos do art. 373 do Código Processo Civil (Lei nº 13.105/15),;

- que, na busca da verdade material, há que se verificar se os argumentos da recorrente encontram respaldo nas descrições de seus processos produtivos, com as quais também trabalhou a auditoria fiscal, devidamente confirmadas pelos laudos técnicos carreados aos autos.

"PRELIMINARMENTE

11.2 — Da Superficialidade do Trabalho Fiscal / Ofensa ao Princípio da Verdade Material"

A recorrente requer a decretação da nulidade do despacho decisório, em suma, porque considera que o trabalho da fiscalização foi superficial, baseado em *"ilações e leituras genéricas"* e não em análise detalhada do processo produtivo. Aduz ainda que não produziu *"provas documentais e cabais"* de que as operações, tal como informadas e contabilizadas, não ocorreram.

Como exemplos, cita o fato de ter chegado a conclusões com base, simplesmente, no Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP).

Não obstante as divergências acerca de algumas conclusões a que chegou, entendo que não há motivos que possam eivar de nulidade o despacho decisório. E adoto a conclusão da DRJ como minha razão de decidir:

"1 Nulidade do despacho decisório

A recorrente suscita a nulidade do procedimento fiscal alegando que a "superficialidade da análise das informações necessárias para a glosa dos créditos" fere o princípio da verdade material. Nesse sentido, aduz, em síntese, que "diante da obscuridade e dificuldade de provar certas circunstância" caberia à fiscalização "analisar todos esses fatos para fins de verificação da existência, ou não, do crédito apurado" e não somente "proceder à glosa com base em análises superficiais da documentação apresentada no curso do procedimento de fiscalização". Reclama que, ao glosar os créditos com base em ilações genéricas de que os bens e serviços adquiridos não se enquadram no conceito de insumo ou sob a justificativa de que o Cfop refere-se à aquisição de bens que não gerariam direito a créditos, sem analisar a aplicação desses bens e serviços no processo produtivo, a fiscalização acabou por glosar indevidamente diversas despesas que caracterizam-se como insumos. Conclui que, por não ter a Fiscalização buscado a verdade material e nem tampouco apresentado motivação para tanto, o presente despacho decisório não pode subsistir, devendo ser cancelado.

Como veremos, entretanto, o procedimento fiscal foi regularmente realizado, tendo sido oferecido à contribuinte todas as condições e oportunidade, não só de demonstrar e comprovar o crédito pleiteado, como de exercer amplamente o seu direito à defesa. Vejamos.

Inicialmente, firme-se que o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon é o instrumento através do qual a empresa deve demonstrar ao Fisco todas as operações que influenciam a apuração do valor devido da contribuição para o PIS e da Cofins, não cumulativas, e dos respectivos créditos. Esse demonstrativo possui fichas e linhas específicas que devem necessariamente refletir a real composição do valor da base de cálculo dos créditos apurados e utilizados pelo contribuinte (via desconto, compensação, pedido de ressarcimento ou de restituição), identificando corretamente os custos e despesas que o compõem, a fim viabilizar a oportuna e necessária análise e conferência do crédito pela Autoridade Administrativa Fazendária competente, no caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil – DRF da jurisdição fiscal do contribuinte/pleiteante, a quem cabe deferir ou não o pleito do contribuinte.

Como relatado, a fim de proceder à análise do crédito pleiteado, conforme apurado e informado no Dacon apresentado para o período, a fiscalização intimou a contribuinte/pleiteante a demonstrar e comprovar a origem de todos os valores utilizados na base de cálculo do crédito objeto do pedido de ressarcimento. Em resposta às intimações fiscais, a interessada prestou os esclarecimentos que julgou necessários e suficientes para tanto e apresentou os documentos de que dispunha.

A autoridade fiscal relata que: a contribuinte forneceu a conta contábil e o número do documento fiscal relativos a contabilização das notas fiscais listadas nas memórias de cálculo, sendo confirmadas por amostragem as contas informadas, através do número do documento fiscal e da data do lançamento; analisou cada uma das descrições dos itens das memórias de cálculo, de forma a determinar, com base na legislação vigente à época, quais os itens teriam direito a crédito, elaborando uma “matriz de glosas”; aplicou a “matriz de glosas” a todos os itens de notas fiscais que constavam na memória de cálculo, identificando os créditos a que o contribuinte fazia jus em cada nota fiscal utilizada na memória de cálculo.

Como se vê, o Auditor Fiscal, a partir das informações, planilhas e documentos apresentados pela própria interessada durante o procedimento fiscal, tendo em conta a legislação de regência e o processo produtivo da empresa, ajustou o crédito a que a interessada tem direito, glosando os valores não comprovados e os valores para os quais a legislação não prevê direito de créditos. Não se verifica, portanto, que a fiscalização tenha sido superficial e nem tenha ocorrido a alegada apuração fiscal com base em ilações genéricas; compulsando os autos o que se verifica é que a Fiscalização, em sua análise, partiu das informações e dos elementos apresentados pela própria contribuinte, inclusive a descrição dos bens, a nomenclatura atribuída pela contribuinte a alguns bens na escrituração das notas fiscais e nos códigos Cfop nestas consignadas.

Note-se que, ao contrário do que defende a recorrente, “diante da obscuridade e dificuldade de provar certas circunstância” não caberia à fiscalização, mas à própria pleiteante demonstrar e comprovar todos os “fatos para fins de verificação da existência, ou não, do crédito apurado”; o que veremos no item que segue sobre repartição do ônus da prova no âmbito dos processos administrativos.

É descabida, portanto, a intenção da recorrente de afastar as informações que prestou à fiscalização, inclusive dos Cfop contidos nas notas fiscais apresentadas, como meio de prova suficiente para demonstrar a natureza de suas operações. Isso porque todas as informações, planilhas e documentos apresentados pela própria interessada durante o procedimento fiscal a vinculam perante o Fisco, pelo menos até que esta logre comprovar qualquer equívoco cometido, obviamente, por meios hábeis para tanto, todavia em sede de análise do mérito e não enquanto preliminar.

No que concerne ao Cfop, é importante ter em conta que a nota fiscal, por estar a sua emissão e utilização imbuída de formalismos e rigores estabelecidos legalmente, portanto de observação obrigatória pelos contribuintes, consiste, por excelência, do meio próprio para registrar e comprovar as operações comerciais das empresas, principalmente aquelas tributáveis e as capazes de gerar créditos, no âmbito de cada tributo. Assim é que no âmbito dos tributos federais não se pode prescindir do formalismo e oficialidade conferido pelas notas fiscais aos atos negociais praticados pelas pessoas jurídicas; destes as notas fiscais fazem prova perante o fisco na medida em que gozam de presunção (relativa) de veracidade, presunção esta somente afastada, por quem o pretenda, por meios hábeis e bastantes para tanto.

Assim, à evidência, descabida é a intenção da recorrente de descaracterizar a análise e a decisão proferida pela DRF com base no argumento de que os elementos por ela fornecidos à fiscalização não seriam hábeis e suficientes para informar a realidade dos fatos.

No mais, verifica-se que no relatório fiscal há a identificação de cada valor glosado da base de cálculo do crédito e a clara motivação da glosa. Compulsando o relatório vê-se que este foi devidamente fundamentado, contendo as informações

necessárias e suficientes para o conhecimento das irregularidades apuradas e a produção da defesa da contribuinte. De outro turno, em respeito ao devido processo legal, a contribuinte foi notificada da decisão, sendo-lhe conferido prazo para contestá-la, contestação que ora se analisa.

Portanto, tendo em conta que no âmbito de processos de reconhecimento de direito creditório é do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar o direito que alega (matéria que será tratada no item seguinte), tem-se que o procedimento fiscal foi regularmente realizado, sendo improcedente a alegação de que a análise fiscal teria sido superficial em razão de se basear nos documentos e informações prestadas pela fiscalizada.

Conclui-se que a decisão recorrida foi proferida por autoridade competente, tendo sido respeitados os princípios da motivação, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual é improcedente a alegação de nulidade do feito fiscal."

Com base no acima exposto, nego provimento à preliminar.

"III.2.3 — Dos Bens para Revenda (Ficha 16A e 16B— Linha 01 da DACON)

a) Dos Bens Para Revenda Sujeitos à Alíquota Zero "

A fiscalização glosou créditos sobre bens cujas compras era tributadas à alíquota zero, com fundamento nos incisos II dos § 2º dos art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03:

"(. . .)

§ 2o Não dará direito a crédito o valor:

(. . .)

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

A DRJ ratificou o procedimento fiscal.

O contribuinte alega que citado dispositivo veda créditos tão somente quando a revenda do produto não estiver no campo de incidência das contribuições, o que não seria o caso, posto que sofrem tais imposições, porém à alíquota zero.

Adicionalmente, alega que alíquota zero e isenção são institutos similares. Transcreve opiniões de doutrinadores neste sentido. E, assim entendido, poderia registrar os créditos, pois o citado dispositivo legal admite o registro de créditos relativos a produtos isentos, caso a saída seja tributada.

Regra geral, as leis vedam o registro de créditos derivados da compra de produtos não tributados, a fim de preservar a sistemática da não cumulatividade. Não se pode

registrar créditos, cujos valores não foram computados no preço e, por conseguinte, não foram pagos pelo adquirente.

As leis, todavia, abriram uma exceção à isenção, desde que o bem seja aplicado em produto ou serviço cuja receita de venda seja tributada.

Ao dispor que não gera direito a crédito a aquisição *"de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção"*, o legislador não excluiu apenas os bens, cuja operação de compra estiver fora do campo de incidência do PIS e da COFINS, como aduziu a Recorrente. Se assim o fosse, não teria criado exceção à regra para as aquisições isentas das contribuições. Também excluiu os tributados à alíquota zero e os beneficiados pela suspensão.

Também não acompanho a Recorrente, quando aduz que, por serem similares, a isenção e tributação à alíquota zero devem ser receber o mesmo tratamento, quando se trata de creditamento de PIS e COFINS.

Não obstante o fato de o resultado final ser o mesmo - desoneração tributária - a isenção e a tributação reduzida a zero são institutos que se encontram previstos em dispositivos legais distintos, com existência própria. Não cabe conferir a um (alíquota zero) o mesmo tratamento dispensado ao outro (isenção), em razão de ambos representarem renúncias fiscais.

Por fim, no sentido de não reconhecer o direito a créditos sobre aquisições de bens tributados à alíquota zero, vale mencionar as decisões do STF em sedes do RE nº 628.093/RS.

Portanto, nego provimento às alegações contidas neste tópico.

"b) Dos Bens Para Revenda que Possuem Alíquota Concentrada"

Foram glosados os créditos derivados de compras de GLP, em razão de estar sujeito à tributação concentrada e, por conseguinte, não gerando crédito para o revendedor. A DRJ não considerou as alegações da recorrente de que, na verdade, tratava-se de insumo industrial, pois entende que este argumento não foi apresentado e, por conseguinte, analisado pela fiscalização, uma vez que fora informado no DACON como bem para revenda.

A defesa sustenta que, ao contrário do que espelhou no DACON, o GLP era utilizado na produção para *"i) chamuscagem de suínos para retirar seus pêlos, que pertence ao processo produtivo dos suínos; (ii) aquecimentos dos sistemas de incubação e das aves, que pertence ao processo produtivo das aves; (iii) fritura e cozimento de empanados e produtos industrializados, etc.."* E, como a receita com a venda dos respectivos produtos era tributada pelas contribuições, tem direito à tomada dos créditos.

A recorrente argumentou, porém não comprovou que o GLP foi aplicado no processo industrial. E, da leitura das descrições das atividades industriais e laudos, tampouco se encontra respaldo para o que afirma.

Assim, nego provimento.

"III.2.4 — Dos Bens e Serviços Utilizados como Insumos (Ficha 16A — Linhas 02 e 03 da DACON)**a) Dos Bens e Serviços Utilizados como Insumos"**

A fiscalização glosou créditos sobre as compras de diversos bens que concluiu não se enquadrarem no conceito de insumos, aplicando os restritivos conceitos das IN RFB nº 247/02 e 404/04.

Na manifestação de inconformidade, a recorrente apresentou argumentos para sustentar o registro de créditos daqueles itens que julgou mais relevantes

A DRJ ratificou o procedimento fiscal e ainda dispôs que não pôde avaliar se os demais itens eram realmente intrinsecamente ligados ao processo fabril, tão somente pelos conceitos gerais de insumos levados aos autos pela recorrente.

No recurso voluntário, a recorrente repete os argumentos da primeira peça de defesa. E aduz não ter sido possível analisar "cada uma das 2 mil glosas registradas na planilha 'NF Glosadas - Não representam Aquisições de Insumos'", tendo, assim, optado por tratar individualmente os considerados mais relevantes.

Nos parágrafos seguintes, aprecio os argumentos apresentados pela recorrente, porém, antecipadamente, manifesto que concordo com a DRJ no sentido de que não é possível acatar alegações genéricas, devendo ser considerada como *"(. . .) não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."* (art. 17 do decreto nº 70.235/72).

"(i) Indumentária e Itens de Uso Obrigatório"

A recorrente apresentou os seguintes argumentos:

195. Os gastos incorridos pela Recorrente relativos às indumentárias de seus colaboradores, bem como aqueles relativos à sua higienização, ao contrário do que quer crer a decisão da DRJ, mostram-se necessários na medida em que, conforme mencionado no item III.1 supra, o processo produtivo da Recorrente, por envolver o manuseio de produtos destinados à alimentação humana, deve atender a todas as exigências das autoridades sanitárias e regulatórias.

196. Conforme consta na planilha “NF Glosadas – Não Representam Aquisições de Insumo”, anexa ao despacho decisório, a Recorrente incorre em elevados gastos com a indumentária dos colaboradores que trabalham em suas plantas industriais, tais como uniformes, botinas, luvas, aventais, camisetas, calças, protetores auriculares, respiradores descartáveis, conjuntos impermeáveis, sapatos de segurança, toucas, capacetes, respiradores e túnicas, mangotes (de proteção dos braços), bem como efetua gastos com serviços de locação de uniformes e lavanderia para a limpeza dos referidos itens. Nota-se, por exemplo, que esses itens são utilizados por quase a totalidade dos colaboradores da Recorrente conforme consta no documento “Ficha de Determinação de Uso de EPIs” (doc. 07 da Manifestação de Inconformidade).

197. Tal custo é necessário em razão das severas normas regulatórias, que obrigam, por exemplo, o uso de determinados itens de proteção ao longo de todo o processo produtivo da Recorrente, além da exigência de regular e constante troca desses itens quando da passagem de um setor para o outro do galpão industrial.

Não há dúvida de que trata-se de insumos. Depreende-se das informações constantes nos autos que os itens acima listados são essenciais à manutenção da integridade e qualidade dos alimentos e, portanto, essenciais à produção. Corrobora com este entendimento, a seguinte decisão da CSRF:

Acórdão nº 9303-01.740, da CSRF

COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cálculo de referido tributo.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Dou provimento aos argumentos.

"(ii) Pallets" e "(iii) Repaletização"

A recorrente informa que os pallets são insumos, pois utilizados para proteção das mercadorias, quando movimentadas nos estoques. E, em exportações, como material de embalagem. Traz excerto do laudo do INT e decisões do CARF que corroboram com seus argumentos.

E, na mesma linha de raciocínio, devem ser admitidos como insumos os serviços de restauração de pallets. Mais uma vez, colacionou trecho do laudo do INT.

Indubitavelmente, os pallets são imprescindíveis, essenciais ao processo industrial, como se depreende das informações constantes do autos. E os serviços de repaletização, por conseguinte, também;

Ocorre que os créditos foram calculados sobre os valores das compras, como se pudessem ser integralmente e de pronto consumidos, sem que fossem identificados os valores relativos aos pallets:

- utilizados como embalagem e que, por conseguinte, integraram os custos dos estoques (insumo passível de creditamento de imediato, de acordo com os incisos II dos art. 3º das Lei nº 10.637/02 e 10.833/03); ou

- integrantes do ativo imobilizado (neste caso, o crédito seria albergado nos incisos VI dos art. 3º das Lei nº 10.637/02 e 10.833/03, e deveria ser calculado sobre os custos com depreciação).

O serviço de repaletização é evidência clara de que havia reaproveitamento de pallets e que, portanto, nem todos eram utilizados como embalagens.

Assim, dada a ausência das informações complementares acerca do emprego dos pallets objetos da defesa, nego provimento.

"(iv) Materiais e Equipamentos"

A recorrente sustenta que;

I) detergentes, lubrificantes, anticorrosivos e fusíveis são aplicados na produção de ração animal e em equipamentos de corte de carnes;

II) acoplamentos de borracha em ligações de eixos rotativos de máquinas;

III) conectores e desengrachantes, para garantir o funcionamento eficaz de máquinas e evitar vazamento de óleo, graxa e combustível;

IV) combustíveis (gasolina, óleo, GLP, gás acetileno, argônio e oxigênio industriais), como energia para funcionamento de máquinas;

V) dicoflenato sódico, como medicamento para aves;

VI) metionina, treonina e neomicina, na produção de ração;

VII) serviços de manutenção, revisão, inspeção, regulagem e calibração de máquinas;

Dada a atividade desenvolvida pela recorrente, detalhadamente descrita nas peças de defesa e corroborada pelos laudos técnicos, indubitavelmente, devemos admitir na base de cálculo dos créditos os custos citados nos itens "V" e "VI", posto que, inclusive, não se poderia imaginar uma outra destinação plausível.

No tocante aos demais, todavia, não há na defesa informações detalhadas acerca das máquinas nas quais os listados produtos teriam sido aplicados.

Com relação a peças e serviços de manutenção, revisão, inspeção, regulagem e calibração, além da ausência de identificação das máquinas, para fins de aceitação dos créditos, haveria ainda que definir se aumentaram a vida útil do bem. Caso positivo, deveriam ter sido contabilizadas no custo do bem do ativo imobilizado, para posterior depreciação (art. 346 do Regulamento do Imposto de Renda - decreto nº 3.000/99)?

Isto posto, dou provimento parcial, revertendo as glosas dos itens nos itens "V" e "VI", acima mencionadas.

"(v) Serviços Realizados por "Operador Logístico"

Não foram acatados serviços de carga e descarga, movimentação de saída de mercadorias e *crossdocking* (processo de recebimento de mercadoria e imediata preparação para carregamento e entrega ao cliente).

Vejo os gastos com carga e descarga como, dependendo do caso, integrante dos de aquisição (incisos II dos art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03) ou armazenagem e frete sobre vendas (inc. IX do art. 3º e inc. II do art. 15 da Lei nº 10.833/03).

E, dada à sua natureza e clareza com que foram identificados nos registros contábeis, também não vejo necessidade de informações complementares para que sejam admitidos os créditos correspondentes.

"(vi) Análises Laboratoriais"

Não foram admitidos créditos sobre custos com análises laboratoriais de alimentos, para confirmar estarem aptos para o consumo humano.

Voto pela reversão das glosas, posto que são essenciais à conclusão do processo de preparação para consumo de gêneros alimentícios.

"b) Dos Bens Utilizados como Insumos — Aquisições de Pessoas Físicas"

Os gastos com compras de pessoas físicas de lenha para caldeiras não foram admitidos nas bases de cálculo dos créditos.

Na manifestação de inconformidade, sustenta que a lenha movimenta a caldeira de escaldagem de animais, consistindo em insumo. Não obstante, alternativamente, pleiteou o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04.

A DRJ concordou com a fiscalização, alegando que aquisições de pessoas físicas não dão direito a créditos, nos termos dos incisos I dos §§ 3º dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Ademais, afastou a possibilidade de concessão de ofício de crédito presumido, pois não cabe à fiscalização investigar formas alternativas de concessão de crédito, diferente daquelas indicadas no DACON.

No recurso, repete os argumentos e adiciona que o mero erro no preenchimento do DACON não tem o condão de impedir que, alternativamente, seja conferido crédito presumido.

Voto por negar provimento, em linha com a decisão da DRJ. Por um lado, porque o crédito sobre compra de pessoa física é expressamente vedado (incisos I dos §§ 3º dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03). E, por outro, porque reputo que não cabe aos colegiados de primeira ou segunda instâncias conduzir processo investigativo, para concluir acerca da possibilidade de o contribuinte computar créditos alternativos àquele que foi efetiva e formalmente pleiteado.

Com relação ao último argumento, vale mencionar que reconheço que há circunstâncias em que até é possível a redução de crédito tributário lançado de ofício, por exemplo, por meio da utilização de créditos a compensar ou de saldos de prejuízos fiscais (CSL ou IRPJ). Contudo, tais créditos devem então já constar em declarações ou livros fiscais, o que não seria o caso em tela, que requereria a busca por informações acerca do processo industrial do qual a caldeira tomou parte e dos produtos dele resultantes, para então verificar seu perfeito enquadramento no rol de produtos do *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925/04.

"c) Dos Bens Utilizados como Insumos — Bens Sujeitos à Alíquota Zero"

Houve glosa de créditos cujas compras eram tributadas à alíquota zero. Para este caso, a fiscalização apresentou o seguinte resumo dos produtos e das fundamentações legais das glosas (fl. 574), integralmente ratificadas pela DRJ:

NF Glosadas - Alíquota zero

Codigo motivo glosa	descricao motivo glosa
Beb	Lei 10.833/03, art. 50
CAP7-8	Lei nº 10.865/04 Art 28 Inciso III
CORR25	Lei nº 10.925/04 Art.1 Inciso IV
Defensivo	Lei nº 10.925, art. 1º, inc II
FAR-Milho	Lei nº 10.925/04 Art.1 Inciso IX
inc V	Lei 10.925, art 1, inc V
LEITE	Leite; Lei 10.925/04, Art. 1, inc. XI (11.196/05)
P3002.30	Lei nº 10.925/04 Art.1 Inciso VII
Pao	Lei 10.925/04, Art. 1 Incisos XVI (11.787/08)
Pinto	Lei nº 10.925/04 Art.1 Inciso X
QUEIJO	queijo; Lei 10.925/04, Art. 1, inc.XII (11.196/05)
Quim	Decreto 6.426/08, art. 1º
SE	Lei nº 10.865/04 Art 28 Inciso V
Soro	Lei 10.925/04, Art. 1 Incisos XIII (11.488/07)
Trigo	Lei 10.925/04, Art. 1 Incisos XIV e XV (11.787/08)

Nas peças de defesa, a recorrente remete-se às alegações contidas no tópico acima tratado **"III.2.3 — Dos Bens para Revenda (Ficha 16A e 16B— Linha 01 da DACON) - a) Dos Bens Para Revenda Sujeitos à Alíquota Zero "**.

Voto por negar provimento, tal qual o fiz para o tópico citado no parágrafo precedente.

"d) Dos Bens Utilizados como Insumos — Aquisições sob CFOP que Não Geram Créditos"

Consta na "Informação Fiscal" (4.334 a 4.369) que foram identificadas compras que de bens cujo CFOP indicava não se tratarem de operação com direito a crédito. Na respectiva planilha (fls. 571 a 573), constam aquisições sob os seguintes CFOP - códigos confirmados com o Convênio ICMS s/n de 15/12/1970 - : i) 3556, 2556 e 1556 (material de uso e consumo); ii) 1949 e 3949 (outras entradas não especificadas); eiii) 2407 e 1407 (material de uso e consumo sob regime de substituição tributária de ICMS).

Na manifestação de inconformidade, a recorrente acusa a fiscalização de ter efetuado trabalho muito superficial, pois, tão somente com base nos CFOP, não seria possível concluir se eram ou não insumos, o que requereria exame do processo produtivo. No recurso voluntário, trouxe elementos de defesa para alguns bens. E que equívocos na determinação do CFOP não pode comprometer o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS.

Adicionalmente, de forma genérica, informa que diversos produtos químicos constante da planilha de glosa são produtos químicos utilizados no processo industrial.

A DRJ confirmou o trabalho da fiscalização. Lembrou que foi efetuado com base nas informações prestadas pelo contribuinte e que a nota fiscal *"é, por excelência, o meio próprio para registrar e comprovar as operações comerciais das empresas"*. E que, oportunamente, deveria ter provido o auditor das provas de que se tratavam de insumos, pois o ônus de comprovar a existência do direito é de quem alega detê-lo.

Minha leitura da legislação fiscal, é a de que a comprovação plena das operações comerciais passa não somente pelas notas e livros contábeis e fiscais e contratos, porém, e notadamente, pelas evidências de elementos que comprovem cabalmente suas natureza, efetividade e emprego nos negócios. E, para tanto, no caso de serviços, há que se reunir relatórios técnicos, contendo pareceres e recomendações. Quanto a aquisições de bens, manuais e laudos técnicos que demonstrem a que se destinam e de que forma são utilizados na respectiva atividade empresarial.

Não obstante, da leitura dos autos, confirma-se o relatado pela DRJ. A recorrente tinha pleno conhecimento do propósito da auditoria fiscal e dos dados que deveria fornecer para a comprovação da legitimidade dos créditos. E o agente fiscal, com base nos elementos fornecidos, concluiu seu trabalho.

Portanto, tal qual consignei na preliminar, não vejo defeito no trabalho fiscal, que o eive de nulidade.

O recurso voluntário repete a manifestação de inconformidade, porém com mais detalhes acerca dos produtos cujos créditos foram glosados.

Tal qual procedi em tópico anterior, para que eu vote pela reversão de glosas, em princípio, faz-se necessária a conciliação dos argumentos com as descrições dos processos produtivos e laudos técnicos. Exceção, contudo, há que se fazer aos casos em que a descrição do produto, por si só, seja esclarecedora e dispense uma análise técnica de especialista. Ademais, consigno que supere eventuais erros na classificação fiscal em CFOP, em nome da verdade material.

Dito isto, a única glosa que proponho que seja revertida é a da metionina, empregada na produção de ração animal, tal qual o fiz em tópico anterior, sob as mesmas alegações.

"e) Dos Bens Utilizados como Insumos — Vendas com Suspensão de Contribuição ao PIS e de COFINS"

Foram glosados os créditos integrais, calculados sobre as aquisições de produtos beneficiadas com suspensão do PIS e da COFINS (artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/04): leite *in natura* e outros produtos agropecuários. A DRJ confirmou o entendimento da fiscalização.

A Recorrente alega que os produtos são insumos e as respectivas compras realizadas sofreram tributação pelo PIS e COFINS, posto que a suspensão tornou-se obrigatória tão somente após a edição da IN SRF nº 977/09 (1/11/2009). Até então, sob a IN SRF nº 660/2006, era opcional.

Dirirjo da Recorrente.

Restou incontroverso que os produtos adquiridos encontram-se no *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925/04.

E minha leitura do art. 9º da Lei nº 10.925/04 é a de que, desde sua instituição, a aplicação da suspensão era obrigatória e não opcional, a despeito do que se pudesse inferir da leitura da IN SRF nº 660/06. Ademais, não há evidência nos autos de que as compras tenham sido oneradas pelas contribuições. E o registro de créditos, em casos de suspensão, é vedado pelos inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Vejamos:

"Lei nº 10.925/04

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro

de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

[...]

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

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;

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1o do art. 8o desta Lei; e

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

§ 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

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6o e 7o do art. 8o desta Lei.

§ 2o A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

Art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03

§ 2o Não dará direito a crédito o valor:

(. . .)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou

serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição."

Portanto, nego provimento aos argumentos da Recorrente.

"III.2.5 — Das Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (Ficha 16A — Linha 07 da DACON)"

Os créditos sobre as despesas com frete foram glosadas, porque a recorrente não as vinculou a operações de venda, circunstância única em que a fiscalização admitiria o creditamento (inc. IX do art. 3º das Leis nº 10.833/03, também aplicável ao PIS, em função do inc. II do art. 15 da Lei nº 10.833/03). A DRJ ratificou tal posicionamento.

Consultei a planilha de glosas de fretes (fls. 617 a 757) e percebi que a fiscalização conseguiu identificar, em diversos casos, por meio das notas fiscais, que o bem transportado era "produto lácteo" ou "laticínio". Nos demais, há descrição genérica de que tratava-se de operação "fretes e carretos" ou mesmo de produto não vinculado pela recorrente ao processo produtivo.

Assim, de pronto voto pela manutenção das glosas, quando não há identificação da natureza da operação (ex: compra de insumos, venda de produtos acabados etc.) ou vinculação do produto transportado à atividade industrial.

Por outro lado, nas situações em que há descrição do produto transportado, constando "laticínios" ou "produtos lácteos", notoriamente relacionados à atividade industrial da recorrente, meu voto é pela reversão das glosas. E, conforme explicarei em seguida, não importa se em operação de compra, venda ou transporte entre estabelecimentos da recorrente.

A meu ver, podem ser computados nas bases de cálculo dos créditos os fretes incorridos na aquisição de insumos e produtos para revenda, nas venda e nos deslocamentos entre estabelecimentos do mesmo titular.

Na compra de insumos ou de produtos para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo dos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Nas vendas, nos termos do inc. IX do art. 3º das Leis nº 10.833/03, também aplicável ao PIS, em função do inc. II do art. 15 da Lei nº 10.833/03.

Em deslocamentos de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente, pois, como mencionei, o frete pago na aquisição de insumos compõe o custo de aquisição e, como tal, pode ser computado na base de cálculo dos créditos. E, neste custo com frete, incluiu-se o incorrido para que o insumo percorra todo o caminho entre o fornecedor e o estabelecimento que o industrializará. Muitas vezes, por razões ligadas à logística de armazenamento e distribuição, no caminho, a mercadoria acaba passando por mais de um estabelecimento, até chegar ao seu destino final, o estabelecimento industrializador.

Outrossim, semelhante raciocínio deve ser efetuado para produtos acabados, cujos fretes em operações de venda geram créditos de PIS e COFINS. Neste caso, devemos admitir créditos sobre a totalidade do gasto necessário para levar o produto final do armazém até o consumidor final. E, no curso deste trajeto, por motivos de ordem operacional, é possível

que ele tenha de ser primeiro levado para outro estabelecimento do titular, para depois, então, ser entregue ao cliente.

Em linha com meus posicionamentos, cito os Acórdãos nº 3402-002.881, de 28/1/2016, e nº 3401-01.715, de 15/2/2012, de cujas ementas extraio excertos, a saber:

"FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

Os fretes vinculados à aquisição de insumos geram créditos das contribuições não cumulativas, por se caracterizarem como custo de produção, a teor do art. 290, I, combinado com o art. 289, § 1º do RIR/99." (Acórdão nº 3402-002.881)

"FRETES. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE PROVAS.

A norma introduzida pelo art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual os fretes prestados por pessoas jurídicas residentes no Brasil e suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos a partir de 1º de fevereiro de 2004, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base neste inciso os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e mercadorias produzidas ou vendidas, também dão direito a créditos. Mas para tanto há necessidade de comprovação quanto aos bens transportados e aos percursos, sem a qual os créditos são negados." (Acórdão nº 3401-01.715)

Com base no acima exposto, voto por reconhecer os direitos creditórios relacionados às despesas com fretes de "laticínios" ou "produtos lácteos. Por outro lado, voto por manter a glosa dos créditos sobre fretes nos demais casos.

"III.2.6— Créditos Presumidos - Atividades Agroindustriais"

A controvérsia gira em torno do cálculo do crédito presumido sobre insumos aplicados na produção de produtos de origem animal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04. Enquanto a fiscalização e DRJ entendem que o percentual a ser aplicado sobre o valor da compra deve ser determinado com base na classificação na TIPI do insumo adquirido, a Recorrente alega que seria a do produto no qual o insumo é aplicado.

Transcrevo o art. 8º da Lei nº 10.925/04:

"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, todas da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada

período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de: (. . .)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

§ 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;

II - 50% (cinquenta 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 a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

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

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

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

Posteriormente, a Lei nº 12.865/13 acresceu o § 10 ao art. 8º da Lei nº 10.925/04, a saber:

"§ 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."

Realmente a redação original dos incisos I ao III do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/04 ensejava dúvidas. Mas, com a edição da Lei nº 12.865/13, a controvérsia terminou. O percentual deve ser determinado, **de acordo com a classificação na TIPI do produto no qual o insumo é aplicado**. E seus efeitos são efeitos retroativos, abrangendo o caso em tela - ano-calendário de 2009 - em razão do art. 106 do CTN:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; (. . .)"

Voto pelo provimento da alegação da Recorrente, qual seja, de que o percentual a ser aplicado sobre os insumos adquiridos é determinado pela classificação na TIPI do produto no qual foi aplicado.

"IV - Pedido de Perícia e de Diligência"

A Recorrente protesta pela realização de perícia, para demonstrar a aplicação dos insumos glosados em seu processo de industrialização.

A fase de produção de provas acerca da legitimidade dos créditos já se expirou. Ademais, uma diligência não se presta para produzir provas em favor ou contra qualquer uma das partes, porém para o provimento de esclarecimentos sobre os elementos que já se encontram nos autos.

Assim, nego provimento.

Conclusão

Voto pelo provimento parcial, a saber:

- com reversão das glosas de créditos calculados sobre idumentárias, dicoflenato sódico, metionina, treonina, neomicina, fretes para transporte de "produtos lácteos" e "laticínios", serviços realizados por operador logístico e análises laboratoriais;

- reconhecendo que, para fins de cálculo do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04, o percentual a ser aplicado sobre as alíquotas do PIS e da COFINS previstas nos artigos 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, deve ser determinado de acordo com a classificação na TIPI do produto em que o insumo adquirido foi aplicado.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira