



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

**Processo n°** 11516.722941/2013-37  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-003.455 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de fevereiro de 2018  
**Matéria** PIS e COFINS  
**Recorrente** BRFS A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA.

Não deve ser conhecido o recurso de ofício em que o crédito tributário exonerado não atinge o limite de alçada.

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A motivação e finalidade do ato administrativo são supridas quando da elaboração do relatório fiscal que detalham as conclusões do trabalho fiscal e as provas dos fatos constatados. As discordâncias quanto às conclusões do trabalho fiscal são matérias inerentes ao Processo Administrativo Fiscal e a existência de vícios no auto de infração deve apresentar-se comprovada no processo.

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. As despesas com materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos geram direito a créditos do PIS e da COFINS.

CONBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Os gastos com serviços de manutenção e a troca de partes e peças de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo geram direito ao crédito das contribuições de PIS e da COFINS.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de alugueis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos alugueis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE GRANJAS. POSSIBILIDADE.

O aluguel de granjas, utilizadas no processo produtivo da empresa, gera direito ao crédito nos termos dos arts. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03, uma vez que se enquadram no conceito de prédio, não fazendo a legislação qualquer distinção quanto a prédios urbanos ou rurais.

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO.

O percentual a ser utilizado para apuração dos créditos presumidos é de 60% (sessenta por cento) aplicado a todos os insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I, do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A multa de ofício de 75 % (setenta e cinco por cento) aplicada nos lançamentos de ofício esta prevista no inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA.

Não deve ser conhecido o recurso de ofício em que o crédito tributário exonerado não atinge o limite de alçada.

VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

A motivação e finalidade do ato administrativo são supridas quando da elaboração do relatório fiscal que detalham as conclusões do trabalho fiscal e as provas dos fatos constatados. As discordâncias quanto às conclusões do trabalho fiscal são matérias inerentes ao Processo Administrativo Fiscal e a existência de vícios no auto de infração deve apresentar-se comprovada no processo.

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. As despesas com materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos geram direito a créditos do PIS e da COFINS.

CONBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Os gastos com serviços de manutenção e a troca de partes e peças de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo geram direito ao crédito das contribuições de PIS e da COFINS.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE GRANJAS. POSSIBILIDADE.

O aluguel de granjas, utilizadas no processo produtivo da empresa, gera direito ao crédito nos termos dos arts. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03, uma vez que se enquadram no conceito de prédio, não fazendo a legislação qualquer distinção quanto a prédios urbanos ou rurais.

#### PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO.

O percentual a ser utilizado para apuração dos créditos presumidos é de 60% (sessenta por cento) aplicado a todos os insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I, do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

#### CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

#### AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A multa de ofício de 75 % (setenta e cinco por cento) aplicada nos lançamentos de ofício esta prevista no inciso I, do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

#### INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

Recurso de Ofício Não conhecido e Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos não conhecer do recurso de ofício, por não alcançar o valor de alçada. Por maioria de votos dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as glosas referentes as despesas de uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização, pallets, frete no transporte de matéria-prima e de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, aluguel de granjas. Aquisições de soda cáustica, amônia NH<sub>3</sub>, óleo diesel e água utilizada na linha de produção. Permitir o utilização dos créditos extemporâneos e aplicar o percentual de 60% aos créditos presumidos referente aos insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Vencidos quanto a possibilidade de auferir créditos referentes a despesas aduaneiras, os Conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. Vencidos quanto ao aluguel de granja os Conselheiros Paulo Roberto Duarte Moreira e Winderley Morais Pereira. Designada para o voto vencedor quanto ao aluguel de granja a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário. Fez sustentação oral o patrono Dr. Diogo de Andrade Figueiredo, OAB/SP 222.503, escritório Scheneider, Pugliese, Sztokfisz, Figueiredo e Carvalho Advogados.

Winderley Moraes Pereira - Presidente Substituto e Relator.

Tatiana Josefovicz Belisário - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Marcelo Giovani Vieira.

## **Relatório**

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

*Contra o interessado foram lavrados autos de infração de PIS/Pasep não cumulativo no valor total de R\$ 17.064.924,26 e de Cofins não cumulativa no valor total de R\$ 78.602.075,36 relativo ao ano de 2008 (fls. 5.943/5.961), em função das irregularidades que se encontram descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 5.963/5.969;.*

*A empresa apresenta impugnação na qual faz uma breve descrição de suas atividades e alega, em síntese:*

- a) preliminarmente – da superficialidade do trabalho fiscal / ofensa ao princípio da verdade material;*
- b) da sistemática não-cumulativa da contribuição ao PIS e da Cofins / da legitimidade dos créditos apropriados pela impugnante;*
- c) do conceito de insumo;*
- d) dos bens e serviços utilizados como insumos (linhas 02 e 03 da DACON);*
- e) dos bens e serviços utilizados como insumos – não se enquadram no conceito de insumos;*
  - e.1) indumentária e itens de uso obrigatório;*
  - e.2) pallets;*
  - e.3) materiais e ferramentas;*
- f) dos bens e serviços utilizados como insumos – contabilizados em contas contábeis que não geram crédito;*
- g) dos bens e serviços utilizados como insumos aquisições de pessoas físicas;*
- h) dos serviços utilizados como insumos – aquisições sob CFOP que não geram créditos;*

- i) dos bens utilizados como insumos – fretes de produtos acabados e/ou fretes de matéria prima;*
- j) dos bens utilizados como insumos – bens sujeitos à alíquota zero;*
- k) dos bens utilizados como insumos – vendas com suspensão de contribuição ao PIS e de Cofins;*
- l) das despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica (linha 05 da DACON);*
- m) das despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica (linha 06 da DACON);*
- n) das despesas com armazenagem frete nas operações de venda (linha 07 da DACON);*
- o) das despesas de depreciação sobre o ativo imobilizado – encargos de depreciação (linha 09 da DACON);*
- p) das despesas de depreciação sobre o ativo imobilizado – valor de aquisição ou de construção (linha 10 da DACON);*
- q) dos créditos presumidos – atividades agroindustriais;*
- r) da ilegalidade da aplicação das multas – impossibilidade de sucessão da responsabilidade por infrações;*
- s) do pedido de perícia e diligência;*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de manteve o lançamento. A decisão da DRJ foi assim ementada:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*Ano-calendário: 2008*

**NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

*Incabível anular decisão sem que haja fatos ofensivos ao direito de ampla defesa, ao contraditório ou às normas que definem competência.*

**INSUMOS**

*O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, que se repetiu na IN 404/2004.*

**CRÉDITOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO.**

*As peças e partes de reposição de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação de produtos destinados à venda são considerados insumos para fim de creditamento no regime de apuração não cumulativa da Cofins, com a condição de que sofram alterações, tais como o desgaste,*

*o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação e não repercutam no aumento da vida útil da máquina ou equipamento superior a um ano.*

*Os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação de produtos destinados à venda são considerados insumos para fim de creditamento no regime de apuração não cumulativa da Cofins, desde que não resultem em aumento de vida útil do bem superior a um ano.*

**AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.**

*Nos termos da legislação de regência, as pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem vegetal ou animal destinadas*

*à alimentação humana ou animal, podem descontar créditos presumidos relativos às aquisições feitas de pessoas físicas, considerados os percentuais de redução da alíquota básica de acordo com a classificação dos insumos adquiridos e não dos produtos produzidos.*

**PIS/PASEP COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETE**

*Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que podem gerar direito a créditos a serem descontados das Contribuições.*

**MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO.**

**RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.**

*A incorporadora responde pelo pagamento da multa de ofício decorrente de operações da sucedida.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Sendo o lançamento exonerada superado limite de alçada vigente na data da decisão da DRJ, foi apresentado pela turma julgadora, o competente recurso de ofício.

Cientificada, a empresa interpôs recurso voluntário, repisando as alegações apresentadas em sede de impugnação.

É o Relatório.

## **Voto Vencido**

## **Voto vencedor parcialmente vencido**

Conselheiro Winderley Morais Pereira, Relator.

Inicialmente é necessário verificar os pressupostos de admissibilidade do recurso de ofício, que esta previsto no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72.

*Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:*

*I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.*

O valor a ser fixado para o recurso de ofício está previsto no art 1º da Portaria MF nº 63/2017.

*Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).*

Apesar da Portaria MF 63/2017, ter sido editada em 10 de fevereiro de 2017. Por tratar-se de matéria processual, entendo ser a regra de aplicação para todos os casos ainda pendentes de julgamento. No caso em tela, o valor exonerado pela autoridade *a quo*, atingiu a soma de R\$ 2.186.342,80, inferior ao limite previsto na Portaria MF 63/2017, destarte, não se conhece do recurso de ofício.

Quanto ao recurso voluntário, deve ser conhecido na sua integralidade por ser tempestivo e atender os demais requisitos de admissibilidade.

### **Nulidade do lançamento**

Em sede preliminar existem questionamentos sobre a constitucionalidade da exigência fiscal, que não serão objeto de análise neste julgamento, em razão da incompetência deste colegiado para decidir sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Conforme a súmula CARF nº 2, publicada no DOU de 22/12/2009.

*“Súmula CARF nº 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*

Ainda em sede preliminar, alega-se a existência de vícios no ato administrativo que não teria atendido aos requisitos de motivação e finalidade ofendendo o princípio da verdade material. Não vislumbro assistir razão ao recursos. O auto de infração teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federa, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram a autoridade autuante a lavratura do auto de infração.

A Recorrente foi cientificada da exigência fiscal e apresentou impugnação que foi apreciado em julgamento realizado na primeira instância. Irresignado com o resultado do julgamento da autoridade *a quo*, protocolou recurso voluntário, rebatendo as posições adotadas pela primeira instância, combatendo as razões de decidir daquela autoridade, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas. Com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi observado, tanto quanto ao lançamento tributário, bem como, o devido processo administrativo fiscal.

## **O conceito de insumo a ser utilizado na apuração dos créditos do PIS e da COFINS não cumulativos**

A teor do relatado a Recorrente pretende modificar o entendimento adotado pela autoridade fiscal com a aplicação de um conceito amplo de insumo, onde os custos e despesas suportados pela empresa necessários a suas atividades, estariam incluídos nas operações possíveis de gerar créditos do PIS e da COFINS não cumulativa.

Ao definir a não cumulatividade do PIS e da COFINS a Emenda Constitucional nº 42/2002. incluiu o § 12º no art. 195 da CF. *verbis*:

*“§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”*

As alterações promovidas pela EC nº 42 deixou à legislação infraconstitucional definir quais setores econômicos poderiam utilizar a forma de apuração não cumulativa das contribuições.

A regulamentação efetiva da utilização da não cumulatividade veio com a edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida posteriormente na Lei nº 10.637/2002 para o PIS e tratando da COFINS foi editado a Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003. O § 12º do art. 195 da CF atribui a legislação infraconstitucional determinar quais setores econômicos poderiam utilizar a não cumulatividade. Destarte, a própria norma constitucional definiu a existência de limites e restrições para a utilização da não cumulatividade.

A possibilidade de utilização de créditos para redução da contribuição devida das aquisições de bens e serviços utilizados como insumo, foi prevista no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. *Verbis*:

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

O conceito de insumo, constante da Lei nº 10.833/2003, não foi perfeitamente delimitado, surgindo desta indeterminação, uma grande discussão sobre o

alcance da palavra “insumo” inserida no texto legal, gerando diversos entendimentos sobre a matéria. As interpretações adotadas ocupam um vasto campo entre duas posições extremas. A primeira defendida em normas da Receita Federal, criando posições restritivas a utilização do conceito de insumo, conforme previsto no § 4º, do art. 8º, da Instrução Normativa SRF nº 404/2004.

*“§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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 da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.”*

Outra linha de pensamento trata o conceito de insumo da forma mais abrangente possível, estendendo o seu conceito a toda e qualquer despesa realizada pela empresa para realização de suas atividades.

A Recorrente alega que o conceito da palavra insumo contida no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003 teria este caráter geral e extensivo, onde os custos e despesas incorridos pela empresa ensejariam a possibilidade de utilização de créditos.

A posição que vem sendo adotada nas turmas do CARF vai no sentido da análise restritiva do conceito de insumo, como pode ser visto na decisão adotada no Acórdão nº 3301-00.423, que foi assim ementado:

*Acórdão nº 3301-00.423 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária*

*Sessão de 03 de fevereiro de 2010*

*Matéria Cofins Não-Cumulativa*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS*

*Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004*

*INSUMOS. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA*

*O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.*

**AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE.**

*A Lei nº 10.637/02 que instituiu o PIS não-cumulativo, em seu art. 3º, § 3º, inciso I, de modo expresso, como regra geral, vedou o aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de pessoas físicas.*

**FRETE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.**

*Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem.*

**ALEGAÇÕES GENÉRICAS. IMPOSSIBILIDADE.**

*São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem.”*

Neste sentido tem caminhado diversos julgados do CARF, ao se ater essencialmente aos conceitos definidos na norma ordinária para definir a procedência do crédito alegado pelos contribuintes, de outra forma não há o que trabalhar, pois se identificássemos a existência da não cumulatividade integral ao PIS e COFINS todo e qualquer despesa, sendo de serviço ou aquisição de insumos comporiam o quadro de créditos possíveis de redução da contribuição devida e não é o que observamos em todo arcabouço de legislação ordinária que lista uma série de definições e regras para fruição dos créditos.

Afastar por completo as restrições legais não é possível. De outra banda utilizar o conceito restritivo previsto na IN SRF 404/2004, ao meu sentir, também não é melhor solução para a questão, visto o conceito da Instrução Normativa, copiar o conceito do insumo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, entretanto, as contribuições incidem sobre o faturamento, gerando uma distorção na utilização daquele conceito para a não cumulatividade do PIS e da COFINS.

O conceito de insumo previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, esclarece que são possíveis de gerar créditos as aquisições de bens e serviços a serem utilizados na prestação de serviços ou na produção de bens. Acredito que o caminho para delimitar se as despesas incorridas geram ou não o crédito passa pela definição da atividade que gerou a despesas e sua interferência na prestação de serviços ou produção de bens. O ônus que se apresenta ao julgador será para cada caso, delimitar o serviço prestado ou o processo produtivo do contribuinte e dele extrair as atividades essenciais e necessárias a sua realização e partindo deste universo, identificar os custos e despesas que possibilitariam a utilização do crédito.

Com base nestas premissas passemos a análise dos produtos e serviços que a Recorrente pretende aproveitar como créditos na apuração das contribuições que foram glosados pela Fiscalização.

### **Uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização**

Entendo que todos estes produtos e serviços estão diretamente ligados ao processo produtivo da Recorrente e por diversas normas tanto sanitárias quanto trabalhistas são de uso obrigatório para o seguimento onde atua a empresa. Assim, entendo que assiste razão ao recurso para estes produtos e serviços devendo ser afastadas as glosas referentes uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização.

### **Produtos para movimentação de cargas e embalagens, pallets utilizados no transporte interno de produtos e/ ou como embalagem de proteção, no transporte dos produtos vendidos**

A Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais debateu a matéria em recente decisão prolatada na sessão de 12/12/2017 no Acórdão 9303-006.068, que decidiu pela possibilidade de creditamento das operações referentes a movimentação de carga, pallets e embalagens. Por concordar com a posição adotada na Terceira Turma, peço vênha para adotar quanto a esta matéria o voto do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas e fazer dele as minhas razões de decidir quanto a esta matéria.

*A Contribuinte é pessoa jurídica que, nos termos do art. 2º do seu Estatuto Social (fls. 41 a 63), exerce atividade econômica na área de alimentos e tem por objetivos sociais:*

*Art. 2º A Sociedade objetiva, com base na colaboração recíproca a que se obrigam seus associados, promover:*

*I - o estímulo, o desenvolvimento e a defesa de suas atividades econômicas de caráter comum;*

*II - A importação, a exportação, a industrialização e a comercialização em comum de sua produção agrícola, produção*

*animal em geral, pecuária e de hortifrutigranjeiros, industrializada ou em espécie, tais como carnes, ovos, peixes, frutas, cereais, verduras, legumes, gorduras, condimentos em geral; café e ervas para infusão, laticínios, margarinas e derivados de soja, massas alimentícias, farinhas e fermentos em geral; doces, pós para fabricação de doces, açúcar e adoçantes em geral, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, xaropes e sucos em geral; animais vivos e ovos para incubação; alimentos para animais; plantas e flores naturais, etc, nos mercados locais, nacionais ou internacionais;*

*Em razão de sua atividade econômica, sujeita-se a controles e exigências de diversos órgãos públicos, exemplificativamente: Agência Nacional de Vigilância Sanitária ANVISA, Ministério da Agricultura, Serviço de Inspeção Federal, Ministério da Saúde.*

*Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado.*

*No que concerne às embalagens utilizadas para transporte no processo produtivo da Contribuinte, uma vez essenciais, pertinentes e relevantes para obtenção do produto final, há de se considerarem as mesmas como insumos. As embalagens são realmente necessárias à armazenagem/conservação do produto nas diversas fases do processo produtivo.*

*Considerando-se a atividade própria da Contribuinte, tem-se que os “pallets” utilizados para armazenagem e movimentação das matérias-primas e produtos na etapa da industrialização e na sua destinação para venda, também devem ser considerados como insumos.*

*Para atendimento das exigências sanitárias impostas pelos órgãos públicos responsáveis pelo controle e fiscalização, na movimentação e na armazenagem das matérias-primas e dos bens a serem utilizados na fabricação do produto final, e dos produtos finais em si, não pode haver contato com o chão, justamente para se evitar a contaminação por microorganismos, constituindo-se em mais uma das razões pelas quais é imprescindível a utilização dos “pallets” na cadeia produtiva.*

*Levando-se em conta a significativa quantidade de matérias-primas e produtos que serão empregados no processo produtivo e que precisam ser armazenados e transportados no ambiente fabril, é indispensável à Contribuinte utilizar-se de mecanismos e ferramentas que, além de garantirem a observância das normas de higiene e limpeza, impostas pela ANVISA, otimizem o seu processo produtivo. Há de ser destacada, nesse aspecto, a desnecessidade do consumo do produto em contato direto com o bem produzido, admitindo-se o emprego indireto no processo de produção para caracterizar-se determinado bem como insumo.*

*Assim, os pallets guardam nítida relação de pertinência, relevância e essencialidade com a atividade produtiva do Sujeito Passivo, constituindo-se em insumos do processo produtivo e da fase de comercialização passíveis de creditamento de PIS e COFINS não-cumulativos.*

*Com relação a esse item, essa 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu decisão em casos análogos, nos processos administrativos nºs 10925.720046/201212 e 10925.720686/201222, na sessão realizada, em que receberam a seguinte ementa:*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA. A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito DO PIS/COFINS.*

*PIS/COFINS. REGIME NÃOCUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. ALÍQUOTA.*

*Após a alteração veiculada pela Lei nº 12.865, de 2013, expressamente interpretativa, indiscutivelmente, os insumos da indústria alimentícia que processem produtos de origem animal classificados 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, adquiridos de não contribuintes farão jus ao crédito presumido no percentual no percentual de 60% do que seria apurado em uma operação tributada.*

*PIS/COFINS NÃOCUMULATIVOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS*

*As leis instituidoras da sistemática não-cumulativa das contribuições PIS e COFINS, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao "consumo" no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração. Comprovado que o bem foi empregado no processo produtivo e não se inclui entre os bens do ativo permanente, válido o crédito sobre o valor de sua aquisição.*

*PIS/COFINS NÃOCUMULATIVOS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.*

*Nos termos do § 4º do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833 "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes".*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007*

*TAXA SELIC. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.  
INCIDÊNCIA.*

*O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.*

*REP Provido em Parte e REC Provido em Parte*

*Acordam os membros do Colegiado, por maioria, em dar provimento parcial aos recursos especiais da Fazenda Nacional e do sujeito passivo, nos seguintes termos: I) recurso especial da Fazenda Nacional: a) limpeza e desinfecção: por maioria, em negar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Carlos Alberto Freitas Barreto; b) embalagens utilizadas para transporte: por maioria em negar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Carlos Alberto Freitas Barreto; c) despesas de períodos anteriores: por maioria, em negar provimento. Vencido o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres; d) serviços de lavagem de uniformes: pelo voto de qualidade, em dar provimento. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Valcir Gassen, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martinez López; e) percentual de crédito presumido: por unanimidade, em negar provimento; f) juros sobre multa de ofício: por maioria, em dar provimento. Vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martinez López; e II) recurso especial do sujeito passivo:*

*a) indumentária: por maioria, em dar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Júlio César Alves Ramos, Rodrigo da Costa Pôssas e Carlos Alberto Freitas Barreto; e b) pallets: por maioria, em dar provimento. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designados para redigir os votos vencedores o Conselheiro Júlio César Alves Ramos em relação às letras "a", "b" e "c" do item I e letra "b" do item II; e o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho em relação à letra a do item II. (grifou-se)*

*Há, ainda, de se examinar a caracterização dos materiais de acondicionamento e transporte plástico de coberto e filme plástico do tipo "stretch" – como insumos passíveis de gerar crédito de PIS/Pasep. Na linha relacional traçada no presente voto, considerando-se que as mercadorias para serem devidamente armazenadas e transportadas após a produção, até chegarem ao consumidor final, exigem a utilização do plástico de coberto e do filme plástico do tipo "stretch", é nítida a relação de pertinência, relevância e essencialidade com o*

*processo produtivo, sendo imprescindível o seu reconhecimento como insumo.*

*Por fim, cumpre consignar que os itens, analisados no presente recurso especial, são empregados na "palletização" dos produtos a serem estocados e transportados pela Contribuinte, procedimento indispensável à correta armazenagem dos produtos face ao tamanho reduzido das embalagens individuais e, mais ainda, ao atendimento de exigências das normas de controle sanitário da área de alimentos, consoante Portaria SVS/MS (Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde) nº 326/1997.*

*Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo-se o reconhecimento ao direito creditório da Contribuinte. "*

*Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o recurso especial da Fazenda Nacional foi conhecido e, no mérito, o colegiado negou-lhe provimento.*

### **Dos bens e serviços utilizados como insumos - Contabilizados em contas contábeis que não geram créditos**

Para este item tanto o relatório fiscal que serviu de base para a exigência, quanto a decisão da primeira instância deixaram claro que as contas contábeis apresentadas pela Recorrente não correspondem a bens aptos a gerar créditos e caso a recorrente tenha cometido equívocos em alocar despesas nestas contas contábeis deveria deixar claro tais equívocos comprovados por meio de documentos fiscais e contábeis.

No recurso voluntário a Recorrente volta a defender que as contas contábeis glosadas pela Fiscalização corresponderiam a produtos que possibilitassem o direito creditório e cita especificamente duas contas "3350576 PRD DIFERENÇAS DE PREÇOS MATERIAL IMPRODUTIVO" e "1970674 TRANSITÓRIA TIVO PERMANENTE - DESEMB DE IMPORTAÇÃO".

Para a primeira conta contábil afirma que podem existir equívocos e como tal situação foi aventada pela Fiscalização e também pela decisão da DRJ caberia a Autoridade Fiscal verificar tais equívocos, entendo que não pode prosperar o pleito da Recorrente, conforme bem detalhado no relatório fiscal e na decisão da primeira instância a obrigação de justificar os créditos é da Recorrente e caso existam equívocos na alocação de despesas em contas contábeis cabe a Recorrente demonstrar de forma clara e comprovada tais equívocos para fazer jus a tais créditos. Como tal procedimento não foi adotado pela Recorrente, não existe reparo a ser feito na decisão da DRJ.

Quanto a segunda conta a Recorrente pede que seja permitida a utilização de créditos referentes a despesas aduaneiras de desembaraço de importação, entendo que tais despesas não estão vinculadas ao processo produtivo da Recorrente, tratam-se de despesas referentes a trâmites necessário para a importação de produtos e não estão vinculadas ao processo produtivo, portanto não podem ser utilizadas para auferir créditos na apuração das contribuições.

### **Dos bens e serviços utilizados como insumos - aquisição de pessoas físicas**

A Recorrente pede que seja afastada todas as glosas referentes as aquisições de pessoas físicas. Neste ponto é mister ressaltar que a legislação veda o aproveitamento de crédito referente a aquisição de pessoas físicas, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003,

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

...

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

A Recorrente pede subsidiariamente, para que caso não seja considerada a integralidade dos créditos referentes a aquisição de pessoas físicas, seja considerado o crédito presumido referente as estas operações, nos termos previstos no art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Entretanto, pelo que se apresenta nos autos a Recorrente apresentou discussão quanto a aplicação de alíquotas referentes ao crédito presumido, que serão enfrentados em momento posterior deste voto.

### **Dos serviços utilizados como insumos - aquisições sob CFOP que não geram créditos**

A Fiscalização glosou despesas referentes a aquisições referente a sete CFOP que não dariam direito ao crédito: CFOP 1407 (Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria esta sujeita ao regime de substituição tributária), CFOP 1551 (Compra de bem para o ativo imobilizado), CFOP 1556 (Compra de material para uso ou consumo), CFOP 1949 (Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada), CFOP 2303 (Aquisição de serviço de comunicação por estabelecimento comercial), CFOP 2407 (Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária) e CFOP 2556 (Compra de material para uso ou consumo).

Entendo que a glosa baseada unicamente nos códigos de CFOP não pode ser utilizada unicamente como razão para glosa é preciso analisar as operações realizadas para verificar a possibilidade dos créditos. Neste caminho o recurso lista produtos que entende que seriam insumo possíveis de gerar créditos: (i) Soda Cáustica; (ii) Amônia NH<sub>3</sub>, (iii) óleo diesel; (iv) água; (v) facas.

Para os itens listados pela Recorrente, a partir do conceito de insumo utilizado neste voto, conforme detalhado alhures, entendo que são aptos a gerar créditos as despesas referentes a Soda Cáustica, Amônia NH<sub>3</sub>, óleo diesel e água utilizada na linha de produção exclusivamente, cabendo a Recorrente fazer as provas necessárias para comprovar os gastos com água utilizada na linha de produção.

Quanto as facas, entendo que por tratar-se de aquisições para o ativo imobilizado correta a glosa realizada pela Fiscalização.

### **Dos fretes de produtos acabados e/ou fretes de matéria prima**

Quanto as glosas de frete, a Recorrente afirma como possíveis de gerar créditos, as despesas de frete para transporte de matérias primas e de produtos acabados entre seus estabelecimentos.

As diversas situações em que o custo de frete é utilizado nas atividades empresariais demonstra a dificuldade em definir quando estes custos são possíveis de gerar créditos na apuração do PIS e da Cofins. Intensa tem sido a discussão neste Conselho sobre a matéria, exigindo a manifestação para cada um dos tipos de fretes pleiteados no recurso pela Recorrente.

Quanto a primeira hipótese de frete pretendida pela Recorrente, entendo que o transporte de matérias primas compõe o custo destas mercadorias e sendo suportado pela Recorrente podem ser utilizados para auferir créditos.

Quanto a segunda hipótese do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos. Segundo a Recorrente estão associados ao transporte de produtos entre as unidades fabris e os centros de distribuição. Para está matéria, a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, em recente julgado, entendeu por considerar como possíveis de gerar créditos as despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresas. A decisão da CSRF no Acórdão 9303-005.15 foi assim ementada.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008*

*CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.*

*Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na "operação" de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo*

*“frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.*

**CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS**

*Os fretes na transferência de matérias-primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.*

**PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.**

*Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.*

Transcrevo a seguir trecho do voto condutor do Acórdão da CSRF referente aos frete de produtos acabados entre estabelecimentos que peço vênha para incluir no meu voto e fazer dele minhas razões de decidir.

*Em relação ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que ressurgiu com a discussão acerca do direito ao crédito de PIS e de Cofins sobre as despesas com fretes de transferência de produtos acabados entre os seus estabelecimentos, entendo que lhe assiste razão.*

*Eis que os fretes de produtos acabados em discussão, para sua atividade de comercialização, são essenciais para a sua atividade de “comercialização”, eis que:*

- Sua atividade impõe a transferência de seus produtos para Centros de Distribuição de sua propriedade; caso contrário, tornar-se-ia inviável a venda de seus produtos para compradores das Regiões Sudeste, Centro-Oeste e Nordeste do país;*
- Os grandes consumidores dos produtos industrializados e comercializados pelo sujeito passivo, possuem uma logística que não mais comporta grandes estoques, devido à extensa diversidade de produtos necessários para abastecer suas unidades, bem como devido ao custo que lhes geraria a manutenção de locais com o fito exclusivo de estocagem, visto a*

*alta rotatividade dos produtos em seus estabelecimentos; O que, impõe-se para fins de comercialização e sobrevivência da empresa, os Centros de Distribuição;*

*· O sujeito passivo, que possui sede em Porto Alegre, se viu obrigada a manter Centros de Distribuição em pontos estratégicos do país, considerando a localidade dos maiores demandantes de seus produtos.*

*Considerando, então, a atividade do sujeito passivo, deve-se considerar os fretes como essenciais e, aplicando-se o critério da essencialidade, é de se dar provimento ao recurso interposto pelo sujeito passivo.*

*Não obstante à essa fundamentação e ignorando-a, cabe trazer que, tendo em vista que:*

*· A maioria dos fretes são destinados ao Centro de Distribuição da empresa, para que se torne viável a remessa dos produtos e são realizados com a demora usual de 15 dias até a chegada do produto, para conseguir atender a sua demanda de pedidos, o sujeito passivo, devido à demora no trânsito das mercadorias, já transacionou as mercadorias, sendo que ao chegarem as mercadorias ao destino muitas já se encontram vendidas; · A mercadoria já é vendida em trânsito, para quando chegar ao Centro de Distribuição já sair para a pronta entrega ao adquirente, descaracterizando, assim, um frete para mero estoque com venda posterior.*

*É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.*

*A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre os quais o frete ora em discussão.*

*Dessa forma, voto por conhecer o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento.*

Portanto, quanto a discussão sobre frete, assiste razão à Recorrente no direito creditório referente as despesas de frete no transporte de matéria-prima e de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

### **Das aquisições sujeitas à alíquota zero ou com tributação suspensa**

Quanto as aquisições sujeitas à suspensão ou alíquota zero, a legislação é clara em vedar a apropriação de créditos, cujas operações anteriores não sofreram a incidência

das contribuições. O art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003, traz o diploma que veda tais créditos.

*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)**

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído 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)(grifo nosso)*

Assim, correta a glosa realizada pela Fiscalização.

### **Das despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica**

A discussão neste item restringe-se ao aluguel de granjas em área rural. A Fiscalização entendeu que a previsão legal para créditos nas despesas de aluguel restringe-se a prédios e máquinas e o aluguel de áreas rurais não estão previstas na legislação.

A Recorrente pede a aplicação de um conceito mais extensivo da legislação abarcando também o aluguel de granjas que estariam ligadas ao processo produtivo da Recorrente.

Entendo como correta a posição da Fiscalização, não vejo possibilidade de estender a previsão legal para os créditos referentes as despesas com aluguel de prédios e máquinas não estando incluídas nesta previsão legal o aluguel de granjas. Assim correta a glosa realizada.

### **Crédito extemporâneo referente a despesas de armazenagem e frete nas operações de venda.**

A decisão da DRJ quanto a esta matéria manteve a posição da Fiscalização que entendeu ser possível a utilização de créditos extemporâneo desde que exista a informação dos créditos na DACON correspondente ao período em que os créditos foram apurados. A Recorrente defende que tal exigência não seria necessária para utilização dos créditos.

A matéria foi enfrentada pela Terceira Turma da Câmara Superior no Acórdão 9303-004.562, onde foi decidido pela possibilidade da utilização dos créditos extemporâneos. O voto vencedor do Acórdão da lavra do Conselheiro Charles Mayer de Castro detalha a posição adotada pela maioria da turma e por concordar com a posição adotada pela Câmara Superior, peço vênua para incluir o voto condutor do Acórdão e fazer dele as minhas razões de decidir quanto a esta matéria.

*Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Redator.*

*Com a devida vênua, discordamos do il. Relator.*

*Já defendíamos na Câmara baixa, nada obsta que o contribuinte possa, em determinado trimestre-calendário, aproveitar-se de crédito de PIS/Cofins não aproveitado em trimestres-calendários anteriores.*

*Como as razões do nosso convencimento coincidem com o adotado no Acórdão nº 3202001.617, de 19/03/2014, proferido pela 2ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em julgamento do qual participamos, passamos a transcrever o voto do seu relator, o Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, adotando-o como o fundamento da nossa divergência:*

*"Para a DRJ, o entendimento da fiscalização foi correto, pois na sua ótica era inadmissível apurar créditos extemporâneos sem retificar os DACONs e DCTFs anteriores. Eis suas palavras:*

*CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACON.*

*A apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.*

*No entanto, em janeiro de 2015, nossa Turma julgou que é possível, sim, o desconto de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não-cumulativos, no julgamento do PAF nº 12585.000064/200911 (somente ficou vencida a douta Conselheira-Presidente, Irene Souza da Trindade Torres Oliveira).*

*Com efeito, as Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de "Ajustes Positivos de Créditos" e de "Ajustes Negativos de Créditos", contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração.*

*Igualmente, no "Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – (EFDNIS/ Cofins)", constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, há previsão expressa de o contribuinte lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS). Observe-se:*

*2.5 - BLOCOS DO ARQUIVO*

*Entre o registro inicial e o registro final, o arquivo digital é constituído de blocos, referindo-se cada um deles a um agrupamento de documentos e outras informações.*

### 2.5.1- Tabela de Blocos

#### Bloco-Descrição

#### 0-Abertura, Identificação e Referências

#### A-Documentos Fiscais Serviços (ISS)

#### C-Documentos Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)

#### D-Documentos Fiscais II – Serviços (ICMS)

#### F- Demais Documentos e Operações

#### M- Apuração da Contribuição e Crédito de PIS/PASEP e da COFINS

#### I-Complemento da Escrituração – Controle de Saldos de Créditos e de Retenções, Operações Extemporâneas e Outras Informações

#### 9-Controle e Encerramento do Arquivo Digital

[...]

### 2.6.1.7. Bloco 1

bloco	Descrição	Registro	Nível	Ocorrência	Obrigatoriedade do Registro
1	Apuração de Créditos extemporâneo – Documentos e operações anteriores – PIS/PASEP	1101	3	1:N	O (se VL_CRED_EXT_APU do registro 1100 > 0)
1	Detalhamento do Crédito Extemporâneo, Vinculado a mais de um Tipo de Receita – PIS/PASEP	1102	4	1:1	O (se CST_PIS do registro 1101 igual a 53, 54, 55, 56, 63, 64, 65)

[...]

bloco	Descrição	Registro	Nível	Ocorrência	Obrigatoriedade do Registro
1	Apuração de Créditos extemporâneo – Documentos e operações anteriores – COFINS	1501	3	1:N	O (se VL_CRED_EXT_APU do registro 1500 > 0)
1	Detalhamento do Crédito Extemporâneo, Vinculado a mais de um Tipo de Receita – COFINS	1502	4	1:1	O (se CST_PIS do registro 1501 igual a 53, 54, 55, 56, 63, 64, 65)

*As sobreditas previsões no DACON e na EFD buscam cumprir o disposto no art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo o qual “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.*

*Além disso, é preciso frisar que a única consequência legal para o preenchimento incorreto do DICON são as multas previstas no art. 7º Lei nº 10.426/2002.*

*Confira-se:*

*Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não-apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;*

*II - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;*

*III - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e*

*IV - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.*

*§ 1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, da lavratura do auto de infração.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:*

*I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;*

*II - a setenta e cinco por cento, se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

I- R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa física, pessoa jurídica inativa e pessoa jurídica optante pelo regime de tributação previsto na Lei nº 9.317, de 1996;

II - R\$ 500,00 ( quinhentos reais), nos demais casos.

§ 4º Considerar-se-á não entregue a declaração que não atender às especificações técnicas estabelecidas pela Secretaria Receita Federal.

§ 5º Na hipótese do § 4º, o sujeito passivo será intimado a apresentar nova declaração, no prazo de dez dias, contados da ciência à intimação, e sujeitar-se-á à multa prevista no inciso I do caput, observado o disposto nos §§ 1º a 3º.

§ 6º No caso de a obrigação acessória referente ao Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON ter periodicidade semestral, a multa de que trata o inciso III do caput deste artigo será calculada com base nos valores da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS ou da Contribuição para o PIS/Pasep, informados nos demonstrativos mensais entregues após o prazo."

Como se vê, o art. 7º Lei nº 10.426/2002 prevê, apenas, multa em caso de incorreções no DACON e a intimação do contribuinte para corrigi-las, de modo a reduzir tais sanções. Não há, por conseguinte, previsão legal para glosar os créditos da não-cumulatividade por eventuais equívocos no DACON.

Pelo mesmo raciocínio, não é possível indeferir o PER pelo simples fato deste abranger mais de um trimestre, em decorrência da apuração extemporânea, permitida, dos créditos pelo contribuinte.

Acrescente-se, ainda, que o referido crédito tem por fundamento o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 c/c art. 16 da Lei nº 11.116/2005, podendo ser utilizado tanto na dedução da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno, quanto na compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB, observada a legislação específica. Eis os seus termos:

(Lei nº 11.033/2004)

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

(Lei nº 11.116/2005)

*Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:*

*I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.*

*Em tais créditos, colha-se os seguintes precedentes do CARF julgados à unanimidade:*

*Processo nº 16349.000033/200814*

*Relator JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA*

*Sessão de 24/07/2014*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

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

*CRÉDITO PRESUMIDO DA COFINS NÃOCUMULATIVA. ART. 8º, DA LEI Nº 10.925/04. AGROINDÚSTRIA. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO PARA COMPENSAR COM OUTRO TRIBUTO.*

*O aproveitamento de crédito presumido da COFINS, de que trata o Art. 8º, da lei nº 10.925/04, para compensar com outros tributos, não é permitido para as agroindústrias, ainda que eles se acumulem em razão de vendas com tributação suspensa, não tributadas, tributadas à alíquota zero ou isentas.*

*COFINS NÃOCUMULATIVA. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO.*

*O art. 16, da Lei nº 11.116/2005, autoriza a utilização dos créditos do PIS e COFINS não-cumulativos se eles tiverem sido acumulados em razão das vendas dos produtos com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS/COFINS.*

*[Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos (Presidente), Robson José Bayerl, Jean Cleuter Simões Mendonça, Eloy Eros da Silva Nogueira, Ângela Sartori e Cláudio Monroe Massetti (Suplente)].*

*\*\*\**

*Processo 15586.001201/201048*

*Relator JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Data do fato gerador: 30/09/2008*

*CUSTOS DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS.*

*Os custos incorridos com serviços de desativa/produção (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado), geram créditos dedutíveis da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou passíveis de ressarcimento.*

*CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. SALDO TRIMESTRAL. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. De acordo com o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, o crédito de um determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes, e o fato da Lei nº 11.116/2005, autorizar o ressarcimento do saldo de créditos somente no término do trimestre, não quer dizer que não poderão ser aproveitados créditos apurados em outros trimestres. Recurso Voluntário Provido*

*[Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Póssas, Maria Teresa Martínez López, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Andrada Márcio Canuto Natal e Bernardo Motta Moreira.]*

*Ademais, é dever da fiscalização apurar os créditos e os débitos nos tributos não-cumulativos, refazendo se for o caso cálculos efetuados pelo contribuinte, na forma da legislação tributária. Não pode a fiscalização indeferir o ressarcimento ou glosar os créditos não-cumulativos, por alegado vício formal no preenchimento das obrigações acessórias, sem sequer intimar o contribuinte para retificar os supostos equívocos nem examinar se os créditos procedem ou não, deixando indevidamente de corrigir, de ofício, os erros eventualmente cometidos pelo contribuinte.*

*Acolho, nessa linha, o mesmo entendimento firmado sobre a matéria pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em 01/09/2011, no PAF. nº 13981.000184/200495, cujo Voto da lavra do Ilmo. Conselheiro EMANUEL ASSIS transcrevo abaixo, integrando-o a minha fundamentação:*

*Para mim, na situação em tela não há necessidade de a contribuinte retificar o Dacon antes, para somente após aproveitar os créditos em período seguinte. No curso de uma fiscalização ou diligência, constatado incongruência nos dados do Dacon (ou de outra declaração entregue pelos contribuintes, inclusive a DCTF), os cálculos do tributo devido devem ser refeitos de modo a resultar em lançamento de ofício ou em*

*proveito do sujeito passivo. Na hipótese de incongruência favorável ao contribuinte nada impede que a administração tributária adote as providências cabíveis, dispensando-se exigências que podem ser supridas por ato da própria administração. É o que se dá no caso sob análise, já que o processamento do Dacon pode ser refeito pela RFB. Para tanto basta instituir controles nos sistemas eletrônicos, a registrar a alteração feita.*

*Não me parece razoável que, após a contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória.*

*O fato de o Dacon não ter sido retificado há de ser relevado, por não haver dúvida quanto ao crédito correspondente às aquisições das notas fiscais acima mencionadas.*

*Na linha da interpretação ora adotada, já existe, inclusive, decisão de Superintendência da RFB dizendo da desnecessidade de retificação de DCTF, em hipótese que se afigura semelhante à presente situação. Refiro-me à Solução de Consulta da Disit da 3ª RF nº 35, de 30/08/2005, com o seguinte teor, verbis:*

*ASSUNTO: Obrigações Acessórias*

*EMENTA: COMPENSAÇÃO. DCTF RETIFICADORA. A compensação de créditos tributários declarados como saldos a pagar na DCTF com créditos apurados em eventos supervenientes ao período de apuração daqueles créditos tributários obriga o sujeito passivo à entrega de Declaração de Compensação, sendo desnecessária a entrega de DCTF retificadora que tenha por fim informar a compensação efetuada. DCTF é confissão relativa e que a RFB não pode tê-la como definitiva, omitindo-se de realizar as diligências necessárias à apuração na contabilidade e escrita fiscal.*

*Pelos fundamentos acima, e levando em conta o § 4º do art. 3º, tanto da Lei nº 10.637/2002 (PIS) quanto da Lei nº 10.833/2003 (Cofins), segundo o qual o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, dou provimento parcial para admitir os créditos relativos às aquisições das notas fiscais de fornecedores anexadas à Manifestação de Inconformidade e aproveitadas no mês seguinte ao de emissão."*

*Forte nessas razões, entendo que ao recurso especial interposto pela Procuradoria deve-se negar provimento.*

Portanto, assiste razão à Recorrente quanto ao aproveitamento dos créditos extemporâneos.

**Dos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado adquiridos em data anterior a 01/05/2004.**

O art. 31 da Lei nº 10.685/2004 veda de forma expressa o desconto de créditos referentes a depreciação ou amortização de bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos em data anterior a 30 de abril de 2004.

*Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.*

A Recorrente alega que a matéria foi objeto de julgamento pelo Poder Judiciário em que teria sido decidido pela inconstitucionalidade da vedação prevista no art. 31 da Lei nº 10.685/2004. Entretanto, a decisão esta submetida a repercussão geral e não possui um posicionamento definitivo que possa afetar os julgamentos deste colegiado, visto a impossibilidade no âmbito do CARF de discutir constitucionalidade de lei tributária.

Diante da vedação legal, não pode prosperar a pretensão da Recorrente em aproveitar créditos referentes a depreciação de bens do ativo imobilizado que foram adquiridos em data anterior a 30/04/2004.

**Dos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado**

A Fiscalização realizou glosas referentes a depreciação de bens do ativo imobilizado, utilizando duas situações distintas. A primeira diz respeito a impossibilidade, segundo a Fiscalização, da Recorrente utilizar a depreciação no prazo de 48 meses para edificações e benfeitorias, sendo necessário que o prazo seja de 300 meses conforme normas da Receita Federal. O segundo motivo para parte das glosas, diz respeito a falta de identificação das máquinas e equipamento, impossibilitando a identificação dos bens submetidos a depreciação. As motivações para as glosas deste tópico, foram assim descritas no Relatório Fiscal.

*A planilha de memória de cálculo denominada “MÁQUINAS 1”, apresentada pelo contribuinte, relacionou itens relativos a edificações e benfeitorias de seu ativo imobilizado (Fab Óleo Soja Toledo, Fabr.Linguças Duque, GJ Matr Fgo Prod CV, entre outros) e que foram depreciadas em 48 meses para fins de crédito de PIS/COFINS. Nesses casos, foram apuradas as*

*diferenças entre as depreciações calculadas pelo contribuinte (em 48 meses) e a depreciação correta, conforme o disposto na IN SRF nº 162/1998 (prazo de 300 meses para edificações e benfeitorias) e foram glosadas as diferenças.*

*A planilha de memória de cálculo denominada “MÁQUINAS 2”, apresentada pelo contribuinte, relacionou diversos outros bens, máquinas e equipamentos incorporados ao seu ativo imobilizado e depreciados em 48 meses. Nesta planilha foram identificados diversos itens relacionados a materiais de construção utilizados em edificações e benfeitorias (TIJOLO FURADO 6 FUIROS, Telha P.P. G. 0,5 7800mm Ral 9003, CIMENTO CP II 32, entre outros) e que também foram depreciados pelo contribuinte à razão de 1/48 avos para cada mês, em desacordo com a legislação. As diferenças em relação à depreciação normal de 300 meses para estes itens foram glosadas.*

*Já, a planilha de memória de cálculo denominada “MÁQUINAS 3”, apresentada pelo contribuinte, relacionou diversos itens de seu ativo imobilizado também depreciados em 48 meses. Porém, nessa planilha não há nenhuma descrição ou identificação dos bens que estão sendo depreciados à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês. Assim, foi o contribuinte novamente intimado, através do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal nº 005/00555 (fls. 2388 e seguintes) a informar a descrição detalhada desses bens que estão sendo depreciados, sob pena de glosa dos créditos associados..*

No recurso voluntário, a Recorrente alega que a legislação não determina que a depreciação ocorra no prazo de 48 meses, sendo uma faculdade a ser utilizada pelo Contribuinte e não faz nenhuma alegação quanto a ausência de descrição das máquinas e equipamentos.

A possibilidade de utilização de um prazo menor para depreciação foi prevista no art. 3º, § 14º da Lei nº 10.833/2003

*§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(grifo nosso)*

A lei de forma clara permite a depreciação no prazo menor, somente as aquisições de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado. As glosas promovidas pela Fiscalização tratam da aplicação do prazo menor de depreciação relativos a edificações e benfeitorias, que não estão previstas na legislação. Assim, correta a glosa realizada pela Autoridade Fiscal.

Em relação a segunda motivação para as glosas de depreciação. A Recorrente não questionam o entendimento adotado pela Fiscalização, não sendo apresentado nenhum documento ou informação que pudesse levar a efetiva individualização e identificação de parte dos bens que a Recorrente pretende auferir créditos. Portanto, nesta matéria não existindo uma alegação específica contra o trabalho fiscal, as glosas devem ser mantidas nos termos apurados pela Fiscalização.

### Dos créditos presumidos

Quanto a esta matéria a Recorrente pede que seja utilizado as alíquotas de que trata a Lei 10.925/2004, em relação aos bens produzidos e não aos adquiridos.

A matéria foi resolvida com a redação adotada no § 10º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, que ficou assim redigido.

*"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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)*

*§ 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, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)*

*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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

*§ 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: (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013)*

*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*

*II - 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.*

*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 (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)*

*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. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§ 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.*

*§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.*

...

***§ 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)"(grifo nosso)***

A observação do texto legal deixa sedimentado que o percentual a ser aplicado é de 60% (sessenta por cento) aos insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

### **Multa de ofício**

Quanto a multa de ofício no valor de 75% (setenta e cinco por cento), a sua exigência está prevista no inciso I, do art. 44, da Lei 9.430/96, sendo aplicada nos lançamentos de ofício para cobrança de débitos tributários.

*“Art.44 Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;”*

No caso em tela foi realizado o lançamento de ofício, formalizado por meio do Auto de Infração e, portanto, torna-se obrigatória a exigência da multa de ofício no valor de 75% (setenta e cinco por cento) aplicada sobre o valor do tributo exigido.

Quanto a alegação da Recorrente que não poderia ser aplicada a penalidade sobre a empresa sucessora, tal argumento não resiste a determinação legal prevista no art. 129 do Código Tributário Nacional.

### *SEÇÃO II*

#### *Responsabilidade dos Sucessores*

*Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.*

O CTN deixa cristalino a responsabilidade dos sucessores sobre os lançamentos fiscais já constituídos ou aqueles que porventura sejam constituídos posteriormente aos atos da sucedida. Assim, não assiste razão à Recorrente quanto a esta matéria.

Por fim, consta do recurso, diversas alegações de ofensa a princípios constitucionais. Quanto a esta matéria, este colegiado está impedido de se manifestar, diante da

emissão da súmula nº 2 do CARF, publicada no DOU de 22/12/2009, que veda o pronunciamento sobre constitucionalidade de lei tributária.

*“Súmula CARF nº 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário, para acatar a possibilidade de se apurar créditos de PIS e da COFINS não cumulativos referente as despesas:

i) uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização;

ii) Pallets utilizados no transporte interno de produtos e/ ou como embalagem de proteção, no transporte dos produtos vendidos;

iii) referentes a Soda Cáustica, Amônia NH<sub>3</sub>, óleo diesel e água utilizada na linha de produção exclusivamente, cabendo a Recorrente fazer as provas necessárias para comprovar os gastos com água utilizada na linha de produção;

iv) frete no transporte de matéria-prima e de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa;

v) aproveitamento dos créditos extemporâneos;

E, por fim aplicar o percentual de 60% aos créditos presumidos referente aos insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Winderley Morais Pereira

## **Voto Vencedor**

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

Na condição de Redatora Designada para o Voto Vencedor, no que se refere exclusivamente à possibilidade de apropriação de créditos decorrentes do aluguel de granja na sistemática não cumulativa de apuração do PIS e da COFINS, passo a expor a fundamentação pertinente.

Nos termos do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/03 (mesma redação na Lei nº 10.637/02), é autorizada a apropriação de créditos sobre alugueis de prédios utilizados nas atividades da empresa:

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

*(...)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

Em que pese o entendimento do nobre Relator no sentido de que o aluguel de áreas rurais não estão previstas na legislação, discordo de tal fundamentação por entender que as granjas devem ser entendidas no conceito de prédio adotado pela legislação.

Não obstante, é possível identificar o conceito de "prédio rural" trazido pelo Estatuto da Terra (Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964.):

*Art. 4º Para os efeitos desta Lei, definem-se:*

*I - "Imóvel Rural", o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agro-industrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada;*

Por pertinente, trago a Solução de Consulta COSIT nº 331, de 21 de junho de 2017, que aborda tanto a questão do bem imóvel, compreendido além da definição leiga de prédio edificado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEPEMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO. ARRENDAMENTO AGRÍCOLA.*

*A pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição ao PIS/Pasep pode descontar créditos sobre aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, desde que obedecidos todos os requisitos e as condições previstos na legislação.*

*A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.*

*A Lei nº4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra), e a Lei nº8.629, de 25 de fevereiro de 1993, definem "imóvel rural" como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.*

**É princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Desta forma, o conceito de prédio contido no inciso IV do art. 3º da Lei nº10.637, de 2002, engloba tanto o prédio urbano construído como o prédio rústico não edificado.**

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso IV; Lei nº4.504, de 1964 (Estatuto da Terra); Lei nº8.629, de*

1993; Decreto nº59.566, de 1966, art. 3º; e Decreto nº4.382, de 2002, art. 9º.

(...)

Transcrevo, ainda, trechos da referida Solução de Consulta, inicialmente no que diz respeito ao termo "prédio":

18. Também a doutrina não destoa desse entendimento. Por exemplo, Nelson Nery Junior e Rosa Maria de A. Nery (Código Civil Comentado, Revista dos Tribunais, 2014, 11ª. Edição, p. 414), ao comentar o art. 79 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro - CCB), transcrevem ensinamento de Pontes de Miranda:

*“Prédio é parte da crosta terrestre, determinada ou determinável por seus limites bidimensionais (terreno)” (Pontes de Miranda, Tratado, v.II, § 123, p.33).*

19. E no Vocabulário Jurídico de De Plácido e Silva, atualizado por Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho (Forense, 2004, 24ª. Edição, pp. 1076 e 1077), de forma mais didática, encontram-se as seguintes definições:

*PRÉDIO. Do latim praedium, de praeda (presa, tomada, despojo), na linguagem jurídica, e, em sentido amplo, significa toda porção de terra ou do solo, constituída em propriedade de alguém, haja nele, ou não, construções (edifícios).*

(...)

*PRÉDIO RÚSTICO.*

*É o prédio ou a propriedade imobiliária, situada no campo ou mesmo na cidade, que se destina à agricultura ou exploração agrícola, de qualquer natureza. (...) Nesta razão, o prédio rústico caracteriza-se pela natureza de seu uso ou utilização, não importando o local, em que se encontra. É rústico quando se destina à plantação ou a qualquer espécie de exploração agrícola. Assim, é rústico o prédio ou o terreno situado no perímetro urbano de uma cidade, vila ou povoação, desde que seja destinado à cultura agrícola ou à plantação de qualquer coisa, como hortaliças, árvores frutíferas, etc. Uma chácara ou um sítio, dentro da cidade, caracteriza-se ou se mostra prédio rústico, enquanto uma casa de moradia, somente para moradia, fora do perímetro urbano ou no campo, é prédio rural pois que não se destina à lavoura. Vulgarmente, prédio rústico é identificado como o próprio solo, ou seja, o terreno sem qualquer benfeitoria ou edificação.*

20. O inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e seu correspondente da Lei nº 10.833, de 2003, ao tratarem da possibilidade de cálculo de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre alugueis de prédios não fez qualquer restrição a que o prédio fosse construído (edificado) ou quanto à sua destinação ou utilização. Sendo princípio geral de hermenêutica que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir, conclui-se que o conceito de prédio trazido no inciso citado engloba tanto o prédio urbano construído como

---

*o prédio rústico, isto é, aquele destinado à agricultura ou exploração agrícola de qualquer natureza.*

Nota-se que é sólida e bastante a fundamentação doutrinária exposta ao demonstrar que o conceito de prédio albergado pela legislação tributária vai muito além do edifício, abrangendo tudo aquilo que, por natureza ou por acessão, seja bem imóvel destinado às atividades do locatário, inclusive o chamado bem imóvel rural rústico.

Pelo exposto, entendo que as granjas locadas pela Recorrente, evidentemente utilizadas no seu processo produtivo, são considerados prédios para fins de apuração do crédito do PIS e da COFINS não cumulativos, nos exatos termos dos incisos IV dos arts. 3º das Leis nº 10.833/03 e Lei nº 10.637/02, uma vez que a legislação não faz qualquer distinção quanto à serem tais prédios urbanos ou rurais.

É como voto, acompanhando, nos demais aspectos, integralmente, o voto do D. Relator, para dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para acatar também a possibilidade de se apurar créditos de PIS e da COFINS não cumulativos referente as despesas de aluguel de granjas.

Tatiana Josefovicz Belisário - Redatora designada.