



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

Processo nº 16349.000277/2009-88
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.361 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de março de 2014
Matéria COFINS
Recorrente PERDIGÃO AGROINDÚSTRIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

NULIDADE. INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE PERÍCIA. REALIZAÇÃO DE DILIGENCIA. ALTERNATIVA DO JULGADOR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Poderá a autoridade julgadora denegar pedido de diligência ou perícia quando entendê-las desnecessárias ao julgamento do mérito, sem que isto ocasione cerceamento de direito de defesa.

NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA E CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Estando o processo suficientemente instruído com os documentos e informações necessárias para a formação da convicção dos julgadores e que permita a defesa das partes, tem-se por ausente o vício de nulidade por falta de produção de provas adicionais destinadas a contrapor os registros efetuados pelo sujeito passivo em sua contabilidade.

NULIDADE. CARÊNCIA DE DOCUMENTOS E PROVAS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não padece de nulidade a decisão recorrida e nem o despacho decisório em manifestação de inconformidade, que seja lavrado por autoridade competente, contendo a descrição dos fatos, enquadramentos legais e motivação pertinente, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e eloquência, o seu direito de defesa.

PIS E COFINS. BENS AQUIRIDOS PARA REVENDA E CONSUMIDOS NO ESTABELECIMENTO. AUSÊNCIA DE CRÉDITO.

Procede a glosa de créditos de PIS e de COFINS sobre a aquisição de bens adquiridos para revenda e não empregados como insumo no processo produtivo, quando revelar-se terem sido consumidos pelo estabelecimento empresarial.

CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS PREVISTOS NO ART. 3º, II, DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMOS. RELAÇÃO DE PERTINÊNCIA E DEPENDÊNCIA COM O PROCESSO DE PRODUÇÃO E FABRICAÇÃO DE BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No regime de apuração não cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS, o desconto de créditos das aquisições de bens e direitos utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens destinados a venda (art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), está condicionado a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem ou prestação de serviços pelo contribuinte, analisada em cada caso em concreto, não sendo aplicável o conceito restrito das IN's 247/02 e 404/04, que equiparou o insumo aos produtos intermediários no âmbito do IPI e nem o conceito mais elástico de despesa necessária previsto para o IRPJ.

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE CRÉDITO. O valor das despesas com serviços de transporte (fretes e carretos) dos produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não gera direito a crédito, por não se enquadrar no conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e, também, não estar relacionada, expressa e taxativamente (numerus clausus), nos incisos III a X da Lei nº 10.833/2003, pois trata-se de custo ou despesa realizada após a conclusão do processo de fabricação.

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. ABRANGÊNCIA E LIMITES.

Concedem o crédito das contribuições ao PIS e à COFINS os serviços de armazenagem, sendo a esta inerentes os serviços portuários que compreendem a pesagem, o monitoramento, a ovação ou a desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e a taxa de selagem de *containers*. Por outro lado não estão abrangidos no conceito de armazenagem e nem de frente das operações de venda, os serviços de capatazia, taxa de liberação de BL, despachantes aduaneiros nas exportações, os quais revestem-se da natureza de despesas administrativas ou de vendas.

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. LEIS NºS 10.637/02, 10.833/03 E 11.033/04. AQUISIÇÕES DE INSUMOS SUJEITOS A ALÍQUOTA ZERO COM SAÍDA SUBSEQUENTE PARCIALMENTE TRIBUTADA. DIREITO AO CRÉDITO PROPORCIONAL.

O inciso II, no §2º, dos arts. 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, veda o desconto de crédito sobre a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS e à COFINS quando a operação subsequente sujeitar-se à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, de modo que quando a operação subsequente for parcialmente tributada, deve ser permitido o direito ao desconto de créditos proporcionalmente às receitas

de vendas sujeitas a incidência tributária, os quais podem ser mantidos nos termos do art. 17, da Lei nº 11.033/04. Glosa parcialmente mantida.

CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. ALÍQUOTA DE PRESUNÇÃO DO CRÉDITO. PRODUTO EM FABRICAÇÃO.

O montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota relativa ao produto a ser produzido e das mercadorias a serem vendidas e não pelos insumos adquiridos, sendo que no caso de frigorífico que industrializa produtos para a alimentação humana, a alíquota aplicável é de 60% (sessenta por cento).

PIS E COFINS. AGROINDÚSTRIA. COMPRAS COM SUSPENSÃO. CRÉDITO INTEGRAL. DESCABIMENTO. DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO.

A condição de que fossem editados “termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF”, prevista no §2º, do art. 9º, da Lei nº 10.925/2004, não impede a incidência da norma de suspensão de PIS e de COFINS, estando atendidas todas as condições legais. Havendo a suspensão, procede a glosa do crédito integral tomado pelo adquirente, mas preserva-se o direito ao cômputo do crédito presumido, nos termos do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004.

PIS E COFINS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS. INSUMOS. DESPESAS OPERACIONAIS. ATIVO IMOBILIZADO. PREÇO E TEMPO DE VIDA ÚTIL. PARÂMETROS PARA O DIREITO DE CRÉDITO.

Nos termos do art. 30, da Lei nº 9.249/95 (art. 15, do Decreto-Lei 1.598/77 e art. 301, do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99), o valor da aquisição de partes e peças de máquinas do setor produtivo da indústria, poderá ser deduzido diretamente como despesa operacional se não superior a R\$326,01, ou o prazo de vida útil que não ultrapasse a um ano, concedendo o respectivo direito ao crédito na qualidade de insumo. Quando não atendidos pelo menos um desses parâmetros, o bem ou direito deverá ser registrado no ativo permanente, passando a ser depreciado à taxa legal aplicável ao bem ao qual a parte ou peça está vinculado, gerando crédito através dos encargos de depreciação, nos termos do art. 3º, §1º, III, da Lei nº 10.833/2003, devendo ser recomposto o cálculo dos créditos objeto de ressarcimento.

Recurso Provido em Parte.

Crédito Parcialmente Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, Resolvem os membros da 2ª TO/4ª CÂMARA, 1) por unanimidade, em: 1.1 - dar provimento quanto aos créditos relativos a cabo bisturi e pallets de madeira, às situações em que a CFOP supostamente não seria de aquisição, aos serviços de limpeza, processamento de resíduos, análise de água e congêneres e quanto à alíquota para cálculo dos créditos presumidos nas atividades agroindustriais; 1.2 - dar provimento parcial para admitir os créditos dos serviços de despachante aduaneiro na

importação, das despesas com pesagem, monitoramento, desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e taxa de selagem de contêineres, quanto às aquisições de partes e peças e à aquisição de insumos de pessoa jurídica, nos termos do voto do relator; 1.3) negar provimento quanto aos serviços de vigilância, às despesas com energia elétrica e à CFOP 3556, nos termos do voto do relator. 2) por maioria, em dar provimento quanto aos créditos relativos à aquisição de bens utilizados como insumos ou para revenda sujeitos à alíquota zero. Vencidos os Conselheiros Mônica e Luiz Carlos Shimoyama. 3) por voto de qualidade, em negar provimento quanto aos créditos de frete de produto acabado entre os estabelecimentos da contribuinte. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, João Carlos Cassuli Junior (Relator) e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque e Silva. Designado o Conselheiro Luiz Carlos Shimoyama para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Silvia de Brito Oliveira – Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros SILVIA DE BRITO OLIVEIRA (Presidente), FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, MONICA MONTEIRO GARCIA DE LOS RIOS (SUPLENTE), JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, LUIZ CARLOS SHIMOYAMA (SUPLENTE), FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausentes, justificadamente, os conselheiros GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO e NAYRA BASTOS MANATTA.

Relatório

Versam estes autos de Pedido de Ressarcimento de créditos da COFINS não cumulativa, vinculados à receita de exportação, no valor de R\$ 16.764.116,11 (dezesesseis milhões setecentos e sessenta e quatro mil cento e dezesseis reais e onze centavos), relativos ao 1º trimestre do ano calendário de 2008.

Após ser iniciado pela DERAT/SPO, o processo passou a ser conduzido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Florianópolis em virtude da transferência da sede do contribuinte, a qual, após deflagrar procedimentos de análise e coleta de dados e informações, proferiu despacho decisório pelo qual indeferiu o pleito, não homologando as declarações de compensações vinculadas (fls. 3196/3235 – ne.).

Afirmou a autoridade fiscal que após análise do Pedido de Ressarcimento de créditos de PIS/Pasep e de COFINS, foram lavrados os despachos decisórios, objetos de análise dos créditos do sujeito passivo (processos nº16349.000285/200924, 16349.000277/200988, 16349.000286/200979 e 16349.000278/200922) bem como Auto de Infração, por meio do qual foram constituídos créditos tributários relativos a valores não tributados pelo contribuinte (processo nº 11516.721199/2012-61, abrangendo os 1º e 2º Trimestres/2008).

Esclareceu o Despacho Decisório que após minuciosa análise dos créditos informados nos DACON, cotejados com notas fiscais e informações prestadas para formação do cálculo dos créditos e, com base na legislação vigente à época, houve glosa das NF's não apresentadas na memória de cálculo ou que não se enquadravam nas hipóteses de creditamento, indicando no relatório fiscal a listagem das mesmas. Com base no Despacho Decisório, houve exclusão dos valores referentes à:

1. Bens Adquiridos no Mercado Interno para Revenda (linha 01 da ficha 16A):

- a) Aquisição de bens utilizados como insumos e sujeitos a alíquota zero de PIS/Pasep e Cofins;
- b) Aquisições de bens que não foram de fato revendidos, e sim consumidos na empresa, tais como *GUARANA ZERO* e *PEPSI TWIST LIGHT*;

2. Aquisição no Mercado Interno de Bens Utilizados como Insumos (linha 02 da ficha 16A):

- a) Aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004; cita “CABO BISTURI NR 4” e “*pallet* de madeira”;
- b) Despesas com os serviços de fretes contratados para transferências de produtos acabados entre as unidades da empresa, constantes da memória de cálculo sob a denominação “SERVIÇO FRETE E CARRETO”;

c) Aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, que não podem gerar créditos a descontar, de acordo com o art. 3º, §2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;

d) Notas fiscais cujo CFOP não representa operação de aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito;

e) Notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e COFINS, a teor dos artigos 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925/2004;

3. Serviços Utilizados como Insumos Ficha 16A Linha 03 – nos termos do art. 8º, §4º, inc. I, alínea “b” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, havendo glosa dos valores das aquisições descritas como *serviço de processamento de resíduos, serviço de vigilância ou serviço de despachante aduaneiro*;

4. Despesas de Energia Elétrica Ficha 16A – Linha 04 – foram glosadas as diferenças positivas entre os valores informados na DACON e na memória de cálculo;

5. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda Ficha 16A – Linha 07 – Houve glosa dos valores relativos a *Serviço Portuário*, e outros que não se enquadram no prescrito pelo art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003;

6. Créditos Presumidos Atividades Agroindustriais linha 25 – Alude o fato de que a maioria das incorreções é acerca da interpretação da legislação sobre aquisição de insumos beneficiados com crédito presumido, havendo apropriação de créditos à alíquota de 4,56% (60% de 7,6%) para insumos que não se enquadram nas condições da legislação. Para 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) foram apropriados créditos presumidos de 3,8% (50% de 7,6%) e 2,66% (35% de 7,6%), respectivamente;

7. Aquisição no Mercado Externo de Bens Utilizados como Insumos linha 02 da ficha 16B

a) Aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em especial, as partes de máquinas e peças de reposição de elevado valor, que deveriam ter sido imobilizadas em função do aumento do tempo de vida útil do bem que a substituição da peça proporciona;

b) Valores das importações cujos CFOP não geram créditos a descontar de PIS/Pasep e COFINS;

c) Aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS;

8. Do Recálculo dos Saldos da Ficha 25B – Informa que em face das correções feitas nas DACON, e consecutivamente do saldo a pagar da

COFINS não declarado em DCTF, se faz necessário o lançamento através do auto de infração, que poderá analisar também as saídas tributárias não citadas nesse processo, podendo resultar alterações nos valores. Sendo objeto de análise do processo digital nº 11516.721199/2012-61, e por tratar-se dos mesmos fatos, deve ser movimentado e julgado em conjunto;

9. Do controle dos Saldos da Ficha 24 – Esclarece que em função dos autos de infração relativos ao ano calendário de 2006 e 2007, os saldos iniciais da linha "01. Saldo de Crédito de Meses Anteriores" foram zerados em todos os tipos de crédito. Salienta que por conta de tais glosas, zerou-se os saldos finais da linha 14. *CRÉDITO REMANESCENTE*, ficha 24, em todos os tipos de crédito, à exceção do Crédito de *Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação* no mês de março (R\$ 422.350,15), que está sendo totalmente aproveitado no auto de infração de que trata o citado processo nº 11516.721/99/2012-61.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do despacho decisório em 25/05/2012 (fls. 3248), o interessado apresentou, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade (fls. 3256/3412), alegando em apertada síntese:

Preliminarmente:

Nulidade do despacho decisório por violação do princípio da motivação, e por consequência o cerceamento de defesa e violação do devido processo legal administrativo;

A inconstitucionalidade das leis que regem o regime não cumulativo para a contribuição de PIS/Pasep e COFINS, e a impossibilidade da restrição de créditos pelo legislador infraconstitucional;

A ilegalidade das Instruções Normativas nº 247/2002 e nº 404/2004 que restringem o conceito de insumo estabelecido pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, havendo glosas de insumos que seriam necessários e inerentes à atividade econômica do sujeito passivo.

Meritoriamente:

Bens Adquiridos no Mercado Interno para Revenda – rebate os argumentos utilizados pela autoridade fiscal, no sentido de que diante da não cumulatividade, do conceito de insumo o art. 17 da Lei nº 11.033/04, é possível manter os créditos nas aquisições dos bens por ela própria consumidos, entre eles o refrigerante, e dos insumos adquiridos a alíquota zero.

Bens utilizados como insumos

a. Aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo –

Ressalta que a glosa foi efetuada de forma genérica. Cita como exemplos de insumos: os *fios de poliéster e de algodão, fita sanitária, luvas, faca, suporte de faca, encosto de faca, cabo de bisturi*, e outros materiais que classifica dentre “peças de reposição e serviços gerais”, “material de segurança”, “material para conservação e limpeza” e “material de embalagem e

etiquetas”, ainda defende ser legítimos os créditos dos *pallets*, *bolsa térmica*, *caixa de proteção e afins*. Especificamente sobre os *pallets*, baseia-se no art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 para manter o crédito. Defende a legitimidade dos créditos oriundos da gasolina, por permitir o exercício da atividade econômica.

b. Pagamentos de fretes de transferência de produtos acabados entre as unidades da empresa – descreve os fretes praticados até o destinatário final, alegando ter direito ao crédito por ser necessário em várias etapas do processo de industrialização para auferimento de receita.

c. Aquisição de bens sujeitos à alíquota zero – inicialmente destaca erro de classificação fiscal por parte do fisco nos produtos tributados como alíquota zero, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.925/2004. Segue defendendo a manutenção do crédito no tocante aos produtos agropecuários, mesmo que comercializados à alíquota zero com fulcro no art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Elenca os produtos (vacinas, antibiótico, amoxicilina, dentre outros) para afirmar que são vinculados aos insumos, passíveis de ressarcimento. Finaliza argumentando que “*a exclusão de créditos na hipótese de aquisição sem tributação, quando existe tributação na operação posterior, viola o princípio da não cumulatividade e da capacidade contributiva, além de tornar o tributo confiscatório*”.

d. Notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito – apesar dos CFOPs das notas fiscais terem sido analisados de forma genérica, explica que pela noção de insumos já citada na manifestação de inconformidade, não há dúvidas sobre os créditos oriundos dos mesmos (*faca, lâmina, mola, sensor de temperatura, martelo, rolamento, adesivo, gás GLP, disco de corte, peneira, entre outros*).

Discorre sobre a glosa de *etiqueta para fatiados, sacolas big bag, adesivo perdigão, folha plástica incolor, saco plástico, bolsa térmica, entre outros*. Transcreve determinações da ANVISA para demonstrar que na atividade de produção de alimentos não se pode reconhecer como embalagem apta a gerar crédito somente aquela de apresentação ao consumidor final.

Debate o direito ao crédito das despesas com serviço de industrialização da ração feita por encomenda a outra pessoa jurídica, por se tratar de insumo destinado à alimentação de animais são matéria-prima do produto industrializado.

e. Notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas, que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e COFINS – Defende que o crédito integral deve ser mantido pelas aquisições ocorrerem mediante tributação de 9,25% (COFINS + PIS). Alega ser a Lei nº 10.925/2005 somente aplicável quando houver venda com suspensão de PIS e COFINS; Havendo aquisição de insumo sem a suspensão, sustenta que aplica-se o art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e 10.637/2002. Alega ainda que, “*pode-se concluir da redação descrita pela IN SRF nº 660/2006 e a posterior alteração dada pela IN RFB nº 977/2009, que antes desta última a suspensão de PIS e Cofins era uma faculdade e dependia de procedimentos formais (declaração). Caso seus argumentos não sejam acatados, a interessada pugna que se reconheça procedência parcial do crédito, mediante aplicação do percentual do crédito presumido*”.

f. Serviços utilizados como insumos Ficha 16A e 16B Linha 03 – Defende a improcedência das glosas dos serviços não acolhidos como insumos, argumentando que “*todos os bens e serviços adquiridos que tenham por finalidade a higiene, limpeza, desinfecção e evitar a contaminação do processo de industrialização, conforme determinação*

dos órgãos públicos de controle, devem ser considerados inerentes e essenciais à atividade econômica e, assim, qualificados como insumos.” Inclui como passíveis de ressarcimento os serviços de despacho aduaneiro.

g. Importação de bens utilizados como insumos Ficha 16B Linha 02 – “A recorrente contesta as glosas das aquisições no mercado externo alegando que há que se reconhecer a viabilidade do crédito em tais operações, por expressa previsão legal, uma vez que a Lei nº 10.865/2004, art. 15, ao disciplinar a apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na importação de bens e serviços, permitiu o emprego de tais créditos para abatimento das contribuições previstas nas Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (Cofins). Alega que, assim sendo, há direito a crédito em relação às aquisições de peças e máquinas, bens que claramente a legislação permite reconhecer como insumo, já que estão vinculados à atividade produtiva da empresa. Alternativamente, defende que, caso se entenda se tratarem de máquinas e peças com duração superior a 01 ano, ‘ao menos, há de se considerar o crédito no presente caso como ativo imobilizado (art. 15, V, Lei n. 10.865/2004)’”.

Alega cerceamento de defesa e ausência de fundamentação dos bens glosados sobre operações de importações sobre o CFOP 3551, 3556 e 3949.

Prossegue argumentando que há previsão legal que permite crédito de PIS e COFINS para a hipótese de aquisição de ativo imobilizado, salvo se usado (não sendo o presente caso); em relação aos demais itens glosados, a noção ampla de insumo permite o ressarcimento pleiteado.

Energia Elétrica - Ficha 16A – Linha 04 – Informa erro na memória de cálculo apresentada, solicitando a manutenção dos corretos valores informados na DACON.

Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda - Ficha 16A – Linha 07 – Afirma ser devido o crédito decorrente dos pagamentos à pessoa física é devido com fundamento na noção constitucional de não cumulatividade e capacidade contributiva; o frete na venda e a armazenagem incluem as despesas aduaneiras e portuárias em geral.

Créditos Presumidos das atividades agroindustriais – Ficha 16A – “Defende a manutenção do crédito referente a bens adquiridos a alíquota zero com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, inclusive em caso de revenda. Em relação aos Créditos Presumidos das atividades agroindustriais, a contribuinte afirma que a Lei nº 10.925/94, no artigo 8º, ao definir os percentuais (60 ou 30% da alíquota da contribuição) para fins de cálculo do crédito presumido às pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal, destinadas à alimentação humana e classificadas nos capítulos e códigos que indica, não vincula tais percentuais ao tipo de bem que é adquirido pela pessoa jurídica, mas sim ao tipo de produto que é produzido com o bem adquirido. Assim, defende a legitimidade do crédito presumido apurado no percentual de 60% da alíquota, em relação aos insumos destinados à fabricação dos produtos destinados a alimentação humana ou animal, descritos nos Capítulos 2 a 4, 6 da NCM e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e às misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18.”

Multa e juros - A recorrente contesta o lançamento dos juros calculados à taxa Selic que é de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional. Alega ainda ser indevida a incidência de juros sobre a “multa exigida conjuntamente com a contribuição (tributo) supostamente devido”, por ausência de previsão legal e pelo caráter confiscatório.

Por fim, requer a procedência da manifestação de inconformidade para que se reconheça a nulidade, ou improcedência do indeferimento do pedido de ressarcimento, conforme razões expostas. Solicita a prova pericial para avaliação, especialmente, dos bens, produtos, serviços e materiais glosados pelo fisco. Requer ainda a juntada posterior de documentos, laudos, pareceres, perícias, caso seja necessário ao deslinde do caso.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise e atenção aos pontos suscitados pela interessada na defesa apresentada, a Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC, proferiu o Acórdão de nº. 07-31.190, nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ANO CALENDÁRIO: 2008

*ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E
INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS
INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO*

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da Legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de constitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

*REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE
CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE*

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

*REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE
CRÉDITO. ALEGAÇÕES CONTRA O FEITO FISCAL. PROVA.
ÔNUS DO CONTRIBUINTE.*

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

*REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO
CRÉDITO. DACON*

A apuração dos créditos das Contribuições para o PIS e da Cofins, não cumulativas, é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados neste demonstrativo.

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

ANO CALENDÁRIO: 2008

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

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

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da Cofins, somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

Por disposição expressa em lei, o impugnante não tem direito a créditos calculados a alíquota regular da Cofins não cumulativa sobre as aquisições de pessoas físicas.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

Por disposição expressa em lei, o contribuinte não tem direito a créditos da Cofins não cumulativa sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.

No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, as despesas com serviços de frete somente geram crédito quando: o serviço consista de insumo; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de venda, tendo as despesas sido arcadas pelo vendedor; o frete contratado esteja relacionado a uma operação de aquisição de insumo, tendo as despesas sido arcadas pelo adquirente.

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

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

No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inicialmente a DRJ salienta a minuciosa análise de notas fiscais e memórias de cálculo fornecidas pelo sujeito passivo, transcrevendo todas as averiguações realizadas para se chegar aos valores glosados e especificados individualmente pelo fisco, pelo que rejeita a preliminar de cerceamento de defesa, não havendo que se falar em ofensa aos princípios de motivação, ampla defesa, devido processo legal, e por fim, nulidade do despacho decisório.

Quanto a **inconstitucionalidade de leis, a ilegalidade das IN's, e o conceito de insumo**, ressalta que as autoridades fiscais estão obrigadas à observância da legislação tributária e que são incompetentes para arguições de inconstitucionalidades e ilegalidades de atos expressos em lei. Declara que a não cumulatividade do PIS e da COFINS está prevista em legislação ordinária, sendo enumerada de forma exaustiva, os custos, encargos e despesas capazes de gerar crédito.

Em relação ao **ônus da prova no direito creditório**, ressalva que é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do mesmo.

Após tais considerações preliminares e gerais, aborda cada uma das glosas efetivadas pela autoridade fiscal e contestada pelo contribuinte, acatando integralmente os argumentos e fundamentos utilizados pelo Despacho Decisório, mantendo as exclusões de créditos já procedidas pela DRF/Florianópolis essencialmente sob os mesmos fundamentos, julgando improcedente a manifestação de inconformidade.

DO RECURSO

Ciente em 28/06/2013, conforme AR de fls. 3418 (numeração eletrônica) do Acórdão nº. 07-31.190, o contribuinte apresentou em 11/07/2013 Recurso Voluntário a este Conselho, postado via correio, repisando os argumentos utilizados quanto ao mérito em sede de manifestação de inconformidade, alegando, ainda, que:

Foram delimitadas e contestadas todas as glosas, uma a uma, ao contrário do alegado pela autoridade julgadora.

Houve nulidade no indeferimento do pedido de perícia, formulado segundo a legislação e resultando no cerceamento de defesa, e violação ao princípio da motivação, à luz

dos artigos 16, 17 e 28 do Decreto 70.235/72 e artigos 29 e 47 da lei 9.784/99. Salienta que o pedido de perícia tem por objetivo de esclarecer os aspectos técnicos de bens e serviços em face dos insumos utilizados no processo produtivo.

Alega não haver justificativa de elementos fáticos e jurídicos que justificassem as glosas dos itens utilizados como créditos, mas que foi feita de forma exemplificativa (Havendo 2.000 folhas com 60 itens em cada - todos glosados).

Acrescenta as poucas notas fiscais apresentadas ao fisco e a disposição em apresentá-las, ressalvando que o fato de ter sido elaborada planilha listando os itens glosados não cumpre o requisito de legalidade do ato administrativo, devendo ser expressa a motivação (fática e jurídica), explícita, clara ou congruente. Invoca decisão favorável do CARF e doutrinas neste mesmo sentido.

Por fim, reitera os mesmos fundamentos de fato e de direito já alinhados em sua manifestação de inconformidade e requer o provimento do recurso voluntário. Ainda, se remanescentes dúvidas, que seja acatada a nulidade da decisão proferida ante aos inúmeros equívocos de fato e direito que a mesma possui e diante da negação de perícia, ou ainda, alternativamente, solicita seja determinada a realização de diligência para se comprovar o direito alegado.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a este relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico numerado até a folha 3491 (três mil, quatrocentos e noventa e um), estando apto para análise desta 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e tempestividade, portanto, dele tomo conhecimento, passando a análise dos fatos articulados pela recorrente.

Havendo matérias tanto relativas as preliminares de mérito quanto a es e, propriamente ditas, passo a análise de cada uma delas, separadamente.

I - PRELIMINARES:

I.a) NULIDADE DA DECISÃO PELO INDEFERIMENTO DA PERÍCIA (OU PEDIDO “ALTERNATIVO” DE DILIGÊNCIA):

A primeira questão a ser analisada diz respeito à nulidade da decisão recorrida alegada pelo fato de ter sido denegada a perícia solicitada. Alternativamente, a Recorrente alinha pedido alternativo, no sentido de suprir as supostas falhas no Despacho decisório, pela realização de diligência a ser designada por este Colegiado.

As regras sobre nulidades, no Decreto nº 70.235/72, estão contidas basicamente em três artigos, a saber:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§1º. A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§2º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§3º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Depreende-se que as nulidades absolutas, em princípio, se cingem aos atos com vícios por incapacidade do agente ou que ocasionem cerceamento do direito de defesa. De

outra sorte, é de se aplicar o princípio da salvabilidade do processo - artigo 60 - por medida de economia processual e, por conseguinte, com vantagem ao Erário e ao administrado.

No caso vertente, a Recorrente pleiteou que fosse realizada perícia, formulando quesitos e indicando assistente técnico. Como a decisão da DRJ entendera prescindível a realização desta providência e que era ônus do contribuinte a produção da prova que entendia pertinente, houve por bem em indeferir sua realização.

Diante desta negativa de produzir a prova requerida pela Requerente, esta então arguiu a nulidade da decisão de primeira instância pelo fato de a perícia por ela solicitada haver sido denegada pela autoridade *a quo*, ocasionando cerceamento de direito de defesa.

Ocorre que o deferimento de perícia solicitada pela contribuinte é ato discricionário da autoridade julgadora que poderá indeferi-la por considerá-la desnecessária ou prescindível, se entender que no processo constam todos os elementos necessários para a formação de sua convicção de julgador, conforme o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72 (PAF), a seguir transcrito:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferido as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

Assim sendo, não cabe ser declarada a nulidade da decisão recorrida, eis que a mesma se fundamentou na prescindibilidade da prova solicitada pela Recorrente, segundo a sua convicção da análise do caso em concreto, na sua ótica.

E, nesse sentido, já adentrando no requerimento de produção de prova pericial ou de conversão do julgamento em diligência, do mesmo modo e pelos mesmos fundamentos adotados pela decisão recorrida, no caso em concreto igualmente se entende não seja o caso de renovar a instrução probatória nesses autos, eis que os elementos aqui já colacionados, e que são incontroversos quanto a fatos, já permitem a formação da convicção do julgamento em torno das matérias de direito que dos fatos que deles acorrem, pelo que igualmente se entende ser possível julgar o processo no estágio em que se encontra.

Assim, de forma absolutamente sucinta, tenho que, em respeito às normas de regência do Processo Administrativo Fiscal (arts. 16, 18 e 28 do Decreto 70.235/72), a prova técnica pericial é elemento posto à disposição da Administração Pública – e também dos contribuintes, aplicável quando o processo careça de análise especializada da matéria, para que se tenha um resultado justo.

Ademais, como também já assentou o E. STJ, analisando preceito do *Codex* Processual, aplicável supletivamente ao PAF, “o artigo 131 do CPC consagra o princípio da persuasão racional, habilitando o magistrado a valer-se do seu convencimento, à luz dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto, constantes dos autos. Nada obstante, compete-lhe rejeitar diligências que delonguem desnecessariamente o julgamento, a fim de garantir a observância do *princípio da celeridade processual*. (cf. REsp 886.695/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 06.12.2007, DJ 14.12.2007; e EDcl no REsp 37033/SP, Rel. Ministro Ari

Pargendler, Segunda Turma, julgado em 15.09.1998, DJ 03.11.1998)” (cf. AC. da 1ª do STJ no REsp 896045/RN, Reg. nº 2006/0229086-1, em sessão de 18/09/2008, Rel. Min. LUIZ FUX, Publ. in DJU de 15/10/2008).

Entendo, portanto, que as provas já constantes dos autos, assim como as matérias já em debate, permitem a formação da convicção necessária ao julgamento.

Consequentemente, rejeito a preliminar de nulidade aventada.

I.b) NULIDADE DO LANÇAMENTO/DESPACHO DECISÓRIO POR AUSÊNCIA DE DOCUMENTOS E PROVAS

No que se refere a esta preliminar, tenho que em verdade ela acaba por se confundir com a questão da perícia ou com o pedido de diligência, de modo que a conclusão segue o mesmo caminho, ou seja, entendo que não é o caso de nulidade do Despacho Decisório pelo indeferimento do ressarcimento dos créditos por ausência de produção de provas.

E isto porque, os documentos ou provas que segundo a Recorrente estariam a cargo da Administração para infirmar os registros que foram informados pelo contribuinte nas DACON, na realidade poderiam ser contrapostos com provas que foram apresentadas por amostragem pela empresa, mas que foram analisadas por ambas as partes na fase de fiscalização.

Aquelas provas e documentos que estariam no âmbito probatório do contribuinte para demonstrar que seus bens adquiridos para revenda, ou os insumos glosados tem esta ou aquela aplicabilidade no processo produtivo, o foram apresentados nos autos, ainda que por amostragem, ou então, estão no âmbito do conhecimento notório em face da reiteração dos julgamentos de questões similares a esta, que podem seguir o mesmo método que foi empregado pela própria Administração até este momento, partindo da análise dos itens que foram glosados pelo Despacho Decisório, que foram objeto de inconformidade, de decisão pela DRJ e do Recurso, compondo o objeto do litígio aqui apreciado.

Entendo que encontram-se nos autos os documentos e as informações necessárias para a formação da convicção dos julgadores e que permitem a ampla defesa, não sendo o caso de produção de provas adicionais destinadas a contrapor os registros efetuados pelo sujeito passivo em sua contabilidade, ou para ilustrar com exemplos as glosas efetivadas pela Administração.

Assim, tenho que não seja o caso de decretar-se a nulidade do processado por falta de documentos e provas a cargo da Administração, para dar guarida as afirmações contidas no Despacho Decisório e para fundamentar o indeferimento dos créditos.

Com fundamento em tais razões, entendo que seja o caso de rejeitar a preliminar arguida pela Recorrente.

I.c) PRELIMINAR: NULIDADE POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Novamente nos reportando às regras sobre nulidades, do já citado Decreto nº 70.235/72, dos arts. 59 a 61, tem-se que elas somente se caracterizariam quando efetivamente ausentes a questão da competência ou com preterição do direito de defesa. Ou ainda, cotejando referidos preceitos com os dispositivos dos arts. 10 e 11, do mesmo Decreto, igualmente ocorreria em se constatando ausência dos requisitos lá relacionados.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/05/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 28/0

5/2014 por SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/05/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUN

IOR, Assinado digitalmente em 13/05/2014 por LUIZ CARLOS SHIMOYAMA

Impresso em 10/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No entanto, a análise tanto do Despacho Decisório quanto da decisão proferida pela DRJ não são carentes de fundamentação ou motivação. Ao contrário, cuidam inclusive de esclarecer fatos que não são tratados, por vezes, com profundidade tanto pela autoridade fiscal assim como pela própria empresa. Deste modo, também não cabe falar-se em cerceamento do direito de defesa, pois que a Recorrente defendeu-se com eloquência sobre todos os fatos articulados tanto pelo Despacho decisório quanto pela Decisão da instância de piso.

Tenho, portanto, que no caso em análise, não se verifica a ausência de motivação da decisão, assim como também não se verifica defesa genérica por parte da Recorrente ou mesmo cerceamento do direito de defesa, estando presentes nos autos os elementos suficientes para extrair os pressupostos de mérito para se compreender as questões postas em julgamento que permitem tanto o exercício do amplo direito de defesa da parte, quanto a formação da convicção dos julgadores, para que sobre cada uma das questões se posicionem.

Assim, ausente à falta de motivação ou o cerceamento do direito de defesa, rejeito a preliminar de nulidade.

II.NO MÉRITO

II.1) Glosas de Créditos sobre Aquisição de Bens para REVENDA:

a. Aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS;

Neste item, a Administração glosou o crédito sob o fundamento de que a empresa adquiriu bens descrevendo-os como sendo “para revenda”, os quais ingressaram no estabelecimento sob o pálio da “alíquota zero” de PIS/Pasep e COFINS.

A Recorrente, por seu turno, afirma que tais bens, na realidade, foram utilizados como insumos pelo estabelecimento, e independentemente disto, foram revendidos juntamente com o produto final, devendo gerar o direito ao crédito, ainda que tenham sido adquiridos com à alíquota zero, pois que sustenta haver direito de manutenção de crédito, nos termos do art. 17, da Lei nº 11.033/2004.

Considerando que há também outras glosas para as quais o direito aplicável passa pela mesma análise, esse tema será tratado, para todos os itens glosados, em tópico separado.

b. Aquisições de bens que não foram de fato revendidos, e sim consumidos na empresa, tais como GUARANA ZERO e PEPSI TWIST LIGHT

Quando a estes itens, a legislação de regência é clara em negar o direito ao crédito, consoante art. 3º, da Lei 10.833/2003, abaixo transcrito:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (...)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Considerando que os itens acima foram adquiridos “para revenda”, e não foram empregados como “insumo” no processo produtivo da Recorrente, tem-se que estão enquadrados no inciso I, do art. 3º, citado, tendo sido revelado que na realidade acabaram sendo consumidos pelo estabelecimento.

Apenas se poderia cogitar de conceder o crédito em se superando a literalidade do preceito legal, o que somente seria obtido por órgãos julgadores do Poder Judiciário, já que ao CARF, nos termos da Súmula nº 2, não é dado pronunciar a inconstitucionalidade de lei ou preceito normativo.

Assim, ausentes os pressupostos que permitiriam conceder o direito de crédito, merece ser mantida a glosa neste particular.

II.2) Glosas de Créditos sobre Aquisição de Bens ou Serviços utilizados como INSUMOS

Como se atesta da análise dos autos, uma das principais questões debatidas no processo diz respeito à interpretação e ao alcance da expressão “insumo”, contida no inciso II, do artigo 3º, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, para as Contribuições ao PIS e à COFINS, respectivamente, e que muito tem rendido de debates na comunidade jurídica tributária e fiscal pátria nos últimos anos.

Neste sentido, antes de adentrar nos itens que compuseram a glosa a título de insumo, no caso em concreto, é mister deixar firmadas as premissas que presidem o entendimento deste Relator acerca da interpretação do conceito de insumo, sendo o que passo a fazer.

Inicialmente, é sabido que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 instituíram, para o PIS e a COFINS, um sistema de concessão e proibição de créditos expressamente mencionados, denominando-o de “não-cumulatividade”. Contudo, os contribuintes conheciam, até então, somente a sistemática de apuração não-cumulativa aplicável ao IPI e ao ICMS, para os quais o direito de crédito está relacionado ao *pagamento* (ou “incidência”) de tais tributos nas etapas anteriores de produção e circulação de bens, e, ainda, que estão balizados pela produção e circulação “física” de produtos ou mercadorias.

Para melhor posicionar, convém destacar o dispositivo legal das leis citadas que em ambas estão no artigo 3º artigo, e que em seus incisos II, rezam especificamente haver direito ao crédito pela entrada de “... ***bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...***”.

Ao assim dispor, considerando o grande número de produtos, bens e serviços utilizados pelos contribuintes na produção ou fabricação, nem tudo pôde ali ser contemplado. Ainda, as mesmas leis cometeram a grave omissão (sob o particular ponto de vista) de, ao se referirem aos “insumos” como concessores de crédito, não definiram ou especificaram o alcance de seu conceito.

É importante frisar que para fins tributários, o termo “insumo” nem sempre representa o mesmo universo de bens ou serviços, como se tem exemplificado na apuração do IPI e do Imposto sobre a Renda – para citar tais exemplos, por mais marcantes e frequentes. Enquanto no universo do primeiro o conceito de insumo está ligado aos bens “consumidos no processo produtivo” no do segundo, corresponde a “custos e despesas necessárias”.

Assim, ao se referirem as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 ao direito de crédito relativo a insumos, sem lhes delimitar a extensão, trouxe consigo a dúvida se nesse conceito estarão incluídas as despesas que se demonstram necessárias, mas não representam entradas de bens ou serviços utilizados diretamente na produção, fabricação ou na comercialização dos produtos. Maior ainda a dificuldade de, ao elaborar uma “lista” de bens e serviços concedentes de crédito, discernir o que representa insumo para umas atividades e não para outras.

O posicionamento da Receita Federal do Brasil, diante das dúvidas geradas, tem sido o de restringir a eficácia do sistema previsto como não-cumulativo para uma técnica de abatimento de créditos pontuais, sendo tal posicionamento externado através das Instruções

Normativas nºs 247/02 e 404/04, que reconhecem como insumos concessivos de crédito

somente aqueles bens ou serviços que são utilizados na fabricação ou produção dos bens tais como a matéria prima, produtos intermediários, as embalagens e “quaisquer outros bens que sofreram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam

incluídas no ativo imobilizado” (§ 4º do art. 8º da IN 404/04), ou seja, buscou aplicar ao PIS e

à COFINS o conceito de insumos utilizado para o IPI, desde o Parecer CST nº 65/79, que definiu o conceito de “produto intermediário” para fins deste tributo que grava a industrialização.

No entanto, em que pese referida regulamentação decorrer de competência outorgada pelas próprias Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, é assente que essa delegação de competência não permite às normas infralegais inovarem a ordem jurídica, mas apenas disciplinarem os procedimentos para o fiel cumprimento da lei (art. 84, IV, da CRFB-1988). Ao pretenderem definir o alcance do conceito do que seja insumo, aplicando o mesmo raciocínio vigente para a disciplina do IPI, as citadas Instruções Normativas, no entendimento particular, olvidaram dos diversos aspectos vinculados a técnica da não cumulatividade, especialmente o fato de que as contribuições ao PIS e à COFINS gravam a “totalidade das receitas”, e não apenas produção e circulação de produtos/mercadorias, fisicamente considerados. E, ao partir dessa premissa por elas pressuposta (e não pela legislação) acabaram inovando a ordem jurídica, o que lhes é vedado.

Nesta mesma linha temos o entendimento de José Antonio Minatel, ao pontuar que:

...essa técnica adotada para a neutralização da incidência daqueles impostos, que como se disse gravam a circulação de bens (aqui tomada em seu sentido lato,) não tem a mesma pertinência que a recomende

para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades.¹

Na mesma linha de entendimento leciona Marco Aurélio Greco, destacando a impossibilidade de serem utilizados os conceitos do IPI na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos:

(...) não há um dispositivo que, categoricamente, determine que “insumo” deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto (...) o regime de créditos existe atrelado à técnica da não-cumulatividade que, em se tratando de PIS/COFINS não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI. (...) no âmbito da não-

cumulatividade do IPI, a CF/88 (art. 153, § 3º, II) restringe o crédito ao

valor do imposto cobrado nas operações anteriores... Por isso, insumo para fins de não-cumulatividade de IPI é conceito de âmbito restrito, por alcançar, fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Por outro lado, nas contribuições, o § 12 do art. 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente.

(...) No âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante que poderá, ou não, ser considerado “insumo”... no âmbito do PIS/COFINS a referência explícita é a “produção ou fabricação”, vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos.²

Com efeito, entendo que a pretensão das citadas Instruções Normativas editadas pela Receita Federal do Brasil está em desacordo com o comando normativo contido nos arts. 3º, das citadas Leis, pois que não se poderia vincular a não cumulatividade inerente as contribuições ao PIS e à COFINS, que gravam a receita bruta das empresas, ao pressuposto de que os dispêndios concessores de crédito fossem apenas aqueles ligados fisicamente ao processo produtivo, no sentido de entender como insumos apenas os itens que neles se desgastam.

E isto porque, fundamentalmente inexistente previsão legal para tanto, sendo que a interpretação que se deve aplicar, em consonância com o comando do art. 109 do CTN, deve guardar relação de proporcionalidade com o fato jurídico gravado pelo tributo, no caso, a receita bruta, e não a produção ou circulação, fisicamente falando, de produtos ou mercadorias, estes sim, vinculados ao IPI e ICMS.

É nesse sentido o entendimento contido no v. Acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região, nos autos da Apelação Cível Nº 0029040-40.2008.404.7100/RS, em 14.07.2011,

¹ MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo, MP, 2005, p. 180.

² GRECO, Marco Aurélio. **Conceito de insumo à luz da legislação de PIS e COFINS**. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul/ago 2008. Documento assinado digitalmente em 28/05/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/05/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2014 por LUIZ CARLOS SHIMOYAMA
Impresso em 10/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

cuja Ementa, da lavra do Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik, contém a afirmação que segue:

Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior. - (Grifou-se)

Igualmente pertinentes são as ponderações feitas por Leandro Paulsen³, as quais, dada sua total aplicabilidade ao caso, transcreve-se:

Preliminarmente à análise da dita não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS, importa ter em consideração alguns aspectos:

a) a não-cumulatividade do PIS e da COFINS surgiu por força de leis ordinárias, e a EC 42/03, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 da Constituição, apenas a refere, sem estabelecer critérios a serem observados;

b) a receita é fenômeno que diz respeito a cada contribuinte individualmente considerado, não havendo que se falar propriamente em ciclo ou cadeia econômica;

c) a não-cumulatividade em tributo sobre a receita é uma ficção que, justamente por ter em conta a receita, induz uma amplitude maior que a da não-cumulatividade dos impostos sobre operações com produtos industrializados ou mesmo sobre a circulação de mercadorias.

Neste sentido, são as lições de Marco Aurélio Greco, que chama atenção para a necessidade de ser interpretar os dispositivos da legislação específica tendo como referência, sempre e necessariamente, a base econômica que é objeto de tributação - a receita -, a racionalidade da sua incidência e a necessária coerência interna do seu regime jurídico:

(...) como não há - subjacente à noção de receita - um ciclo econômico a ser considerado (posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa), os critérios para definir a dedutibilidade de valores devem ser construídos em função da realidade "receita" como figura atrelada subjetivamente ao contribuinte, isoladamente considerado.

³ PAULSEN, Leandro. **Contribuições: custeio da seguridade social**. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007, p. 184-185.

(...) enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI. (Grifou-se)

Portanto, de início afasta-se a interpretação que está contida nas citadas Instruções Normativas, passando a perquirir as premissas que sustentam a técnica da não cumulatividade aplicável às contribuições ao PIS e à COFINS.

Neste sentido, é preciso lembrar que ao tempo em que foram editadas as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, inexistia qualquer dispositivo constitucional dispondo sobre a não cumulatividade dessas contribuições. Somente a Emenda Constitucional nº 42/03, que introduziu o § 12, do art. 195 veio tratar do assunto. Contudo, não cuidou de estabelecer o modo e a forma dessa não-cumulatividade que deveria ser obedecida pelo PIS e pela COFINS. E após o advento da Emenda, nenhuma regulamentação àquela norma nova surgiu. Dessa forma, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS deve obedecer ao regramento estabelecido pelas normas infralegais, ao mesmo tempo em que estas mesmas leis não se prestam com reguladoras dos dispositivos constitucionais acrescentados pela EC 42/03.

As leis em comento e mesmo a Emenda Constitucional (EC) nº 42/03, ao determinarem a aplicação do regime não-cumulativo às contribuições de PIS e COFINS, não foram capazes de criar um novo sistema de não-cumulatividade, razão pela qual se deveria, ao meu sentir, admitir créditos relativos a todas as operações anteriores e não apenas as relacionadas com determinados produtos, sob pena de se estar inaugurando outro instituto jurídico apartado da conhecida “não-cumulatividade”, desde que tais itens concorressem positivamente para a geração da receita bruta sobre a qual incidirá a tributação das contribuições, para que se tenha, portanto, o sentido da não-cumulatividade.

No entanto, apesar de ter havido diversas decisões que alargaram o conceito de insumo, mesmo neste tribunal (por exemplo: Processo nº 11065.101271/2006-47, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres; Processo nº 13974.000199/2003-61, Cons. Júlio César Alves Ramos; Processo nº 11020.001952/2006-22, Rel. Cons. Gilberto de Castro Moreira Junior, entre outros), e ainda, que questão absolutamente encontra-se em aberto, a verdade é que a única certeza que se tem é que o conceito de insumo não é nem aquele “importado” e restrito do IPI, e nem tão amplo como aquele previsto para custo e despesa necessária prevista para o Imposto sobre a Renda.

Embora com a ressalva de meu entendimento pessoal, decorrente de toda a gama de fundamentos jurídicos até aqui expostos, a verdade é que tem prevalecido o entendimento de que o direito ao crédito emerge da análise de cada caso em concreto, buscando a relação de pertinência do processo produtivo do sujeito passivo com o emprego do respectivo insumo naquele respectivo processo, para então, se perquirir de sua efetiva participação, decidindo-se pela concessão ou não do direito de crédito no caso concreto.

Não há, portanto, um critério objetivo definido, mas há um critério que é a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem pelo contribuinte, sendo essa a premissa que, por hora, se aplicará neste voto, com as observações que, ponto a ponto e quando necessário, se fará observar.

Assim sendo, partindo destes entendimentos e das premissas colocadas, revela-se que a decisão recorrida glosou créditos mediante o emprego da interpretação contida

nas Instruções Normativas nºs. 247/02 e 404/04, que trazem para as contribuições ao PIS e COFINS o conceito de insumo (ou de “produto intermediário”) empregado para o IPI desde o Parecer CST nº 65/79, e, por tal razão, merecerá reparos a partir da análise dos itens em si, o que se fará também em tópicos, a partir dos “Títulos” extraídos do Relatório contido do Acórdão da DRJ, ora recorrido, como passa a expor:

a) "CABO BISTURI NR 4" e "pallet de madeira", entre outros:

Além do item pontualmente elencado, do relatório da decisão recorrida, ainda extrai-se que dentre os insumos que compuseram a glosa fiscal, estão contidos itens como os fios de poliéster e de algodão, que seriam utilizados na costura e embalagem dos bens produzidos e destinados a venda; fita sanitária, luvas, faca, suporte de faca, encosto de faca, além do “cabo de bisturi” em si, e congêneres, que seriam materiais peculiares a sua atividade de frigorífico e produtora de alimentos; e outros materiais classificados dentre “peças de reposição e serviços gerais” da produção, “material de segurança”, “material para conservação e limpeza” e “material de embalagem e etiquetas”, assim como também arrola itens como bolsa térmica, caixa de proteção e afins, dando destaque aos *pallets*, que são utilizados especialmente na armazenagem e movimentação de matérias primas e produtos em elaboração ou acabados, para garantir padrões de segurança e de higiene e limpeza, dentro de normas técnicas da ANVISA.

Tais itens, a toda evidência, compõem o processo produtivo da Recorrente, estando diretamente empregados na produção ou fabricação de bens, sendo notória sua utilidade para cortar, costurar, embalar, sanitizar, movimentar com segurança e higiene, organizar para manter o asseio e o ritmo da produção, assim como, para organização da própria movimentação da produção, de modo que, no meu entendimento, enquadram-se no conceito de insumo empregado pelo legislador ao prever o direito de crédito previsto no inciso II, do art. 3º, em questão, na acepção do processo de “fabricação”, que é mais amplo que a expressão “produção”, que acaba restringindo e reportando-se aos conceitos de industrialização inerentes ao IPI, aqui inaplicáveis.

Especificamente em relação aos *pallets*, por certo que cumprem a finalidade de movimentação indispensável para que a produção se desenvolva com organização e dentro de normas de segurança e limpeza, de modo que faz parte do processo de fabricação, assim como os serviços necessários que são empregados em sua manutenção e conservação, pois que por certo tais *pallets* acabam se desgastando pelo uso intensivo no processo empresarial, onerando o custo de produção. Esses *pallets* que são utilizados para a movimentação de produtos acabados, nos armazéns mantidos pela Recorrente, por certo que enquadram-se no conceito de “armazenagem”, e, devem conceder o direito ao crédito por este permissivo legal, redundando na permissão do direito ao crédito, de modo que as glosas correspondentes não merecem prosperar.

Com relação às “peças de reposição e serviços gerais” foi esclarecido tratem-se de peças para máquinas e equipamentos, peça de manutenção, peças e serviços, torno, serviço de conserto de equipamentos, serviço de locação de guindaste, serviço de manutenção de máquinas, serviços em peças, serviços de instalação de equipamentos, todos, pela sua própria descrição e histórico, também inerentes ao processo de fabricação.

Por sua vez, o “material de segurança” são produtos como avental, bota, inclusive “sete-léguas”, botina, capacete, máscaras, meias, protetor auricular, creme protetor e protetor facial, o “material para conservação e limpeza”, são compostos como o desinfetante,

detergente, vassouras, serviço de lavanderia e armazenagem, sendo ainda glosados a este título, segundo a Recorrente, “material de embalagem e etiquetas”, que seriam caixas de papelão e etiquetas, empregados para identificar os produtos desde o curso do processo produtivo até estarem acabados, de modo a distingui-los e permitir a logística de movimentação, sem as quais seria caótico o processo produtivo em massa que é conduzido nos tempos modernos.

Tenho, portanto, que todos esses itens são insumos empregados na produção ou fabricação dos bens ou serviços posteriormente vendidos pela Recorrente, e que concorrente decisivamente para a geração das receitas por ela auferidas, base de cálculo da contribuição à COFINS, e, portanto, garantem o direito ao desconto do crédito. Estão direta e intrinsecamente empregados na fabricação de bens a que se dedica a Recorrente, enquadrando-se no conceito de insumo para os fins do art. 3º, II, em questão.

Deve, portanto, ser afastada a glosa com relação a estes itens, recompondo-se os direitos de crédito e os reflexos nas apurações como um todo, inclusive em períodos contíguos que com este aqui analisado tenham referência, sempre que seja pertinente.

b) Fretes contratados para transferências de produtos acabados entre as unidades da empresa:

A questão dos fretes entre estabelecimentos de uma mesma empresa já gerou muitas discussões, embora aparentemente deveria ser de simples resolução, pois que se solucionaria pela simples aplicação da ciência contábil.

Tenho que os serviços de frete na movimentação das matérias primas, produtos intermediários, dos produtos em elaboração, ou mesmo dos produtos acabados, entre as unidades produtivas, ou mesmo entre unidades produtivas e unidades comerciais de uma mesma pessoa jurídica, compõem ainda o custo dos produtos vendidos ou CPV, pois que até o momento em que são colocados no ponto de venda, disponível para serem adquiridos pelos seus compradores, não se pode tratar tais dispêndios como “despesas comerciais”.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o pronunciamento técnico CPC nº 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM nº 575, de 05 de Junho de 2009, que regulamenta o registro dos estoques, dispondo, em seus itens 9 e 10, que:

Mensuração de estoques

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Custos dos estoques

10. O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais. (grifou-se)

Com efeito, o custo dos estoques das matérias-primas e produtos em elaboração englobam, sem sobra de dúvidas, os custos dos serviços de transportes de movimentações destes produtos no curso do processo produtivo. E por essa razão a Receita Federal tem garantido o direito ao crédito do frete incidente no transporte nas aquisições de insumos quando suportado pelo comprador.

Quanto aos estoques de “produtos acabados”, sua mensuração também deve levar em conta o custo do frete incorrido em sua movimentação, até que seja colocado no ponto de venda, de modo que os dispêndios incorridos na movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, como forma de disponibilizar o produto no ponto de armazenagem (CD) ou mesmo no ponto de venda, se suportado pelo vendedor, deve conceder o direito ao crédito, pois que compõe ainda o custo de produção e ainda faz parte do “ciclo produtivo”, compondo o termo “fabricação” contido no inciso II, do art. 3º, das Leis 10.833/03, na acepção genérica.

No caso em concreto há ainda uma particularidade que deve também ser levada em consideração, que é o fato de que os produtos fabricados pela Recorrente são perecíveis, e, portanto, as normas para o transporte entre os estabelecimentos são especiais, também rigorosamente disciplinadas pela ANVISA, conforme citado pela Recorrente que transcreveu em seu recurso a Portaria SVS/MS nº 326/2007, assim como a Resolução CISA/MA/MS nº 10, de 31 de julho de 1984, ambas prevendo rigorosas normas para a conservação durante as fases de transporte dos produtos acabados até os locais de distribuição ou venda. Tais normas denotam a necessidade de um cuidado e de controles especiais por parte da Recorrente, lhe ensejando responsabilidades se acaso descumpridas.

Daí, por óbvio, a decisão empresarial de trazer para si esta gestão do transporte entre suas unidades, assumindo os custos pertinentes, os quais, em última análise, são repassados ao produto, servindo à incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, e, como se trata de não cumulatividade por certo que deve garantir o direito ao crédito.

Assim, à toda semelhança que os fretes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, quando pagos pelo adquirente, concedem o direito ao crédito pelo fato de que compõem o custo do produto, e do mesmo modo, também dão direito ao desconto de crédito o gasto com fretes nas operações de venda, quando são “arcados” pelo vendedor; assim também o frete entre as unidades do mesmo contribuinte, seja de insumos (matéria-prima, produtos intermediários, materiais de embalagens, ou mesmo de transportes de funcionários) seja de produtos acabados a serem colocados no ponto em condições de venda, deve gerar o direito ao crédito, pois que tais dispêndios ainda estão dentro do ciclo de “produção e fabricação” compondo esses custos, sendo que tolher esse direito de crédito significaria manter uma lacuna que deixaria um custo relevante na incidência cumulativa, nem lógica e nem juridicamente sustentável.

Neste mesmo sentido, cumpre citar os seguintes precedentes desta Corte:

FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados a venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem. (CARF – Acórdão 3301-00.423 - 3ª Seção – 3ª Câmara – 1ª Turma – DOU 18.01.2011)

COFINS EXPORTAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS. DIREITO A CRÉDITO. LEI Nº 10.833/2003, ART. 3º, INCS. II E IX.

A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportado pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.” (CARF – Acórdão 3401-02.075 - 3ª Seção – 4ª Câmara – 1ª Turma – DOU 28.11.2012)

Tenho, conseqüentemente, que o frete pago pelo fabricante a pessoa jurídica domiciliada no País, relativo ao transporte de insumos, produtos em elaboração ou produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, compõe a fase de fabricação na acepção ampla do conceito de industrialização, devendo ser contabilizados no custo dos estoques, nos termos dos itens 9 e 10, do CPC nº 16 (aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009), de modo a gerar o direito ao desconto de créditos por atenderem ao conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim sendo, deve ser afastada a glosa com relação aos serviços de fretes e carretos pagos à pessoas jurídicas domiciliadas no País, destinados ao transporte entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, recompondo-se os direitos de crédito e os reflexos nas apurações como um todo, inclusive em períodos contíguos que com ele tenham referência, sempre que seja pertinente.

c) Aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, que não podem gerar crédito a descontar:

Considerando que houveram glosas de aquisições diversas sob a rubrica de “insumos”, porém, sob o fundamento de que foram adquiridos bens sujeitos à alíquota zero, e que a Recorrente sustenta o direito de manutenção de crédito, nos termos do art. 17, da Lei nº 11.033/2004, esse tema será tratado, para todos os itens glosados, em tópico separado, sob o âmbito do “direito” aplicável.

d) Notas fiscais cujo CFOP não representa operação de aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito

Neste item, conforme se extrai do Relatório da decisão recorrida, o contribuinte contesta a glosa realizada pela Administração ao argumento de que a mesma “englobou”, de forma genérica e sem critério, diversos bens que não dariam direito ao crédito tendo em conta o CFOP da nota fiscal, mas que deveriam estar segregados para se justificar de modo adequado a glosa; cita como exemplo: *etiqueta para fatiados e outros, adesivo perdigão, folha plástica incolor, adesivo, graxa, navalha, disco de corte, adesivo, gás glp, papel toalha, pão, soro de leite, vinagre, aroma de baunilha, farinha de tribo, peneira, extrato de tomate, tempero para carne, reagente, serviço de industrialização de ração, saco plástico, lamina, mola, bolsa térmica, mola, pino, rolamento, faca, sensor de temperatura, martelo, entre outros.”* Ainda mais adiante no relatório ainda cita como exemplo de glosa sob esse fundamento de CFOP que não representaria “insumo”, os seguintes itens: *“faca, lâmina, mola,*

sensor de temperatura, martelo, rolamento, adesivo, gás GLP, disco de corte, peneira, pão, vinagre, mola, bolsa faca, tempero para carne, graxa, navalha, termostato, pino, que alega que se caracterizam como insumos, uma vez que são equipamentos, ferramentas e materiais utilizados na atividade produtiva ou em máquinas com esta destinação.”

Ainda, nesta rubrica, o Relatório da decisão recorrida ainda narra a inconformidade da Recorrente que “defende que são legítimos os créditos em relação aos lubrificantes, correia, gás refrigerante, mangueira, lixa, graxa, anel, bobina, botão, chave, disco, disjuntor, eixo, fita isolante, fusível, lâmpada, reator, resistência, retentor, rolamento, sensor, tomada, válvula. Contesta, ainda, a glosa de etiqueta para fatiados, sacolas big bag, adesivo perdigão, folha plástica incolor, saco plástico, bolsa térmica, entre outros. Alega que alguns itens chegam a incorporar o produto final, como etiquetas para fatiados, adesivo perdigão, folha plástica incolor para envolver produtos.” (fls.3375 – ne.)

Ao ser julgado o recurso do contribuinte neste particular, a DRJ/FNS houve por bem em manter as glosas ao fundamento, em síntese, de que “as descrições dos produtos adquiridos, ao contrário do que entende a contribuinte, não se mostram suficientes para infirma[r] a natureza dos produtos, atribuída pelo CFOP consignado na nota fiscal correspondente, ou, tampouco, para demonstrar, para além de quaisquer dúvidas, que se refiram a produtos utilizados como insumo.”

Tenho, todavia, que aqui merece reforma a decisão prolatada, pois que todos os itens descritos acima, concedem, à toda evidência, o direito de crédito na condição de insumo, não sendo eventual imputação equivocada no CFOP que irá desnaturar a verdadeira natureza ou emprego do bem ou serviço em questão, não podendo sobrepor-se a forma à essência.

E aqui não se aplica à vedação de tomada de crédito relativamente aos CFOP's relativos a substituição tributária ou incidência monofásica, pois que uma vez utilizados como insumo no processo de produção ou fabricação de bens destinados a venda (como o caso de combustíveis, por exemplo), acabam sendo reintroduzidos na “cadeia” de produção ou circulação de bens, e como tal, interrompe-se as etapas subsequentes, presumidas de incidência antecipada ou concentrada, e passa a haver o direito ao desconto de créditos. Diferentemente dar-se-ia na hipótese de aquisição de bens para revenda, cuja vedação, aí sim e com razão, encontra-se nas alíneas do inciso I, do art. 3º, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03.

Quanto a combustíveis e lubrificantes (e aqui entram os lubrificantes e Gás, acima, assim como aqueles empregados nas empilhadeiras), inclusive o preceito do inciso II, do art. 3º, acima referenciado, é expresso em ressaltar o direito ao desconto de créditos, abstraindo das discussões que se poderia ter em torno do conceito de insumo, tomando a Lei, desde logo, como insumo indispensável ao processo de produção ou fabricação de bens para a atividade industrial, de modo que para estes casos, o direito já estava expresso na Lei, sem maiores necessidades de digressões a vinculação ao processo produtivo.

Neste título também restou estampada a glosa relativa ao serviço de industrialização por encomenda de ração, a qual, sabidamente, compõe o custo de produção dos animais que são abatidos no frigorífico, e, portanto, formam a matéria-prima da Recorrente, mas cabem brevíssimos esclarecimentos.

A atividade de frigorífico de animais, em uma síntese muito simplória, poderia ser resumida na conversão de proteína vegetal, a partir dos insumos agrícolas como

soja e milho (contidos na ração industrializada que é ministrada aos animais em curtíssimo espaço de tempo), em proteína animal. Ou seja, convertem-se os grãos em carne, sendo decisivo para esta transformação, que concorra a ração, cujos grãos representam mais que metade dos custos totais de produção (fala-se em mais que 70%!). Daí porque quando as “commodities” agrícolas sofrem alteração significativa de preço, pode desencadear o sucesso ou a “bancarrota” da atividade, pois que são dependentes da matéria-prima, na sua maioria, o soja e o milho.

Transportando esses conhecimentos que são públicos e notórios ao caso dos serviços de industrialização sob encomenda da ração a ser ministrada aos animais, pode-se compreender que trata-se de uma etapa indispensável do processo produtivo, sem a qual não se obterá o produto final, que é a carne. Portanto, esse serviço é inerente ao processo produtivo, e, como tal, se enquadra perfeitamente no conceito de insumo e por certo que, se pago a pessoas jurídicas, deve gerar o direito ao crédito.

Assim, abordados cada um dos temas acima, merece ser afastadas as glosas quanto aos CFOP's ou aos itens acima citados, pois que preenchem o conceito de insumo (alguns inclusive são matéria-prima ou material de embalagem) para os fins de conceder o direito ao desconto de crédito concedido pelo art. 3º, da legislação de regência, devendo ser recomposto o cálculo do crédito ressarcindo, inclusive repercutindo seus efeitos em períodos contíguos com os quais este tenha relação de pertinência.

e) Serviços utilizados como insumos: Delimitação da controvérsia

No caso em questão, extrai-se da decisão recorrida que a *autoridade fiscal glosou as aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo, nos termos do o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “b” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004; foram glosados os valores das aquisições com descrições do tipo serviço de processamento de resíduos, serviço de vigilância ou serviço de despachante aduaneiro. Informa que cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “NF que não se enquadram no conceito de insumo ou serviço com direito a crédito”.*

Por sua vez, a Recorrente, em sua defesa *“Menciona os serviços de: movimentação saída, montagem/desmontagem, limpeza, recuperação frio, carregamento de aves para venda, repaletização, despachante aduaneiro, inspeção sanitária, análise da água, processamento de resíduos, entre outros e defende que o direito ao crédito em razão dos valores glosados se referirem a serviços ‘totalmente essenciais e inerentes à atividade produtiva e econômica da impugnante’”.*

Ao ser julgada a irresignação inicial pela instância de piso, a DRJ/FNS afirmou que:

Ocorre, porém, que da listagem “NF que não se enquadram no conceito de insumo ou serviço com direito a crédito”, para linha 03 do Dacon, tendo em conta a descrição das operações, verificasse que a maior parte dos serviços claramente não consistem de insumo e em relação à outra parte dos serviços não há como afirmar que o sejam, pois somente pelas descrições não é possível identificar sua real natureza e aplicação dentro da empresa. As operações registradas, além das mencionadas pela recorrente, têm consignadas as seguintes descrições: SERVIÇO MAODEOBRA, SERVIÇO CONSULTORIA TÉCNICA, SERVIÇO DE APLICACAO DE STRECH – PALLET, SERVIÇO LAVAGEM SECO, SERVIÇO CONSTRUCAO

CIVIL, SERVIÇO LIMPEZA GERAL EM INSTALAÇÕES, SERVIÇOS GERAIS, SERVIÇO VIGILÂNCIA, SERVIÇO REFORMA PALLETS PBR, SERVIÇO MONITORAMENTO, SERVIÇO MONTAGEM DE KITS, SERVIÇO RECUPERAÇÃO PONTEIRA H. TECH 4.0, SERVIÇO RECUP. DISCO MANCAL H. TECH 4.0, SERVIÇO EXTRAORDINÁRIO, SERVIÇO TÉCNICO FUNILARIA / CHAPARIA, SERVIÇO DE CARGA E DESCARGA, SERVIÇO TRANSPORTE FUNCIONÁRIOS, PESAGEM CAMINHÃO, SERVIÇO MANUTENÇÃO EQUIP INFORMÁTICA, SERVIÇO CONSULTORIA TÉCNICA, DESJEJUM, REFEIÇÃO, CAFÉ PURO, SUÇO, CAFÉ COM LEITE, OUTROS SERVIÇOS, SERVIÇO TRANSPORTE DE VEÍCULOS EM Balsa, SERVIÇO TÉCNICO MECÂNICO SERVIÇO IMOBILIZADO GERAL, SERVIÇO DIÁRIA, SERVIÇO KM RODADO, SERVIÇO TÉCNICO ELETRICIDADE, INSTALAÇÃO.

Observe-se que não constam da referida listagem os serviços, mencionados pela recorrente de: despacho aduaneiro, processamento de resíduos e análise de água.

Ocorre, porém, que foi o próprio despacho decisório, mencionado pela decisão recorrida, que fez a afirmação de que teriam sido glosados serviços com processamento de resíduos, despachante aduaneiro e serviços de vigilância (vide pg. 3402 – ne.), de modo que, embora efetivamente não seja possível se inferir o efetivo emprego dos serviços acima no processo de produção ou fabricação de bens destinados a venda, no “rol” acima elencado pela DRJ/FNS, quanto a esses três itens tenho que é possível ser julgado o direito aplicável aos fatos, a serem concretamente aferidos na liquidação deste julgado, pois que sobre eles se instaurou o litígio.

Assim, delimito a análise dos três serviços acima, mantendo a glosa quanto a todos os demais serviços, por ausência de prova da inerência dos mesmos ao processo de produção e fabricação de bens destinados a venda pelo contribuinte.

e.1) Serviços de limpeza, processamento de resíduos, análise de água e congêneres, utilizados como insumos

Tratam-se de serviços indispensáveis ao processo produtivo, sem os quais inclusive a própria atividade produtiva da Recorrente estaria em via de ser interdita pelos órgãos da vigilância sanitária e ainda pelos órgãos ambientais, pois que no caso em análise, trata-se de empresa do segmento de alimentação humana.

É certo que não se tem contato direto com o produto em fabricação, mas os resíduos, muitas vezes são até mesmo sobras dos produtos, como sangue, tripas, excrementos, e assim por diante, que precisam receber destinação adequada, sem o que, por certo, a fonte produtora das receitas, que é a razão de existir da Recorrente, estaria interrompida.

Assim, deve ser afastada a glosa do crédito, a ser aferida pela autoridade preparadora ao ser executada esta decisão, quanto aos serviços de limpeza, processamento de resíduos e análise de águas.

e.2) Serviço de vigilância

Neste sentido, tenho que a princípio se poderia traçar um paralelo entre a vigilância e a segurança, com a própria atividade empresarial, mas a vinculação ao processo produtivo ou ao de fabricação, ainda que na acepção genérica, demandaria prova técnica que pudesse afastar a generalidade que tal conceito enseja.

Deste modo, este serviço, embora seja necessário e muitas vezes até indispensável, salvo prova em contrário, não guarda relação de pertinência ou inerência ao processo de fabricação dos bens destinados a venda, e, portanto, deve ser mantida a glosa dos créditos.

e.3) Serviço de despachante aduaneiro

Neste sentido, entendo que os serviços de despachante aduaneiro merece conceder o direito ao crédito quando contratados pela Recorrente na condição de importadora de insumos, pois que, nesta hipótese, tais dispêndios compõem os custos do bem importado, onerando o custo do bem ou serviço em fabricação, o qual, subsequentemente, será vendido e submetido à tributação das contribuições ao PIS e à COFINS.

Considerando que há incidência das contribuições ao PIS e à COFINS no momento do desembaraço aduaneiro, o que, embora tratando-se de tributo diversos, acabam impondo financeiramente o mesmo custo e concedem legalmente o direito ao crédito nas mesmas alíquotas de 7,6% (para a COFINS) e de 1,65% (para o PIS), deve compor a base de cálculo dos créditos os dispêndios com o despachante aduaneiro contratado para o assessoramento quanto às importações dos insumos, que assim forem reconhecidos, ao final deste processo.

Quanto aos mesmos dispêndios, mas alocados às exportações, tenho que acabam não compondo mais os “custos” do processo produtivo ou de fabricação, não agregando mais o processo de mensuração dos estoques, e, conseqüentemente, entram nas despesas gerais, passando a conceder o crédito apenas se houvesse previsão expressa da Lei (nesta interpretação legal que atualmente está prevalecendo – com ressalva de meu entendimento pessoal).

Assim, merece parcial retificação a glosa neste particular, para afastá-la quanto aos dispêndios com despachante aduaneiro nas operações de importações de insumos, a ser aferida pela autoridade preparadora ao ser executada esta decisão, na medida da viabilidade da respectiva prova.

f) Despesas de Energia Elétrica: glosa das diferenças positivas entre os valores informados no DACON e na memória de cálculo

Nesta glosa, a simples análise dos autos dá conta de que o contribuinte lançou na DACON valor de crédito a título de Energia Elétrica, superior àquele que apresentou ao longo da fiscalização nas chamadas memórias de cálculo, sendo que a Fiscalização, fiel à DACON em praticamente todo seu procedimento, nesse caso, entendeu que por ser o valor da memória de cálculo menor que aquele constante da DACON, aplicou este valor, deixando claro que a prova do valor da Energia Elétrica paga assiste ao contribuinte.

Embora realmente tenha um aparente tratamento diferenciado entre as informações inseridas na DACON para fins de aceitabilidade dos créditos por parte da Administração, a verdade é que tenho que o direito ao crédito decorre das hipóteses de incidências respectivas, e não de um “Demonstrativo” ou de uma “obrigação acessória”. Ou

seja, não é a DACON que cria o crédito e não é a “memória de cálculo” que extingue uma obrigação.

Não é porque o contribuinte lançou um direito a crédito na DACON que o possuirá, e não é porque deixou de lançar que deixará de possuir. É o direito material que faz emergir o direito subjetivo do contribuinte ao crédito em si, sendo as obrigações acessórias apenas os instrumentos criados pela Administração para facilitar o controle, a fiscalização e a arrecadação tributária. Evidentemente que essas normas devem ser cumpridas, mas não podem ser sobrepostas àquelas, de cunho substancial, como condicionante do próprio direito material. Quando muito de seu descumprimento poderá decorrer a aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigações acessórias, mas não poderá tolher o próprio direito material que nasce da norma jurídica de caráter substancial, e não meramente de ordem “estrutural”.

Por isso que tem-se defendido neste Tribunal a busca incessante da verdade material, investigando se houve o nascimento do crédito tributário ou do crédito fiscal, para cada caso, ainda que não esteja veiculado na linguagem das “obrigações acessórias”, pois que se tem privilegiado mais o direito substancial do que o adjetivo, mais o material do que o formal, sem que haja, evidentemente, desrespeito a qualquer deles.

Voltando ao caso em concreto, o que se vê é que há discrepância que somente pode ser solucionada com a verificação dos comprovantes de pagamento das contas de Energia Elétrica, cotejando-as com as memórias de cálculo e com a DACON, sendo que quanto a esse fato, por certo que o ônus competia ao contribuinte trazê-la, já que o crédito ressarcindo foi por ele pleiteado.

No entanto, a Recorrente limita-se em afirmar que a planilha de cálculo está errada, devendo ser preservado o valor do DACON, sem trazer cópia do documento de arrecadação, o que seria de fácil cumprimento, em atenção mesmo à busca da verdade material.

Assim, à mingua de prova deste elemento, entendo deva ser mantida a glosa.

g) Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

Foram também glosados valores de pagamentos relativos a "SERVIÇO PORTUÁRIO" e outros que não no entendimento da autoridade fiscal, se enquadrariam no prescrito pelo art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, sendo que consta dos esclarecimentos da Recorrente está contido que tais serviços consistem em:

A armazenagem compreende todas as despesas e gastos vinculados a ela, entre elas energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos, taxa de selagem de contêineres, capatazia, taxa de liberação de BL, serviços portuários, entre outros;

[...]

Além disso, podemos reconhecer nas despesas portuárias, além da natureza de

despesa ligada à armazenagem, também à continuidade do frete na venda, especificamente, aquele destinado à exportação.

Analisando referida descrição, tem-se que a glosa procede parcialmente, devendo dela ser excluídas as despesas portuárias relativas a armazenagem, que por certo nela

estão compreendidas atividades como a pesagem, monitoramento, desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos, taxa de selagem de *containers*.

Por outro lado, segundo minha convicção, não estão abrangidos no conceito de armazenagem e nem na de “frente nas operações de venda”, os serviços de capatazia, taxa de liberação de BL, despachantes aduaneiros nas exportações, cujas glosas devem ser mantidas.

Merece, assim, parcial retificação a glosa neste particular, a ser aferida pela autoridade preparadora ao ser executada esta decisão, na medida da viabilidade da respectiva prova.

h) Operações de importação registradas com o CFOP 3551, 3556 e 3949:

Inicialmente quanto ao CFOP 3551, que trata de bens importados destinados ao Ativo Permanente, serão tratados no tópico relativo à glosa dos créditos relativa a partes e peças e respectivos serviços de conservação e manutenção de máquinas.

Quanto ao CFOP 3556 – Compra de material para uso ou consumo, em se tratando de insumo, comprovadamente realizada, o fora no tópico relativo a insumo, ainda que importado, mas de acordo com sua descrição e a relação de pertinência e relação de inerência ao processo produtivo ou de fabricação dos bens destinados a venda.

Finalmente, quanto ao CFOP 3949 – Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada, atinente a itens na listagem “02NF Glosadas Operações sem direito a crédito (CFOP)”; igualmente foi tratado o item pertinente, em que foram glosadas por ausência de comprovação, e diante da reiteração pura e simples havida no recurso, **mantém-se o indeferimento do crédito já decidido anteriormente.**

III. Glosa de Créditos sobre Aquisições de bens utilizados como Insumos (a) ou para Revenda (b) sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS:

Com relação a esta questão trazida no recurso, foram glosados créditos tomados com relação a aquisições de bens para revenda (a) assim como de insumos (b), ainda que sujeito a crédito presumido na forma do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 (c), que ingressaram no seu estabelecimento com alíquota zero, e que posteriormente, quando efetivamente vendidos, foram submetidos a tributação das contribuições.

Para bem situar as questões a serem debatidas nessa temática, novamente cumpre extrair do bem elaborado relato do voto da decisão recorrida, os argumentos expendidos pela Recorrente:

“A interessada, primeiro, alega que os diversos produtos descritos como tributados por meio de alíquota zero, nos moldes da Lei nº 10.925/2004, art. 1º, não se tipificam nas classificações fiscais descritas.

Segundo, que, em se tratando de aquisição de produtos agropecuários (por exemplo, pinto de 1 dia, sêmen suíno, entre outros), mesmo que comercializados à alíquota zero, o crédito há de ser mantido, ao menos, no sentido de outorgar aquele presumido previsto nas operações do art. 8º da Lei n. 10.925/200463.

Terceiro, que diversos produtos estão vinculados à noção de insumos (cita vacinas, antibióticos, amoxicilina, ivermectina, calcário, entre outros) de sorte que resta totalmente viável a manutenção do crédito.

Por fim, defende que a exclusão de créditos na hipótese de aquisição sem tributação, quando existe tributação na operação posterior, viola o princípio da não cumulatividade e da capacidade contributiva, além de tornar o tributo confiscatório.

Enfrentando cada um dos argumentos, tenho que assiste razão à DRJ/FNS quando não acata a irresignação do contribuinte quanto a supostos erros nas classificações fiscais adotadas pela autoridade fiscal, pois que a Recorrente não contrapôs o trabalho de alocação dos produtos aos fundamentos legais que reduziram a 0% as alíquotas dos produtos, limitando-se em afirmar estar incorreta a classificação. Do mesmo modo, no tocante ao simples argumento de que tais bens são “insumos” e como tal devem conceder o direito ao crédito, entendo que não é suficiente para concedê-lo, pois que no caso em concreto, não é a noção de insumo que o concederá, mas sim, o fato de se permitir o desconto do crédito e a sua manutenção sobre aquisições gravadas com alíquota zero que determinará o direito aplicável.

Assim, resta enfrentar as aquisições de insumos gravados com alíquota zero, feitas junto a pessoas físicas, e no caso, entendo que assiste razão ao contribuinte na parte que entende cabível haver direito ao crédito presumido calculado na forma do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, que assim está redigido:

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.** (grifou-se)*

Com efeito, esse crédito presumido é concedido justamente porque a legislação em questão (Lei nº 10.925/2004) concretizou um programa de redução a zero das alíquotas das contribuições ao PIS e à COFINS para o setor, sem que, no entanto, eliminasse por completo o custo de tais tributos em toda a cadeia produtiva até que chegasse ao produtor rural pessoa física, que, sabidamente, não pode creditar-se de tais contribuições. Assim é que, quando adquire-se insumos agrícolas do produtor rural pessoa física, há direito ao crédito presumido calculado na forma do art. 8º, suso mencionado.

Há que distinguir-se, ainda, a vedação ao desconto de crédito corrente, ordinário, previsto no art. 3º, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, e cuja vedação está estampada no seu §2º, com o crédito presumido previsto no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004.

Portanto, o art. 8º, mencionado, ao regular inteiramente a matéria do crédito presumido, anteriormente prevista nos §§10 e 11, do art. 3º, acima citado, acabou igualmente deixando de submeter-se à restrição contida no seu §2º deste.

Verifica-se, aliás, que a DRJ/FNS não concedeu o crédito fundamentalmente porque entendeu inviável proceder de ofício o ajuste da informação lançada “equivocadamente” pelo contribuinte na DACON, embora, aparentemente, não discordasse que seria de direito o crédito pertinente.

Deste modo, quanto as aquisições feitas a pessoas físicas e glosadas ao fundamento de que se deram com alíquota zero, tenho que deve ser afastada a glosa, pela aplicação direta do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, devendo ser concedido o direito ao crédito presumido, quanto a aquisição de insumos.

Já no tocante ao argumento da Recorrente, de que a vedação ao crédito sobre aquisições com alíquota zero, **quando a operação subsequente é gravada com a incidência e cobrança das contribuições**, por suposta afronta a não cumulatividade, trata-se de uma questão muito tormentosa que de há muito vem tomando os estudos tributários relativos aos direito ao crédito, como forma de realizar, na prática, a regra da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS.

Como tal, tenho que a questão merece uma análise mais aprofundada, como passo a discorrer.

A glosa efetivada, assim como sua manutenção pela decisão recorrida, está fundada na vedação à tomada de crédito contida no inciso II, do §2º, do art. 3º, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.865/04.

A Recorrente sustenta que teria o direito a manter tais créditos das entradas, *inclusive* por ser aplicável o direito que emana do art. 17, da Lei nº 11.033/2004, assim redigido:

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

Tenho que o dispositivo acima transcrito (art. 17, da Lei nº 11.033/04), realmente permite que haja a manutenção dos créditos provenientes das aquisições de insumos, ou de mercadorias para revenda (ambas as hipóteses – indústria ou comércio), mesmo que a subsequente operação de venda, seja do produto acabado ou da mercadoria revendida, se opere sob o pálio da “suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”. Observo que aqui até mesmo a “não incidência” está amparada pelo direito à manutenção dos créditos vinculados a “essas operações”, e não apenas as operações sujeitas às contribuições, embora desoneradas. É quando se fala “a essas operações”, se está referindo tanto aos insumos empregados no fabrico de bens ou produtos (e aí abrange custos e encargos comuns como energia elétrica, depreciação, fretes e seguros nas operações de compras etc.) quanto às mercadorias para simples revenda.

Porém, entendo que, para que haja o direito à “manutenção de crédito”, tem que haver direito ao próprio “desconto de crédito”. Dizendo de outro modo: manter o crédito pressupõe o direito de creditar-se.

E a norma acima (art. 17, da Lei nº 11.033/04) trata de *conferir* o direito à manutenção do crédito, e não propriamente em *disciplinar* o “direito ao crédito”. Com efeito, tenho que o que cabe analisar é se há o “direito de crédito”, pois que se houver, aí sim caberá o direito de mantê-lo, já que quanto a “manutenção dos créditos” o art. 17, da Lei nº 11.033/04 foi explícito em permitir, mesmo nas saídas desoneradas, e mesmo para o comércio.

O direito ao desconto de crédito - esse sim -, está regulado pelos arts. 3º, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, e, a partir do advento da Lei nº 10.865/04, tais créditos passaram a limitar-se pela seguinte disposição:

“§2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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

E a interpretação (“norma jurídica”) que extraio do dispositivo supra é no sentido de que os bens adquiridos sem o pagamento das contribuições não ensejam direito ao crédito, **quando** a operação subsequente for igualmente desonerada das contribuições. Ou seja, se não houve a oneração pela contribuição na operação anterior, não se concede o crédito ao comprador na operação subsequente. Essa a regra geral que passou a vigorar a partir da Lei nº 10.865/04.

Por outro lado, tenho que o dispositivo em questão também *qualificou* as hipóteses em que o crédito será permitido, **mesmo quando adquiridos bens ou serviços sem pagamento das contribuições**. Nesse caso, tenho que a Lei disciplinou que o crédito sobre as aquisições de bens ou serviços *não sujeitos ao pagamento* das contribuições será permitido *quando* as saídas subseqüentes forem gravadas pelas contribuições. É a interpretação que “a contrario sensu” se extrai da literalidade do próprio dispositivo.

Ou seja, **não dará** direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição **quando** revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. Por outro lado, **dará** direito a crédito **quando** revendidos com incidência da contribuição.

Esta é a leitura que desponta clara do dispositivo em questão. Ele não foi simplório em dizer que *não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*, e “ponto final”. O preceito legal *qualificou* quais espécies de desoneração não dará direito ao crédito, e o fez pela *natureza* da operação subsequente, como sendo aquela *desonerada* na etapa subsequente. Portanto, se a *natureza* da operação subsequente for *desonerada* de tributação pela contribuição, não dará direito ao crédito.

Por outro lado, **se** o *insumo* foi adquirido *sem o pagamento da contribuição* mas, **utilizado como insumo ou revendido** sob o pálio de uma operação subsequente cuja *natureza* for uma saída tributada, em homenagem à não cumulatividade (leia-se: para que esse industrial/comerciante não “recolha” tributo pelas duas etapas da cadeia), deve-se permitir o **crédito da aquisição**.

Assim, tenho que seja perfeitamente possível (e adequado) conciliar as normas emanadas do inciso II, do §2º, do art. 3º, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03 (introduzido pela Lei nº 10.865/04) com aquela do art. 17, da Lei nº 11.033/04. E a interpretação que extraio destes dispositivos – e que entendo consecutânea com a regra da não cumulatividade –, é no sentido de que, se houve ônus da tributação na operação anterior haverá o crédito, ainda que a operação subsequente seja desonerada (conforme permissão de *manutenção de crédito* contida no art. 17, da Lei nº 11.033/04). Por outro lado, se não houve oneração tributária na aquisição de bens que serão igualmente vendidos *sem* oneração tributária, não se dará o crédito, que somente será concedido, a bem da não cumulatividade, se a saída subsequente for efetivamente gravada com o ônus tributário (é a interpretação que emana do inciso II, do §2º, do art. 3º, das Leis citadas). Em complemento da “cadeia” de produção, havendo saída onerada, ainda que a entrada seja desonerada, deve ser permitido o desconto do crédito das aquisições, pois que a vedação a tomada do crédito foi qualificada para a hipótese em que a operação subsequente também seja desonerada. O crédito daí originado (inciso II, do §2º, do art. 3º), poderá então ser mantido, segundo o art. 17, da Lei 11.033/04.

Portanto, na cadeia de circulação de bens e serviços, para se evitar que uma etapa acabe arcando financeiramente pelo tributo devido por outra etapa, se criaram legalmente (arts. 3º, §2º, II das Leis 10.637/02 e 10.833/03 c/c 17, da Lei 11.033/04) os mecanismos de “concessão” e de “manutenção” dos créditos, de modo a permitir que se houver oneração, seja na aquisição seja na revenda, deverá existir o direito ao crédito. Se não houver a oneração nem na aquisição e nem na revenda, não se concederá o crédito. Essa técnica é da natureza da norma da não cumulatividade, pois que se assim não o for, transmuda-se o crédito em mero diferimento entre as etapas, sem produzir o efeito almejado de desonerar a cadeia produtiva.

Por isso que se a etapa anterior é desonerada e a etapa subsequente também o for, não deverá haver o direito ao crédito, pois que nesse caso, se estará criando direito de crédito em detrimento do Estado arrecadador, prejudicando as receitas públicas. Tenho que esta seja a “justa medida” e o sentido de ser do instituto da não cumulatividade.

E o caso da Recorrente é de aquisição de produtos de pessoas jurídicas (as aquisições de pessoas físicas, com crédito presumido do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, já foi abordado anteriormente), sujeitos a alíquota zero – que tem natureza jurídica de isenção, segundo o STF, com subsequentes vendas sujeitas, parcialmente, a incidência das contribuições, o que, segundo norma acima extraída, deve permitir o cômputo do crédito sobre as aquisições realizadas, na mesma proporção em que as operações de venda tenham se realizado com incidência tributária.

E diz-se nesta “proporção” porque sabidamente a Recorrente tem receitas sujeitas a incidência das contribuições (como afirmou), e outras não incidentes (exportação, por exemplo), podendo ter ainda receitas de vendas sujeitas a regimes diferenciados, monofásicos, e afins. Tenho, portanto, que a proporção das receitas de vendas que sujeitarem-se a incidência da contribuição, deve gerar a base sobre a qual calcular-se-á o desconto do crédito, às alíquotas contidas nos arts. 2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Desta técnica que emana do próprio §2º, II, do art. 3º, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, cumulado com o art. 17, da Lei 11.033/2004, tenho que, automaticamente, estar-se-á vedando a tomada de créditos sobre aquisições desoneradas que estejam vinculadas a receitas de vendas que se operem *sem* a incidência tributária, e, consequentemente, a respectiva manutenção desses créditos que não se permitiu tomar. Ou seja, ao se aplicar a “proporcionalização” dos créditos pelas aquisições desoneradas em relação ao percentual das saídas oneradas, se estará vedando *manter* créditos que não se podem descontar.

Merece, portanto, ser parcialmente afastada a glosa e ser feito o recálculo do crédito nas aquisições de insumos sujeitos a alíquota zero ou desoneradas, na proporção das vendas sujeitas a incidência tributária, na forma contida na fundamentação supra.

IV. Percentual da Alíquota para o Cálculo dos Créditos Presumidos nas Atividades Agroindustriais

Outra questão que aqui se questiona, é em relação ao percentual a ser aplicado, relativo à alíquota para o cálculo do crédito presumido previsto no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, sendo que o Despacho decisório entendeu que para as aquisições de insumos que não se classifiquem nos capítulos e posições citados no inciso I, do §3º, citado dispositivo, deve ser aplicado o percentual do inciso II (soja e derivados) ou no inciso III (demais), conforme o caso, para os quais foram apropriados créditos presumidos de 3,8% (50% de 7,6%) e 2,66% (35% de 7,6%), respectivamente.

Por seu turno, a Recorrente sustenta que há equívoco de interpretação por parte da Autoridade fiscal, na medida em que o percentual correto que deve ser aplicado sobre as Notas Fiscais de aquisições, deve ser ditado pelo produto que está sendo industrializado, e não pelo insumo que está sendo adquirido. Assim, considerando que seus produtos, conforme o “caput”, do art. 8º, são destinados a alimentação humana, deve ser aplicada a alíquota de 60% sobre a aquisição do insumo, independentemente da espécie do insumo e de sua posição nos incisos do §3º, do art. 8º, pois que estes dizem respeito à base de cálculo, determinada pelo insumo adquirido, enquanto que o “caput” do preceito legal diz respeito à alíquota a ser aplicada, que é ditada pelo produto em fabricação.

Neste sentido, discussões posicionamentos parte a parte, a verdade é que a questão acabou sendo recentemente pacificada com a edição da Lei nº 12.865, de 09 de outubro de 2013, que inseriu o §10, no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, nos seguintes termos:

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 n's 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 nº11.051, de 2004)

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

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

da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

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

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

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

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

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 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 - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n's 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Renumerado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

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

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

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

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

Com efeito, constata-se que a lei foi expressamente interpretativa, além do que, por estarmos diante de um ato ou fato não definitivamente julgado, que deixa de tratar o

procedimento do contribuinte de calcular o crédito presumido da agroindústria à alíquota de 60% ditado pelo produto final, como contrário a exigência de quaisquer ação ou omissão, aplica-se, plenamente de forma retroativa, nos termos do art. 106, inciso I, e II, “b”, do CTN.

Nestes termos, merece ser reformulado o cálculo do crédito presumido, para acatar o percentual da alíquota relativo ao produto em fabricação pela Recorrente, independentemente do insumo empregado, nos termos do §10, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.865/2013.

V.Glosas de Créditos sobre Aquisição de insumos junto a pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e COFINS, a teor dos artigos 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925/2004. Direito ao crédito presumido.

Neste item do Recurso, constata-se que a Autoridade fiscal efetivou a glosa dos créditos provenientes de aquisições de insumos feitos pelo contribuinte junto a pessoas jurídicas, ao fundamento de que tais operações estariam sujeitas à suspensão da incidência das Contribuições ao PIS e à COFINS, nos termos do art. 9º, da Lei nº 10.925/2004 (na redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004), *in verbis*:

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

I - de produtos de que trata o inciso I do §1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso;

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

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do §1º do mencionado artigo.

§1º O disposto neste artigo:

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e

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

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

Sustenta a Recorrente que em face da previsão contida no §2º do preceito acima citado, a suspensão dependida de regulamentação a ser editada pela SRF, para apenas após isso vir a ser implementada e, considerando que seus fornecedores efetivamente tributaram pelo PIS e COFINS as vendas a ela efetivadas, teria direito ao crédito integral das contribuições, não sendo o caso de se lhe aplicar a glosa, pois que as operações efetivamente sujeitaram-se ao pagamento dos tributos, estando fora do alcance da proibição legal. Sustenta, em sede alternativa, que na pior das hipóteses lhe deveria ser garantido o direito ao crédito

presumido, pois que legalmente garantido pela Lei, se acaso não for recomposta a glosa integral.

A questão em tela encerra uma análise da aptidão que os “*termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal – SRF*” (previsto no §2º, do art. 9º, da Lei nº 10.925/2004 – na redação da Lei nº 11.051/2004), teriam para que a suspensão pudesse ser aplicada efetivamente. Ou seja, se tais normas a serem editadas pela Administração teriam o condão de interferir na *incidência tributária* ou ao revés, apenas teriam o condão de editar normas procedimentais para o controle, administração e fiscalização tributária.

Ao meu sentir, as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal apenas poderiam criar deveres instrumentais ou formais no interesse do controle, fiscalização ou administração tributária, mas não poderiam criar, modificar ou extinguir quaisquer dos critérios da relação jurídica tributária, de modo que não seriam tais normas responsáveis por viabilizar (ou inviabilizar) a suspensão da incidência tributária veiculada pelo art. 9º, da Lei nº 10.925/2004. Nos termos do art. 84, IV, da CRFB-1988, os atos do Poder Executivo servem ao fiel cumprimento da Lei, mas não podem inovar o ordenamento jurídico.

Com esse entendimento, tenho que estando atendidas as condições para que as operações fossem suspensas da incidência de PIS e de COFINS, efetivamente assim elas ocorreram para os efeitos tributários, ainda que “financeiramente” as partes não tenham, eventualmente, previsto os seus impactos nos seus orçamentos comerciais. Acaso tivesse os fornecedores sido autuados por terem aplicado a suspensão e a Administração as estivesse exigindo o tributo, meu entendimento afastaria a exigência tributária, por óbvio.

Neste sentido, tenho que agiu acertadamente a Administração ao proceder à glosa dos créditos tomados pela Recorrente à alíquota de 3,65% e 7,60%, para o PIS e à COFINS, respectivamente, pois que não se contesta nos autos que as operações preenchiam cumulativamente os requisitos dos incisos I, II e III, do art. 9º, em questão.

Porém, tenho que a glosa não poderia ser integral, pois que o crédito presumido era um direito da Recorrente, decorrente justamente do mecanismo que estava sendo regulado pela própria Lei nº 10.925/2004. Basta cotejar os preceitos legais em questão (arts. 8º e 9º, citados). Portanto, deveria ter sido glosado apenas o excedente em relação ao crédito presumido que a Recorrente fazia jus em tais aquisições, pois as mesmas estão amparadas pelo §1º, do art. 8º, da mesma Lei nº 10.925/2004, *in verbis*:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, [...] 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 nº11.051, de 2004)

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

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

da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

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

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

Esse direito, aliás, ficou expresso no próprio voto da DRJ, objeto do Recurso, quando estampou o seguinte:

A recorrente, alternativamente, solicitou que fosse reconhecido a procedência parcial do crédito, mediante aplicação do percentual do crédito presumido. No entanto, não há como ora acolher esse pleito, dado o firmado no item 4 deste voto.

Por sua vez, o item 4, a que se reporta o excerto da DRJ, afirma que a instância de piso apenas analisou o direito ao crédito que estivesse informado na “linha correta” da DICON. Em tal tópico do acórdão recorrido, extrai-se esse entendimento no sentido de que tal decisão adotou como premissa que “no presente feito, somente será analisada a procedência dos créditos cujas bases de cálculo tenham sido corretamente informadas em Dicon”. Ou seja, aqui a DRJ entendeu que haveria o direito, mas não o concedeu porque não estava informado na linha incorreta da DICON.

Todavia, considerando meu entendimento de que não é a DICON que cria o crédito (como já mencionado quando aqui neste voto analisei o crédito referente à Energia Elétrica), mas sim o crédito nasce na “relação jurídica de direito ao crédito”, por sua vez decorrente da operação comercial de aquisição realizada e do respectivo enquadramento legal pertinente, tenho que a recomposição do cálculo do crédito, que decorrerá do cumprimento deste julgado, comporta perfeitamente o cálculo do crédito presumido das aquisições feitas nas operações que se deram com “suspensão”, nos termos do art. 9º.

E isto porque tenho que este fato retrata um direito da Recorrente de que tais operações lhe concedessem o crédito presumido, nos termos dos art. 8º, §1º, e 9º, ambos da Lei nº 10/925/2004.

Com efeito, merece parcial provimento o recurso voluntário nesse particular, para reconstituir parcialmente a glosa, até o limite do crédito presumido, nos termos do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, inclusive no tocante ao percentual da alíquota conforme definido nesse julgado, e também produzindo efeitos nos períodos contíguos a este, se for o caso.

VI. Glosas de Créditos sobre aquisição de partes e peças, que deveriam ter sido ativas. Direito ao crédito via depreciação.

Com relação a esta glosa efetivada pela Administração, sustenta a Recorrente que possui o direito ao desconto do crédito em face de que tais partes e peças atenderem ao conceito genérico de insumo, e, como tal, devem lhe garantir o direito ao crédito das contribuições ao PIS e COFINS, ou, no mínimo, deveria lhe conceder o crédito através da depreciação. Aqui encontram-se arrolados, ainda, glosas relativas a peças para máquinas e equipamentos, peça de manutenção, peças e serviços, torno, serviço de conserto de

equipamentos, serviço de manutenção de máquinas, serviços em peças, serviços de instalação de equipamentos. Abrange também aqueles itens importados (CFOP 3551), e que afirma-se estarem inseridos neste grupo de bens que deveriam ter sido imobilizados.

Por sua vez, a decisão recorrida, embora reconheça que referidos itens concederiam o direito ao crédito através dos encargos de depreciação, deixou de reconhecer referido direito sob o fundamento de que não poderia conceder direitos de créditos que foram incorretamente informados na DACON, e, como o contribuinte informou como insumos, e não como depreciação, não poderia alterar citado registro.

No caso em concreto tenho que o tratamento a ser dado à partes e peças deve seguir ao regramento ditado pelo art. 15, do Decreto-Lei nº 1.598/77, pelo art. 30, da Lei nº 9.249/95, a saber:

Decreto-Lei nº 1.598/77

Despesas Operacionais

Art. 15 - O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a Cr\$3.000,00 ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

Lei nº 9.249/95

Art. 30. Os valores constantes da legislação tributária, expressos em quantidade de UFIR, serão convertidos em Reais pelo valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996.

Conforme determinado pelo art. 301, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), temos o seguinte:

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

Assim sendo, tem-se como acertado o posicionamento da Recorrente em lançar como despesa operacional o valor relativo às aquisições de partes e peças quando o tempo de vida útil das mesmas for inferior a 01 ano, ou que o seu valor unitário seja inferior a R\$326,61 centavos.

Considerando que não há prova atestando o tempo de vida útil das referidas partes e peças, ou mesmo o seu uso intensivo ou a existência de ato normativo específico excepcionando o tratamento como “despesa operacional” para tais itens (como ocorre, p.ex., como lâminas e facas na indústria calçadista), aquelas que tiverem o preço de aquisição superior a R\$326,61, deverão ser levados ao imobilizado, em subconta relativa ao bem a que estiverem vinculadas, para que sejam depreciados, e, conseqüentemente, as taxas de depreciações pertinentes devem ser revertidas em créditos no trimestre em questão, já que nestes autos será recomposto o cálculo dos créditos ressarcimentos.

É o direito que assiste ao contribuinte e que emana do art. 3º, §1º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003, e seguindo aquela premissa anteriormente firmada, de que o crédito

emana da operação concreta havida no “mundo fenomênico”, dos fatos, e não daquilo que tenha sido vertido na linguagem contida da DACON a qual, embora necessária, não cria nem extingue a relação jurídica tributária e nem a relação jurídica de direito ao crédito, sob o prisma do direito material.

Desta forma, merece parcial provimento o recurso, para reconhecer o direito ao cômputo de créditos sobre as partes e peças como despesa operacional quando o preço de aquisição for inferior a R\$326,61, e quando em valor superior, deve ser recomposto o cálculo através dos pertinentes encargos de depreciação, até o limite legal de tais taxas para o período de apuração em questão, a ser aferida pela autoridade preparadora ao ser executada esta decisão, na medida da viabilidade da respectiva prova.

VII. Dispositivo:

Ante todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, para afastar parcialmente as glosas, nos termos da fundamentação exposta, inclusive para determinar o refazimento dos cálculos dos créditos ressarcimentos e para que repercutam nos períodos contíguos naquilo que com este período (1º Trimestre/2008) tenham relação de pertinência.

É como voto.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Carlos Shimoyama, Redator Designado.

O ilustre Relator votou no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para afastar parcialmente as glosas, nos termos da fundamentação exposta, inclusive no item b) Fretes contratados para transferências de produtos acabados entre as unidades da empresa.

Não é o nosso entendimento.

Em relação a esse ponto, com a devida vênia do ilustre Relator, a meu ver, a melhor interpretação está com o órgão de julgamento de primeiro grau, que manteve a glosa dos referidos créditos com base no argumento de que as despesas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não integravam o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda.

Por outro lado, a recorrente alegou que a fiscalização também desconsiderou o frete na transferência entre estabelecimentos sob a alegação de serem “produtos acabados”, com base em presunção vinculada ao fato de que a transferência se deu entre estabelecimentos da recorrente.

Conclui a recorrente que os fretes entre seus estabelecimentos compõe o processo de industrialização e econômico da atividade que exerce, inclusive, em decorrência de legislações de órgãos públicos, resta indubitável a ilação de que os créditos são legítimos, principalmente, quando a fiscalização presumiu a inexistência deste pelo simples fato de constar, por amostragem, que ocorrem entre estabelecimentos da empresa. Em tais condições, é de rigor a improcedência da glosa e, por conseguinte, o presente lançamento, reformando-se a r. Decisão recorrida.

Ora, quanto ao fato de que a glosa decorreu da presunção de que as despesas de frete se tratava de produto acabado, a análise das operações da empresa se deu a partir dos seus registros contábeis. A teor do relato fiscal, foram glosadas as despesas com os serviços de fretes constantes da memória de cálculo fornecida pela fiscalizada sob a denominação SERVIÇO FRETE E CARRETO os quais foram escriturados pela empresa em contas que refletem despesas com vendas, especificamente referente ao transporte de produtos acabados entre filiais: conta 0501 - DESPESAS COM VENDAS, subcontas n.º 0000510580 – “Frete Transf.Prod.Acabados (UP p/Filiais)”, e n.º 0000510581 – “Frete Transf.Prod.Acabados (Entre Filiais)”.

A autoridade fiscal relata que cada um dos conhecimentos glosados está especificado na listagem “Fretes de transferência de produtos acabados entre as unidades da empresa”.

Isto posto, no meu entendimento, a própria descrição de cada conta, evidencia a natureza das operações lá escrituradas, razão pela qual não poderiam ser tidas como despesas vinculadas a operações de aquisição de insumo. Logo, não caberia a autoridade fiscal comprovar que as despesas escrituradas pela própria empresa como despesas de vendas de fato consistem deste tipo de operação. Em se tratando de direito de crédito que a contribuinte pretende ter reconhecido, caberia a ela, o ônus de provar que os valores registrados

como despesas com vendas consistem, em verdade, de despesas de transportes vinculados a operações de aquisições de insumo. Não é o caso.

Na questão de direito, a recorrente alega que os fretes entre estabelecimentos da recorrente compõe o processo de industrialização e econômico da atividade que exerce, inclusive, em decorrência de legislações de órgãos públicos, resta indubitável a ilação de que os créditos são legítimos.

Com isso, a controvérsia cinge-se ao conceito de insumo, isto é, se a despesa de frete de produto acabado entre as unidades da empresa estaria abrangido no conceito de insumo previsto no inciso II, do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins).

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2o (Contribuição Não-Cumulativa) 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004); (grifos nossos)*

Com relação a esta empresa, como se trata de estabelecimento industrial, são considerados insumos apenas às aquisições de bens e serviços utilizados no processo de produção ou fabricação de bens ou produtos de venda da recorrente.

Com isso, ficam excluídos do referido conceito os custos e as despesas realizadas após a conclusão do processo de fabricação ou produção. Para reforçar este raciocínio temos a Solução de Divergência nº 12/2008 e 25/2008, que citamos abaixo:

*1. O transporte de produto acabado entre estabelecimentos industriais, ou destes para os centros de distribuição e ainda de um centro de distribuição para outro, da mesma pessoa jurídica **não gera direito a crédito** a ser descontado da contribuição sujeita a incidência não-cumulativa. (grifos nossos)*

Em decorrência dessa conclusão, tem-se que apenas os custos e as despesas realizadas após a conclusão do processo de fabricação, expressa e taxativamente (numerus clausus), relacionadas nos incisos III a X da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins), a seguir transcritos, permitem a apropriação dos créditos a serem descontados da contribuição sujeita a incidência não-cumulativa.

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

III - 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)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009) (grifos nossos)

Da análise do comando legal acima, constatamos que apenas as despesas com fretes nas operações de venda foi contemplada com a permissão de apropriação de crédito.

Portanto, por falta de previsão legal, ficam excluídas as despesas com frete relativas ao transporte dos produtos acabados realizado entre o estabelecimento industrial e o estabelecimento distribuidor, operação que não se enquadra no conceito de operação de vendas.

Ex positis, quanto ao tópico: “*b) Fretes contratados para transferências de produtos acabados entre as unidades da empresa*”, voto no sentido de negar PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO em relação à glosa dos créditos calculados sobre o valor das despesas com serviços de transporte (fretes e carretos) dos produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte por não se enquadrar no conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nºs: 10.637/2002 (PIS/PASEP); e, 10.833/2003 (COFINS) e, também, não estar relacionada nos custos e despesas realizadas após a conclusão do processo de fabricação, expressa e taxativamente (*numerus clausus*) relacionadas nos incisos III a X da Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS), em especial, o inciso IX, que contempla apenas as “despesas de fretes na operação de vendas”, portanto, faltando a previsão legal.

Sala das Sessões, em 25 de março de 2014.

LUIZ CARLOS SHIMOYAMA

Processo nº 16349.000277/2009-88
Acórdão n.º **3402-002.361**

S3-C4T2
Fl. 3.527

CÓPIA