



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

Processo n° 15868.001643/2009-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-004.765 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria PER/DCOMP - COFINS
Recorrente TINTO HOLDING LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

A matéria considerada não apreciada pela instância "a quo" foi detidamente analisada, sendo que não há qualquer tipo de nulidade.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa a falta de intimação ao contribuinte para se manifestar no curso da ação fiscal, estando garantido seu direito de defesa com a ciência do ato, por meio da impugnação ou da manifestação de inconformidade.

PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE. FISCALIZAÇÃO. EXISTÊNCIA.

A fiscalização reintimou diversas vezes o contribuinte para a apresentação da documentação solicitada, demonstrando enorme proporcionalidade e razoabilidade.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA

Ocorre a homologação tácita das compensações requeridas no lapso de 5 (cinco) anos a partir da solicitação.

TAXA SELIC. NÃO CAMBIMENTO.

Em razão do artigo 13, da Lei nº 10.833, de 2003, há vedação expressa na atualização monetária ou incidência de juros sobre o pedido de ressarcimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

O § 10, do artigo 8º, da Lei nº 10.925, de 2004, considerou a alíquota de 60% para os insumos nos produtos ali referidos, no caso, os produtos produzidos com o insumo adquirido - gado bovino - são produtos de origem animal.

DIREITO AO RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Sendo benefício de natureza exoneratória, o desconto de créditos apurados sobre o valor de bens e serviços utilizados como insumos, deve ser comprovados de forma inequívoca pelo contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a aplicação da alíquota de 60 % das alíquotas gerais na aquisição de gado bovino de pessoas físicas.

(assinatura digital)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinatura digital)

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza - Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, José Renato Pereira de Deus, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araujo.

Relatório

Trata-se de processo, que adveio de pedido de ressarcimento da COFINS, que indeferiu o ressarcimento e não homologou as compensações a ela vinculadas, glosando supostos créditos. Do relatório, presente no auto de infração, que decorreu das glosas realizadas, extrai-se, fls. 48¹:

Consultamos a DIPJ/2006 do sujeito passivo e verificamos que o mesmo informou na ficha 23 (Remetentes de insumos/mercadorias), para seu estabelecimento filial de CNPJ 01.597.168/0002-70, diversos CPFs. Comprova-se então que o sujeito passivo adquiriu gado bovino de pessoas físicas e que, muito provavelmente, informou os valores correspondentes a estas aquisições incorretamente na linha 02 (bens utilizados como insumos) das fichas 06 e 12 do DACON, pois não há nenhum valor informado na linha 18 (crédito presumido - atividades agroindustriais) das fichas 06 e 12 do DACON. A

¹ Todas as páginas referenciadas no presente voto correspondem ao e-processo.

consulta foi juntada às fls. 172. Para outros estabelecimentos filiais também houve informação de aquisições de pessoas físicas na ficha 23 (Remetentes de insumos/mercadorias) da DIPJ/2006. Nos arquivos digitais dos registros fiscais apresentados pelo sujeito passivo há inúmeras notas fiscais correspondentes a aquisição de gado bovino de pessoas físicas. Extraímos cópia de algumas notas fiscais que foram apresentadas pelo sujeito passivo e as juntamos no Anexo I do processo administrativo n.º 15868.000407/2010-94, que consubstanciará este auto de infração.

A contribuinte irresignada apresentou manifestação de inconformidade, fls. 108/122, na qual alegou que:

- Em preliminares:

i) Que protocolou um pedido de ressarcimento de créditos da COFINS, apurados no 4º trimestre de 2005, nos termos da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e que há nulidade no despacho que o indeferiu, pois a Recorrente não foi intimada do fim da instrução, para se manifestar, o que deveria ter ocorrido em um prazo de 10 dias, cumprindo a formalidade essencial prevista no artigo 44, da Lei nº 9.784/1999;

ii) Que o despacho decisório é nulo pela falta de legislação que o fundamentou. Argumenta que pela análise das disposições, contidas na Instrução Normativa SRF nº 900/2008, se depreende ser somente possível o indeferimento do pedido caso o contribuinte não possua efetivamente o direito ao ressarcimento do crédito da COFINS.

Que ela é uma das maiores empresas do setor do agronegócio brasileiro e questiona no sentido de como poderia a fiscalização entender que ela não teria nenhum crédito da COFINS no período do 4º Trimestre de 2005, que não há razoabilidade e proporcionalidade no despacho decisório;

iii) Que o despacho decisório é nulo pela presença de erro e falta de motivação, pois negaram o crédito como se a empresa não adquirisse insumos para o seu processo produtivo;

iv) Que o despacho realizou um levantamento fiscal pretérito, o que não poderia ocorrer e que não pode ser considerado válido um levantamento, que desconsiderou todos os documentos da Impugnante, que demonstram ser uma grande empresa e ser titular de créditos da COFINS relacionados ao 4º trimestre de 2005;

v) Que houve cerceamento ao direito de defesa, pois o despacho não permitiu a Impugnante exercer sua ampla defesa, pois não demonstrou como foi possível o não reconhecimento do seu direito creditório, já que foram apresentadas provas à fiscalização sobre a sua existência;

vi) Alega que o despacho decisório merece ser reformado, pois ela tem a intenção de fornecer todos os documentos fiscais que provam o direito creditório pleiteado, assim como sua regularidade. Ademais, argumenta que a autoridade deve realizar todos os atos necessários para apurar de forma real e verdadeira as circunstâncias, envolvendo o direito do contribuinte em razão do princípio da verdade material;

- No mérito:

vii) Que o despacho decisório merece ser reformado, uma vez que ela possui o direito ao ressarcimento, conforme comprova a documentação apresentada;

vii) Que ela possui direito ao crédito da COFINS, pois adquire insumos tributados no mercado interno, como pode ser apurado na planilha de apuração anexa cujo resultado remonta na quantia de R\$ 13.305.094,84 (treze milhões, trezentos e cinco mil, noventa e quatro Reais e quatro centavos).

Que o documento demonstra que, considerando este montante de aquisição, ela possui o direito aos créditos da COFINS, abrangidos pelo 4º Trimestre de 2005, sendo provenientes de aquisições de insumos de produção, energia elétrica, depreciação e demais itens que garantem o aproveitamento de créditos;

viii) Alegou que seu direito ao ressarcimento não pode mais ser indeferido, pois foi atingido pelos efeitos da decadência;

ix) Demonstra que a DRF não admitiu a apuração do crédito presumido, considerando a aplicação pela alíquota de 60% (sessenta por cento), prevista no inciso I, do parágrafo 3º, do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, porque seria aplicável a alíquota de 35% prevista no inciso I do mesmo dispositivo.

Diz que o referido posicionamento não merece ser admitido, porque, conforme a redação do supracitado inciso I, ela possui o direito de calcular o crédito presumido considerando produzir produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4.

Confronta a fundamentação do Despacho Decisório, no qual a autoridade fiscal fundamentou seu posicionamento na IN nº 660/2006 e diz que o referido embasamento não merece ser admitido porque esta IN considera que o produto que indica a porcentagem do crédito presumido é o insumo, desconsiderando que a redação do supracitado parágrafo 3º que indica como produto aquele produzido pela empresa que usará o crédito presumido

x) O despacho decisório deve ser cancelado, pois a IN 660/2006 foi publicada posteriormente à geração do crédito e deve ser aplicado, no presente caso, o princípio da irretroatividade da lei tributária, que proíbe a cobrança de tributos em relação a fatos antes do início da vigência de lei em que os houver instituído;

xi) Pleiteia pelo direito ao ressarcimento com a incidência da taxa SELIC e argumenta que as compensações já foram homologadas tacitamente pelo transcurso do prazo.

Sobreveio, então, acórdão da DRJ/Rio de Janeiro I, fls. 186/199, cuja ementa é colacionada abaixo:

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

*CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL.
ALÍQUOTA APLICÁVEL.*

*A alíquota prevista em lei para apuração dos créditos de
insumos aplicados na atividade agroindustrial incide sobre o*

valor dos produtos adquiridos e é definida de acordo com o capítulo da TIPI no qual estão inseridos.

DIREITO AO RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Sendo benefício de natureza exoneratória, o desconto de créditos apurados sobre o valor de bens e serviços utilizados como insumos, deve ser comprovados de forma inequívoca pelo contribuinte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

COFINS NÃO-CUMULATIVA. MATÉRIA JÁ APRECIADA.

Não cabe apreciação de matéria já analisada em processo anterior relativo ao mesmo período e mesmo tributo.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa a falta de intimação ao contribuinte para se manifestar no curso da ação fiscal, estando garantido seu direito de defesa com a ciência do ato, por meio da impugnação ou da manifestação de inconformidade.

SELIC.

Incabível aplicação da Taxa Selic em processos de Ressarcimento por não se tratar de pagamento indevido.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA

Ocorre a homologação tácita das compensações requeridas no lapso de 5 (cinco) anos a partir da solicitação.

A Recorrente, então, irressignada, apresentou Recurso Voluntário, fls. 203/218, onde reafirmou os argumentos da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Relatora.

1. Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado de modo tempestivo, a ciência do acórdão ocorreu em **25 de novembro de 2013**, fls. 201, e o recurso foi protocolado em **01º de dezembro de 2013**. Trata-se, portanto, de recurso tempestivo e de matéria que pertence a este colegiado.

2. Das preliminares

2.1. Da suposta não apreciação dos argumentos na manifestação

A Recorrente pleiteia pela nulidade da decisão, proferida pela DRJ/Rio de Janeiro, alegando que ela não apreciou os seguintes pontos: i) estarem os documentos à disposição da fiscalização, devendo ocorrer a aplicação do princípio da verdade material e impossibilidade do ressarcimento ser indeferido; ii) levantamento fiscal precário; iii) cerceamento do direito de defesa e iv) a aplicação do princípio da irretroatividade;

Da leitura do acórdão da DRJ/Rio de Janeiro I, percebe-se que tais pontos foram tratados, não ensejando qualquer tipo de nulidade, vide trechos abaixo, fls. 193/198:

(...)

Analisando-se o Processo nº 15868.000407/2010-94 referente aos Autos de Infração lavrados em decorrência do trabalho de verificação das Bases de Cálculo do PIS e da COFINS, com o objetivo de apurar a veracidade dos valores apresentados em Pedidos de Ressarcimento de créditos referentes ao 4º trimestre de 2005, podemos concluir que a fiscalização foi bastante diligente na busca da verdade material. No Termo de Verificação Fiscal às fls. 41/54 resta claro que o contribuinte não forneceu a memória de cálculo da apuração dos créditos descontados, apresentando à fiscalização planilhas que eram meras cópias dos DACON. O contribuinte foi intimado por diversas vezes a apresentar a documentação referente aos créditos, sendo atendido de forma parcial, não conclusiva. Assim a fiscalização compareceu ao estabelecimento da empresa em São Paulo em pelo menos quatro ocasiões com o objetivo de obter a documentação necessária, conforme consta nos diversos Termos de Constatação lavrados ao longo do procedimento fiscal. Os Termos de Intimação, constatação, embargo entre outros estão nos autos do processo 15868.000407/2010-94. Não obtendo a documentação necessária, que o contribuinte teria obrigação de manter, já que se utilizou do benefício de descontar os créditos na apuração da COFINS devida mensalmente, a fiscalização a partir da escrituração contábil e fiscal da empresa elaborou o cálculo dos créditos em trabalho minucioso, detalhando a metodologia utilizada (fls.41/54). Foram então elaborados novos DACON (fls.21/40).

(...)

Logo, a argumentação de que o procedimento fiscal foi efetuado de forma precária, sem que o contribuinte tivesse tido a oportunidade de apresentar documentação fiscal e outros documentos, além de explicitar que a fiscalização desconsiderou os documentos apresentados pela Recorrente, além de ter cerceado seu direito de defesa, não tem a menor lógica, tendo em vista que apuração dos créditos foi feita a partir exatamente da escrituração contábil da empresa.

(...)

Quanto ao fato de ter invocado o Princípio da Irretroatividade, alegando que o AFRFB utilizou-se da regulamentação prevista na IN nº 660/2006 para a aplicação do artigo 8º da Lei nº

10.925/2004, e que portanto, a referida lei estaria retroagindo para alcançar fatos ocorridos no período do Pedido de Ressarcimento e também que a lei tributária só poderia retroagir nos casos, ainda que não definitivamente julgados, quando seja cominada uma penalidade menos severa à aquele que cometeu uma possível infração, diferentemente do que ocorreu no presente Pedido de ressarcimento pela contribuinte.

(...)

Por fim, quanto a homologação tácita pleiteada pelo contribuinte, nos Termos do art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96, levando-se em consideração que as DCOMP 01256.38126.310706.1.3.09-0769 (fls.12) e nº 31472.63907.310708.1.3.09-8700 (fls.16), vinculadas ao PER nº 31028.86825.160206.1.1.09-6944 (fls.8/9), foram transmitidas em 31/07/2008 e pelo fato de a ciência do Despacho Decisório ter ocorrido em 14/06/2011.

(...)

Quanto a alegação de que os documentos comprobatórios estão à disposição da fiscalização nas dependências da empresa e que não foram anexados por serem em grande volume, não merece ser considerada. O contribuinte poderia ter apresentado, no curso da ação fiscal, os cálculos dos créditos descontados e demais documentos solicitados pela fiscalização em meio magnético, não há portanto, que se falar em grande volume de documentos.

Sendo assim, não merece prosperar a preliminar levantada pela Recorrente, uma vez que os temas foram analisados pela DRJ/Rio de Janeiro I.

2.2. Da suposta falta de intimação para a Recorrente

A Recorrente alega outra nulidade no curso do processo administrativo, que seria em decorrência da falta de intimação após o encerramento da fase instrutória, com fundamento no artigo 44, da Lei nº 9.784/1999, que prevê que o administrado possui o prazo de 10 (dez) dias para se manifestar.

A referida alegação não merece prosperar, tendo em vista que a fase instrutória/inquisitória do processo administrativo fiscal não abre a fase litigiosa, que irá ser iniciada a partir da apresentação da impugnação, no caso em análise, da manifestação de inconformidade. Nesse sentido, é o artigo 14, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Decreto nº 70.235/1972

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Quando a Constituição Federal em seu artigo 5º, inciso LV, assegura a ampla defesa e o contraditório no processo judicial e administrativo, ela utilizada a terminologia "litigantes", *in verbis*: "Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela

inerentes". Por conseguinte, realizando uma interpretação conjunta do texto constitucional com o decreto em questão, percebe-se que a fase litigiosa inicia com a impugnação, não havendo que se falar em litigante em fase anterior a tal instauração. Nesse sentido, rejeitada a referida preliminar.

2.3. Da razoabilidade e proporcionalidade

A Recorrente em seu Recurso Voluntário alega que a fiscalização agiu sem razoabilidade e proporcionalidade na análise dos documentos apresentados. Tal afirmativa não é o que se extrai a partir da situação fática do andamento do processo administrativo. Importante transcrever os trechos - auto de infração originário das glosas - , que descrevem as numerosas tentativas da fiscalização, na solicitação da documentação da contribuinte, fls. 43/48:

Em 22/01/2010, dando prosseguimento ao procedimento fiscal, intimamos o sujeito passivo para que, no prazo de vinte dias, apresentasse diversos elementos e informações para que pudéssemos realizar as verificações determinadas. (...) O prazo para atendimento encerrou-se em 18/02/2010.

(...)

Posteriormente, o sujeito passivo foi intimado por meio do Termo de Intimação Fiscal, de 12/02/2010, para que, no prazo de vinte dias, apresentasse os arquivos digitais complementares do PIS/Cofins. A ciência se deu em 22/02/2010 (via postal) e o prazo para atendimento encerrou-se em 15/03/2010.

(...)

Em 29/03/2010 nos dirigimos até São Paulo, no endereço do estabelecimento matriz do sujeito passivo. (...)

Diante disso, nessa mesma data, por meio do Termo de Constatação e de Reintimação Fiscal - 2, após registrarmos os fatos constatados, reintimamos o sujeito passivo para que, no prazo de cinco dias, apresentasse os elementos já exigidos anteriormente por esta fiscalização nos Termos de Intimação Fiscal, de 22/01/2010 e 12/02/2010.

(...)

Diante da recusa do sujeito passivo em apresentar a memória de cálculo utilizada para preenchimento do DACON, esta fiscalização, com base nos arquivos digitais dos registros fiscais apresentados pelo sujeito passivo, iniciou as análises e elaborou quatro planilhas em excel, que foram encaminhadas ao sujeito passivo por meio do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal, de 04/08/2010.

(...)

Por que, o sujeito passivo, apesar de insistentemente intimado e reintimado, não quer detalhar a forma de apuração dos valores informados nas linhas 02, 03 e 18 das fichas 06 e 12 do DACON?

E há diversas outras reintimações realizadas por parte da fiscalização, uma vez que a Recorrente não atendeu ao pedido da fiscalização e, quando atendeu, não apresentou a documentação de modo adequado. A fiscalização apresentou notável razoabilidade e proporcionalidade diante da visível atitude procrastinatória da contribuinte, portanto, a referida preliminar é rejeitada.

2.4. Da suposta falta de legislação, motivação e incorreção

A Recorrente alega que o despacho decisório é nulo, porque não existe legislação, garantindo a possibilidade do indeferimento do pedido de ressarcimento pelo motivo descrito no seu texto e diz que é uma das maiores empresas no setor agroindustrial, questionando o trabalho da fiscalização na desconsideração da parte dos insumos.

Tal preliminar será melhor analisada posteriormente, quando for debatido o mérito do indeferimento do pedido de ressarcimento, contudo, desde já, afirma-se que ela não merece ser acolhida, tendo em vista que a fiscalização fundamentou o indeferimento em matéria fática - falta de prova - e de direito a partir da legislação pertinente.

Posteriormente, alega que o acórdão da DRJ/Rio de Janeiro I é nulo por falta de motivação e pela existência de erros, pois não exprimiu a vontade da Recorrente em apresentar a documentação.

Tal questionamento já foi analisado em preliminares anteriores, quando a Recorrente alegou matérias que não teriam sido apreciadas pela DRJ/Rio de Janeiro I e o trabalho da fiscalização. A referida preliminar não merece ser acolhida.

2.5. Do levantamento fiscal pretérito

A Recorrente alega que a fiscalização não poderia ter encerrado a diligência, quando ela apresentou a documentação e questiona a validade de um levantamento que desconsiderou todos os seus documentos, que demonstram ser ela uma grande empresa e titular de créditos da COFINS relacionados ao 4º trimestre de 2005.

Quanto à apresentação da documentação, observou-se em preliminares, já discutidas, que a empresa foi intimada e reintimada numerosas vezes para apresentar a documentação e não o fez da maneira adequada. Quanto ao levantamento, cabe à fiscalização averiguar a validade ou não dos créditos pleiteados. Portanto, rejeita-se a presente preliminar.

2.6. Do suposto cerceamento do direito de defesa e da verdade material

A Recorrente alega que houve cerceamento do direito de defesa, pois foram apresentadas todas as provas, que demonstram a existência do crédito. Na mesma linha de raciocínio, ela disse que foi desrespeitado o princípio da verdade material em virtude das provas.

Conforme já debatido anteriormente, a Recorrente não apresentou a documentação exigida pela fiscalização, onde foi intimada e reintimada várias vezes. A documentação, acostada à impugnação, não comprova o seu direito de crédito. Do acórdão da DRJ/Rio de Janeiro I, extrai-se, fls. 198:

Na Impugnação também não comprovou a apuração dos créditos a serem descontados, gastando a maior parte de sua

argumentação, tanto na Impugnação quanto nesta Manifestação de Inconformidade com demonstração de possíveis nulidades, ora do Procedimento Fiscal, ora do Despacho Decisório nele baseado, sem entretanto lograr êxito em suas explicações.

Portanto, não se vislumbra qualquer tipo de cerceamento de direito de defesa, uma vez que, durante o procedimento de fiscalização, houve uma série de reintimações, oportunizando novamente à Recorrente a apresentação da documentação, que comprovaria a existência do direito ao crédito. No mesmo sentido, não há ofensa ao princípio da verdade material, tendo em vista que a fiscalização glosou os créditos pleiteados pela falta probatória, ônus que cabe à Recorrente nos termos do artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/2015.

3. No mérito

3.1. Do direito ao ressarcimento

A Recorrente alega que ela possui direito ao crédito da COFINS, pois adquire insumos tributados no mercado interno, como pode ser apurado na planilha de apuração anexa à manifestação de inconformidade, cujo resultado remonta na quantia de R\$ 13.305.094,84 (treze milhões, trezentos e cinco mil, noventa e quatro Reais e quatro centavos).

Da análise do que ocasionou a glosa, que indeferiu o direito ao ressarcimento, observa-se uma divergência no que se refere ao preenchimento na DACON no campo concernente ao **insumo**.

A legislação de regência prevê o seguinte:

Lei 10.833/2003

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

(...)

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

No que tange ao conceito de “insumos”, ele é polissêmico e não deve ser considerado como um termo de âmbito fechado, tampouco extremamente amplo; a sua interpretação há que se balizada pela proporcionalidade e razoabilidade, além do dever de observar-se o contexto em que o determinado bem ou serviço está inserido, para, então, poder se configurar como despesas atinentes ao processo produtivo ou à prestação de serviço, havendo, assim, uma orientação própria na interpretação do conceito “insumo” a fim de observar o princípio da não-cumulatividade, presente na contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS.

Há que se observar o **processo produtivo** da Recorrente e verificar-se se o **insumo** enquadra-se nos **custos de aquisição e produção - fatores de produção**. Da doutrina contábil, extrai-se:

d) Custo - gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço²

Assim, assemelha-se, em parte, aos custos de produção e despesas necessárias, previstos nos artigos 290, I, e 299, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, mas não há uma identidade total, devendo ser analisado caso a caso, já que se tratam de materialidades similares, mas não idênticas. Assim, ele não pode ser restrito ao conceito, previsto no IPI, nem tão amplo, quanto na legislação do imposto sobre a renda.

Ultrapassado o conceito da legislação do que seria insumo, segundo relatório anexo ao auto de infração, decorrente das glosas de créditos de contribuição para o PIS e da COFINS, extraem-se as seguintes informações, fls. 47/51:

Como já dissemos anteriormente, o sujeito passivo não apresentou nenhuma planilha ou qualquer outro documento contendo a memória de cálculo demonstrativa da forma de apuração dos valores das aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, de gado bovino de pessoas físicas, bem como das devoluções de vendas, por ele considerados e informados no DACON, para a apuração dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Também não apresentou os arquivos digitais complementares do PIS/Cofins. Desta forma, com base nos arquivos digitais dos registros fiscais e demais documentos e esclarecimentos apresentados pelo sujeito passivo esta fiscalização elaborou diversas planilhas para a apuração dos créditos.

(...)

*Consultamos a DIPJ/2006 do sujeito passivo e verificamos que o mesmo informou na ficha 23 (Remetentes de insumos/mercadorias), para seu estabelecimento filial de CNPJ 01.597.168/0002-70, diversos CPFs. **Comprova-se então que o sujeito passivo adquiriu gado bovino de pessoas físicas e que, muito provavelmente, informou os valores correspondentes a estas aquisições incorretamente na linha 02 (bens utilizados como insumos) das fichas 06 e 12 do DACON, pois não há nenhum valor informado na linha 18 (crédito presumido - atividades agroindustriais) das fichas 06 e 12 do DACON. A consulta foi juntada às fls. 172. Para outros estabelecimentos filiais também houve informação de aquisições de pessoas físicas na ficha 23 (Remetentes de insumos/mercadorias) da DIPJ/2006. Nos arquivos digitais dos registros fiscais apresentados pelo sujeito passivo há inúmeras notas fiscais correspondentes a aquisição de gado bovino de pessoas físicas. Extraímos cópia de algumas notas fiscais que foram apresentadas pelo sujeito passivo e as juntamos no Anexo I do processo administrativo n.º***

² MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 25.

15868.000407/2010-94, que consubstanciará este auto de infração.

(...)

Em relação aos valores informados na linha 02 (bens utilizados como insumos) das fichas 06 e 12 do DACON do 4o trimestre de 2005, diante de todo o acima já exposto, ficou claro para esta fiscalização que a apuração dos créditos foi realizada de forma totalmente incorreta pelo sujeito passivo. Diante disso, com base nos arquivos digitais dos registros fiscais apresentados pelo sujeito passivo, fizemos a apuração da base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, linhas 02 (bens utilizados como insumos), 03 (serviços utilizados como insumos) e 12 (devolução de vendas sujeitas à alíquota de 1,65%) das fichas 06 e 12 do DACON, bem como dos outros créditos, linha 18 (crédito presumido - atividades agroindustriais) das fichas 06 e 12 do DACON, conforme demonstrado nas planilhas em excel assim denominadas:

(...)

Realizados os procedimentos fiscais, na forma acima consignada, concluímos que o sujeito passivo não possui os créditos calculados sobre os valores que foram por ele informados na linha 02 das fichas 06 e 12 do DACON, pelas inúmeras razões já expostas anteriormente. Conseqüentemente, fizemos a apuração dos créditos a que tem direito com base nos arquivos digitais dos registros fiscais apresentados pelo próprio sujeito passivo, que foram demonstrados nas planilhas já mencionadas e no DACON completo elaborado por esta fiscalização. No quadro a seguir estão demonstrados mês a mês os valores totais dos créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins informados no DACON pelo sujeito passivo, os apurados pela fiscalização, bem como os glosados.

(grifos não constam no original)

fl. 100: Do despacho decisório, extraem-se trechos que elucidam a glosa em questão,

11. Com relação à base de cálculo do crédito, no tocante à compra de bens utilizados como insumos, foi apurado um valor diferente a ser considerado, devido a diversas glosas, quais sejam diferenças encontradas entre o valor declarado no DACON e as aquisições demonstradas nos arquivos digitais apresentados e compras de pessoas físicas que deveria gerar direito a crédito presumido, e não deveriam compor a base de cálculo como insumos. Foi encontrada ainda diferença entre o valor constante do DACON referente a devolução de vendas. Esse valor também foi recalculado pela DRF Araçatuba.

No campo referente aos bens utilizados como insumos, a Recorrente informou a aquisição de gado bovino por pessoas físicas e, portanto, tais valores foram glosados pela fiscalização.

O acórdão da DRJ/Rio da Janeiro assim se manifestou, fls. 195/196:

*No que concerne à alegação de que seria impossível exercer suas atividades sem adquirir insumos, cumpre esclarecer que o indeferimento do pleito não foi devido ao fato de que a empresa não adquiriu insumos no período, mas sim porque **as aquisições não foram comprovadas na forma e no valor considerados pela contribuinte no DACON**, ou seja, pode haver aquisições que não gerem créditos, como as havidas de pessoas físicas, ou que gerem crédito parcial, ou ainda que para gerar crédito dependam da forma de utilização do bem ou serviço, e ainda outras situações específicas que somente podem se esclarecidas se as operações forem detalhadas e, para isso, é preciso que a postulante forneça todos os elementos e esclarecimentos à fiscalização.*

(...)

Ainda pela falta de apresentação dos cálculos dos créditos descontados e outras informações, a Fiscalização poderia simplesmente ter glosado a totalidade dos créditos, entretanto, procedeu a uma nova apuração, mantida em julgamento de primeira instância. Some-se a isso ao fato de nem na Impugnação do Auto de Infração, nem nesta Manifestação de Inconformidade o contribuinte trouxe aos Autos qualquer documentação capaz de comprovar que teria créditos no montante que alega.

(grifos não constam no original)

Portanto, **pela falta de comprovação probatória**, mantém-se a glosa no que se refere ao direito ao ressarcimento, sendo ônus da contribuinte provar que possui direito ao crédito com base em insumos e outros créditos do sistema não-cumulativo.

3.2. Crédito da agroindústria e sua alíquota

A Recorrente alega que a DRF não admitiu a apuração do crédito presumido, considerando a aplicação pela alíquota de 60% (sessenta por cento) prevista no inciso I, do parágrafo 3º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, porque seria aplicável a alíquota de 35% prevista no inciso I do mesmo dispositivo e diz que tal posicionamento não merece ser admitido, porque, conforme a redação do supracitado inciso I, ela possui o direito de calcular o crédito presumido, considerando produzir produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4.

Isto ocorre para a Recorrente, porque considerando a realização de saídas de produtos capitulados em tais Capítulos possui o direito de utilizar a alíquota de 60% prevista na supracitada legislação.

Quanto ao crédito presumido da agroindústria, a legislação prevê o seguinte:

Lei 10.925/2004

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03,

03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, **destinadas à alimentação humana ou animal**, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência)

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(grifos não constam no original)

Observa-se, por meio do preceito legal, que as pessoas jurídicas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, farão jus ao crédito presumido. No caso em análise, a Recorrente adquire gado bovino, que, por sua vez, precisa de ração para sua sobrevivência e alimentação, e, por conseguinte, os produtos produzidos com o insumo adquirido - gado bovino - são produtos de origem animal.

O § 10, do artigo 8º, da Lei nº 10.925, de 2004, considerou a alíquota de 60% para os insumos nos produtos ali referidos, ou seja, os insumos adquiridos pela Recorrente devem ser considerados à alíquota de 60%, pois se trata de gado bovino.

Ademais, conforme preceitua o §10, do artigo 8º, da Lei nº 10.925, de 2004, "para efeito de interpretação", logo, se trata de um lei interpretativa, que segundo o Código Tributário Nacional:

Código Tributário Nacional

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

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

(grifos não constam no original)

O período de apuração do caso em análise é o quarto trimestre de 2005, contudo, como a lei é interpretativa, ela deve retroagir, considerando, então, a alíquota de 60%, reformando-se, assim, a decisão da DRJ/Rio de Janeiro I.

Em razão da aplicação do § 10, do artigo 8º, da Lei nº 10.925, de 2004, torna-se inócua a análise da IN SRF nº 660, de 2006, reformando-se o crédito presumido para a alíquota de 60%.

3.3. Da decadência e da homologação tácita

A Recorrente alega que o direito ao ressarcimento não pode ser mais indeferido, porque, no caso, incide o prazo quinquenal de homologação tácita do direito, fundamentando o referido prazo no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional e no artigo 74, §5º, da Lei nº 9.430, de 31 de dezembro de 1996.

Quanto à homologação tácita, vale transcrever o que decidiu a DRJ/Rio de Janeiro, fls. 197/198:

Por fim, quanto a homologação tácita pleiteada pelo contribuinte, nos Termos do art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96, levando-se em consideração que as DCOMP 01256.38126.310706.1.3.09-0769 (fls.12) e nº 31472.63907.310708.1.3.09-8700 (fls.16), vinculadas ao PER nº 31028.86825.160206.1.1.09-6944 (fls.8/9), foram transmitidas em 31/07/2008 e pelo fato de a ciência do Despacho Decisório ter ocorrido em 14/06/2011 (fls.107), não ocorreu em relação a quaisquer das DCOMP transmitidas, ao contrário do que advoga o contribuinte.

A PER/DCOMP referente ao 4º trimestre de 2005 foi transmitida em 16 de fevereiro de 2006, fls. 8, se for contado este o prazo inicial da constituição do crédito, a Fazenda Pública teria até 2011 para lançar de ofício. No caso em análise, o auto de infração, que é proveniente das glosas das compensações e ressarcimentos indevidos, data de 06 de outubro de 2010. Nesse sentido, não há que se falar em homologação tácita, nem em que o ressarcimento foi atingido pelos efeitos da decadência.

3.4. Da Taxa Selic

A Recorrente pleiteia o direito ao ressarcimento com a aplicação da Taxa Selic, ocorre que há vedação expressa na legislação em apreço, vedando a atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores:

Lei nº 10.833, de 2003

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

(...)

*Art. 13. **O aproveitamento de crédito** na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, **não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.** (Produção de efeito)*

(grifos não constam no original)

Por existir vedação expressa, rejeita-se a alegação da Recorrente de incidência da Taxa Selic no pedido de ressarcimento.

4. Conclusão

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário, rejeitando as preliminares e, no mérito, concedo provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a aplicação da alíquota de 60 % das alíquotas gerais na aquisição de gado bovino de pessoas físicas.

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza