



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.722958/2014-75
ACÓRDÃO	3402-011.430 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de fevereiro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO

Não restou comprovada nos autos a ausência de fundamentação ou motivação cometida pela Autoridade Tributária que possa ter causado cerceamento do direito de defesa da Recorrente.

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. FUNDAMENTAÇÃO.

Se o acórdão recorrido está suficientemente fundamentado sobre os pontos articulados pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GASTOS COM ASSESSORIA ADUANEIRA E LOGÍSTICA ADUANEIRA. CRÉDITOS DE INSUMOS. ADMISSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro e logística aduaneira, são despesas necessárias ao cômputo do valor de aquisição dos bens adquiridos como insumos, bens para revenda ou para integrarem o ativo permanente, conforme previstos nos art. 301 e 311, do RIR/2018, e

para serem aceitos como geradores de créditos na apuração do regime não cumulativo devem ter sido incorridos no país e sujeitos à tributação do PIS/COFINS.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU AO REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO.

Não há previsão legal autorizadora de tomada de créditos sobre compras de produtos sujeitos à alíquota zero ou monofásicos (art. 2º e 3º das Leis nº 10.637/2003 e 10.833/2003).

REGIME NÃO CUMULATIVO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. 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, realizadas pelas pessoas jurídicas elencadas nos incisos I a III do art. 3º da IN SRF nº 606/06, quando o adquirente seja pessoa jurídica tributada com base no lucro real, exerça atividade agroindustrial e utilize o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF nº 660/2006.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. APURAÇÃO.

Nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, o contribuinte tem direito a crédito presumido das contribuições não cumulativas, apurado sobre o valor dos bens empregados como insumo, nos casos que cita, utilizados na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana e animal, adquiridos de pessoas físicas, cooperativa de produção agrícola e pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, não sendo devido o crédito integral nessas situações.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PROVA DE NÃO UTILIZAÇÃO.

Os créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

ENERGIA ELÉTRICA. CUSD E TUSD. ADMISSIBILIDADE PARA CRÉDITOS.

Os valores pagos a título de CUSD e de TUSD possuem natureza de pagamento pela aquisição de energia elétrica. Assim, quando a Legislação de PIS/COFINS permite o desconto de créditos em relação a "energia elétrica (...) consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica", no caso do Consumidor Livre, devem-se entender incluídos os valores pagos a título de TUSD. Há o direito de desconto de crédito em relação a TUSD/CUSD, com fundamento no artigo 3º, inciso IX, da Lei no 10.637/2002, e artigo 3º, inciso III, da no 10.833/2003. O mesmo se aplica á contratação de serviços de gerenciamento na aquisição de energia na condição de consumidor livre.

CRÉDITO. SERVIÇOS. LAVAÇÃO. POSSIBILIDADE Considerando tratar-se de empresa produtora de bens destinados à alimentação humana, geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com serviços de lavagem de caminhões e caixas para transporte de frangos utilizados no processo produtivo.

CONCOMITÂNCIA. IDENTIDADE ENTRE O OBJETO DISCUTIDO NA INSTÂNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. EXISTÊNCIA. RENÚNCIA A VIA ADMINISTRATIVA.

Implica renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, nos termos da Súmula CARF n. 1.

SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE. MULTAS. SÚMULA 554/STJ. SÚMULA 47/CARF.

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão (REsp no 923.012/MG, e Súmula no 554/STJ). Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico (Súmula no 47/CARF).

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108. INCIDÊNCIA.

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. GASTOS COM ASSESSORIA ADUANEIRA E LOGÍSTICA ADUANEIRA. CRÉDITOS DE INSUMOS. ADMISSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro e logística aduaneira, são despesas necessárias ao cômputo do valor de aquisição dos bens adquiridos como insumos, bens para revenda ou para integrarem o ativo permanente, conforme previstos nos art. 301 e 311, do RIR/2018, e para serem aceitos como geradores de créditos na apuração do regime não cumulativo devem ter sido incorridos no país e sujeitos à tributação do PIS/COFINS.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU AO REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO.

Não há previsão legal autorizadora de tomada de créditos sobre compras de produtos sujeitos à alíquota zero ou monofásicos (art. 2º e 3º das Leis nº 10.637/2003 e 10.833/2003).

REGIME NÃO CUMULATIVO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. 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, realizadas pelas pessoas jurídicas elencadas nos incisos I a III do art. 3º da IN SRF nº 606/06, quando o adquirente seja pessoa jurídica tributada com base no lucro real, exerça atividade agroindustrial e utilize o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF nº 660/2006.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. APURAÇÃO.

Nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, o contribuinte tem direito a crédito presumido das contribuições não cumulativas, apurado sobre o valor dos bens empregados como insumo, nos casos que cita, utilizados na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana e animal, adquiridos de pessoas físicas, cooperativa de produção agrícola e pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, não sendo devido o crédito integral nessas situações.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PROVA DE NÃO UTILIZAÇÃO.

Os créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

ENERGIA ELÉTRICA. CUSD E TUSD. ADMISSIBILIDADE PARA CRÉDITOS.

Os valores pagos a título de CUSD e de TUSD possuem natureza de pagamento pela aquisição de energia elétrica. Assim, quando a Legislação de PIS/COFINS permite o desconto de créditos em relação a "energia elétrica (...) consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica", no caso do Consumidor Livre, devem-se entender incluídos os valores pagos a título de TUSD. Há o direito de desconto de crédito em relação a TUSD/CUSD, com fundamento no artigo 3º, inciso IX, da Lei no 10.637/2002, e artigo 3º, inciso III, da no 10.833/2003. O mesmo se aplica à contratação de serviços de gerenciamento na aquisição de energia na condição de consumidor livre.

CRÉDITO. SERVIÇOS. LAVAÇÃO. POSSIBILIDADE Considerando tratar-se de empresa produtora de bens destinados à alimentação humana, geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com serviços de lavação de caminhões e caixas para transporte de frangos utilizados no processo produtivo.

CONCOMITÂNCIA. IDENTIDADE ENTRE O OBJETO DISCUTIDO NA INSTÂNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. EXISTÊNCIA. RENÚNCIA A VIA ADMINISTRATIVA.

Implica renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, nos termos da Súmula CARF n. 1.

SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE. MULTAS. SÚMULA 554/STJ. SÚMULA 47/CARF.

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão (REsp no 923.012/MG, e Súmula no 554/STJ). Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico (Súmula no 47/CARF).

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108. INCIDÊNCIA.

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em (i.1) conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das argumentações sobre o crédito presumido de ICMS em razão da concomitância e, na parte conhecida, (i.2) dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas dos seguintes itens: (i.2.1) rubricas constante das tabelas elaboradas pela Fiscalização constante do relatório de diligência (e-fls.1.166 e 1.167 a 1.176), nas quais se reconheceu o direito ao crédito sobre bens e serviços citados; (i.2.2) dos créditos presumidos glosados parcialmente por erro na utilização dos percentuais, em vista do que determina a Súmula CARF nº157; (i.2.3) créditos presumidos pleiteados sobre as aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperados pessoa física, de acordo com os preceitos legais que regem a matéria e observância da Súmula CARF nº157; (i.2.4) despesas relacionadas à TUSD (Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição) e CUSD (Contrato de Uso do Sistema de Distribuição); (i.2.5) despesas com arrendamento de granja avícola; e (i.2.6) serviços de lavagem de caminhões e caixas de frango. Os conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e Cynthia Elena de Campos acompanharam o relator pelas conclusões com relação à manutenção da glosa sobre os créditos originados de custos e despesas com aluguel de caminhão munck, pois não entendem que seja apenas veículo automotor em razão de sua classificação fiscal. Designado, nesse último ponto, o conselheiro Jorge Luís Cabral para redigir a tese vencedora; (ii) por maioria de votos, para reverter as glosas sobre os créditos originados de (ii.1) despesas aduaneiras (serviços de vistorias na importação, serviços aduaneiros de fretes internos, honorários de

desembaraço de importação, despesas de despacho de importação, serviços de despacho de importação e de laudos de importação). Vencidos os conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares e Pedro Sousa Bispo (relator), que entendiam pela manutenção das glosas sobre tais itens. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Luís Cabral; (ii.2) despesas de serviços de gerenciamento de energia elétrica. Vencido o conselheiro Pedro Sousa Bispo (relator), que entendia pela manutenção da glosa sobre este item. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Luís Cabral; e (iii) pelo voto de qualidade, para manter a glosa sobre as despesas com fretes no transporte de produtos acabados. Vencidas as conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e Cynthia Elena de Campos, que revertiam a glosa sobre este item.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido, com os devidos acréscimos:

DO LANÇAMENTO

Contra a empresa qualificada em epígrafe (sucessora da SADIA S/A, CNPJ: 20.730.099/0001-94) foram lavrados autos de infração de fls. 697a 715, em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins nos períodos de apuração 10/2009 a 12/2009.

O crédito tributário ora constituído, incluindo juros de mora e multa proporcional, importa no valor total de R\$ 107.428.252,69 (cento e sete milhões quatrocentos e vinte oito mil duzentos e cinquenta e dois reais e sessenta e nove centavos).

O trabalho fiscal resultou em duas infrações, a saber:

(1) Ausência de recolhimentos de PIS e Cofins incidentes sobre auferimento de receitas de créditos presumidos de ICMS escriturados, conforme tabela abaixo.

Dados obtidos dos balancetes mensais		Créditos - Débitos		
		outubro	novembro	dezembro
3303217	TRIB-CRED.PRESUM-ICMS S/VDA.PRODS.MI-TERC.(M)	430.056,29	374.944,25	370.167,62
3303250	CRED.PRES-EST.ICMS S/NF ENTRADA-MI TERC	-7.292.411,79	-7.364.597,73	-6.866.312,92
3303268	CRED.PRES-EST.ICMS S/ NF SAIDA-MI TERC	8.185.338,67	7.529.539,10	7.675.135,98
3303276	CRED.PRES-APURACAO ICMS S/NF SAIDA-MI TERC	1.940.686,97	2.156.101,55	2.147.972,89
3303284	CRED.PRES-APURACAO S/NF TRANSF-MI TERC	9.292.907,49	8.356.455,99	8.437.639,82
3303390	CRED.PRES-APURACAO C/BASE NA AQUISICAO DE INSUMOS	2.909.460,78	2.605.834,34	0,00
3304051	CRED. PRES-EST.ICMS S/APURACAO SALDO DEVEDOR	730.658,88	818.594,98	798.890,72
	Valor total de créditos presumidos de ICMS recebidos no mês (base de cálculo omitida para PIS e COFINS)	16.196.697,29	14.476.872,48	12.563.494,11

Para melhor entendimento segue a resposta da empresa sobre as contas contábeis acima citadas (na ordem em que aparecem no quadro):

- I. Esta conta registra benefícios apurados com crédito presumido na venda de margarina para o mercado interno correspondente ao estado de Pernambuco;
- II. Esta conta os estornos de créditos relativos a aquisição de mercadorias aplicadas no processo produtivo contempladas no benefício do crédito presumido;
- III. Esta conta os estornos de débitos relativos ao ICMS destacado nas saídas dos produtos para terceiros, contempladas no benefício do crédito presumido;
- IV. Esta conta registra os valores dos créditos presumidos sobre notas fiscais de saída (utilizando % créd. Presumido), com base na apuração mensal do crédito presumido;
- V. Esta conta registra os valores dos créditos presumidos sobre notas fiscais de transferências com base na apuração mensal do crédito presumido;
- VI. Esta conta registra os valores de créditos presumido concedidos pelo estado de Santa Catarina, apurados com base na aquisição de insumos; e;
- VII. Esta conta registra os valores de créditos presumido – Prodepe – Decreto 33.195/09 – Estado de Pernambuco.

A empresa não teria considerado o crédito presumido do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins porque não pode ser caracterizado como receita, mas mero ingresso.

Por outro lado, a RFB através da Solução de Divergência Cosit Nº 13, de 28 de abril de 2011, entende diversamente do alegado pela empresa:

EMENTA: Por absoluta falta de amparo legal para a sua exclusão, o valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins. A partir de 28 de maio de 2009, tendo em vista a revogação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, promovida pelo inciso XII do art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009, para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa da Cofins, por não ser considerado faturamento (receita bruta) decorrente da atividade exercida por essas pessoas jurídicas, o valor do crédito presumido do ICMS deixou de integrar a base de cálculo da mencionada contribuição.

Ou seja, o crédito presumido do ICMS não integra a base de cálculo do PIS e da Cofins apenas para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de apuração cumulativa, o que não é o presente caso Tendo em vista as explicações prestadas pela empresa e com base na auditoria realizada, assim, concluiu o fiscal (fl. 727):

Considerando que o contribuinte não apurou PIS ou Cofins sobre os créditos presumidos de ICMS auferidos conforme sua resposta e que os custos para manutenção do benefício não geram créditos a descontar, chega-se aos valores mensais de crédito presumido do ICMS.

(2) Saldo devedor decorrente de glosas de créditos, conforme tabela sintética abaixo.

PIS	ANEXO I				
	Total de Créditos Informado no Dacon (fis. 3, 4, 31, 32, 59, 60) (A)	Créditos Confirmados na análise (B)	glosa de créditos (A) – (B)	Débitos Informados (fis. 5, 33, 61) (C)	VALOR A LANÇAR (C) – (B)
Outubro	9.880.117,09	7.268.321,46	2.611.795,63	9.813.557,80	2.545.236,34
Novembro	10.300.366,15	7.266.981,72	3.033.384,43	10.247.355,32	2.980.373,60
Dezembro	10.572.138,65	7.365.869,12	3.206.269,53	12.443.776,98	5.077.907,86
		TOTAL	8.851.449,59		10.603.517,80
COFINS	ANEXO II				
	Total de Créditos Informado no Dacon (fis. 16,17, 44, 45, 72, 73) (A)	Créditos Confirmados na análise (B)	glosa de créditos (A) – (B)	Débitos Informados (fis. 18, 46, 74) (C)	VALOR A LANÇAR (C) – (B)
Outubro	45.508.418,11	35.142.013,98	10.366.404,13	45.201.841,99	10.059.828,01
Novembro	47.444.110,78	34.977.364,53	12.466.746,25	47.199.939,66	12.222.575,13
Dezembro	48.695.911,36	35.059.210,48	13.636.700,88	57.316.790,93	22.257.580,45
		TOTAL	36.469.851,26		44.539.983,59

DAS GLOSAS PROCESSADAS

a) Ficha 16A - Linha 02 - Bens Utilizados como Insumos

Foram glosados, por não se enquadrarem nas hipóteses de geração de crédito previstas na legislação de regência, qual seja, Leis n.º 10.637/2002 n.º 10.833/2003 e Instruções Normativas SRF n.º 247/2002 e n.º 404/2004: os valores das aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo; os valores que se referem a gastos para manutenção predial contabilizados no ativo imobilizado, aquisições efetuadas junto a pessoas físicas; despesas com fretes de transferência de produtos acabados entre unidades da empresa; aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero; os valores das notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de insumos e nem outra operação com direito a crédito, os valores das notas fiscais que representam aquisições de insumos de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins.

b) Ficha 16A - Linha 03 - Serviços Utilizados como Insumos

Foram glosados os seguintes valores: referentes a despesas com serviços que não se enquadram no conceito de insumo; que se referem a gastos para manutenção predial contabilizados no ativo imobilizado; cujos CFOP das notas fiscais não representa aquisição de bens ou serviços e nem outra operação com direito a crédito; de aquisição de bens sujeitos à alíquota zero; e pagos a pessoas físicas.

c) Ficha 16A - Linha 04 - Despesas de Energia Elétrica

Foram glosados, por não se referirem energia consumida, os valores relativos as despesas com serviços de gerenciamento de energia elétrica pagos à empresa COMERC ENERGIA S/A e os valores referentes a Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD.

d) Ficha 16A - Linha 05 - Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica

Foram glosados dos valores informados relativos a aluguéis pagos a pessoa física e pagamentos relativos a arrendamento de granja avícola, por não se tratar de locação de prédio, como previsto no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003.

e) Ficha 16A - Linha 06 - Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica

Foram glosados dos valores informados relativos a aluguéis de veículos e despesas com aluguel de software, a gastos que não se enquadram no art. 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que somente contempla “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica utilizados nas atividades da empresa”.

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

Foram glosados os valores relativos a fretes pagos a pessoa física, que não geram crédito nos termos da Lei 10.833/2003, art. 3º, inc. IX, § 2º, inc. II.

g) Ficha 16A - Linha 09 - Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)

Neste caso foram glosados os créditos apurados com base em planilhas contendo memórias de cálculo de encargos de depreciação de períodos extemporâneos, que se referem a valores de encargos de depreciação do ano de 2006.

Segundo a fiscalização, a legislação não contemplou o aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e COFINS sem retificação do Dacon e da DCTF, se for o caso.

h) Ficha 16A - Linha 10 - Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção)

Por não ser possível a utilização do §14 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 no desconto de créditos relativos a edificações e benfeitorias, foram glosados os valores referentes a: (i) diferenças entre as depreciações calculadas pelo contribuinte para as edificações e benfeitorias (informadas na planilha de memória de cálculo denominada “máquinas 1”) e a depreciação correta, conforme o disposto na IN SRF nº 162/1998, Anexo II - prazo de 300 meses para edificações e benfeitorias; (ii) diferenças entre as depreciações de itens relacionados a materiais de construção utilizados em edificações e benfeitorias calculadas pelo contribuinte (informadas na planilha de memória de cálculo denominada “máquinas 2”) e a depreciação correta (IN SRF nº 162/1998); (iii) depreciação de bens (informadas na planilha de memória de cálculo denominada “MÁQUINAS 3”), para os quais a interessada, instada para tanto, não apresentou a descrição detalhada de sua natureza e aplicação, o que impossibilitou a aferição pela fiscalização do direito ao crédito.

i) Ficha 16A - Linha 11 – Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias

Neste caso concluiu a fiscalização que os valores aqui informados pertencem à linha 10 e, desta forma, os valores informados nesta linha foram somados à linha 10, sendo zerada a informação da linha 11, sem prejuízo no aproveitamento dos créditos admitidos, que foram objeto de análise no subitem anterior.

j) Ficha 16A - Linhas 25 e 26 - Créditos Presumidos Atividades Agroindustriais

A Autoridade Fiscal reduziu o valor do crédito apurado pela contribuinte ajustando a alíquota erroneamente utilizadas pela interessada, considerando na escolha da alíquota aplicável a natureza os insumos adquiridos, conforme previsto no inciso I do §3º do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004. Os insumos a que o contribuinte atribuiu crédito **presumido extemporâneo** foram integralmente glosados.

Por fim, esclareceu a fiscalização que a empresa SADIA S/A, CNPJ:

20.730.099/0001-94, subsidiária integral da BRF-Brasil Foods S.A., foi incorporada pela BRF S/A, portanto, em virtude da incorporação, caracterizou-se a responsabilidade tributária por sucessão, consoante art. 129 e 132 do Código Tributário Nacional e, no caso em tela, seria aplicável a Súmula CARF nº 47.

A apuração final resultou nos seguintes valores, ora lançados:

2009	Crédito Presumido do ICMS (Base de cálculo)	PIS APURADO SOBRE O CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS (A)	PIS A LANÇAR EM DECORRÊNCIA DE GLOSA DE CRÉDITOS (B)	VALOR DECLARADO EM DCTF (C)	TOTAL DO PIS A LANÇAR A+B-C
Período					
outubro	16.196.697,29	267.245,51	2.545.236,34	0,00	2.812.481,85
novembro	14.476.872,48	238.868,40	2.980.373,60	0,00	3.219.242,00
dezembro	12.563.494,11	207.297,65	5.077.907,86	1.843.986,33	3.441.219,18
		TOTAIS			9.472.943,03
2009					
Período	Crédito Presumido do ICMS (Base de cálculo)	COFINS APURADA SOBRE O CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS (D)	COFINS A LANÇAR EM DECORRÊNCIA DE GLOSA DE CRÉDITOS (E)	VALOR DECLARADO EM DCTF (F)	TOTAL DA COFINS A LANÇAR D+E-F
outubro	16.196.697,29	1.230.948,99	10.059.828,01	0,00	11.290.777,00
novembro	14.476.872,48	1.100.242,31	12.222.575,13	0,00	13.322.817,44
dezembro	12.563.494,11	954.825,55	22.257.580,45	8.493.512,79	14.718.893,21
		TOTAIS			39.332.487,65

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignado, o contribuinte, cientificado eletronicamente (por decurso de prazo em 22/10/2014) apresentou impugnação tempestiva em 07/11/2014 aos Autos de Infração da Cofins e PIS (fls. 827 a 951 e anexos), com as seguintes alegações:

DA PRELIMINAR

Nulidade do Procedimento fiscal

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”.

Segundo a Impugnante: “... jamais poderia o I. Agente Fiscal ter procedido ao presente lançamento sem fazer uma detida e profunda análise acerca dos custos que geraram créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS para a Impugnante, ignorando e glosando os vultosos créditos dessas contribuições”.

Reclama que a classificação do que é ou não “insumo” não poderia ser feita com base em ilações e leituras genéricas e sem prévio conhecimento do processo produtivo em questão. Cita jurisprudência administrativa.

A fiscalização deveria investigar profundamente todos os fatos para fins de verificação da existência, ou não, do crédito apurado e não glosar “com base na natureza da conta contábil na qual o bem foi registrado”.

A glosa dos créditos deve se pautar em critérios bem definidos sob pena de iliquidez e incerteza.

Conclui que, por não ter a Fiscalização buscado a verdade material e nem tampouco apresentado motivação para tanto, o presente Auto de Infração não pode subsistir, devendo ser cancelado.

DO MÉRITO

Inicia a sua defesa descrevendo o fluxo produtivo dos cárneos em geral (bovinos, suínos e aves) com o intuito de demonstrar a necessidade dos custos incorridos e, via de consequência, o direito ao creditamento da aludidas contribuições.

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.

III.2 – Do conceito de insumos

Tece arrazoado a respeito do conceito de insumos adotado para as aludidas contribuições e que na sistemática da não-cumulatividade seria amplo (afastando-se o conceito restritivo do IPI) e que portanto insumo seria “qualquer dispêndio essencial ao processo produtivo, vinculado à formação da receita”.

III.2.2 — Dos Bens e Serviços Utilizados como Insumos (Linhas 02 e 03 da Ficha 06 da DACON)

A Impugnante, inicialmente, destaca que o erro quanto à linha da ficha de créditos da Dacon em que foram lançados os créditos da Contribuição, não justifica a glosa dos referidos créditos. Menciona que tal entendimento, inclusive, foi corroborado em recente decisão proferida pelo CARF em outro processo da própria Requerente.

E na sequência, a requerente passa a colocar os fatos e as razões de direito, pelos quais entende que faz jus aos créditos glosados.

Em relação à **Indumentária e Itens de Uso Obrigatório**, a Impugnante, em síntese, alega que a indumentária dos colaboradores que trabalham em suas plantas industriais, itens tais como uniformes, botas, luvas, aventais, protetores auriculares, respiradores descartáveis, conjuntos impermeáveis, sapatos de segurança, toucas, capacetes, respiradores e túnicas, mangotes (de proteção dos braços), e serviços de locação de uniformes e lavanderia.

Afirma que tais custos são necessários devido a 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.

Diz que o mesmo ocorre com relação às **caixas plásticas** (Doc. 12 — nota fiscal de aquisição desse item), que “são utilizadas, não apenas para separação das partes dos carneos, ..., mas também para transportar e armazenar produtos dentro e fora das plantas da Requerente”.

A título de **Materiais e Equipamentos**, defende o direito a crédito em relação a itens que cita — lâmpadas, reatores, detergentes, lubrificantes, fusíveis, anticongelantes, correias, rolamentos, mangueiras, estatores, bombas, dentre diversos outros — que, segundo alega, teriam sido empregados no processo produtivo, estando diretamente relacionados à geração de receitas, caracterizando, assim, como insumos.

No mesmo tópico contesta as glosas sobre combustíveis, cita: óleo diesel, gasolina, gás GLP e lenha, matérias que alega são utilizados na geração a energia necessária ao funcionamento das máquinas industriais.

Alega que: O gás GLP, dentre outras funções, é utilizado nos fornos nos quais são assadas as tortas e demais linhas de produtos industrializados fabricados pela Requerente.

Que a lenha é utilizada no processo produtivo da Requerente para alimentar as caldeiras de escaldagem de animais e, por isso, contesta a glosa de: despesas relacionadas à obtenção da lenha, cita: serviços de corte, empilhamento e transporte.

Quanto ao "Oleo Iso68 Sint Tox 209I - 50a220c Din", diz tratar-se de um insumo utilizado no aquecimento das mesmas caldeiras, permitindo o controle térmico do equipamento.

Quanto aos **Materiais e Serviços de Limpeza** - cita: serviços de dedetização, limpeza geral, desinfecção, bem como detergentes, sabonetes, diqluconato de clorexidina, clorexidina (ação bactericida) e econazol 10% (ação fungicida) — defende o direito ao crédito com base na essencialidade destes itens para a manutenção dos padrões obrigatórios de higiene das unidades produtivas.

Defende ainda o direito ao crédito, por consistirem de insumos, em relação a **Outros Itens** mencionando: "pipeta descart insemín porcas foam tip", que consiste em pipeta utilizada na inseminação artificial das porcas; diversos materiais de embalagem dos produtos acabados, tais como "capa rolo com 7000hwcorrugada la" e "bloco poliest.(isopor) 95X60X3mm" indispensáveis à produção dos produtos que devem ser imediatamente embalados ao fim da linha de produção; sorgo e o milho, utilizados na produção de rações, indispensáveis à alimentação dos frangos e suínos; antioxidantes empregados diretamente nos produtos alimentares para impedir sua oxidação; as despesas com locação de empilhadeiras, que, por equívoco, deixou de escriturar na Linha 6 da DACON, relativa à locação de máquinas e equipamentos e que são essenciais ao processo produtivo por possibilitarem a movimentação da carga dentro e fora dos galpões de produção.

Conclui que, pelas breves descrições que traz em sua peça de defesa:

...a Impugnante faz jus aos créditos de Contribuição ao PIS e de Cofins sobre os diversos itens acima descritos, que consistem em insumos indispensáveis ao seu processo produtivo.

Glosa dos valores de itens contabilizados em contas contábeis que não se referem a itens que geram créditos

Inicialmente, destaca a superficialidade da Autoridade Fiscal na busca da verdade material, tendo em conta que esta considerou que todos os bens e serviços contabilizados em determinadas contas contábeis não dariam direito a crédito em razão da nomenclatura da conta, sem que fosse realizada uma auditoria profunda nos bens e serviços adquiridos e contabilizados nessas contas.

Diz que tal fato é suficiente para que se entenda pela improcedência do Procedimento fiscal quanto a este tópico.

Não obstante, defende o direito ao crédito em relação a vários bens e serviços escriturados nas contas 3432114, 3434443, 3438066, 3839036, 3433030, com base no argumento de que consistiram de insumos devido a sua essencialidade para a atividade da empresa. Explica que:

Analisando as despesas relativas à conta "3432114- GFT-EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL", verifica-se que se compõe basicamente por indumentária, cuja essencialidade e a natureza de insumo restam comprovados no item 3.2.a.i supra, bem como por serviços de fretes relacionados a tais indumentárias.

Por sua vez, avaliando as despesas relativas à conta "3434443-GVT MONITORAMENTO DE CONTAINER ME", verifica-se que dela constam despesas com movimentação de containers, fretes e seguro e monitoramento de containers...

Analisando as despesas relativas à conta "3839036- DESP. IN CORR. TRANSFERENCIAS BENS ENTRE UNIDADES", conclui-se que nela foram lançados os gastos incorridos na transferência de bens entre as plantas produtivas da Requerente...

A glosa das despesas registradas na conta contábil "3433030 - GFT-ANALISE DE PRODUÇÃO EM LABORATÓRIO PRÓPRIO" também não merece perdurar, isso porque as despesas ali alocadas consistem nos bens e serviços utilizados pela Requerente para efetuar análises da qualidade e incolumidade de seus produtos....

Glosa dos valores de bens e serviços adquiridos de pessoas físicas Defende que faz jus ao créditos em relação aquisições de bens e serviços de pessoas físicas, seja porque tais despesas estão relacionadas à geração de receitas, caracterizando-se como insumos, seja porque o CARF já decidiu pela possibilidade de aproveitamento dos créditos relativos às aquisições de insumos em casos análogos.

No mais, alega que faz jus, no mínimo, aos créditos presumidos sobre tais compras, na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Glosa dos valores de fretes de insumos e de produtos acabados

Alega que o creditamento sobre as despesas com fretes, sejam ou não relacionadas à operação de venda, está em consonância com a legislação vigente e com a mais recente jurisprudência administrativa sobre a matéria. Com base no argumento de possuir diversas etapas no processo produtivo e extensa quantidade de plantas industriais, defende o direito a crédito em relação a fretes de matérias primas e produtos semi-acabados. Já com base na necessidade se utilizar de centros de distribuição para escoar a produção de maneira mais eficiente, defende o direito a crédito em relação a fretes de produtos acabados.

Glosa dos valores das aquisições de bens sujeitos a alíquota zero

A Interessada inicialmente contesta a glosa das aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, realizada com base no art. 3º, § 2º, das Leis n.º 10.637/2002 e nº 10.833/03, alegando que as aquisições cujos valores foram glosados não se subsumem a estas normas.

Argumenta que as aquisições em apreço, distintamente do que preleciona as mencionadas normas, não se referem a bens cuja receita não se encontra sujeita à contribuição, 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.

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.

Glosa dos valores das aquisições com suspensão das contribuições

Contra às glosas das aquisições de insumos com suspensão das contribuições, a Impugnante alega que os insumos adquiridos não se submetem às hipóteses de suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas referido art. 9º da Lei nº10.925/2004. Afirma que:

(i) não adquiriu de cerealista os produtos classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08 da Nomenclatura Comum do Mercosul ("NCM") (exceto dos códigos 1006.20, 1006.30, 12.01 e 18,01); (ii) não adquiriu leite in natura de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; (iii) não adquiriu insumos - destinados à produção das mercadorias classificadas no art. 8º da Lei nº

10.925/04 – de pessoas jurídicas que exerça atividade agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária.

Defende que, tendo em vista que a aquisição dos produtos in natura de origem vegetal e dos insumos se deu sem a suspensão da contribuição, não há o que se falar em aplicação do mencionado art. 9º da Lei nº 10.925/2004, mas sim do conceito de insumo previsto no já mencionado art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Ressalta, 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

Glosa dos valores das aquisições cujo CFOP da nota indica operação sem direito de crédito

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 consistem de insumo com base nas justificativas já aduzidas na presente manifestação, tais como as despesas com materiais e equipamentos (gás GLP, óleo diesel, lubrificante, antioxidante, arruela, graxa, dentre outros), sendo em grande parte despesas com combustíveis e óleos empregados nas máquinas do processo produtivo, dentre outras.

Reclama ter sido arbitrário o procedimento adotado pela Fiscalização de glosar bens cujo Cfof 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. Alega que o simples equívoco cometido na classificação do Cfof não pode ser utilizado pelas Autoridades Fiscais como justificativa para glosar os créditos de Cofins, ainda mais nas hipóteses em que a característica do item como insumo é evidente.

Do Aproveitamento de Créditos Extemporâneos

Defende que a legislação permite o aproveitamento dos seus créditos, legitimamente comprovados, em meses posteriores quando não possa aproveitá-los a partir do momento em que se encontrem disponíveis.

Contudo, no caso em tela foram glosados créditos legítimos sob o argumento de que para apropriação dos créditos extemporâneos, deveria necessariamente ter procedido à retificação dos Dacon e DCTF dos meses respectivos à geração dos créditos ora apropriados.

Entretanto, ante a legitimidade dos créditos extemporâneos e por se tratar de um simples erro de fato no preenchimento das obrigações acessórias, pode a Autoridade Fiscal retificá-lo de ofício, sem qualquer prejuízo ao direito creditório da Impugnante.

Destaca que erros em informação contida na declaração da Impugnante não têm o condão de motivar qualquer exigência fiscal e, por decorrência lógica, não podem ocasionar a desconsideração de um direito creditório, tal como pretende a fiscalização.

Aduz que, negar o direito de reconhecimento dos créditos da Impugnante que efetivamente existem, conforme demonstrado documentalmente, por mero apego ao formalismo, seria contrariar o princípio da razoabilidade.

A pretensão da Autoridade Fiscal em desqualificar créditos legítimos pelo fato de terem sido declarados a destempo padece de ilegitimidade. Deveras, não há na legislação tributária dispositivo que vede o reconhecimento de créditos efetivamente existentes de forma extemporânea.

Segundo a empresa, a legislação determina que o crédito extemporâneo deve ser reconhecido com a retificação da escrituração do período ao qual compete, sendo permitido fazê-lo no período atual quando não for possível fazer a reabertura e alteração da escrituração por decurso do prazo prescrito na IN RFB nº 1.052/10, qual seja, o último dia útil do mês de junho do ano-calendário seguinte a que se refere a escrituração substituída.

Assim, é patente a possibilidade de reconhecimento de créditos extemporâneos pela Impugnante, dispendo a RFB até mesmo de procedimento específico para fazê-lo diante da nova escrituração digital. A única limitação ao reconhecimento dos créditos extemporâneos diz respeito ao decurso do prazo decadencial, que, no caso em análise, não ocorreu.

Conclui que o simples equívoco no preenchimento das obrigações acessórias não obsta o aproveitamento extemporâneo do direito creditório e ante a legitimidade desses créditos, devem ser reconhecidos os créditos aproveitados pela Impugnante de forma extemporânea.

III.2.3 – Despesas de energia elétrica (Linha 04 da Ficha 06 da DACON)

A interessada defende o direito a crédito em relação aos "serviços de gerenciamento de energia elétrica" pagos à COMERC ENERGIA S/A, bem como sobre a "aquisição de energia elétrica: TUSD e CUSD" alegando que esses serviços caracterizam-se como insumos pois, na sua ausência, não é possível ter acesso à energia elétrica, cuja essencialidade dispensa qualquer comentário.

Afirma que os valores foram equivocadamente informados na Linha 4, da Ficha 16, da Dacon, e defende que o erro no preenchimento da Dacon não representa um óbice ao aproveitamento de créditos.

III.2.4 – Despesas de aluguéis de prédios (Linha 05 da Ficha 06 da DACON)

Contesta a glosa dos valores pagos pelo arrendamento da "Granja Avícola Nicolini Ltda" alegando que em sendo a sua atividade eminentemente agroindústria, a principal "área" que poderia locar para exercer a primeira etapa de sua atividade, no caso, a criação dos animais, seria justamente uma granja, razão pela qual, ao contrário do que afirma o Fisco, se aplica ao caso o art. 3º, inciso IV, da Lei n.º 10.833/2003.

Acrescenta que, ademais, o arrendamento de granja deve ser considerado como insumo, dada a sua essencialidade para a atividade empresarial.

III.2.5 – Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos (Linha 06 da Ficha 06 da DACON)

Contra à glosa dos alugueis de veículos a Interessada alega que os tais veículos são, em sua grande maioria, verdadeiras máquinas, devendo o seu aluguel ser considerado como tal, por serem essenciais ao processo produtivo da Requerente. Explica:

Nota-se, dessa forma, que, mais que um veículo, o referido caminhão "Munck" possui, predominantemente, a função de guindaste, sendo a característica "motora" - ou seja, de veículo terrestre — tão somente uma questão de praticidade, de modo que o referido guindaste possa se locomover mais facilmente dentro e entre os estabelecimentos da Requerente.

Adicionalmente, os demais veículos listados na mencionada planilha e que foram objeto da presente glosa, igualmente, devem ser considerados por essa E. Turma Julgadora.

Com efeito, tais veículos são utilizados para movimentar os animais e os materiais essenciais ao processo produtivo da Requerente. E, justamente, os dispêndios com os alugueis de veículos que possuem essas características têm sido amplamente aceitos como passíveis de creditamento.

(...)

Tais "veículos de passeio", ainda que não se enquadrem como máquinas e equipamentos, o que se admite apenas por epítrope, são essenciais ao processo produtivo da Requerente, já que os vendedores dependem de tais veículos para negociar com os compradores e, assim, levar os produtos comercializados ao consumidor final.

III.2.6 — Das Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (Linha 07 da Ficha 06 da DACON)

Defende que faz jus ao créditos em relação aos fretes pagos às pessoas físicas, seja porque tais despesas estão relacionadas à geração de receitas, caracterizando-se como insumos, seja porque o CARF já decidiu pela possibilidade de aproveitamento dos créditos relativos às aquisições de insumos em casos análogos.

III.2.7 — Das Despesas com Bens do Ativo Imobilizado — Encargos de depreciação (Linha 09 da Ficha 06 da DACON)

Trata-se de glosa de créditos extemporâneos já defendida em linhas passadas.

III.2.8 — Das Despesas com Bens do Ativo Imobilizado — Valor de Aquisição ou de Construção (Linha 10 da Ficha 06 da DACON)

Contesta a glosa dos créditos apropriados a razão de 1/48 sobre despesas de depreciação com edificações e benfeitorias do seu ativo imobilizado alegando que diversos itens classificados pela D. Fiscalização como despesas com edificações ou benfeitorias, referem-se, na realidade, a despesas com máquinas e equipamentos. Traz aos autos uma planilha (Doc. 19) que diz possibilitar a análise da natureza dos bens depreciados à razão de 1/48.

III.2.9 — Amortização de Edificações e Benfeitorias (Linha 11 da Ficha 06 da DACON)

Trata-se de glosa de créditos extemporâneos já defendida em linhas passadas.

III.2.10 — Créditos Presumidos (Ficha 16A — Linhas 25 e 26 do DACON)

Inicialmente a Interessada coloca que os itens descritos como "milho em grão", "farelo de trigo", "soja em grão", "pinto de 1 dia", "frango corte para abate", dentre outros constantes do Despacho Decisório consistem de insumo. Explica que: o milho em grão, o farelo de trigo e a soja em grão são elementos essenciais na produção da ração dos animais; os pintos de 1 dia, por sua vez, são essenciais ao processo produto das aves.

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 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 quaisquer dúvidas 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 ditaria 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.

III.3 – Crédito presumido de ICMS

Partindo de uma análise do conceito de receita e do instituto do crédito presumido de ICMS, a impugnante contesta o lançamento alegando que os valores referentes a crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo das contribuições lançadas. Nesse sentido: defende que o crédito presumido de ICMS decorrentes de subvenções previstas em legislação estadual "não pode ser caracterizado como receita, mas mero ingresso"; afirma que "o crédito presumido de ICMS é uma subvenção de custeio, destinada à recuperação dos custos incorridos em respeito ao princípio da não cumulatividade". Acrescenta que a inclusão dos valores referentes a crédito presumido de ICMS na base de cálculo das contribuições fere o princípio da não cumulatividade.

Da Multa de ofício

A interessada alega: impossibilidade de sucessão da responsabilidade por infrações tributárias de sua incorporada, nos termos dos artigos 129 e seguintes do CTN; que apesar de ser sucessora por incorporação da Sadia S.A., segundo se infere do artigo 132 do CTN, somente possui responsabilidade pelos tributos devidos por aquela até a data da incorporação, que ocorreu em 31 de dezembro de 2012.

Do Pedido de perícia e diligência

A Impugnante 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.

Em razão de a auditoria fiscal, segundo alega, ter sido superficial na análise de seu processo produtivo, a Impugnante também pugna pela realização de diligência.

Ao final e diante de todo o exposto, pede que seja dado provimento à sua impugnação.

Ato contínuo, a DRJ-BRASÍLIA (DF) julgou a impugnação do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO

Os gastos incorridos no processo produtivo somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, se incorporados diretamente ao bem produzido ou se consumidos/alterados no processo de industrialização em função de ação exercida diretamente sobre o produto e desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

Geram créditos os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observadas as ressalvas legais. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer fator que onere a atividade econômica, mas tão-somente como aqueles bens ou serviços que sejam diretamente empregados na produção de bens ou na prestação de serviços.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ARMAZENAGEM. FRETE. TRANSFERÊNCIAS. CRÉDITOS

Somente poderá descontar créditos calculados em relação à frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, ou seja, o direito ao crédito está ligado, necessariamente, a uma operação de venda.

Gastos com frete para simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica, ou mesmo, durante o processo de produção, não geram créditos.

As despesas efetuadas com fretes para transferência da matéria-prima ou do produto acabado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, com fretes de bens ou mercadorias não identificadas e com fretes de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, não utilizadas diretamente na produção, ou ao uso e consumo da pessoa jurídica, não geram direito ao creditamento.

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.

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

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.

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM ARRENDAMENTO. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

A hipótese de tomada de crédito prevista no inciso IV do art. 3º, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 é específica para despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos e não se aplica a pagamentos de arrendamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESA COM LOCAÇÃO DE VEÍCULO. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

À ausência de previsão legal, não há direito a crédito calculado sobre despesa com locação de veículos.

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.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

O valor apurado do crédito presumido do ICMS concedido pelos Estados e pelo Distrito Federal constitui receita tributável que deve integrar a base de cálculo da Cofins não cumulativa.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo.

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA.

Em estando comprovado que à data da infração cometida pela sucedida as empresas já se encontravam sob controle comum, cabível é a imputação da multa de ofício à sucessora.

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à Cofins lançada a partir da mesma matéria fática.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na impugnação quanto às infrações lançadas.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 25 de setembro de 2019, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava que a autoridade preparadora intimasse o contribuinte a esclarecer alguns questionamentos postos pelo Colegiado e apresentasse laudo técnico sobre os dispêndios considerados como insumos.

O Contribuinte, devidamente cientificado, manifestou-se sobre os resultados da diligência fiscal.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim devolvido para ser incluído em sessão de julgamento.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de lançamento fiscal referente à COFINS e PIS não cumulativos referente ao 4º trimestre de 2009, no qual se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas e sobre a aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero na apuração das contribuições.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividades precípua a produção, a comercialização, a exportação e importação de

alimentos, sobretudo de proteína animal nos seguimentos de carnes (aves, suínos e bovinos), alimentos processados de carnes, além de lácteos, margarinas, massas, pizzas e vegetais congelados, com marcas consagradas como Sadia, Perdigão, Batavo, Elegê, Qualy, entre outras.

Feitas essas breves considerações para melhor compreensão das matérias em debate, passa-se à análise das pretensões da Recorrente em suas preliminares e mérito.

Preliminares

Nulidade em vista da superficialidade do trabalho fiscal e ofensa ao princípio da verdade material

A recorrente alega que o auto de infração não foi devidamente motivado, pelo que deveria ser considerado nulo, nos termos do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Em suma, a fiscalização não teria apresentado os motivos e provas pelos quais teria glosado os créditos, limitando-se a tecer alegações genéricas, o que, inclusive, teria impossibilitado o pleno exercício do direito de defesa.

Não vislumbro assistir razão às alegações do recurso quanto a deficiência na motivação no Termo de Verificação Fiscal e nas provas apresentadas.

Entendo que o auto de infração teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde constam a motivação e fundamentação jurídica para o lançamento, bem como as provas que conduziram a Autoridade Fiscal à lavratura do auto de infração. Se a prova é insuficiente, como aduz a Recorrente, não se deve seguir na direção da nulidade, mas da eventual insubsistência da autuação.

Porém, o que se observa na descrição dos fatos é que a Fiscalização fundamentou detalhadamente cada glosa operada, seja por falta de apresentação de documentos ou porque o material adquirido não se subsume no conceito de insumo no âmbito das contribuições do PIS e da COFINS. Nesse último caso, conforme bem destacado pela Autoridade Fiscal, utilizou-se do conceito de insumo aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação do serviço pela pessoa jurídica, em conformidade, portanto, com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR.

Portanto, inexistente falta de motivação na autuação, uma vez que o Contribuinte dispunha de todos os elementos necessários ao pleno exercício dos direitos à ampla defesa e contraditório.

Em consequência, o caso não se enquadra em nenhuma das hipóteses de nulidade presentes no art.59 do Dec. nº70.235/72, devendo ser afastada a preliminar alegada.

Da nulidade da decisão da DRJ/ Do cerceamento do direito de defesa

Argui a Recorrente que teria havido nulidade do acórdão recorrido visto que foi indeferido seu pedido de diligência, que tinha por objetivo demonstrar que fazia jus aos créditos

glosados pela Fiscalização da Secretaria da Receita Federal relacionados com fretes nas aquisições de insumos não sujeitos à contribuição.

De plano, rejeito a preliminar suscitada isso porque a Autoridade Julgadora *a quo* considerou que a documentação constante dos autos era suficiente a formação da sua convicção quanto aos créditos calculados sobre insumos, o que tornou prescindível a realização de diligência para o deslinde da lide quanto a este ponto.

O Julgador pode determinar a realização das diligências que entender necessárias, quando da apreciação da prova, para a formação da sua livre convicção sobre a matéria, indeferindo as que considerar prescindíveis, com fundamento no art. 18 do Dec. 70.235/72

Tal temática foi abordada suficientemente no acórdão recorrido, com a explicitação dos motivos que levaram a manutenção do lançamento efetuado, conforme se infere de alguns trechos a seguir reproduzidos:

*Sendo assim, deve-se adotar como **premissa básica** para a presente análise do conceito de insumo, que este poderá englobar algumas espécies de custos, mas jamais haverá de abranger as despesas da empresa. Isso se deve à própria natureza destas, e ao que a Lei que instituiu a não cumulatividade do PIS e Cofins determina: somente será insumo aquele **bem ou serviço utilizado na prestação do serviço ou na fabricação do produto**. Meras despesas, como visto, por não terem relação com a produção em si (geradora do produto ou do serviço do qual advirá a receita da empresa), não podem, jamais, por impossibilidade ontológica, ser consideradas insumos.*

(...)

onclui-se, portanto, que insumo é tudo aquilo que é utilizado no processo de produção e, ao final, integra-se ao produto, seja bem ou serviço.

*Ou seja, **INSUMO** será o bem que, agrupado a outros componentes, qualifica, completa e valoriza o produto ou serviço a que se destina. É o material ou serviço que se incorpora ao produto final, definido como aquele que passa por um processo de transformação, modificação, composição, agregação ou agrupamento de componentes, de modo que resulte diverso dos produtos que inicialmente foram empregados nesse processo.*

Portanto, neste caso, corretas foram as glosas processadas pela fiscalização em relação aos gastos relacionados aos custos e despesas despendidos no processo/etapa agrícola.

Linhas 02 e 03 – Bens e serviços utilizados como insumo

Dos valores informados na memória de cálculo para essas linhas do Dacon foram glosados os valores referentes: (i) a aquisições de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo; (ii) a aquisições de bens e serviços que não geram crédito na linha 2 e nem na linha 3, pois não representam a aquisição de insumos, mas por se tratarem de: gastos para manutenção predial, aquisições de bens contabilizados no ativo imobilizado, e aquisições que claramente não se referem ao processo produtivo, entre outros; (iii) a aquisições efetuadas junto a pessoas físicas; (iv) a serviço de fretes de transferência de produtos; (v) a aquisições de bens sujeitos à alíquota zero; (vi) a notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de insumos e nem outra operação com direito a crédito; (vii) a notas fiscais que representam aquisições de insumos de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e; (viii) aproveitamento de créditos extemporâneos.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

Mérito

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Conceito de insumo

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado

pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE 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. 543C 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 determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

***Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;*

***Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões

específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterà também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Da diligência Fiscal

Em sessão realizada em 25/09/2019, esta Turma Colegiada acolheu a proposta do Relator de baixar o processo em diligência para que a Autoridade Fiscal e Contribuinte providenciassem os seguintes elementos:

i) Seja intimada a Recorrente para detalhar suas atividades e indicar de forma minuciosa qual a interferência de cada um dos bens e serviços, que pretende aferir créditos para apuração do PIS e da COFINS não cumulativos;

ii) A Fiscalização, com base nas informações prestadas nos termos do item 3., elabore um novo parecer e um novo demonstrativo a respeito do direito creditório de cada um dos itens glosados,

§ 5o As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6o - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7o Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

com as considerações efetuadas a partir da interpretação do conceito de insumo determinada pelo STJ (REsp 1.221.170), segundo os critérios de relevância e essencialidade;

iii) Antes do retorno do processo a este CARF a Recorrente deve ser intimada para, se for de seu interesse, se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias quanto aos documentos e informações apresentados. E ato contínuo, seja intimada a PFN para que, sendo do seu interesse, apresente suas razões.

Em atendimento ao solicitado, a Fiscalização analisou os documentos constantes nos autos e outros apresentados no decorrer da diligência, levando em consideração nas reanálises das glosas o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018 e voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB(Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF), atendendo ao solicitado na Resolução nº 3402-002.302 da 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária.

No termo de informação fiscal, a Autoridade Fiscal informa que, em consonância com os critérios da essencialidade e relevância, devem ser revertidas parcialmente as glosas relativas as linhas 2 e 3 do DACON apresentada pelo Contribuinte referente ao 4º trimestre de 2009.

As tabelas abaixo esboçam as alterações e o resumo das alterações admitidas pela Fiscalização nas linhas 2 e 3 do Dacon do 4º trimestre de 2009 após esta diligência:

Tabela 1 – modifica os valores anteriormente reconhecidos na linha 02 do Dacon (tabela inserta no Anexo I ao Relatório Fiscal, folhas 747 e 748; e Anexo II, folhas 793 e 794), e os compara com os valores apurados após análise segundo o Parecer Normativo nº 5/2018:

Regime Não-Cumulativo	Outubro	Novembro	Dezembro
VALOR INFORMADO NO DACON	332.970.642,07	358.779.642,43	397.096.064,17
(-) VALOR Originalmente Reconhecido pela Fiscalização (somatório dos itens de notas fiscais informados na memória de cálculo e admitidos como passíveis de gerar créditos a descontar)	271.071.704,63	280.495.003,30	283.796.581,56
(-) VALOR a ser Reconhecido (somatório dos itens de notas fiscais informados na memória de cálculo e admitidos como passíveis de gerar créditos a descontar) Parecer Normativo nº 5	303.539.980,07	319.651.164,76	319.998.140,66
Valor desconsiderado da base de cálculo (glosado)	61.898.937,44	78.284.625,86	113.299.480,01
Valor desconsiderado da base de cálculo (glosado) Parecer Normativo nº 5	29.430.662,00	32.863.455,88	32.098.316,25
Totalização dos itens informados na Memória de cálculo para a linha 2	332.970.642,07	358.779.655,70	397.096.066,77
Fretes de Transferência de produtos acabados	26.693.033,61	33.396.762,86	29.477.863,42
Fretes de Transferência de produtos acabados – Parecer Normativo nº 5	0,00	0,00	0,00
Valores da soma de bens que não se enquadram no conceito de insumo (NI)	4.388.507,91	3.659.140,18	5.626.081,87
Valores da soma de bens que não se enquadram no conceito de insumo (NI) Parecer Normativo nº 5	87.397,04	10.637,97	136.316,00
Valores da soma de bens que foram contabilizados em contas contábeis que não representam aquisição de insumos – NICTB	1.210.595,38	2.002.742,72	1.783.324,75
Valores da soma de bens que foram contabilizados em contas contábeis que não representam aquisição de insumos – NICTB Parecer Normativo nº 5	504.527,02	833.234,33	995.976,17
Valores da soma de bens sujeitos à alíquota zero	7.679.862,83	8.245.664,47	8.111.680,89
Valores que não representam aquisições de bens (CFOP)	768.062,60	941.388,00	446.581,23
Valores que não representam aquisições de bens (CFOP) Parecer Normativo nº 5	0,00	0,00	0,00
Aquisições de pessoas físicas	2.074.710,58	715.055,83	181.402,03
Valores da soma de aquisições com suspensão obrigatória	19.084.164,53	23.058.863,28	22.672.941,16
Créditos extemporâneos	0	6.265.021,79	44.999.607,26
TOTAL DE ITENS NÃO ADMITIDOS como geradores de créditos a descontar informados na memória de cálculo	61.898.937,44	78.284.639,13	113.299.482,61
TOTAL DE ITENS NÃO ADMITIDOS como geradores de créditos a descontar informados na memória de cálculo Parecer Normativo nº 5	29.430.662,00	39.128.477,67	77.097.923,51

Tabela 2 – modifica os valores anteriormente reconhecidos na **linha 03** do Dacon (tabela inserta no Anexo I ao Relatório Fiscal, folha 749; e Anexo II, folha 795), e os compara com os valores apurados após análise segundo o Parecer Normativo nº 5/2018:

Regime Não-Cumulativo	Outubro	Novembro	Dezembro
VALOR INFORMADO NO DACON	9.326.841,92	18.648.113,15	11.818.668,13
(-) VALOR Originalmente Reconhecido pela Fiscalização (somatório dos itens de notas fiscais informados na memória de cálculo e admitidos como passíveis de gerar créditos a descontar)	2.393.124,02	3.191.670,79	3.383.280,49
(-) VALOR a ser Reconhecido (somatório dos itens de notas fiscais informados na memória de cálculo e admitidos como passíveis de gerar créditos a descontar) Parecer Normativo nº 5	9.054.535,58	8.035.453,52	11.573.600,62
Valor desconsiderado da base de cálculo (glosado)	6.933.717,90	15.456.442,36	8.435.387,64
Valor desconsiderado da base de cálculo (glosado) Parecer Normativo nº 5	272.306,34	10.612.659,63	245.067,51
Totalização dos itens informados na Memória de cálculo para a linha 3	9.326.841,92	18.648.113,15	11.818.670,72
Valores que não representam aquisições de bens (CFOP)	0,00	107.964,65	176.502,08
Fretes de Transferência de produtos acabados – Parecer Normativo nº 5	0,00	0,00	0,00
Valores da soma de bens que não se enquadram no conceito de insumo NI	3.777.657,22	2.297.004,24	5.199.890,92
Valores da soma de bens que não se enquadram no conceito de insumo (NI) Parecer Normativo nº 5	191.981,75	72.955,12	180.080,94
Valores da soma de bens que foram contabilizados em contas contábeis que não representam aquisição de insumos – NICTB	3.156.060,68	2.644.850,49	3.058.997,23
Valores da soma de bens que foram contabilizados em contas contábeis que não representam aquisição de insumos – NICTB Parecer Normativo nº 5	80.324,59	133.081,53	64.986,57
Créditos Extemporâneos	0,00	10.406.622,98	0,00
TOTAL DE ITENS NÃO ADMITIDOS como geradores de créditos a descontar informados na memória de cálculo	6.933.717,90	15.456.442,36	8.435.390,23
TOTAL DE ITENS NÃO ADMITIDOS como geradores de créditos a descontar informados na memória de cálculo Parecer Normativo nº 5	272.306,34	10.612.659,63	245.067,51

Tabela 3 – Resumo das alterações nas linhas 02 e 03 do Dacon

Regime não-cumulativo	Outubro	Novembro	Dezembro
NOVO VALOR DA LINHA 2 conforme PN 5	303.539.980,07	319.651.164,76	319.998.140,66
NOVO VALOR DA LINHA 3 conforme PN 5	9.054.535,58	8.035.453,52	11.573.600,62
A-Total incluindo alterações (Linha 2 + linha 3)	312.594.515,65	327.686.618,28	331.571.741,28
B-Total já reconhecido originalmente (linha 2 + linha 3)	273.464.828,65	283.686.674,09	287.179.862,05
Base de cálculo do crédito adicional (A – B)	39.129.687,00	43.999.944,19	44.391.879,23
Crédito de PIS adicional	645.639,84	725.999,08	732.466,01
Crédito de COFINS adicional	2.973.856,21	3.343.995,76	3.373.782,82

Como se observa, a reanálise das notas fiscais, com base nos critérios da essencialidade e relevância firmado pelo STJ nos autos do REsp nº 1.221.170/PR, ocasionou alterações nas linhas 2 e 3 do Dacon apresentado pela Contribuinte referente ao 4º trimestre de 2009.

Dessa forma, o resultado da diligência deve ser acolhido no presente julgamento (e-fls.1.166 e 1.167 a 1.176), para reconhecer o direito ao creditamento da Recorrente sobre as rubricas citadas nas tabelas acima reproduzidas, restando controversas e em discussão, quanto aos bens e serviços utilizados como insumos, apenas os itens remanescentes citados pela Recorrente na manifestação do resultado da diligência, quais sejam:

- (i) Serviços de Manutenção Empregados em Materiais e Equipamentos (aquisição de serviços de escavação, nivelamento, aterro, caixa de arquivo morto, relógio);
- (ii) à locação de andaime e máquina de café;
- (iii) aos fretes internos na importação;
- (iv) aos serviços de vistorias na importação;
- (v) aos honorários de desembaraço de importação;

- (vi) às despesas de despacho de importação;
- (vii) aos serviços de despacho de importação e de laudos de importação; e
- (viii) às aquisições de materiais de construção registradas nas contas transitórias em ordem de investimento com posterior ativação.

Passa-se, assim, à análise das glosas remanescentes relativas a insumos acima citadas e demais temáticas (crédito extemporâneo, omissão de receita ICMS- subvenção, despesas de energia elétrica, etc) abordadas no recurso voluntário.

Serviços de Manutenção Empregados em Materiais e Equipamentos (aquisição de serviços de escavação, nivelamento, aterro, locação de andaime e máquina de café; caixa de arquivo morto e relógio)

Neste tópico o Auditor Fiscal aduz que os itens glosados não representam a aquisição de insumos, quer por se tratarem de gastos para manutenção predial, aquisições de bens contabilizados no ativo imobilizado, aquisições que claramente não se referem ao processo produtivo, entre outros.

A Recorrente afirma que esses serviços estão vinculados à manutenção de máquinas e equipamentos de seus estabelecimentos, essenciais para garantir o perfeito funcionamento do processo produtivo, conforme informado pela Requerente na planilha acostada aos autos na Resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 130/2019.

Sendo assim, conclui que, pelas descrições apresentadas, ao contrário do entendimento sustentado pela Autoridade Fiscal, é inegável que tais serviços estão intrinsicamente ligados às atividades desenvolvidas pela Requerente, pois seria impossível afirmar, por exemplo, que a Requerente poderia realizar a sua atividade sem tomar as precauções relativas ao bom funcionamento de suas máquinas e equipamentos.

Sem razão a Recorrente.

Por certo, para os serviços serem considerados insumos na apuração das contribuições, nos termos do art. 3º, II da Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, elas devem ser aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo e não serem passíveis de ativação obrigatória, uma vez que, na hipótese de o bem ser de ativação obrigatória, enseja a tomada de crédito com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

Sem esse tipo de informação atinente a qual imobilizado houve a aplicação do bem (partes e peças), não é possível se avaliar se o serviço para manutenção adquirido pode ser deduzida como despesa do exercício ou ativada em função do aumento do prazo de vida útil do bem ao qual está sendo aplicado.

Durante o procedimento fiscal e nem na realização da diligência a Recorrente trouxe essas informações necessárias para avaliar se os gastos com serviços são passíveis de serem apropriados como insumos ou se devem ser ativados, sobretudo, em quais bens foram

aplicados, se tais bens fazem parte do processo produtivo e se houve aumento do prazo de vida útil do bem ao qual está sendo aplicado.

Ademais, serviços de aterros, nivelamento, escavação e locação de andaimes são típicos serviços aplicados em obras de construção civil, não se confundindo com máquinas e equipamentos utilizados na produção. Quanto a esse aspecto a Recorrente não trouxe qualquer prova hábil em sentido contrário.

Como se sabe, se o Fisco efetua o lançamento fiscal, fundado nos elementos apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco.

Ademais, bens como “arquivo morto”, “máquina de café” e “relógio”, pela própria denominação resta evidente que não são aplicados no processo produtivo de produção de alimentos desenvolvido pela Autuada, mas sim bens utilizados em atividades administrativas.

Com essas considerações, devem ser mantidas as glosas sobre os itens “Serviços de Manutenção Empregados em Materiais e Equipamentos (aquisição de serviços de escavação, nivelamento, aterro, caixa de arquivo morto, relógio).

Despesas Aduaneiras (serviços de vistorias na importação, serviços aduaneiros de fretes internos, honorários de desembaraço de importação, despesas de despacho de importação, serviços de despacho de importação e de laudos de importação)

A Recorrente informa que as despesas glosadas tratam de serviços de assessoria aduaneira prestados por despachantes aduaneiros relacionadas com a nacionalização de produtos importados utilizados no processo produtivo, bem como com logística de movimentação interna de cargas no porto, necessários para que a Empresa viabilize a entrada de insumos no país, sendo plenamente legítimo o creditamento dos valores referentes à tais despesas na forma do art. 3º, § 3º, inciso II da Lei nº 10.833/03.

Como se percebe, a tese principal da recorrente é pela essencialidade dos serviços utilizados, o que permitiria o desconto de créditos com fundamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Sem razão à Recorrente.

Quanto a este item, o presente voto acompanha o raciocínio do I. Conselheiro Sílvio Rennan, alinhando-se ao que ficou decidido no acórdão 3402-007.708, de 23 de setembro de 2020, desta mesma turma colegiada:

As Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, trataram de regulamentar a Contribuição para o PIS e a Cofins não cumulativas, incidentes nas operações realizadas no mercado interno, enquanto que a Lei nº 10.865, de 2004, instituiu o PIS e a Cofins incidentes sobre a importação de bens e serviços, inclusive a possibilidade de desconto de créditos decorrentes da importação.

A referência à legislação das contribuições incidentes no Mercado Interno e na Importação se mostram importantes no presente caso, dada a característica peculiar do serviço em discussão: serviço de despachante aduaneiro na importação de insumos.

Se por um lado, poder-se-ia alegar vinculação das despesas ao valor dos bens importados e apurar débitos e créditos de PIS/Cofins – Importação, por outro lado, o serviço, prestado por

Pessoa Jurídica nacional, seria perfeitamente enquadrado como aquisição de serviço no mercado interno.

A Receita Federal do Brasil, apreciou o tema na Solução de Divergência Cosit nº 7/2012 e, posteriormente, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 241/2017. Nas duas oportunidades a RFB concluiu pela impossibilidade de desconto de créditos tanto com fundamento nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, como na Lei nº 10.865/2004, como abaixo se transcreve:

Solução de Consulta Cosit nº 241/2017:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. SERVIÇOS ADUANEIROS. FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA IMPORTADA.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) Não é admitido o desconto de créditos em relação aos dispêndios com:

a.1) serviços aduaneiros;

[...]

DOS GASTOS COM SERVIÇOS ADUANEIROS

15. Em relação à despesa com serviços aduaneiros, verifica-se que não estão incluídas no rol de hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Em que pese os serviços aduaneiros referirem-se à aquisição de mercadorias importadas, também não encontramos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, hipótese passível de abarcar os referidos serviços.

Solução de Divergência Cosit nº 7/2012:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

[...]

19. Portanto, considerando-se que os dispêndios com desembaraço aduaneiro devem ser tratadas como parte do custo de aquisição das mercadorias importadas, a possibilidade de creditamento em relação ao referido custo deve ser aferida exclusivamente com base na Lei nº 10.865, de 2004, que dispõe sobre as contribuições incidentes na importação.

20. Por outro lado, mostra-se absolutamente indevido, em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro, qualquer creditamento com base nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que cuidam, respectivamente, de outras contribuições, quais sejam a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas no mercado interno.

21. Embora dispensável, observa-se que um mesmo dispêndio não poderá gerar crédito duplamente: na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, e do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Ou seja, não é possível a apuração de crédito sob a égide das duas espécies de contribuições em relação a um mesmo fato econômico, visto que ou se está numa “operação de importação” ou numa “operação doméstica”.

[...]

24. O direito ao crédito previsto na Lei retrocitada refere-se às contribuições efetivamente pagas na importação e corresponde ao valor resultante da aplicação das alíquotas da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins incidentes no mercado interno no regime de apuração não cumulativa (1,65% e 7,6%, respectivamente) sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições incidentes na importação, acrescido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando integrante do custo de aquisição. É o que se infere da leitura do §1º e do §3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004:

“§1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção de efeitos desta Lei.

(...)

§3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à Importação, quando integrante do custo de aquisição**”

[...]

26. Nessa senda, o inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe sobre a base de cálculo das contribuições em voga no caso de entrada de bens provenientes do exterior:

Art. 7º A base de cálculo será:

I – **o valor aduaneiro**, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º deste Lei”

[...]

32. Assim, nos termos da legislação em estudo, os gastos com desembaraço aduaneiro não estão incluídos na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep – Importação e da Cofins – Importação por ocasião da importação de mercadorias. Consequentemente, não há contribuição efetivamente paga sobre esses gastos, não sendo, portanto, passível apuração de crédito sobre os referidos dispêndios.

Dos dispositivos acima expostos, percebe-se o posicionamento da Receita Federal de não admitir o desconto de créditos relativos aos gastos com despachante aduaneiro, sejam os vinculados à Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003 ou Lei nº 10.865/2004.

É nesse contexto que se passa a apreciar os argumentos levantados em Recurso Voluntário.

A recorrente, destaca como sua tese principal a essencialidade dos serviços utilizados, sendo permitido o desconto de créditos **com fundamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.**

Como se percebe, o recurso busca o reconhecimento de créditos não cumulativos decorrentes da aquisição de serviço no mercado interno.

Apesar de entender que, a priori, o desconto de créditos relativos a despesas com despachantes aduaneiros deveria ser analisada de acordo com o previsto na Lei nº 10.865, de 2004, visto que tais dispêndios são incluídos no custo de aquisição dos bens importados, este Conselheiro não se furta à análise dos créditos à luz das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, como requer o contribuinte, dada a possibilidade de análise autônoma do serviço adquirido no mercado interno. Entretanto, ainda assim os gastos realizados pela recorrente não se enquadram no conceito de insumos, mesmo após sua ampliação prevista pelo STJ e Parecer Normativo Cosit nº 5/2018.

O contribuinte tem por objeto social a indústria, comércio, a importação e exportação de produtos eletrônicos, entre outras, o que permite concluir que as despesas realizadas com despachantes aduaneiros não fazem parte do **processo produtivo**, nem de forma indireta, não podendo ser classificadas como insumos.

Mais ainda, assim como ressaltado no Acórdão nº 3001-000.728, a utilização dos serviços de despachante aduaneiro sequer é imposta ao contribuinte, podendo este realizar pessoalmente o desembaraço das mercadorias importadas.

Dessa forma, **não haveria como tais despesas serem classificadas como essenciais ou relevantes**, visto que **não constituem elemento estrutural ou inseparável do processo produtivo; sua falta não priva o produto da qualidade, quantidade e/ou suficiência; e nem integra o processo produtivo pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.**

Assim tem entendido o CARF, como nos Acórdãos abaixo expostos:

Acórdão nº 3001-000.728

Sessão de 24 de janeiro de 2019

Redator Designado Ad Hoc: Marcos Roberto da Silva

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/10/2004

PIS/PASEP EXPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE DESPACHANTE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas incorridas com serviços de despachante aduaneiro por não serem utilizados no processo produtivo do Contribuinte e nem serem essenciais ou obrigatórios à atividade de comércio exterior, não geram créditos de PIS/Pasep Exportação no regime não cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

[...]

Destarte, o conteúdo contido no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária.

In caso, gastos com despachante aduaneiro não são essenciais atividade empresária do presente Contribuinte. Isto porque a legislação não impõem-lhe a obrigatoriedade de contratar referido profissional para que possa empreender-se nas atividades inerentes as de comércio exterior.

Pelo contrário, a regra geral determina que ou o próprio desembaraça sua mercadoria, ou então isso deve necessariamente ser feito por despachante.

Assim, no caso de pessoa jurídica esta pode ser representada por funcionário com carteira assinada, por dirigente ou por sócio, sempre com procuração do responsável legal pela empresa.”

“Acórdão nº 3201-002.592

Sessão de 28 de março de 2017

Relator: José Luiz Feistauer de Oliveira

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2009, 2010

[...]

CRÉDITO. SERVIÇOS DIVERSOS RELACIONADOS A IMPORTAÇÃO

Não se tratando de insumos utilizados na produção, nem de valores que compoñham a base de cálculo das aquisições do exterior que, prevista em lei, gera crédito, não se reconhece o direito em relação a serviços de importação, como despachantes aduaneiros, taxas e despesas conexas, os quais revestem-se da natureza de despesas administrativas inerentes às operações de importação de mercadorias. O mesmo se aplica às despesas com frete e armazenagem que não compuseram a base de cálculo (valor aduaneiro) das contribuições PIS e Cofins incidentes na importação.

Dessa forma, com base nas considerações do voto transcrito, as glosas das despesas relativas à assessoria aduaneira devem ser mantidas pois não se tratam de serviços utilizados como insumos, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, tampouco se enquadram em qualquer das hipóteses de creditamento presentes no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, vez que a referida despesa não integra a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS incidentes na importação. Falta, portanto, previsão legal para a geração de créditos de PIS/Pasep e Cofins no regime não cumulativo para esse tipo de despesa.

Dos Materiais Contabilizados em Contas Contábeis que Não Geram Créditos

Neste tópico, a Fiscalização glosou diversos créditos de PIS e Cofins sobre gastos incorridos com bens e serviços pela Requerente, sob a justificativa de que tais custos foram contabilizados em contas contábeis que não dariam direito a crédito, nos termos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

De plano, pelas próprias explicações da defesa, fica evidente que as despesas envolvidas nas glosas deste tópico tratam de materiais utilizados na construção civil ou mobiliário, como exemplificado pelo seguinte trecho:

47. Com efeito, analisando os dispêndios relativos à conta “3515745- GDT-MAQUINAS NACIONAIS”, por exemplo, verifica-se que dela constam gastos com a aquisição de materiais hidráulicos utilizados nas construções dos estabelecimentos da Requerente, com o objetivo do bom funcionamento do seu processo produtivo, revelando-se essencial às atividades da Requerente, razão pela qual não pode prevalecer a glosa desta conta contábil.

48. Nessa esteira, ainda, veja-se que as contas “3515672- GDT-INSTALACOES ELETRICAS”, “3515605- GDT-ESTRUTURA CIVIL” e “3515630- GDT-PAVIMENTACAO” trazem, em sua integralidade, custos de bens e serviços imprescindíveis às atividades da Requerente, vinculados às instalações elétricas, às construções prediais e à pavimentação dos estabelecimentos da Requerente, onde se realiza todo o seu processo produtivo.

49. Além disso, analisando a conta “3515729- GDT-INSTALACOES DE REFRIGERACAO E CLIMATIZACAO”, conclui-se que nela foram lançados os gastos incorridos com a aquisição de materiais utilizados na melhoria dos ambientes de refrigeração e climatização, cuja essencialidade é evidente considerando o processo produtivo da Requerente, transcrito em diversas oportunidades nos autos.

50. A glosa dos dispêndios registrados nas contas contábeis “3515788- GDT-HARDWARE” e “3515737- GDT-MOBILIARIO” também não merece perdurar, já que os custos ali alocados consistem nos bens e serviços adquiridos pela Requerente para que haja o bom funcionamento de sistemas eletrônicos controladores do seu processo produtivo, bem como para manter a organização em seus estabelecimentos.
(negrito nosso)

Não se pode acolher a pretensão da Recorrente para abarcar todos os seus gastos com construção civil e mobiliário como créditos sobre insumos sob a alegação de que todos esses custos e despesas são necessárias à atividade da empresa gerando direito a crédito. Como já discorrido anteriormente, o direito a crédito sobre bens ou serviços como insumos se dá naqueles utilizados no processo produtivo da empresa ou prestação de serviços, em função da sua essencialidade nessas atividades. Além disso, em razão da relevância, também se admite o creditamento de bens e serviços como insumos cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação de serviço, integre o processo produtivo por imposição legal.

No caso em apreço, restou comprovado pela própria recorrente que as contas contábeis em comento servem para registrar a aquisição de diversos materiais para serem utilizados em obras de construção civil e mobiliários que são ativáveis.

Assim, se tais despesas foram incorporadas ao imobilizado, teoricamente caberia apenas direito a crédito sobre a depreciação correspondente, conforme preceitua o art.3º, da Lei nº10.883/2003, *in verbis*:

Lei n.º 10.833, de 2003

Art. 3º - Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

(...)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

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

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...)

*§ 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),*

Ocorre que a Recorrente não trouxe aos autos qualquer demonstrativo de cálculo das referidas depreciações, o que impossibilita atestar esse tipo de crédito.

Assim, não podem ser considerados bens utilizados na “fabricação” dos produtos destinados à venda as aquisições de materiais registrados nas constas contas 3515745- GDT-MAQUINAS NACIONAIS; 3515672- GDT-INSTALACOES ELETRICAS; 3515605- GDT-ESTRUTURA CIVIL; 3515630- GDT-PAVIMENTACAO; 3515729- GDT-INSTALACOES DE REFRIGERACAO E CLIMATIZACAO; 3515788- GDT-HARDWARE; 3515737- GDT-MOBILIARIO, por serem destinados a construção de obras civis e formação de mobiliários ativáveis, não fazendo jus ao cálculo de créditos como insumos com base no inciso II, do art.3º, da Lei nº10.883/2003, tampouco pode ser considerada a parcela de depreciação incidente pela falta de demonstração nos autos.

Dos Bens e Serviços Utilizados como Insumos - Aquisições de Pessoas Físicas

Neste tópico a Recorrente afirma que a Fiscalização glosou todos os créditos calculados sobre as aquisições de pessoas físicas sem a incidência das contribuições ao PIS e a COFINS.

Diz ainda que discorda da glosa efetuada uma vez que tais aquisições foram comprovadamente aplicadas no processo produtivo da empresa. Nessa direção, cita como exemplos o milho em grãos para a fabricação de rações e os frangos e perus para abate.

Alternativamente, aduz que, na remota hipótese de que não sejam admitidos os créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS sobre as aquisições efetuadas de pessoas físicas com base nos argumentos já expostos, a Recorrente faz jus, no mínimo, aos créditos presumidos sobre tais compras, na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/04³.

³ Art. 8e 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,

Equivoca-se a Recorrente em suas argumentações, pois ao que consta nos autos não foram glosados insumos de aquisições de pessoas físicas.

Foram, em verdade, analisados os créditos presumidos calculados sobre as aquisições de pessoas físicas e foram feitos ajustes sobre aqueles créditos calculados sobre insumos de origem animal das linhas 25 e 26 da DACON.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, a maioria das incorreções apresentadas é relativa à interpretação da legislação com relação à aquisição de insumos beneficiados com crédito presumido, onde a empresa apropriou créditos à alíquota de 0,99% (60% de 1,65%) para insumos que não se enquadram nas condições da legislação. Tal alíquota era prevista no inciso I do §3º do art. 8º e 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 0,825% (50% de 1,65%) e 0,5775% (35% de 1,65%), respectivamente. Todos os animais vivos listados nas planilhas elaboradas são classificados no capítulo 01 da NCM, milho no capítulo 10, soja no capítulo 12 e os demais itens também não atendem às condições para creditamento pela alíquota de 0,99%.

Ocorre que o CARF recentemente editou a súmula 157⁴, na qual esclarece que *os percentuais do crédito presumido da Lei nº10.925/04 das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.*

Assim, em se tratando de auto de infração e restando insubsistente a fundamentação da glosa de parte dos créditos presumidos por erro na utilização dos percentuais, deve ser revertida a glosa com essa motivação.

Quanto a glosa de créditos presumidos apropriados extemporaneamente, essa temática será tratada em tópico específico mais a frente.

Despesas de fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos

Neste tópico, a Fiscalização informa que identificou fretes de transferência de produtos acabados entre unidades da empresa. Segundo explica, foram incluídas na linha 2 grande

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.

⁴ Súmula CARF nº 157

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

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

quantidade de fretes contabilizados na conta contábil 1555057 ESTQ-FRETE TRANSFERENCIA ENTRE PLANTA. Informa, ainda, que esta conta localiza-se dentro do estoque de produtos acabados, conforme verificado nos balancetes (fls. 239 e seguintes).

A Recorrente, por sua vez, argumenta que as referidas despesas tratam, assim, de fretes incorridos nas transferências de produtos acabados entre os seus estabelecimentos, que a recorrente afirma ter direito a crédito das contribuições ao PIS e à COFINS, do valor despendido com o frete, sendo possível quando este for utilizado na operação de venda, devendo o ônus ser suportado pelo vendedor, com fundamento nos artigos 3.º, inciso IX e 15, inciso II da Lei n.º 10.833/03.

Sem razão a Recorrente.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto n.º 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei n.º 10.833/03;
- ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei n.º 10.833/03; e
- iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa,

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para outros estabelecimentos da empresa não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão n.º 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente

aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica às transferências dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais. (negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. *Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.*

56. ***Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.***

...
59. ***Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.***

Também não prospera a alegação da Recorrente de que na referida conta foram registrados os fretes sobre transferências de matéria-prima e produto semi acabado, que supostamente daria direito a crédito segundo o artigos 3.º, inciso II, da Leis n.º 10.833/03 e 10.637/2002, isso porque não trouxe aos autos provas de que na referida conta do grupo de estoque de produtos acabados também era utilizada para movimentação de matérias-primas e produtos semi acabados.

Embora este Julgador reconheça essa possibilidade de crédito no frete de MP (matéria-prima) e PE (produto em elaboração), constata-se nos autos que, apesar da Empresa ter sido intimada, não logrou êxito em comprovar que na conta 1555057 ESTQ-FRETE TRANSFERENCIA ENTRE PLANTA foram de fato efetuadas operações de transporte de MP e PE (e-fls.785 e 786).

Tampouco, trouxe aos autos tais provas no contencioso administrativo em seus recursos para a DRJ e CARF. A Recorrente limitou-se a fazer argumentações teóricas sobre a procedência de serem considerados como insumos os fretes na transferência de MP e PE, sem demonstrar por meio de prova hábil que teria escriturado nesta conta contábil fretes de insumos ou de produtos em elaboração para que tais despesas se subsumissem às hipóteses legais de creditamento de PIS e COFINS.

Ressalta-se ainda que a Empresa dispunha na sua contabilidade de contas próprias de fretes de MP e PE, com movimentação, que registraria estes tipos de transferências.

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidas as glosas dos fretes nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos registrados na conta 1555057 ESTQ-FRETE TRANSFERENCIA ENTRE PLANTA.

Dos Bens e Serviços Utilizados como Insumos - Bens Sujeitos à Alíquota Zero

A Fiscalização glosou aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS, uma vez que tais bens não podem gerar crédito a descontar, de acordo com o art. 3º, §2º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, *in verbis*:

A Recorrente não contesta que os insumos glosados estejam sujeitos à alíquota zero, argui que o referido dispositivo legal não veda a tomada de créditos para os bens sujeitos à alíquota zero, posto que tais bens se encontram no campo de incidência das contribuições, estando sujeita às contribuições, mas apenas por opção do legislador foi reduzida a alíquota a zero.

Sem razão a Recorrente.

Como se sabe, na sistemática da não cumulatividade das contribuições, em regra, não geram créditos nesse regime as aquisições de bens ou serviços que não estavam sujeitas ao pagamento das contribuições, ou seja, não há tomada de créditos de PIS e COFINS quando não há tributação na operação de entrada. Tal vedação consta no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

Art.3º (...)

§ 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

(negrito nosso)

Como cediço, o princípio da não cumulatividade tem por finalidade limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa da cadeia, o tributo somente incida sobre o valor adicionado nessa etapa. A não cumulatividade se materializa por meio da previsão de creditamento das aquisições antecedentes de uma cadeia de produção/comercialização. Se não há pagamento da contribuição na etapa antecedente, pela lógica da sistemática, não há direito a creditamento, a não ser que haja um claro propósito do legislador no sentido de incentivar uma determinada atividade. Porém, mesmo nesse último caso, o benefício deve ser expressamente previsto em lei.

Observa-se que o antes citado dispositivo veta claramente a geração de crédito na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição, estando aí incluídos os produtos sujeitos alíquotas zero ou não sujeitos à incidência, sujeitos à monofasia e isentos.

Assim, pelo exposto, deve ser afastada a possibilidade de creditamento sobre a totalidade de aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero.

Dos Bens Utilizados como Insumos - Vendas com Suspensão da Contribuição ao PIS e de COFINS

Conforme consta no relatório fiscal, dentre as glosas de aquisições sujeitas às hipóteses de suspensão, a Fiscalização glosou os créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS apurados sobre as aquisições de produtos *in natura* de origem vegetal, bem como sobre insumos destinados à produção das mercadorias referidas no art. 8º da Lei nº 10.925/04, por entender que a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre a aquisição desses insumos estaria suspensa, com base no disposto no art. 9º da Lei nº 10.925/04. Confirmam-se tais dispositivos legais:

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, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

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

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".

O Contribuinte apresentou manifestação alegando inicialmente que não se submete à suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/04, pois (i) não adquiriu de cerealista os produtos classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08 da Nomenclatura Comum do Mercosul ("NCM") (exceto dos códigos 1006.20, 1006.30, 12.01 e 18,01); (ii) não adquiriu leite *in natura* de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*; (iii) não adquiriu insumos -destinados à produção das mercadorias classificadas no art. 8º da Lei nº 10.925/04 -de pessoas jurídicas que exerça atividade agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária.

Da análise da planilha de **SUSPENSÃO - Notas Fiscais Glosadas Aquisição PJ – Suspensão obrigatória**, localizada no arquivo não paginável denominado **GLOSAS Sadia 04-trim-2009.xlsx** anexado a este processo, percebe-se que não se mostra verdadeira a afirmação da Recorrente, pois a título de exemplo, identifica-se que de fato houve aquisições de produtos sujeito a hipótese de suspensão, como, por exemplo, as aquisições de milho em grão (NCM 10059010) de cerealistas.

Da mesma forma, os demais produtos adquiridos constantes da planilha citada- tais como, *BOI CASTRADO, NOVILHA RASTREADA, FRANGO CORTE P/ABATE, LEITAO LACTAÇÃO, SOJA EM GRÃOS, SUINO GERAL P/ ABATE, LEITAO P/RECRIA MULTIPLICADOR, BARRIGA SUINA*

RESFRIADA S/O C/PELE –, também se adequam a hipótese de suspensão prevista nos dispositivos legais transcritos, em vista da natureza da atividade da empresa e a natureza dos próprios produtos adquiridos, ou seja, são *produtos destinados à produção das mercadorias classificadas no art. 8º da Lei nº 10.925/04* e foram adquiridos de *pessoas jurídicas que exerça atividade agropecuária ou cooperativa de produção agropecuária*, conforme previsto no inciso III do art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

A Recorrente, por outro lado, além das argumentações teóricas, não trouxe aos autos qualquer elemento de prova visando infirmar as conclusões da auditoria.

Também não prospera a alegação de que as suspensões em comento não seriam obrigatórias, ou, se obrigatórias, somente teriam essa característica a partir da edição da IN SRF nº 977/2009, que estabeleceu explicitamente que nos casos citados as aquisições seriam obrigatoriamente feitas com suspensão das contribuições na etapa anterior da operação. Assim, em face da não obrigatoriedade, nos casos em que os seus fornecedores realizaram as operações com pagamento das contribuições poderia se creditar dos valores.

Ao contrário do que defende a Recorrente, entendo que o art.9º da Lei nº10.925/2004, base legal que criou a suspensão, tem caráter obrigatório, seja na vigência da IN SRF 660/2006 ou depois da sua substituição pela IN SRF nº 977/2009, isso porque a venda com suspensão constitui um direito do vendedor, desde que atendidas as condições estabelecidas implicitamente no referido preceito legal e expressamente no referido preceito regulamentar.

Se por equívoco do vendedor houve a tributação indevida da operação, tal fato não dá ao adquirente o direito de se apropriar do crédito das contribuições, por falta de amparo legal. Nessa situação, o vendedor incorreu em pagamento indevido das contribuições. E pagamento indevido não dá direito de creditamento para o comprador, o pagamento indevido dá direito à repetição de indébito ao vendedor, conforme preceitua o art. 165, I, do CTN.

Nesse sentido, tem sido a ampla jurisprudência das turmas do CARF, como exemplificam as seguintes ementas:

REGIME NÃO CUMULATIVO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº10.925/2004 na operação de venda dos produtos a que este se refere, realizadas pelas pessoas jurídicas elencadas nos incisos I a III do art. 3º da IN SRF nº 606/06, quando o adquirente seja pessoa jurídica tributada com base no lucro real, exerça atividade agroindustrial e utilize o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF nº 660/2006.

(Processo nº 12585.720376/201151; Acórdão nº 3201003.438; Relatora Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário; sessão de 26/02/2018)

VENDA COM SUSPENSÃO POR PESSOA JURÍDICA OU COOPERATIVA QUE EXERÇA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. OBRIGATORIEDADE.

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

(Processo nº 11516.721876/201161, Acórdão nº 9303-009.308; 3ª Turma da CSRF, Relator Conselheiro Luís Eduardo de Oliveira Santos; sessão de 19/08/2019)

Houve também a glosa de créditos nas aquisições de carne bovina, uma vez que a partir de 01/11/2009, aplicava-se a Lei 12.058/2009, transcrita abaixo na redação original, que estabelecia hipóteses de suspensão nesse caso, não mais se aplicando a estas a Lei nº 10.925:

Art. 32. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I - animais vivos classificados na posição 01.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30 da NCM;

II - produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 05.06.90.00, 05.10.00.10, 15.02.00.1, 41.01.20.10, 41.04.11.24 e 41.04.41.30, da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM.

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:

I - não alcança a receita bruta auferida nas vendas a consumidor final;

A Recorrente afirma não se enquadrar nas situações descritas. Diz que as aquisições efetuadas pela Recorrente dos bens classificados no NCM 01.02, 02.01 e 02.02 são destinados à industrialização dos produtos classificados no NCM 16 ("Preparações de carne, de peixes ou de crustáceos, de moluscos ou de outros invertebrados aquáticos"), de modo que tais aquisições não se enquadrariam nas hipóteses de suspensão da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Mais uma vez a Recorrente faz alegações sem lastro em provas trazidas aos autos.

Destarte, as suas argumentações sem comprovação, passam a ter um caráter de generalidade e imprecisão, o que leva ao não acolhimento no julgamento.

Por fim, a Recorrente aduz que, na hipótese de não serem admitidos os créditos de PIS e Cofins sobre as aquisições efetuadas nos casos discutidos, fosse ao menos reconhecido o direito aos créditos presumidos sobre as aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperados pessoas físicas, em conformidade com o art. 8º da Lei nº 10.925/04 e com o tratado adiante no item III.2.10.

No caso, deve-se reconhecer o crédito presumido pleiteado como pedido subsidiário, visto que a empresa se dedica ao ramo alimentício, com atuação nos ramos de carnes (aves, suínos e bovinos), alimentos processados de carnes, lácteos, margarinas, massas, pizzas e vegetais.

Aliás, a própria Autoridade Autuante reconheceu a possibilidade do cálculo de crédito presumido pela Fiscalizada, como demonstrado em trecho do relatório fiscal, abaixo reproduzido (e-fls.791):

Restaria à SADIA apurar os créditos presumidos oriundos das compras com suspensão.

São exemplos dos insumos adquiridos pela Embargante de pessoas físicas ou cooperativas: frango de corte para abate; boi castrado, milho em grão, barriga suína, etc.

O art. 8º da Lei 10925/2004, antes transcrito, é que trata do crédito presumido em comento.

Nesse sentido, temos várias decisões do CARF reconhecendo o crédito presumido em casos semelhantes:

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. APURAÇÃO.

Nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, o contribuinte tem direito a crédito presumido das contribuições não cumulativas, apurado sobre o valor dos bens empregados como insumo, nos casos que cita, utilizados na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana e animal, adquiridos de pessoas físicas, cooperativa de produção agrícola e pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, não sendo devido o crédito integral nessas situações.

(Processo nº11516.722941/2013-37; Acórdão nº 3201005.323; Segunda Câmara, Primeira Turma Ordinária, Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 23 de abril de 2019)

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA

Os produtos agropecuários adquiridos pela agroindústria de pessoas físicas e jurídicas são passíveis de crédito presumido conforme art. 8º, § 3º da Lei 10.925/2004. O percentual de crédito presumido aplicável é aquele previsto na época dos fatos geradores de acordo com cada classificação fiscal.

(Processo nº10950.005533/200868; Acórdão nº 3301004.895; Relator Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior; sessão de 26/07/2018)

Vale lembrar, quanto ao percentual a ser aplicado, que deve ser aplicada a súmula CARF nº157⁵, na qual determina-se que *os percentuais do crédito presumido da Lei nº10.925/04 das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.*

Diante do exposto, deve ser reconhecido o direito ao crédito presumido calculado sobre as aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperados pessoa física, de acordo com os preceitos legais que regem a matéria e observância da Súmula CARF nº157.

Dos Bens e Serviços Utilizados como Insumos - Aquisições sob CFOP que Não Geram Créditos

Neste tópico a Fiscalização identificou notas fiscais cujo Código Fiscal de Operação (CFOP) não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito.

As notas fiscais glosadas foram especificadas na planilha **CFOP – indica operação sem direito a crédito**, localizada no arquivo não paginável denominado **GLOSAS Sadia 04-trim-2009.xlsx**, anexado a este processo.

Dentre as operações constante nas notas fiscais, constam os CFOPs: 1407 ("compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição

⁵ Súmula CARF nº 157

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

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

tributária dentro do Estado"), 1556 ("compra de material para uso ou consumo dentro do Estado"), 2403 ("compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária") 2407 ("compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária de outro Estado"), 2556 ("compra de material para uso ou consumo de outro Estado"), 2949 ("outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado").

Como se observa, tratam-se, em sua maioria, de aquisições de materiais de uso e consumo, conforme comprova os dados constantes das notas fiscais juntados pela Auditoria nos autos.

A Recorrente alega que houve falta de investigação por parte das Autoridades Fiscais visto que sequer analisou a natureza do insumo adquirido e o seu emprego no processo produtivo da Recorrente, para então decidir sobre a glosa das despesas.

Afirma ainda que os bens adquiridos sob esses CFOP diversos óleos, combustíveis, graxas e lubrificantes que são empregados no funcionamento das máquinas utilizadas pela Recorrente em seu processo produtivo - como já se demonstrou vastamente - e que, portanto, caracterizam-se como insumos.

Diz, por fim, que o simples equívoco cometido pela Recorrente na classificação do CFOP, se verificado, não pode ser utilizado pelas Autoridades Fiscais como justificativa para glosar os créditos de Contribuição ao PIS e de COFINS apropriados, ainda mais nas hipóteses em que a característica do item como insumo é evidente, tal como mencionado acima.

Sem razão a Recorrente.

Como se observa, a Fiscalização baseou a glosa nas descrições das operações contidas nas notas fiscais, nas quais consta, em sua maioria, como aquisição de material de uso e consumo, que se sabe, normalmente, não são utilizados no setor produtivo da empresa.

Se houve equívoco na utilização dos códigos de CFOP ou se efetivamente os bens são utilizados como insumo, como afirma a Recorrente, esta deveria ter trazido aos autos prova hábeis que demonstrassem a utilização de cada um desses bens com a identificação das máquinas e área de produção em que foram aplicados, o que não foi feito no presente caso.

Vale repetir que se o Fisco efetua o lançamento fiscal fundado nos elementos de prova apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco.

Dessa forma, tendo em vista que a Empresa não logrou êxito em demonstrar que os bens foram utilizados como insumos, mantém-se a glosa.

Dos Bens e Serviços Utilizados como Insumos - Aproveitamento de Créditos Extemporâneos

Aduz a Fiscalização que houve aproveitamento de créditos extemporâneos sobre bens utilizados como insumos. O Contribuinte pretendeu aproveitar créditos extemporâneos de PIS e Cofins sobre insumos adquiridos no período compreendido entre 2005 e 2009, em

desacordo, portanto, com o inciso I do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 10.833/2003. A glosa de tais créditos já foi objeto de descrição no item 2.3.1, alínea “h”.

Quanto à glosa de créditos extemporâneos, afirma que a legislação expressamente autoriza o aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS e COFINS, vale dizer, a legislação é expressa no sentido de autorizar o aproveitamento dos créditos “nos meses subsequentes”. A legislação das contribuições, segundo seu entendimento, estabelece apenas duas condições para esse aproveitamento, plenamente atendidos pela empresa, quais sejam: a) que os créditos não sejam atualizados monetariamente, estabelecido no art.13 da Lei nº10.833/03; e b) que sejam utilizados no prazo de 5 (cinco) anos como prevê o art.1º do Decreto 20.910/32. Além disso, cita a jurisprudência do CARF é favorável ao seu entendimento no sentido de reconhecer a possibilidade de aproveitamento de crédito extemporâneo.

Feitas essas breves considerações sobre a questão fática-jurídica que envolve a lide, passa-se à sua análise.

A legislação das contribuições nos §§4º dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 previu a possibilidade do contribuinte descontar nos meses subsequentes eventuais créditos oriundos de meses anteriores, nos seguintes termos:

Art. 3º (...)

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(negrito nosso)

Quanto aos créditos extemporâneos, as turmas do CARF tem entendido que, além da forma indicada pela Receita Federal, no sentido da correção de erros na apuração da contribuição, por meio da realização de retificação do DACON, com a consequente apuração de contribuição paga a maior, se houver, ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte, existe outra possibilidade aceita, sem a necessidade de retificação desses demonstrativos, desde que a empresa comprove, por meio de documentação hábil, a existência do crédito e o não aproveitamento anterior do mesmo (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo), assegurando-se, dessa forma, a não ocorrência do duplo aproveitamento de créditos pelo contribuinte.

Nesse sentido, em outras oportunidades as turmas do CARF já se pronunciaram sobre esse tema, dos quais destacam-se os trechos dos votos dos Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan, admitindo a relevação da formalidade de retificação das declarações e demonstrativos desde que demonstrada pela interessada a ausência de utilização do crédito extemporâneo em outros períodos:

Processo nº 12585.720420/201122

Acórdão nº 3402002.603

4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 28 de janeiro de 2015

Relator: Alexandre Kern

(...)

*Aproveitamento de Créditos Extemporâneos**(...)*

A matéria no entanto já tem entendimento em sentido contrário, plasmado, por exemplo, no Acórdão nº 3403002.717, de 29 de janeiro de 2014 (Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime), em que ficou assente a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. Admite-se a possibilidade de relevar formalidade de retificação das declarações desde que demonstrada conclusiva e irrefutavelmente, a ausência de utilização do crédito extemporaneamente registrado. De se reconhecer, no entanto, que a retificação das declarações é extremamente mais simples.

Assim, omitindo-se em proceder à prévia retificação do Dacon respectivo e sem fazer prova cabal de que não aproveitou o crédito anacrônico, deve-se manter a glosa.

*(...)**Processo nº 10380.733020/201158**Acórdão nº 3403002.717**4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**Sessão de 29 de janeiro de 2014**Relator: Rosaldo Trevisan**(...)*

Cabe destacar de início, que, por óbvio, a ausência de retificação a que se refere o fisco, é referente aos períodos anteriores, pois o que se busca é evitar o aproveitamento indevido, ou até em duplicidade. As retificações, como destaca o fisco, trazem uma série de consequências tributárias, no sentido de regularizar o aproveitamento e torna-lo inequívoco.

Quanto à afirmação de que a recorrente cumpriu em demonstrar a ausência de utilização anterior dos referidos créditos, indicando genericamente todos os documentos entregues à fiscalização e/ou acostados na impugnação, não logra instaurar apresentar elementos concretos que ao menos instaurem dúvida no julgador, demandando diligência ou perícia. Aliás, a perícia solicitada ao final do recurso voluntário considera-se não formulada pela ausência dos requisitos do art. 16, IV do Decreto no 70.235/1972, na forma do § 1º do mesmo artigo.

No mais, acorda-se com o julgador de piso sobre a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. E, ainda que se relevasse a formalidade de retificação das declarações, não restou no presente processo demonstrada conclusivamente, como exposto, ausência de utilização anterior dos referidos créditos.

Sobre a afirmação de que a autuação "funda seu entendimento tão somente em uma solução de consulta, formulada por outro contribuinte", é de se reiterar de que forma o fisco utilizou soluções de consulta na autuação (fl. 35 do Termo de Verificação Fiscal):

O segundo requisito diz respeito à necessária retificação, em todos os períodos pertinentes, de todas as declarações (DACONs, DCTFs e DIPJs) cujos valores são alterados pelo recálculo e refazimento da apropriação de créditos de PIS e COFINS. Isto porque este procedimento implica também o recálculo de todos os tributos devidos em cada período de apuração, especialmente o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

É que na sistemática da não cumulatividade, qualquer apropriação de créditos de PIS e de COFINS, resulta, necessariamente na redução, em cada período de apuração, de custos ou despesas incorridas e, por consequência, na elevação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Há diversas soluções de consulta no âmbito da RFB, que exprimem o entendimento acima, dentre elas citaremos a Solução de Consulta no 14 SRRF/6aRF/DISIT, de 17/02/2011, a Solução de Consulta no 335 SRRF/9aRF/DISIT, de 28/11/2008, e a Solução de Consulta no 40 SRRF/9aRF/DISIT, de 13/02/2009.

Assim, patente que as soluções de consulta não são (e sequer constam no campo correspondente) a fundamentação da autuação.

(...)

Em adição ao que a DRJ estabelece, agregamos somente a possibilidade de, na ausência das retificações, haver comprovação inequívoca do alegado por outros meios, o que não se visualiza no caso dos presentes autos. É de se reconhecer, contudo, que extremamente mais simples é a retificação das declarações.
(...)

No caso concreto, percebe-se que a recorrente não efetuou a retificação das DACONs e DCTFs, tampouco trouxe aos autos comprovação inequívoca de que não aproveitou os referidos créditos extemporâneos em períodos anteriores à utilização. Apenas as cópias das DACONs juntadas, desacompanhadas dos respectivos registros contábeis, não se mostram suficientes para comprovar que o crédito pleiteado não foi anteriormente utilizado pela empresa.

Vale repetir que se o Fisco efetua o lançamento fiscal fundado nos elementos de prova apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco.

Em consequência, deve ser mantida a decisão recorrida.

Dos Custos com Energia Elétrica e Energia Térmica, Inclusive sob a Forma de Vapor (Linha 04 das Fichas 06 e 16 da DACON)

No tópico referente à glosa de energia elétrica e a vapor adquiridos no mercado interno, a Fiscalização glosou os valores relativos as despesas com serviços de gerenciamento de energia elétrica e referentes a TUSD (Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição) e CUSD (Contrato de Uso do Sistema de Distribuição). A motivação da glosa foi no sentido de que os serviços de gerenciamento e agenciamento e a TUSD/CUSD não constituem consumo de energia elétrica consumida no estabelecimento da empresa, como previsto na lei.

A Recorrente não contesta que os valores glosados não têm natureza de despesa com consumo de energia elétrica, centra a sua defesa na afirmação de o direito ao crédito decorre da identidade de tais gastos com os serviços utilizados como insumos tendo em conta que são essenciais ao acesso a energia. Acrescenta ainda que *o erro no preenchimento da Dacon não representa um óbice ao aproveitamento de créditos.*

No que concerne às despesas de gerenciamento, a Recorrente explica que consistem na definição de estratégia de contratação, representação perante a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica, gestão dos contratos de aquisição, dentre outros serviços que têm por objetivo racionalizar o custo da energia elétrica consumida.

No que se refere a essas despesas de serviços de gerenciamento da empresa COMERC ENERGIA S/A, entendo que não são essenciais ao processo produtivo da empresa, não constituindo-se em insumo do processo produtivo, visto que tais atividades poderiam ser efetuadas por prepostos da própria empresa. Além disso, tais serviços não são aplicados no processo produtivo, mas sim em etapa anterior nas negociações a fim de propiciar a aquisição de energia de acordo como as necessidades da empresa de forma otimizada e de menor custo.

Com relação a natureza TUSD/CUSD a questão foi analisada de forma detalhada no voto vencedor do Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, no acórdão nº3401003.096, da 4ª

Câmara / 1ª Turma Ordinária, reconhecendo que esses custos compõem o custo da energia elétrica. Por concordar com a sua fundamentação, adoto-a como as minhas razões de decidir sobre essa questão, reproduzindo seus principais trechos a seguir:

No que se refere ao segundo item, "4.9. Despesas de energia elétrica", o i. Relator manteve a glosa de valores a título de serviços de gerenciamento de energia elétrica, tarifas de aquisição de energia elétrica TUSD (Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição) e CUSD (Contrato de Uso do Sistema de Distribuição), sob o entendimento de que tais despesas não se qualificariam como energia elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa (artigo 3o, inciso IX, da Lei no 10.637/2002, e artigo 3o, inciso III, da no 10.833/2003) nem como insumos (artigo 3o, inciso II, das Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003).

No entanto, acredito que a glosa deve ser afastada, pelos motivos a seguir.

Na década de 90, o Setor Elétrico Brasileiro, formado exclusivamente por empresas estatais, passou por uma grave crise por falta de recursos financeiros, o que colocou em risco os planos de expansão do sistema nacional e, em consequência, o próprio fornecimento de energia elétrica, tendo em vista que a oferta não conseguia acompanhar o ritmo de aumento do mercado, impulsionado pelo crescimento da própria economia.

Para contornar tal problema, além de medidas como realização de um ajuste patrimonial nas concessionárias e privatizações do capital social de empresas geradoras e distribuidoras de energia elétrica, desenvolveu-se um novo marco regulatório para o Setor Elétrico.

Nesse contexto, destacamos a edição da Lei no 9.074/1995, que em seus artigos 15 e 16 estabeleceu as regras para que os consumidores com demanda de energia elétrica igual ou superior a 3.000 kW, atendidos em tensões iguais ou superiores a 69 kV, denominados "Consumidores Livres", pudessem contratar a compra de energia elétrica diretamente de um Produtor Independente integrante do Sistema Interligado Nacional ("SIN"), pagando o preço livremente pactuado em um mercado competitivo.7

Para viabilizar essa modalidade de comercialização de energia elétrica, a referida lei determinou o livre acesso aos sistemas de transmissão e distribuição.

Posteriormente, foi publicada a Lei no 9.648, de 1998, que em seu art. 9º, parágrafo único8 atribuiu à Agência Nacional de Energia Elétrica ("ANEEL") a competência para regular as tarifas de acesso e uso dos sistemas de transmissão e de distribuição de energia elétrica.

Observo ainda que, atualmente, as unidades consumidoras com demanda entre 500 kW e 3.000 kW, atendidas em qualquer tensão, também podem escolher seus fornecedores, mas a escolha está restrita à chamada energia de fontes incentivadas (Pequenas Centrais Hidrelétricas ("PCH's"), Usinas de Biomassa, Usinas Eólicas e Sistemas de Cogeração Qualificada), nos termos do art. 26, § 5o da Lei no 9.427, de 1996, com a alteração introduzida pela Lei no 13.097, de 2015.

Com isso, em virtude de tais alterações, os consumidores que se qualificam na categoria de "Consumidor Livre", a exemplo da Recorrente, podem escolher seus fornecedores de energia elétrica no Ambiente de Contratação Livre ("ACL"), permanecendo, neste caso, conectados nas distribuidoras que anteriormente lhes forneciam a energia elétrica na categoria de "Consumidor Cativo".

Neste caso, o Consumidor Livre deve firmar: a) Contrato de Compra de Energia no Ambiente de Contratação Livre ("CCEAL") com seu novo fornecedor (Produtor Independente de Energia Elétrica ou Agente Comercializador); e b) Contrato de Uso do Sistema de Distribuição ("CUSD"), entre outros, com a distribuidora em cujo sistema a unidade consumidora esteja conectada.

Ao novo fornecedor, será pago o preço livremente pactuado, enquanto à concessionária distribuidora será paga a Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição ("TUSD"), definida pela ANEEL, ambos com base no consumo medido pela distribuidora.

Desta forma, a partir da escolha de um novo fornecedor, o Consumidor Livre continuará recebendo a mesma energia elétrica que antes recebia do SIN, cujo consumo mensal continuará sendo medido pela distribuidora onde se encontra conectado. Ocorre que, ao contrário do que ocorre com os consumidores cativos, cujos contratos são firmados apenas com as concessionárias distribuidoras e, por conseguinte, a TUSD está incluída na própria tarifa de energia elétrica, os consumidores livres possuem contratos tanto com as concessionárias

distribuidoras (CUSD) quanto com os agentes fornecedores da energia elétrica (CCEAL), ambos objeto de notas fiscais com incidência de ICMS pelas alíquotas específicas de energia elétrica.

E aqui deve-se fazer uma observação.

Aos olhos do Estado, a relação existente entre um consumidor livre como a Recorrente, de um lado, e distribuidora e fornecedor de energia elétrica, de outro, continua sendo a compra e venda de energia elétrica. Tanto é assim que, no presente caso, enquanto a cobrança da TUSD é suportada por nota fiscal/conta de energia emitida com o Código de Operações e Prestações (CFOP) 5.253 ("Venda de energia elétrica para estabelecimento industrial"), com incidência de ICMS, a Recorrente, consumidor livre, registra a nota fiscal/conta de energia em seu Livro de Entrada com o CFOP 1.252 ("Compra de energia elétrica por estabelecimento industrial"), como pode ser verificado na planilha anexada aos autos (fls. 2664 a 2675).

Como se verifica, o uso do sistema de distribuição remunerado pela TUSD e a aquisição de energia elétrica de agentes produtores/comercializadores são operações indissociáveis. Nesta modalidade, sem um não existe o outro, ou seja, a aquisição de energia elétrica pelo Consumidor Livre depende da ação de ambos os agentes, o que, a nosso ver, permite dizer que a aquisição de energia elétrica é uma operação resultante e só existe em razão da junção de ambas as operações, de modo que os valores pagos a título de TUSD possuem natureza de pagamento pela aquisição de energia elétrica.

Diante disso, pensamos que a possibilidade de o consumidor de grande porte escolher o seu fornecedor e com ele negociar diretamente um preço mais competitivo que decorre da independência nas fases de geração, transmissão e distribuição permitidas com as alterações legislativas em questão, não modifica a operação de aquisição de energia elétrica nem deve acarretar modificações de ordem tributária.

Assim, quando a Legislação de PIS/COFINS permite o desconto de créditos em relação a "energia elétrica (...) consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica", no caso do Consumidor Livre, devem-se entender incluídos os custos com a TUSD.

(negrito nosso)

Com base nas razões do voto reproduzido, devem ser revertidas as glosas de créditos com despesas relacionadas à TUSD (Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição) e CUSD (Contrato de Uso do Sistema de Distribuição).

Dos Custos e Despesas com Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas (Linha 05 das Fichas 06 e 16 da DACON)

O objeto deste tópico foi a glosa de créditos valores relativos a aluguéis pagos a pessoa física e arrendamento de granja avícola Tais locações não se enquadram no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/2002, que somente contempla "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica".

A Recorrente não contesta a glosa sobre aluguéis pagos a pessoas físicas.

Por outro lado, com relação ao arrendamento de granja argui que se subsume ao conceito de prédio para a atividade de agroindústria que exerce, isso porque a principal "área" que poderia locar para exercer a primeira etapa de sua atividade, qual seja, a criação dos animais, seria justamente uma granja, devendo esta ser entendida como prédio para a atividade agroindustrial desenvolvida.

Com razão a Recorrente.

A própria SRF, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 331, de 21 de junho de 2017, já emitiu entendimento favorável ao defendido pela Recorrente, conforme se pode conferir no seguinte trecho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA:

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.

(negritos nossos)

Como se observa pelo conceito de prédio rústico exposto na solução de consulta, a granja para criação de animais se caracteriza como tal para a atividade de agroindústria desenvolvida pela empresa, devendo-se reconhecer o direito a crédito prevista no art. 3º, inciso IV, da Leis nº10.637/02 e nº 10.833/03, uma vez que a legislação não faz qualquer distinção quanto à serem tais prédios urbanos ou rurais.

Dos Custos e Despesas com Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas (Linha 06 das Fichas 06 e 16 da DICON)

Aduz a Fiscalização que o Contribuinte incluiu na memória de cálculo apresentada em resposta ao item 06 do Termo de Intimação Fiscal nº 007/00555 (fls. 97 e seguintes) valores relativos a aluguéis de veículos. Segundo a Fiscalização, tais locações não se enquadram no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/2002, que somente contempla “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica”. Da mesma forma, foram incluídas despesas com locação de máquina de café, locação de sistemas de inteligência, serviços de rastreamento de caminhão, locação de van, locação de ônibus, e outros, que supostamente não se enquadram na espécie “máquinas e equipamentos”. Os créditos relativos a essas despesas foram glosados por falta de previsão legal para seu aproveitamento.

Como se constata, a Recorrente calculou crédito sobre diversos veículos utilizados na sua atividade sob o argumento de que estes podem ser considerados máquinas e equipamentos e dar direito a crédito das contribuições com base no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Inicialmente, cabe frisar que os veículos (caminhão munck, veículos de passeio, van, caminhão carreta, etc) não se subsomem ao conceito de “máquinas e equipamentos”. A legislação das contribuições deixa claro que os veículos se diferenciam de máquinas e equipamentos, uma

vez que cita especificamente cada um quando lhe faz referência, não deixando dúvida que se tratam de espécies diferentes. Eis alguns exemplos:

Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:

*“Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras **de máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

*a) **de veículos e máquinas** relacionados no art. 1o desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

(negrito nosso)

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

*III - no art. 1o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda **de máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”*

(negrito nosso)

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

“Art. 2o Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

*III – no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda **de máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)” (negrito nosso)*

Entendo, assim, que veículo automotor não é máquina, tampouco é equipamento.

Confirma esse entendimento a classificação deles no sistema harmonizado, pois, enquanto as máquinas são classificadas nos capítulos 84 e 85, que estão inseridos na Seção XVI (MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS), os veículos automotores, por sua vez, são classificados no capítulo 87, que está inserido na Seção XVII (MATERIAL DE TRANSPORTE).

Vale citar que a RFB expressou esse mesmo entendimento, por meio do Ato Declaratório Interpretativo nº 4, de 2015, no qual afirma que veículo automotor não se confunde com máquina ou equipamento:

Art. 1º A opção de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

Quisesse o legislador ter alcançado os veículos automotores no inciso IV do art. 3º das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, teria feito isso de forma expressa ou, ao menos, teria empregado a técnica utilizada no inciso VI do mesmo artigo, que acrescenta “e outros bens” após a expressão “máquinas e equipamentos”. VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Como se sabe, as hipóteses de créditos de PIS e COFINS sobre pagamentos de aluguéis são aquelas relacionadas com prédios, máquinas e equipamentos, não existindo previsão legal para o creditamento relacionado com o aluguel de veículos. O dispositivo legal que dispõe sobre créditos de aluguéis é o inciso IV do mesmo art. 3º, *in verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

*IV – aluguéis de **prédios, máquinas e equipamentos**, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
(negrito nosso)*

Nesse passo, constata-se que não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de veículos, pois tais aluguéis não são abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Também não há de se considerar os gastos com aluguéis de alguns desses veículos como insumo na prestação de serviço ou na produção, pelo critério da essencialidade e com base no inciso. II do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03, uma vez que a Recorrente não demonstrou no laudo juntado a utilização detalhada de cada um desses veículos glosados na atividade produtiva da empresa.

Por fim, quanto ao gasto com aluguéis de veículos de passeios utilizados pelos vendedores de produtos da empresa, resta evidente que se trata de mera despesa administrativa com vendas, não tendo qualquer identidade com insumo do processo produtivo.

Dos Custos e Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (Linha 07 das Fichas 06 e 16 da DACON)

a) créditos extemporâneos

Neste tópico a Fiscalização afirma que o contribuinte incluiu na memória de cálculo apresentada em resposta ao item 07 do Termo de Intimação Fiscal nº 007/00555 (fls. 97 e seguintes) valores relativos créditos extemporâneos de despesas com fretes e armazenagem. O valor dos créditos extemporâneos informados foi de R\$ 2.661.167,01 e se referem a notas fiscais datadas de agosto de 2009. Informa ainda que essas notas fiscais de créditos extemporâneos dizem respeito à aquisição de botas de couro, botas de pvc, botinas, calças, camisas, lenha, suínos e vacinas, que nada se assemelham a fretes.

Como a matéria aqui tratada, qual seja, créditos extemporâneos, é a mesma do tópico “Dos Bens e Serviços Utilizados como Insumos - Aproveitamento de Créditos Extemporâneos”, a fim de evitar repetição, remeto às considerações feitas naquele tópico para negar provimento ao recurso nesse item.

b) Fretes realizados por pessoas físicas sem direito a crédito na linha 7

Sem delongas, como se sabe, o princípio da não cumulatividade tem por finalidade limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa da cadeia, o tributo somente incida sobre o valor adicionado nessa etapa. A não cumulatividade se materializa por meio da previsão de creditamento das aquisições antecedentes de uma cadeia de produção/comercialização. Se não há pagamento da contribuição na etapa antecedente, pela lógica da sistemática, não há direito a creditamento, a não ser que haja um claro propósito do legislador no sentido de incentivar uma determinada atividade. Porém, mesmo nesse último caso, o benefício deve ser expressamente previsto em lei.

Sendo a referida despesa com pessoa física, resta evidente que não houve a incidência das contribuições em comento e conseqüentemente não há que se falar em direito a crédito.

c) Aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo (SERV. LAVAÇÃO CAMINHÕES E CAIXAS FRANGOS)

Neste item foram glosados os créditos relativos à aquisição de serviços na lavagem de caminhões e caixas de frangos, por considerar a Fiscalização que tais gastos não se enquadram no conceito de insumo.

Conforme consta no laudo, no processo de recebimento, os frangos são transportados dos aviários até o abatedouro por meio de caminhões em gaiolas com capacidade de 8 a 12 frangos.

Por certo, decorrente do transporte da matéria-prima principal (frango), sempre restam resíduos de excrementos das aves tanto no caminhão como nas gaiolas de transporte, o que exige uma lavagem constante a fim de manter a incolumidade dos animais.

Em vista das circunstâncias em que tais serviços são utilizados, deve-se lembrar que a Empresa Autuada é produtora de alimentos, em que se exige sempre muita limpeza no transporte e manuseio da principal matéria-prima (frango) utilizada na produção, procedimento que se mostra essencial/relevante ao negócio desenvolvido pela Recorrente, devendo-se, por isso, admitir tais despesas como insumo do processo produtivo, conforme reivindica a defesa.

Diante do exposto, deve ser revertida a glosa de créditos com serviços de lavagem de caminhões e caixas de frango.

Bens do Ativo Imobilizado - Encargos de Depreciação (Linha 09 da DACON)

A Fiscalização constatou que o Contribuinte apresentou duas planilhas contendo memórias de cálculo de encargos de depreciação de períodos extemporâneos, para os quais pretendia descontar créditos de PIS e COFINS. Tratam-se das planilhas denominadas ITEM08-L09-COMPL.OUT-2009.FINAL e ITEM08-L09-NOV-2009-EXTEMP.2006 que se referem a valores de encargos de depreciação do ano de 2006.

Neste ponto, a Recorrente se defende ao argumento de que é possível se apropriar de encargos de depreciação extemporaneamente.

Como a matéria aqui tratada, qual seja, créditos extemporâneos, é a mesma do tópico “Dos Bens e Serviços Utilizados como Insumos - Aproveitamento de Créditos Extemporâneos”, a fim de evitar repetição, remeto às considerações feitas naquele tópico para negar provimento ao recurso neste item.

Bens do Ativo Imobilizado - Valor de Aquisição ou de Construção (Linha 10 das Fichas 06 e 16 da DACON)

A Fiscalização identificou nas planilhas de depreciação apresentadas pelo Contribuinte diversas máquinas e equipamentos e outros bens utilizados em finalidades diversas que não tem nenhuma relação com o processo produtivo da empresa, tais como: *ADEQUAR LAVANDERIA, AMPLIAÇÃO AREA DE LAZER, ESTRUTURA FÍSICA DOS VESTIÁRIOS E SANIT, REFEITÓRIO, COMPRA DE RASTREADORES, ADQUIRIR NOTEBOOK*, entre outras finalidades.

Assim, os créditos sobre encargos de depreciação de máquinas e equipamentos cuja finalidade se mostrou estranha ao processo produtivo normal da empresa foram glosados por falta de previsão legal.

A Recorrente, por sua vez, defende que os diversos dos itens glosados representam bens relacionados ao processo produtivo da Empresa, o que demonstra que há, efetivamente, prova da possibilidade de tomada dos créditos. A exemplo disso, tem os gastos com “*Adeq. vestiário p/ exigências do SIF*”, que são gastos para adequações com o objetivo de atender às normas determinadas pelo Serviço de Inspeção Federal, o que é um gasto diretamente ligado ao processo produtivo da Recorrente.

Além disso, diz que verificou-se outras glosas impróprias, como as glosas dos custos concernentes à "*compra de rastreadores*", imprescindíveis no contexto brasileiro para garantir a incolumidade dos itens transportados pela própria Recorrente, como o transporte de animais e diversos outros itens em fase de industrialização. Esse controle da localização das cargas é necessário pelos altos índices de criminalidade respectivos à realidade brasileira, bem como para o próprio controle gerencial da empresa, sendo que esta glosa não poderá perdurar.

Sem razão a Recorrente.

O direito a crédito não se dá sobre todo e qualquer bem, mas somente para aqueles bens imobilizados utilizados no processo produtivo da empresa ou prestação de serviços, conforme preceitua o art.3º, da Lei nº10.833/2003, *in verbis*:

Lei n.º 10.833, de 2003

Art. 3º - Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou **para utilização na produção** de bens destinados à venda ou **na prestação de serviços**;*

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

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...)

*§ 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),*

(negritos nossos)

Em vista da legislação transcrita, observa-se que na planilha Linha 10 - Depreciação Máquinas e Equipamentos constam gastos, em sua maioria, de aquisição de mobiliário e equipamentos para prover diversas áreas da empresa que não fazem parte do setor produtivo, a exemplo da lavanderia, vestiários, área de lazer, não fazendo jus tais gastos a crédito de PIS e COFINS, com base no inciso VI, art.3º, das Leis nº10.833/2003 e 10.637/02.

Da mesma forma, também não se caracterizam como insumos a aquisição de rastreadores que visam prevenir a ação de criminosos no furto de animais transportados e outros produtos em fase de industrialização, visto que não são essenciais ou relevantes ao processo produtivo desenvolvido pela empresa.

Assim, mantém-se a glosa deste tópico.

Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias (Linha 11 das Fichas 06 e 16 da DACON)

No Relatório Fiscal, a Fiscalização informa que na planilha denominada ATIVAÇÕES 2009 a contribuinte incluiu três notas fiscais de NF nº 3184, NF nº 3563 e NF nº 3580, cujas descrições das obras são FABRICA ASSADOS E GELHADOS LINHA 02, AMPLIACAO FABRICA CARNE COZIDA / HAMB e FABRICA ASSADOS E GRELHADOS LINHA 02, respectivamente. Estas notas fiscais foram emitidas no ano de 2006 e ativadas em 17/04/2007, conforme informação prestada pelo Contribuinte na planilha.

O Contribuinte apropriou o valor total dessas notas fiscais no 4º trimestre de 2009 como créditos extemporâneos de encargos de depreciação de edificações e benfeitorias. Aduz que, conforme descrito anteriormente no item 2.3.7, não há previsão legal que permite o aproveitamento de créditos extemporâneos para desconto de contribuição de PIS e COFINS. Dessa forma, esses créditos extemporâneos foram glosados na linha 11 do Dacon.

Neste ponto, a Recorrente se defende ao argumento de que é possível se apropriar de encargos de depreciação extemporaneamente.

Como a matéria aqui tratada, qual seja, créditos extemporâneos, é a mesma do tópico “Dos Bens e Serviços Utilizados como Insumos - Aproveitamento de Créditos Extemporâneos”, a fim de evitar repetição, remeto às considerações feitas naquele tópico para negar provimento ao recurso neste item.

Crédito presumido da agroindústria

Neste tópico a Fiscalização realizou a glosa com duas motivações: a primeira foi devido ao Contribuinte ter-se utilizado da alíquota do crédito presumido, em função dos insumos adquiridos e a segunda em função da Empresa ter calculado crédito presumido sobre aquisições de mercadorias destinadas a revenda.

Com relação a primeira motivação da glosa, como já se disse antes, recentemente, o CARF editou a súmula 157⁶, na qual esclarece que *os percentuais do crédito presumido da Lei nº10.925/04 das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.*

Assim, em se tratando de auto de infração e restando insubsistente a fundamentação da glosa de parte dos créditos presumidos por erro na utilização dos percentuais, deve ser revertida a glosa com essa motivação.

⁶ Súmula CARF nº 157

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

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

No que se refere a segunda motivação da glosa, qual seja, cálculo de crédito presumido sobre mercadorias adquiridas para revenda, a Fiscalização identificou que a Recorrente calculou crédito presumido sobre mercadorias adquiridas com o CFOP de destinada a revenda. Juntou aos autos planilha relacionando tais notas fiscais glosadas.

Eis o conteúdo da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, com as alterações, que não deixa dúvidas que as mercadorias adquiridas sejam aplicada na produção de bens à venda para fazer jus ao crédito presumido previsto:

*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, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

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

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

(...)

(negrito nosso)

A Recorrente, por sua vez, afirma que as referidas mercadorias foram utilizadas como insumos, o que permitiria o cálculo do crédito presumido, mas, além de argumentações teóricas, não traz qualquer elemento de prova a fim de infirmar as conclusões da Fiscalização.

Vale repetir que se o Fisco efetua o lançamento fiscal fundado nos elementos de prova apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco.

Em consequência, deve ser mantida a decisão recorrida quanto a glosa de crédito presumido calculado sobre aquisições de mercadorias destinadas a revenda.

Dos créditos Presumidos de ICMS

A autoridade fiscal relata que foram incluídas nas bases de cálculo das contribuições devidas no período as receitas de créditos presumidos de ICMS apuradas com base na escrituração digital da contribuinte, tributáveis para às contribuições, conforme a legislação vigente.

A Recorrente irressigna-se contra a tributação dessa rubrica, uma vez que os valores referentes a crédito presumido de ICMS, por não consistirem de receita, mas de “*subvenção de*

custeio, destinada à recuperação dos custos incorridos em respeito ao princípio da não cumulatividade”, não integram a base de cálculo das contribuições lançadas. Acrescenta que a inclusão desses valores na base de cálculo das contribuições fere o princípio da não cumulatividade.

Sobre essa questão, foram apresentadas as principais peças judiciais da ação ordinária nº 5007527-62.2021.4.04.7200, no qual se discute a mesma matéria deste tópico, relativa a inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo das contribuições.

Inclusive, no pedido da ação, restou constatado que o presente processo administrativo foi objeto da ação judicial, especificamente, quanto aos créditos presumidos de ICMS, como se pode conferir pelo trecho abaixo transcrito:

Ante o exposto, comprovada a presença dos requisitos necessários, requer a concessão da **tutela de evidência ou provisória de urgência antecipada, inaudita altera parte**, para:

(i) autorizar a Autora a não recolher o PIS e a COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS, suspendendo a exigibilidade do respectivo crédito tributário, bem como

(ii) suspender a exigibilidade de todos os débitos de PIS e de COFINS sobre os créditos presumidos de ICMS exigidos da Autora, inclusive aqueles exigidos nos Autos de Infração objeto dos Processos Administrativos nºs 11516.720061/2012-45, 11516.720528/2012-57, 11516.720825/2012-01, 11516.720833/2012-49, 11516.721220/2012-29, 11516.721.199/2012-61, 11516.720812/2013-12, **11516.722958/2014-75**, 11516.723089/2013-15, 11516.723622/2013-49, 11516.720538/2014-54, 11516.722481/2014-28, 11516.723715/2014-54, 11516.720797/2015-66, 11516.721938/2015-68, 11516-724.027/2015-92, 11516-720.832/2016-28, 11516-721.597/2016-10, 11516.722279/2016-68, 11516-722.916/2017-87, 11516.720969/2017-63, 11516.722531/2017-10, 11516.723608/2017-79, 11516.724656/2017-84, 11516.720975/2018-00, 11516.722183/2018-61 e 11516.723333/2019-35, nos termos do artigo 151, inciso IV, do CTN.

(negritos nossos)

No referido processo judicial, a Empresa teve decisão de primeira instância favorável, que foi objeto de apelação ao TRF4 pela Procuradoria da Fazenda Nacional, pendente de julgamento.

Assim, restando comprovado que o referido processo judicial tem identidade de objeto com o discutido no presente processo administrativo de lançamento fiscal, deve ser reconhecida a existência de concomitância entre os processos.

Este Colegiado fica, portanto, impedido de analisar matérias que foram levadas para o judiciário pela Empresa com a mesma identidade e objeto com o processo administrativo. Como se sabe, a discussão de determinada matéria na esfera judicial implica, necessariamente, na renúncia ao recurso administrativo quanto a mesma matéria, uma vez que o poder Judiciário detém o monopólio da jurisdição.

Nesse sentido, a Súmula Carf nº1 preceitua:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

(negrito nosso)

Diante de todo o exposto, não deve ser conhecida a parte do Recurso Voluntário que trata do Crédito Presumido de ICMS em razão da concomitância.

Da Ilegalidade da Aplicação das Multas - Impossibilidade de Sucessão da Responsabilidade por Infrações

No que concerne à sucessão, em suma, a Recorrente defende que é incabível a responsabilização da sucessora por incorporação, com fulcro no artigo 132 do CTN, sustentando que a empresa incorporadora só responde pelas multas da incorporada se o lançamento foi efetuado antes da incorporação.

Sem razão à Recorrente

Como se percebe nos autos, à data da prática atos que deram causa à sanção aplicada, quais sejam, deduções indevidas de créditos na apuração das contribuições, a sucedida já era subsidiária integral da sucessora. Ou seja, o cometimento da infração pela empresa Sadia S/A se deu quando esta já se encontrava sob o controle da interessada, enquanto subsidiária integral desta.

No Relatório Fiscal do auto de infração o Auditor explicita a situação societária da empresa, cita a base legal da responsabilidade (arts.129 e 132), bem como a Súmula 47 do CARF, de aplicação ao caso ora analisado:

A empresa SADIA S.A. 20.730.099/0001-94, subsidiária integral da BRF S.A., consulta ao sistema CNPJ na folha 653 e seguintes, foi incorporada pela BRF S.A. (fls. 668 e seguintes), nova denominação social de BRF – BRASIL FOODS S.A., 01.838.723/0001-27 cuja sede está localizada no município de Itajaí – SC na rua Jorge Tzachel, nº 475.

A incorporação foi oficializada pela Assembléia Geral Extraordinária da Sadia S.A. realizada em 31 de dezembro de 2012 (fls. 677 e seguintes), registrada na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina em 10/01/2013.

Na ata da assembléia realizada pela SADIA S.A. (fl. 677), consta que: "...foi aprovada a incorporação da Companhia pela BRF –Brasil Foods, com a sua consequente extinção de pleno direito, sendo sucedido a título universal, nos termos da lei, em todos os seus direitos e obrigações pela BRF – Brasil Foods S.A.

*Passando o acervo patrimonial da Companhia para o patrimônio da BRF – Brasil Foods S.A. O estabelecimento sede, bem como as filiais da Companhia continuarão operando como filiais da BRF – Brasil Foods S.A., ..."; em outro trecho temos que: "... **Cumprir consignar que a incorporação ora aprovada não conferirá direito de retirada tendo em vista que 100% (cem por cento) das ações de emissão da SADIA são de titularidade da BRF. ..."***

Em virtude da incorporação, caracteriza-se a responsabilidade tributária por sucessão, consoante art. 129 e 132 do Código Tributário Nacional e, no caso em tela, é aplicável a Súmula CARF no 47. (negritos nossos)

Nessa situação, o CARF sedimentou o entendimento de que cabe a cobrança da multa de ofício aplicada em auto de infração, conforme determina a Súmula CARF 47:

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Assim, como resta incontroverso nos autos que no 4º trimestre/2009 (período da autuação) a Recorrente e a incorporada já integravam um mesmo grupo econômico, não há

dúvidas que se aplica ao caso o que determina a súmula CARF nº47, para aqueles fatos geradores do lançamento ocorridos na sucedida antes da sucessão formalizada.

Nesse sentido, também é o que determina o REsp no 923.012/MG, decidido pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos, vinculando o julgamento do CARF:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. (...)

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

(Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coelho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701) (...)" (STJ, REsp no 923.012/MG, Rel. Min. Luiz Fux, unânime, julg. 09.jun.2010) (negritos nossos)

Vale ressaltar, também, os esclarecimentos que foram prestados no âmbito do julgamento dos embargos de declaração no REsp no 923.012/MG, no qual restou evidente que é irrelevante a data em que foi lavrado o auto de infração, que apenas materializa uma obrigação já existente, necessitando-se apenas que o fato gerador tenha ocorrido antes da sucessão, ao teor da decisão:

EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS (INCORPORAÇÃO). (...) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

(...) 4. Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

5. O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa." (STJ, EDclREsp no 923.012/MG, Rel. Min.Napoleão Nunes Maia Filho, unânime, julg. 10.abr.2013)

(negritos nossos)

No referido julgado, restou assentado que a responsabilidade tributária do sucessor abrange também as multas, que acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu "fato gerador" tenha ocorrido até a data da sucessão. E é exatamente o que

ocorreu no caso sob análise, no qual o fato gerador (01/10/2009 a 31/12/2009) das multas ocorreu antes da data da sucessão, que foi oficializada em dezembro de 2012.

Pelo exposto, com fundamento na súmula CARF nº47 e Resp nº923.012/MG, devem ser mantidas as multas de ofício aplicadas.

Da ilegitimidade da incidência de juros de mora sobre as multas de ofício

Por fim, de forma subsidiária, pugna a Recorrente pela improcedência da incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício por absoluta ausência de previsão legal.

No passado, esse tema foi discutido frequentemente nas turmas deste Colegiado, mas nos dias atuais a questão foi pacificada por meio da súmula CARF Nº108, não cabendo mais debate sobre essa questão. Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assim, devem ser mantidos os juros de mora sobre a multa de ofício.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das argumentações sobre o crédito presumido de ICMS em razão da concomitância, e, na parte conhecida, dar parcial provimento para reverter a glosa dos seguintes itens:

- a) as rubricas constantes das tabelas elaboradas pela Fiscalização constante do relatório de diligência (e-fls.1.166 e 1.167 a 1.176), nas quais se reconheceu o direito ao crédito sobre bens e serviços citados;
- b) dos créditos presumidos glosados parcialmente por erro na utilização dos percentuais, em vista do que determina a súmula carf nº157;
- c) créditos presumidos pleiteados sobre as aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperados pessoa física, de acordo com os preceitos legais que regem a matéria e observância da Súmula CARF nº157;
- d) despesas relacionadas à TUSD (Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição) e CUSD (Contrato de Uso do Sistema de Distribuição);
- e) despesas com arrendamento de granja avícola; e
- f) serviços de lavagem de caminhões e caixas de frango.

É como voto.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Jorge Luís Cabral – Redator Designado

Com a devida vênia ao Ilustre Relator redijo divergência em relação ao voto vencido, por maioria, apenas no que diz respeito à reversão da glosa sobre despesas aduaneiras

na aquisição de bens como insumos ou para a revenda, e despesas de serviços de gerenciamento de energia elétrica, temas nos quais restou vencido o relator.

Adicionalmente, também redijo voto vencedor a respeito do item i.2.6, do dispositivo, no qual o relator restou vencido apenas pelas conclusões em relação à natureza de veículos em relação à sua caracterização como equipamentos em determinadas circunstâncias, de forma a consignar os fundamentos adotados pela maioria neste ponto específico, nos termos do § 9º, do art. 114, da Portaria nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

Das Despesas Aduaneiras

O Regime não cumulativo de apuração do PIS/COFINS decorre de uma norma negativa por exclusão, conforme previsto nos artigos 8º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e arts. 10 e 15, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, dos quais reproduzo a título exemplificativo, apenas o art. 8º, da Lei nº 10.637/2003, por considerar que reproduz adequadamente o conceito de definição do regime não cumulativo de ambas as contribuições, especialmente pela similaridade e complementariedade dos artigos acima citados.

*Art. 8º **Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:***

I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), e Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;

VI – (VETADO)

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;

c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;

VIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX – (VETADO)

X – (VETADO); (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

XI – as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

XII – as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita. (Incluído pela Lei nº 12.693, de 2012) (Vide Lei nº 12.715, de 2012)

XIII – as receitas decorrentes da alienação de participações societárias. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência

A partir da leitura do dispositivo legal, acima reproduzido, depreende-se que permanecem no regime cumulativo (anterior às Leis nº 10.637/2003 e 10.833/2004) apenas os contribuintes que apurem o imposto sobre a renda mediante os regimes possíveis de apuração que não sejam a apuração pelo Lucro Real. A *contrario sensu*, via de regra, o regime não cumulativo do PIS/COFINS decorre da opção, ou da obrigatoriedade, de apuração do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real.

A ausência de uma normativa específica para definir os critérios contábeis de registro das obrigações do PIS/COFINS implica na adoção dos mesmos critérios e princípios de registro contábil e extra-contábil da legislação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real, especialmente, no nosso caso concreto, a respeito da apropriação dos custos de aquisição de insumos e de bens para a revenda e demais critérios e princípios de composição de custos e de conceitos de despesas necessárias, assim como os relacionados à receitas, apenas, neste caso, com situações próprias da definição da base de cálculo do PIS/COFINS que possuem algumas discussões próprias.

O eminente relator identificou, nas alegações da Recorrente, que a motivação para o reconhecimento de créditos referentes à apuração não cumulativa do PIS/COFINS, e relacionados aos custos do despacho aduaneiro e de logística portuária, estariam inclusos no reconhecimento da essencialidade destes serviços, de forma a incluí-los nos critérios de reconhecimento da natureza de insumos, conforme podemos depreender do trecho do voto do Relator que reproduzo a seguir:

Como se percebe, a tese principal da recorrente é pela essencialidade dos serviços utilizados, o que permitiria o desconto de créditos com fundamento no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Também refere-se em seu voto às conclusões da Solução de Consulta COSIT nº 241/2017 e Solução de Divergência COSIT nº 7/2012, cujos trechos fundamentais adotados pelo relator, reproduzo novamente abaixo, e respectivamente, de forma a fundamentarmos o voto da divergência:

DOS GASTOS COM SERVIÇOS ADUANEIROS

15. Em relação à despesa com serviços aduaneiros, verifica-se que não estão incluídas no rol de hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Em que pese os serviços aduaneiros referirem-se à aquisição de mercadorias importadas, também não encontramos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, hipótese passível de abarcar os referidos serviços.(SC COSIT nº 241/2017)

19. Portanto, considerando-se que os dispêndios com desembarço aduaneiro devem ser tratadas como parte do custo de aquisição das mercadorias importadas, a possibilidade de creditamento em relação ao referido custo deve ser aferida exclusivamente com base na Lei nº 10.865, de 2004, que dispõe sobre as contribuições incidentes na importação.

20. Por outro lado, mostra-se absolutamente indevido, em relação aos gastos com desembarço aduaneiro, qualquer creditamento com base nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que cuidam, respectivamente, de outras contribuições, quais sejam a Contribuição PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas no mercado interno.

21. Embora dispensável, observa-se que um mesmo dispêndio não poderá gerar crédito duplamente: na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, e do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Ou seja, não é possível a apuração de crédito sob a égide das duas espécies de contribuições em relação a um mesmo fato econômico, visto que ou se está numa “operação de importação” ou numa “operação doméstica”.

[...]

24. O direito ao crédito previsto na Lei retrocitada refere-se às contribuições efetivamente pagas na importação e corresponde ao valor resultante da aplicação das alíquotas da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins incidentes no mercado interno no regime de apuração não cumulativa (1,65% e 7,6%, respectivamente) sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições incidentes na

importação, acrescido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando integrante do custo de aquisição. É o que se infere da leitura do §1º e do §3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004:

“§1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção de efeitos desta Lei.

(...)

§3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à Importação, quando integrante do custo de aquisição”

[...]

26. Nessa senda, o inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, dispõe sobre a base de cálculo das contribuições em voga no caso de entrada de bens provenientes do exterior:

Art. 7º A base de cálculo será:

I – o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º deste Lei”

[...]

32. Assim, nos termos da legislação em estudo, os gastos com desembaraço aduaneiro não estão incluídos na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep – Importação e da Cofins – Importação por ocasião da importação de mercadorias. Consequentemente, não há contribuição efetivamente paga sobre esses gastos, não sendo, portanto, passível apuração de crédito sobre os referidos dispêndios. (SD COSIT nº 7/2012) (grifo meu)

Antes de iniciarmos a discussão sobre as Solução de Consulta e de Divergência da COSIT, acima reproduzidas, precisamos esclarecer que o valor do crédito a ser apurado com base nos artigos 3º, incisos I e II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, quando relacionados a bens importados possuem uma composição complexa que envolve a incidência das contribuições sobre o valor importado, num primeiro momento, e outra sobre os demais custos incorridos na aquisição destes bens, como fretes, despesas com o desembaraço aduaneiro e com a logística portuária, aeroportuária ou de fronteira terrestre, em um segundo momento, desde que ocorridas em Território Nacional e sujeitas à incidência destas contribuições.

Vemos que a Lei que determina a incidência do PIS/COFINS nas operações de importação é a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e que no seu artigo 7º, define a base de cálculo das mesmas.

Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

(...)

O inciso I, do artigo 3º, da Lei nº 10.865/2004, trata da importação de bens.

Por outro lado, encontramos no art. 77, do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, o Regulamento Aduaneiro- RA, a definição do Valor Aduaneiro.

Art.77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7º, aprovado pela Decisão CMC nº13, de 2007, internalizada pelo Decreto nº6.870, de 4 de junho de 2009):(Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

I- o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I, excluídos os gastos incorridos no território nacional e destacados do custo de transporte; e(Redação dada pelo Decreto nº 11.090, de 2022)

III- o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.(grifo meu)

O texto deste artigo do Regulamento Aduaneiro resulta na consideração de que o Valor Aduaneiro é composto pelas mesmas parcelas da cláusula CIF (*Cost, Insurance and Freight*) do INCOTERMS.

Da IN RFB nº 2.090, de 22 de junho de 2022, em seu artigo 10, tiramos um maior detalhamento da composição do Valor Aduaneiro

Art. 10. Não serão incluídos no valor aduaneiro os seguintes encargos ou custos, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, na respectiva documentação comprobatória:

I - custos de transporte e seguro, e outros gastos associados a esse transporte, incorridos dentro do território aduaneiro, a partir dos locais referidos no inciso I do art. 9º; e

II - encargos relativos a serviços de construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica da mercadoria importada, executados após a importação.

Então temos na Lei nº 10.865/2004, além da definição da base de cálculo do PIS/COFINS, nas operações de importação de bens, a determinação dos créditos que podem ser considerados nas operações de vendas destes mesmos bens ou de sua utilização como insumos no processo produtivo do contribuinte, já em território nacional, nos termos do seu artigo 15 e 17.

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

(...)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

(...)

§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.(Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

(...)

§ 5º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se, no que couber, as disposições dos §§ 7º e 9º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(...)

Chamo a atenção para o fato de que as glosas que compõem este tópico não estão inclusas no Valor Aduaneiro, e não podem ser consideradas nos créditos permitidos pela Lei nº 10.865/2004 referentes à importação de bens sujeitos à incidência das contribuições, mas fazem parte do custo de aquisição de insumos e de bens para revenda, conforme a previsão dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sendo assim, não haveria duplicidade de reconhecimento de créditos pelo mesmo fato econômico na forma como está expresso na SD COSIT nº 7/2012, no seu item 21, acima reproduzido.

Ademais na IN RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022 em seus artigos, abaixo reproduzidos, vemos que as demais despesas relacionadas à aquisição de bens nos termos dos art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, compõem o custo de aquisição destes bens, como o frete e seguros pagos em Território Nacional, desde que sujeitos à incidência das contribuições.

Art. 167. O direito ao crédito de que trata este Capítulo aplica-se exclusivamente em relação (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º):

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

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

(...)

Art. 169. Os créditos de que trata esta Seção serão determinados mediante a aplicação, sobre a sua base de cálculo, dos percentuais de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 1º, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 1º, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26):

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep; e

II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para os créditos da Cofins.

(...)

Art. 171. Para efeito de cálculo dos créditos de que trata esta Seção, integram o valor de aquisição:(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)

(...)

II - o valor do seguro e do frete relativos ao produto adquirido, quando suportados pelo comprador.(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2152, de 14 de julho de 2023)

(...)

Esta é a mesma lógica encontrada na definição do custo de aquisição de bens para a revenda ou como insumos e que devem ser considerados para fins de apuração do Lucro Real, na forma assim definida no artigo 301, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018) e que serve de base de critérios e princípios para apuração do regime não cumulativo do PIS/COFINS, conforme já apontamos no início deste tópico.

Também é claro que a restrição ao aproveitamento exclusivo de despesas de frete e seguros no custo de aquisição de bens e serviços, que gerem créditos ao PIS/COFINS, só pode prosperar como elemento restritivo se expressar o princípio expresso no artigo 301, do RIR/2018, em caráter não exaustivo, mas sim exemplificativo, pois não há maior detalhamento nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que autorizasse a Autoridade Tributária em determinar restrições ao direito de crédito do contribuinte em contradição à lógica mais ampla do Sistema Tributário Brasileiro.

Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição. (grifo meu)

Desta forma, a aplicação dos créditos previstos nos incisos I e II, dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, no caso de bens importados, precisa considerar os créditos na forma prevista na Lei nº 10.865/2004, com relação aos custos exclusivamente relacionados à importação e, adicionalmente, os custos decorrentes da logística de aquisição ocorridos após a chegada da carga em Território Nacional e necessários ao seu desembaraço aduaneiro, assim como fretes e seguros contratados para movimentar estas cargas do ponto alfandegado ao efetivo domínio do contribuinte de PIS/COFINS.

Estes custos incorridos, após a chegada da carga em Território Nacional, não são regidos mais pela Lei nº 10.865/2004, mas sim pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e no caso envolvem os custos de despachantes aduaneiros e de logística portuária, aeroportuária ou de fronteira terrestres na mesma linha de critérios e princípios de que todo o custo necessário à aquisição e disponibilização para uso do bem importado compõe o seu valor de estoque ou de inventário.

Cumprido destacar que não há que se estabelecer uma consideração à essencialidade ou relevância destes gastos em relação ao processo produtivo, como se pudessem ser inseridos no conceito de insumo. Estes gastos não se referem de forma alguma à produção, mas sim à composição dos custos de aquisição, aplicando-se a mesma lógica tanto aos insumos, como aos bens para revenda e bens adquiridos para o ativo imobilizado, neste último caso estas despesas comporão o valor a ser depreciado, incisos II, III e IV, dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Desta forma, como estes gastos compõem o custo de aquisição de bens que possam dar origem a créditos de PIS/COFINS, foram incorridos em território nacional, são sujeitos ao pagamento de PIS/COFINS e não compõem a base de cálculo dos créditos admitidos em decorrência da Lei nº 10.865/2004, entendo que geram direito créditos de PIS/COFINS no regime não cumulativo, com base no regramento das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Não cabe também qualquer alegação em relação à tomada de decisão de proceder ao desembaraço aduaneiro através de uma estrutura de despachante aduaneiro da própria empresa ou pela contratação de terceiros, posto que é perfeitamente cabível o reconhecimento da liberdade negocial da empresa em estabelecer a melhor opção na execução de tarefas operacionais, no caso, se serão realizadas por funcionários da empresa ou por terceiros. Novamente nos deparamos com o fato de que as despesas que gerem créditos de PIS/COFINS

precisam seguir os mesmos critérios expressos no parágrafo anterior, devendo apenas acrescentar a sua necessidade à operação, sendo irrelevante se são contratadas junto a terceiros ou não.

Nesta mesma toada, voltamos aos princípios de contabilização previstos na legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, e entendo que basta que a despesa possa ser considerada como necessária, nos termos do art. 311, do RIR/2018.

Despesas necessárias

*Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, **necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, caput).*

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º)

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º) .

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, independentemente da designação que tiverem.

Dou razão à Recorrente no sentido de reverter as glosas de despesas aduaneiras conforme descritas no relatório e no voto do Relator.

Dos Custos com Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a Forma de Vapor (Linha 04 das Fichas 06 e 16 da DACON)

Da descrição das glosas presente no relatório do voto do relator, reproduzimos novamente as razões da glosa sobre gastos na aquisição de energia elétrica:

c) Ficha 16A - Linha 04 - Despesas de Energia Elétrica

Foram glosados, por não se referirem energia consumida, os valores relativos as despesas com serviços de gerenciamento de energia elétrica pagos à empresa COMERC ENERGIA S/A e os valores referentes a Tarifas de Uso do Sistema de Distribuição – TUSD.

Vemos que o Relator reverteu as glosas em relação aos valores referentes ao TUSD, mas manteve a glosa em relação aos serviços de gerenciamento de energia elétrica pagos à empresa COMERC ENERGIA S/A.

O direito ao crédito sobre os dispêndios na aquisição de energia elétrica decorre dos incisos IX e III, dos art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, os quais reproduzo:

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

(...)

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

(Lei nº 10.637/2002)

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

(...)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...)

(Lei nº 10.833/2003)

Vemos no voto do Relator que a razão da manutenção da glosa, em relação às despesas relativas ao serviço de gerenciamento da contratação de energia elétrica para a viabilização de sua condição de consumidor livre nos termos dos artigos 15 e 16, da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995, assim foi expressa:

No que se refere a essas despesas de serviços de gerenciamento da empresa COMERC ENERGIA S/A, entendo que não são essenciais ao processo produtivo da empresa, não constituindo-se em insumo do processo produtivo, visto que tais atividades poderiam ser efetuadas por prepostos da própria empresa. Além disso, tais serviços não são aplicados no processo produtivo, mas sim em etapa anterior nas negociações a fim de propiciar a aquisição de energia de acordo como as necessidades da empresa de forma otimizada e de menor custo.

Aqui deparamo-nos novamente com a discussão de se este serviço faria parte do processo produtivo da empresa, mesma questão já abordada no tópico anterior e, se neste caso, esta despesa suportaria o teste de essencialidade ou relevância no processo produtivo. Esta discussão veio à baila através do próprio Recurso Voluntário, onde a Recorrente, frustrada no aproveitamento dos créditos declarados como despesas com energia elétrica na linha apropriada do DACON, tenta adequar-se à argumentação da autuação e busca o reconhecimento como insumo.

Mas a discussão é impropria, na medida em que o direito ao crédito decorrente de gastos com energia elétrica é autônomo em relação aos gastos com aquisições de insumos, sendo prevista em incisos diversos do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme já transcritos acima.

Desta forma, a apreciação dos critérios de essencialidade e de relevância é completamente indevida, tendo surgido como solução para diversas discussões entre o Fisco e Contribuintes na apreciação do conceito de insumo, mas o crédito por energia elétrica não demanda que esta seja utilizada especificamente no processo produtivo da empresa.

De fato, esta é uma exigência exclusiva dos incisos I, II, VI, X e XI, do art. 3º, da Lei nº 10.637/2002 e incisos I, II, VI, IX, X e XI, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, o consumo de energia elétrica não possui qualquer restrição para ser considerado como crédito no regime não cumulativo de PIS/COFINS, podendo incluir até mesmo o consumo nos setores administrativos da empresa.

Neste caso, considero que o custo para a contratação de empresa especializada para gerenciar o acesso ao mercado de energia elétrica, utilizado pelo contribuinte, é necessária e deve compor os custos com energia elétrica, independente de haver ou não a opção da empresa em gerenciar esta contratação da distribuição da energia elétrica por conta própria, nos mesmos termos expressos no tópico anterior.

A gestão da contratação e do uso da energia elétrica num grande consumidor como a Recorrente não pode ser dissociada de seu efeito necessário que é o próprio acesso ao mercado livre de energia e tem vínculo contábil obrigatório com os custos da própria energia consumida, sendo assim, considero que esta glosa deve ser revertida.

Nas demais questões acompanho integralmente o Relator, exceto pela glosa relativa aos créditos decorrentes do aluguel, ou locação de veículos, onde acompanhei o relator pelas conclusões, que formalizo a seguir em minha Declaração de Voto, nos termos do § 8º, do art. 114, da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 (RICARF).

Da possibilidade de se considerar veículos como equipamentos

Com base no § 9º, do art. 114, da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023 (RICARF) venho apresentar minhas razões de decidir, em decorrência de, apesar de acompanhar o voto do Relator pelas conclusões, divirjo das afirmações a respeito da do afastamento da caracterização de veículos como equipamentos, passíveis de serem assim considerados para fins da aplicação dos incisos IV, dos art. 3º, das Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003, e por consequência gerar créditos decorrentes dos gastos com alugueis destes veículos na apuração de PIS/COFINS no regime não cumulativo.

Minha divergência, de forma a consignar os fundamentos adotados pela maioria vencedora, decorre do fato de que considero que veículos possam ser sim considerados como equipamentos, dependendo dos usos que lhes são dados na atividade produtiva da empresa.

Por óbvio que o senso comum nos leva a relacionar os veículos como gênero exclusivamente ao transporte de pessoas ou de carga e, de fato, na maioria das vezes a sua utilização assume este objetivo, mesmo que secundariamente se pudesse atribuir a estas funções a natureza de secundárias ou residuais, mas via de regra, sua caracterização dá-se por sua função principal e característica.

Esta é a conclusão do Ato Declaratório Interpretativo nº 4, de 2015, utilizada por nosso nobre relator nas suas razões de decidir, onde a RFB expressa sua opinião no sentido de que veículos não podem ser classificados como equipamentos por falta de uma previsão normativa para tal.

Também se argumenta que que a Classificação Fiscal dos veículos, na forma prevista no Sistema Harmonizado (SH), afastaria as pretensões da Recorrente no sentido de se apropriar dos créditos decorrentes do aluguel dos mesmos. A conclusão decorre do fato de que Máquinas e Equipamentos são classificados nos Capítulos 84 e 85 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e os veículos no Capítulo 87.

O SH foi internalizado na legislação brasileira pelo Decreto nº 97.409, de 22 de dezembro de 1988.

Tendo em vista que o SH foi desenhado para um determinado fim específico, e que sua amplitude e utilidade aproveitam muitas outras aplicações de natureza diversa de seu projeto de origem, a sua utilização nestas outras aplicações precisa ser conduzida com o reconhecimento das restrições advindas da ampliação do escopo de aplicação do SH, às vezes até mesmo resultando em interpretação indevida.

O SH não tem a pretensão de atribuir natureza jurídica aos bens, e nem de estabelecer uma classificação técnica de mesma natureza daquelas determinadas pelas áreas de conhecimento humano que regulam as diversas atividades comerciais relacionadas.

Assim, a verificação de se um bem, que seja um veículo, e cuja função mais evidente seria o transporte de pessoas ou de bens, possa ser ou não utilizado como equipamento ou máquina no contexto de um determinado processo produtivo precisa ser feita de maneira casuística.

Desta forma, um caminhão especializado, que seja utilizado no transporte da produção mineral do seu local de extração até o ponto de processamento, dentro da área geográfica de uma mina de extração mineral, cumpre a função de equipamento essencial e necessário à produção, da mesma forma que uma esteira faria a mesma função e seria facilmente compreendida como um equipamento cujos gastos com aluguel implicariam em créditos no regime não cumulativo.

Também poderíamos citar um caminhão sonda, utilizado para a perfuração de poços de petróleo em terra. Em que pese ser um caminhão, a sua função principal é permitir a perfuração de poços para exploração de petróleo, e como tal, atua como equipamento, ainda que seja autopropulsado e possa se movimentar entre as diversas áreas de exploração.

Os exemplos seriam vários, e é desnecessário aprofundarmos mais neste ponto.

Apesar desta divergência conceitual, sigo as conclusões do Voto do Relator por entender que não ficou claramente demonstrado nos autos que os veículos, cujos créditos decorrentes de suas despesas com aluguéis são pleiteados, seriam passíveis de serem considerados equipamentos dentro do processo produtivo da empresa.

É como voto.

(documento assinado digitalmente) 340

Jorge Luís Cabral