



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

**Processo n°** 16349.000282/2009-91  
**Recurso n°** 16.340.00282200991 Voluntário  
**Acórdão n°** **3403-003.053 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de julho de 2014  
**Matéria** PIS - NÃO CUMULATIVIDADE - PEDIDO DE RESSARCIMENTO -  
 DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** PERDIGÃO AGROINDÚSTRIA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

**DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.**

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

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

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.**

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

O custo dos serviços de remoção de resíduos, em face das exigências do controle ambiental, subsumem-se no conceito de insumo e ensejam a tomada de créditos.

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

Não há direito à tomada de crédito na aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero.

**NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS AGROPECUÁRIOS. PROCESSO PRODUTIVO DE PRODUTOS**

**DESTINADOS À ALIMENTAÇÃO HUMANA OU ANIMAL.  
SUSPENSÃO. CRÉDITO PRESUMIDO.**

A pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial pode descontar créditos presumidos, calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, quando adquiridos a pessoa jurídica estabelecida no País, com suspensão obrigatória da contribuição.

**CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL.  
PRODUTO FABRICADO**

O crédito do presumido das contribuições sociais não cumulativas corresponde a 60% ou a 35% de sua alíquota de incidência em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito à tomada de crédito presumido sobre as compras que deveriam ter sido cursadas com suspensão obrigatória da contribuição, calculado mediante emprego do percentual de 60% da alíquota de incidência e para reverter a glosa dos créditos tomados sobre os gastos com serviços de processamento de resíduos. O Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista votou por incluir no provimento os créditos tomados sobre fretes.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti. O Conselheiro Helder Massaaki Kanamaru participou do julgamento em substituição ao Conselheiro Domingos de Sá Filho. Sustentou pela recorrente o Dr. João Henrique G. Domingos, OAB/SP 189.262.

## **Relatório**

PERDIGÃO AGROINDÚSTRIA S/A transmitiu, em 10/04/2007, o Pedido Eletrônico de Ressarcimento – PER nº 39408.67376.100407.1.1.080527 (fls. 13 a 19), Declaração de Compensação - DComp nº 25215.39981.300307.1.3.080879, 31995.93892.100407.1.3.082600, 13927.16095.100407.1.3.086630, 24593.42647.100407.1.3.089102, 13692.25195.100407.1.3.087370, 23034.09400.110407.1.3.080173, 21391.99053.120407.1.3.080970, 39255.02839.130407.1.3.081784, 33400.11907.180407.1.3.081823 e 13802.17889.180407.1.3.082937 (fls. 3, 57, 63, 67, 71, 75, 79, 85, 91 e 95) de créditos da Contribuição para o PIS, não cumulativa apurados no 1º trimestre de 2007, no valor de R\$

2.009.981,40. Segundo a Informação Fiscal de fls. 2.392 a 2.427, a verificação dos créditos informados nos Dacon baseou-se nas memórias de cálculo fornecidas pelo contribuinte, que foram cotejadas com as informações sobre notas fiscais constantes de arquivos de notas fiscais gerados também pelo contribuinte, cujas informações correspondentes foram totalizadas e comparadas com as informações constantes dos livros Registro de Apuração do ICMS de cada filial. A partir dessas informações e cruzamentos, excluiu-se, dos valores informados nas linhas do Dacon indicadas, os valores referentes a:

1. **Bens Adquiridos no Mercado Interno para Revenda linha 01 da ficha 16A** – aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS. cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “03-NF Glosadas Alíquota zero”.
2. **Aquisição no Mercado Interno de Bens Utilizados como Insumos linha 02 da ficha 16A:**
  - 2.1. 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. cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “01NF Glosadas Não Representam Aquisição de Insumos”.
  - 2.2. despesas com os serviços de fretes contratados para transferências de produtos acabados entre filiais, que não geram créditos a teor art. 8º, §4º, inc. I, alínea “b” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004. cada um dos conhecimentos glosados está especificado na listagem “04NF Glosadas – Fretes de Transferência de produtos acabados”
  - 2.3. aquisições de bens sujeitos à alíquota zero, que não podem gerar crédito a descontar, de acordo com o art. 3º, §2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “03NF Glosadas Alíquota zero”.
  - 2.4. notas fiscais cujo CFOP não representa operação de aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito. cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “02NF Glosadas Operações sem direito a credito (CFOP)”.
  - 2.5. notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins, no caso, milho (NCM 1005.90.10) e soja a granel (NCM 1201.00.90), a teor dos artigos 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925/2004. cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “11NF Glosadas – Aquisição PJ –Suspensão obrigatória”.
3. **Serviços Utilizados como Insumos Ficha 16A Linha 03** - as aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo, nos termos do 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. cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “01NF Glosadas Não Representam Aquisição de Insumos”

4. **Ficha 16A – Linha 04 – Despesas de Energia Elétrica** – foram aceitos os somatórios dos itens de notas fiscais informados na memória de cálculo e admitidos como passíveis de gerar créditos a descontar. foi glosado o valor de R\$ 408,83 em janeiro.
5. **Ficha 16A – Linha 07 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda** – foram glosados valores das notas fiscais cujo Código Fiscal de Operação não representa aquisição de bens nem outra operação com direito a crédito e pagamentos relativos a SERVIÇO PORTUÁRIO e outros, que não se enquadram no prescrito pelo art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003. cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “01NF Glosadas Não Representam Aquisição de Insumos” ou “02NF Glosadas Operações sem direito a credito (CFOP)”.
6. **Créditos Presumidos Atividades Agroindustriais linha 25** - a autoridade fiscal listou os produtos adquiridos com o benefício do crédito presumido que sofreram glosa (notas cujos CFOP não representa aquisições, perfeitamente identificadas na listagem individualizada, identificadas na listagem pela informação “Não se aplica” ou “0” na coluna alíquota) ou redução de alíquota. Nessa listagem, a autoridade fiscal, nos termos do caput do art. 82 da Lei nº 10.925/2004, aplicou o percentual de 35% da alíquota das contribuições às aquisições de: animais vivos classificados no capítulo 01 da NCM. trigo, milho e sorgo classificados no capítulo 10. soja no capítulo 12. lenha, maravalha e resíduos de madeira no capítulo 44. sêmen no capítulo 05. itens que também não atendem às condições para creditamento pelo percentual de 60% da alíquota das contribuições.
7. **Aquisição no Mercado Externo de Bens Utilizados como Insumos linha 02 da ficha 16B** - foram glosados os valores:
  - 7.1. das 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. todos os casos em que foram considerados não enquadrados no conceito de insumo foram listados na listagem “01NF Glosadas Não Representam Aquisição de Insumos” (ficha 6B, linha 2).
  - 7.2. os valores das importações cujos CFOP denotam operações sem direito de gerar créditos a descontar de PIS/Pasep e Cofins nesta linha, como por exemplo 3551 Compra de bem para o ativo imobilizado, 3556 Compra de material para uso ou consumo e 3949 Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada. estão na listagem “02NF Glosadas Operações sem direito a credito (CFOP)”.
8. **Do Recalculo dos Saldos da Ficha 25B** - A autoridade fiscal informa que em razão das correções realizadas nas fichas 16A e 16B da Dacon, restou saldo a pagar da Cofins. Tendo em vista que tal saldo devedor, decorrente de glosa de créditos, não foi declarado em DCTF, necessário o lançamento através de auto de infração. Acrescenta que o auto de infração poderá incluir, ainda, a análise das saídas tributadas com algum tipo de incorreção, não analisadas neste processo, e pode resultar alteração dos valores das linhas 1 a 5 da ficha 25, o que será tratado no processo digital nº 11516.720061/2012-45 que deve ser movimentado e julgado em conjunto com este, por tratar dos mesmos fatos.
9. **Do controle dos Saldos da Ficha 24** - Tendo em vista os autos de infração relativos ao 1º trimestre de 2006, tratados no processo 11516.721278/2011-91, relativos ao 2º e 3º trimestres de 2006, tratados no processo 11516.721279/2011-36 e relativo ao 4º trimestre

de 2006, tratado no processo 11516.722107/2011-80, o saldo inicial da linha 01. Saldo de Crédito de Meses Anteriores é nulo em todos os tipos de crédito. Por conta das glosas realizadas, resultou nulo o saldo final da linha 11. CRÉDITO REMANESCENTE, ficha 24, em todos os tipos de crédito.

Apoiado na referida IF, o DRF/FNS expediu o Despacho Decisório de fls. 2.428 a 2.430, indeferindo o pleito restituitório e não homologando as compensações.

Em Manifestação de Inconformidade de fls. 2.439 a 2.545, o interessado controverteu as seguintes questões:

- a) nulidade do Despacho Decisório em decorrência da violação ao princípio da motivação e por cerceamento do direito de defesa;
- b) a inconstitucionalidade das leis que regem o regime não-cumulativo para a contribuição para o PIS e da Cofins;
- c) improcedência geral das glosas por ter a autoridade fiscal se pautado em critério ilegal para avaliar os insumos e os respectivos créditos, sendo, todos legítimos, eis que contribuem de forma direta ou indireta visando o exercício da atividade empresarial;
- d) especificamente:

a. **Ficha 16<sup>A</sup> linha 01 Bens Adquiridos no Mercado Interno para Revenda:** a regra é que as aquisições de mercadorias para revenda geram créditos, regra excetuada em apenas duas situações, nas quais as aquisições glosadas não se enquadram, quais sejam: a) quando as contribuições forem exigidas da vendedora na condição de substituta tributária e venda de álcool para fins carburantes (art. 1º, §3º, incisos III e IV). b) para produtores ou importadores de diversas mercadorias constantes do §1º, incisos I a IX do art. 2º. Defende ainda que, além de não haver vedação legal ao crédito, o art 17 da Lei nº 11.033/04 expressamente prevê a manutenção, a partir de 06/08/2004, de créditos no caso de venda efetuada mediante alíquota zero – no regime monofásico.

b. **Ficha 16A Linha 02 bens utilizados como insumos**

- i. **Aquisições de bens que não se enquadram no conceito de insumo:** alega que a glosa foi realizada de forma “genérica”, cerceando-lhe a defesa por carência de motivação; afirma que os itens glosados – cita cimento de 50 Kg, secador de mãos e pallets - dão direito a crédito por consistirem de produtos utilizados direta ou indiretamente no seu processo produtivo; explica que: o cimento é utilizado na manutenção do parque fabril. o secador de mãos é equipamento que fica na entrada da fábrica e é utilizado na limpeza e higienização das pessoas que entram na fábrica onde se manipulam alimentos; os pallets e demais produtos glosados e não identificados em

relatório são relevantes e participam do processo produtivo, uma vez que são utilizados na: (i) industrialização (emprego para movimentar as matérias-primas e os produtos em fase de industrialização a serem utilizados). (ii) – armazenagem de matérias-primas em condições de higiene para serem utilizadas no processo fabril. (iii) armazenagem de produto industrializado a ser comercializado. (iv) armazenagem durante o ciclo de industrialização. Alternativamente, pede que se admita o creditamento desses itens enquanto relacionados com despesas de armazenagem.

ii. **Pagamentos de fretes de transferência de produtos acabados entre as unidades da empresa:** aponta a necessidade de realização de perícia ou diligência a fim de segregar os fretes na aquisição de insumos daqueles decorrentes de transferência entre estabelecimentos; entende que todos os fretes descritos dão direito a crédito, razão pela qual não fez a referida segregação. Descreve os fretes praticados durante o processo produtivo, como segue:

1. frete com a aquisição de prima para fabricar ração (exemplo grãos).
2. frete pago na remessa da ração para industrialização;
3. frete pago na remessa da ração industrializada aos fornecedores integrados, que criam animais (frangos, entre outros);
4. frete pago na devolução das aves criadas à Perdigão;
5. frete pago no transporte do produto elaborado até um distribuidor ou supermercado.
6. frete pago na transferência de produto acabado até outro estabelecimento da Perdigão para armazenagem e venda final.

iii. **Aquisição de bens sujeitos à alíquota zero:** requer perícia e diligência para identificação das operações e prova de que ocorreram com suspensão; reclama de cerceamento do direito de defesa pela falta da juntada de todas as notas pelo Fisco e a entrega de cópias, com a notificação, ao contribuinte; alega que diversos produtos descritos como tributados por meio de alíquota zero não se tipificam nas classificações fiscais descritas. citando como “provável” item glosado indevidamente o manjericão; em se tratando de “aquisição de produtos agropecuários (por exemplo, pinto de 1 dia, provavelmente glosado, entre

outros)” que se enquadrem dentre os produtos descritos no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, mesmo que comercializados à alíquota zero, impossível se torna excluir o crédito (mantendo-se pelo menos o presumido), pois esta lei especial se sobrepõe ao art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, como também art. 1º, da Lei n. 10.925; 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;

- iv. **Notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito:** alega nulidade do despacho decisório, argumentando que a fiscalização não fez menção a um item sequer, mesmo que forma exemplificativa, e não houve “a entrega junto com o lançamento da planilha e documentos onde se comprovam tais itens (em especial as notas fiscais glosadas), permitindo o exercício da ampla defesa; assevera que, sem embargos disso, não resta dúvida quanto à legitimidade dos créditos, que “tendo em vista os critérios adotados pela impugnante,...são caracterizados pela utilidade, inerência e relevância no processo produtivo”.
- v. **Notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas, que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Pasep e Cofins:** argúi a nulidade do feito fiscal, pois não houve a identificação das operações e nem a prova de que ocorreram com suspensão; aponta a obrigatoriedade da “juntada de todas as notas pelo Fisco e a entrega de cópias, com a notificação, ao contribuinte”; defende que o crédito integral há de ser mantido uma vez que as aquisições ocorreram mediante tributação de 9,25% (Cofins + PIS); afirma que a Lei nº 10.925/2005 somente é aplicável, nos condições estipuladas, quando houver venda com suspensão de PIS e Cofins. se houve aquisição de insumo sem a suspensão, aplica-se o art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e 10.637/2002; alega ainda que se pode 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); alternativamente, pugna que se reconheça procedência parcial do crédito, mediante aplicação do percentual do crédito presumido.

- c. **Ficha 16A Linha 03 - serviços utilizados como insumos:** ressalta, inicialmente, que o relatório fiscal somente menciona

serviço de processamento de resíduos, serviços de vigilância ou de despachante aduaneiro, entre outros, “sendo que não houve entrega com o lançamento da planilha e documentos comprobatórios de outros itens glosados”; em relação aos itens descritos como serviço de processamento de resíduos, defende o direito ao crédito em razão de os valores glosados se referirem a serviços “totalmente essenciais e inerentes à atividade produtiva e econômica da impugnante” e que, apesar de não serem consumidos ou transformados em produto final (alimento), são de “fundamental importância e obrigatoriedade na atividade industrial” que desenvolve; assevera que todos os bens e serviços adquiridos que tenham como finalidade a higiene, limpeza e desinfecção e evitar a contaminação do processo de industrialização, conforme determinação dos órgãos públicos de controle, devem ser considerados como insumo, em especial, aqueles exemplificativamente citados na glosa (serviço de processamento de resíduos). Quanto aos demais serviços citados, defende a legitimidade do crédito com base na sua relevância à atividade empresarial.

- d. **Ficha 16A – Linha 04 – Despesas de Energia Elétrica:** argúi a nulidade do Despacho Decisório por falta de motivação, já que não lhe foi explicitada a razão da glosa.
- e. **Ficha 16B Linha 02 bens utilizados como insumos:** contesta as glosas das aquisições no mercado externo alegando que se há de reconhecer a viabilidade do crédito em tais operações, por expressa previsão legal, uma vez que a Lei nº 10.865/2004, ao disciplinar o PIS/Pasep na importação, permitiu o emprego de tais créditos para abatimento das contribuições previstas nas Leis nº 10.637/2002 (PIS) e nº 10.833/2003 (Cofins); em relação à aquisições de peças e máquinas acrescenta que são bens que claramente a legislação permite reconhecer como insumo, pois estão vinculados à atividade produtiva da empresa. mas 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)”; quanto às glosas de operações de importação registradas com o CFOP 3551, 3556 e 3949, inicialmente alega cerceamento de defesa, alegando que “não localizou a descrição exata no processo administrativo de quais seriam estes bens e, principalmente, o porquê da glosa” e a “total ausência de fundamentação e descrição dos bens glosados”; no mérito, alega: há previsão legal que permite crédito de PIS e Cofins para a hipótese de aquisição de ativo imobilizado, salvo se usado, o que não é o caso dos autos. em relação aos demais itens glosados (uso e consumo e outros), a noção ampla de insumo ligada à inerência, essencialidade e qualidade permite a tomada de créditos.
- f. **Ficha 16A – Linha 07 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda:** em relação às notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a

crédito, a recorrente novamente inicia alegando nulidade do feito fiscal em razão de não ter sido justificada a glosa, no sentido de “explicar e dizer quais seriam as hipótese de notas que não representam aquisição nem operação com direito de crédito..., especialmente, quando não se entregou juntamente com o lançamento eventual planilha e documentos comprobatórios”. Sustenta a legitimidade dos créditos “conforme razões já expostas na defesa” e aduz que como não se tem adequada fundamentação e descrição, há a impossibilidade de aprofundamento a fim de justificar eventuais itens glosados; no mais, alega que, embora não saiba “exatamente o que foi glosado e as razões”, há que reconhecer que o frete na venda e armazenagem “inclui as despesas aduaneiras e portuárias em geral”; como despesas integrantes das despesas com armazenagem cita: energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, deslocamento, taxa de selagem de contêineres, capatazia, taxa de liberação BL, serviços *portuários*, *entre outros*; acrescenta que as despesas portuárias, além da natureza de despesa ligada à armazenagem, também pode ser tida como a continuidade do frete na venda, especificamente, aquele destinado à exportação.

- g. **Ficha 16A – Créditos Presumidos das atividades agroindustriais:** em relação aos Créditos Presumidos das atividades agroindustriais, 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.
- h. **Multa e juros:** alega ainda ser indevida a incidência de juros sobre a multa de ofício ante a ausência de previsão legal. impropriedade da multa de ofício devido a seu caráter confiscatório, bem como pela impossibilidade de se aplicar juros sobre ela. que a multa moratória aplicada não pode lhe ser exigida, enquanto sucessora da Perdígão Agroindustrial S/A, haja vista a penalidade não poder passar do infrator.

A 4ª Turma da DRJ/FNS julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente. O Acórdão nº 07-29.338, de 15 de junho de 2012, fls. 2.599 a 2.646, teve **ementa vazada nos seguintes termos:**

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*ANO-CALENDÁRIO: 2007*

*ARGUIÇÃO 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 inconstitucionalidade 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 PIS/PASEP*

*ANO-CALENDÁRIO: 2007*

*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.*

*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.*

**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.*

**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.*

**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.*

**SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.**

*É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004, e regulada pelo art 2º da IN 660/2006, no caso de venda de produtos 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, à pessoa jurídica que, cumulativamente: I apurar o imposto de renda com base no lucro real; II exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º da mencionada IN; e III utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º na mesma IN.*

*NÃO CUMULATIVIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO NA VENDA. VEDAÇÃO DE TOMADA DE CRÉDITO.*

*As vendas feitas sem a suspensão da contribuição prevista em lei não permite a tomada de créditos pelo adquirente.*

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APURAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA.*

*A adoção do regime de competência na apuração da Cofins e dos correspondentes créditos da não cumulatividade decorre da legislação tributária, sendo, portanto, de observação obrigatória pelo impugnante.*

*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*

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 4ª Turma da DRJ/FNS. O arrazoadado de fls. 2.657 a 2.743, após síntese dos fatos relacionados com a lide, argúi a nulidade da decisão recorrida pelo indeferimento do pedido de perícia. Reitera o pedido de perícia já formulado ou a conversão do julgamento do recurso em diligência. Retoma a arguição de nulidade do Despacho Decisório por carência de motivação e cerceamento do direito de defesa. Discorre sobre o macroprincípio do devido processo legal. Cita e transcreve jurisprudência. Acrescenta que o Despacho Decisório é nulo também por descumprimento dos requisitos do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF.

No mérito, digressiona sobre os aspectos legais e técnicos da não cumulatividade das contribuições sociais para reafirmar a total improcedência das glosas. Rechaça o conceito de insumos adotado pela Administração Tributária, que deve ter como pressuposto de fato a noção de receita. Ensina as diretrizes de hermenêutica das leis de regência, para asseverar que elas estabeleceram a possibilidade irrestrita de dedução de créditos de insumos. Pugna por que se considere como tal todos os fatores necessários para que seja possível o exercício de uma atividade econômica. Isto é, tudo que contribui (input), de forma direta ou indireta, para o pleno exercício de uma atividade de cunho econômico. Cita e transcreve doutrina, e jurisprudência.

Atacando a especificidade das glosas, repete os termos da insurgência apresentada na Manifestação de Inconformidade.

Pede reversão total das glosas.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração digitalmente estabelecida.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 2.657 a 2.743 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-FNS-4ª Turma nº 07-29.338, de 15 de junho de 2012.

### REQUERIMENTOS

A recorrente renova o pedido de perícia técnica e, alternativamente, de conversão do julgamento em diligência, destinada a avaliar, especialmente, se os bens, produtos, serviços e materiais adquiridos e glosados pela Fiscalização, diante da peculiaridade da atividade econômica despenhada pela impugnante, se enquadram no conceito de insumo de PIS e Cofins, excluindo-se o critério exclusivo da legislação do IPI.

A propósito, a perícia técnica é um meio de prova destinado a esclarecer aspectos técnicos, cuja solução necessite de *expertise* e conhecimentos especializados e que escapam do conhecimento das partes. Dito de outra forma, a perícia - e mesmo as diligências - não se presta para a produção de provas que a parte pode e deve produzir, no momento processual oportuno. Por essa razão, indefiro o pedido de perícia técnica.

Quanto ao requerimento alternativo de diligência, repetem-se aqui os fundamentos para o indeferimento do pedido de realização de perícia: as diligências não se prestam para suprir a desídia das partes na produção das provas que só a elas cabe produzir, como tem reiteradamente decidido esta Turma:

*“DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA. As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente.”* (Acórdãos nº 3403-002.469 a 477, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)

*“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS. A realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.”* (Acórdãos nº 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânime, sessão de 23.abr.2013)

Ademais, o processo está maduro e pode ser deslindado com os elementos que se contém.

**Indefiro.**

## PRELIMINARES

*Nulidade da decisão recorrida*

Como relatado, a recorrente infirma a decisão recorrida, que lhe teria cerceado o direito de defesa ao indeferir o pedido de perícia.

A decisão recorrida trilhou bom caminho ao considerar não formulado o pedido de perícia, haja vista a omissão do atendimento aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do PAF, a teor do que determina o § 1º do mesmo artigo. Tratando-se de recusa bem fundamentada, não se fale em cerceamento do direito de defesa.

*Nulidade do Despacho Decisório*

A recorrente, preliminarmente, alega a nulidade do despacho decisório em decorrência da violação ao princípio da motivação. Em decorrência dessa violação, pede que se reconheça a ocorrência de cerceamento do direito de defesa. Defende, em síntese, que cabe ao fisco dizer o motivo pelo qual está glosando cada um dos valores das operações da contribuinte. Nesse sentido alega que não é possível glosar e justificar de forma exemplificativa como fez a fiscalização, já que está claro em seu relatório que “analisou por amostragem e, no momento da glosa, inseriu no mesmo entendimento diversos produtos, mercadorias, serviços e demais bens sem motivar de forma clara, explícita e congruente”. Além disso, como uma alegação comum contra a maioria das glosas, coloca o fato de o auditor não ter discriminado todos os itens glosados em seu relatório e não ter-lhe sido fornecido, junto ao Despacho Decisório, as listagens/planilhas dos itens glosados, o que teria cerceado o seu direito à ampla defesa, eivando de nulidade o feito fiscal.

Neste ponto, subscrevo integralmente as considerações tecidas no voto da decisão recorrida, que transcrevo e adoto como razão para rejeitar a arguição:

Compulsando os autos verifica-se que não procede essa alegação da recorrente.

Com a finalidade de verificar os créditos informados nos Dacon respectivos, foram utilizadas as memórias de cálculo fornecidas pelo contribuinte em atendimento aos itens 8, 9 e 10 do Termo de Constatação e de Intimação Fiscal nº 001/00242.

Relata a autoridade fiscal que: numa primeira etapa de verificação, as informações presentes nas citadas memórias de cálculo foram cruzadas com os registros contidos nos arquivos magnéticos de notas fiscais e foram totalizadas e comparadas com as informações constantes dos livros Registro de Apuração do ICMS de cada filial. que a segunda etapa de verificação consistiu na elaboração de uma “matriz de glosas”, quando analisou cada uma das descrições dos itens das memórias de cálculo, de forma a determinar, com base na legislação vigente à época, quais os itens que davam direito a crédito. que na terceira etapa aplicou a “matriz de glosas” a todos os itens de notas fiscais que constavam na memória de cálculo, a fim de identificar os créditos a que o contribuinte fazia jus em cada nota fiscal utilizada na memória de cálculo.

Relata que, por fim, em uma quarta etapa: foram somados os itens da memória de cálculo para cada linha do Dacon. foi aplicada a “matriz de glosas” para excluir os itens que não dão direito a crédito. subtraiu-se o segundo do primeiro, para chegar ao valor reconhecido. a diferença positiva entre o valor declarado no

Dacon e o valor reconhecido é o valor glosado. Caso a diferença seja igual a zero ou negativa, não há glosa.

Conclui que ao final dos procedimentos, apenas as notas fiscais cujas informações não foram apresentadas na memória de cálculo ou que de fato não se enquadravam nas hipóteses de creditamento permitido é que foram glosadas. Salienta a autoridade fiscal que:

Todas as informações relativas às glosas estão disponíveis nos relatórios abaixo, presentes neste processo nas folhas indicadas, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado.

[...]

Todos os relatórios que se referem a mais de uma linha do Dacon estão organizados por ficha do Dacon e linha, indicando qual a ficha e linha cujos valores foram alterados em decorrência daquele item. Qualquer referência às fichas 6A e 6B se aplica igualmente às fichas 16A e 16B. Cada linha do Dacon que sofreu alteração está especificada nos subitens seguintes, com a identificação do total alterado por motivo de glosa. Os detalhes das alterações encontram-se nos relatórios citados acima.

Como se vê, todas as operações glosadas foram identificadas a partir dos registros elaborados pela própria empresa. como visto, a autoridade fiscal identificou as operações cujos valores foram indevidamente inseridos na base de cálculo do crédito a partir das memórias de cálculos fornecidas como demonstrativos dos valores informados em cada linha do Dacon.

Em análise aos mencionados relatórios, elaborados e juntados aos autos pela autoridade fiscal, verifica-se que, de fato, deles constam todas os itens cujos valores foram glosados, agrupados em função do motivo da glosa. assim, em cada relatório trazido pela autoridade fiscal estão indicados todos os itens glosados pelo mesmo motivo.

Depois de identificar os relatórios e as respectivas páginas nos autos, a autoridade fiscal passou a tratar de cada glosa especificamente, de acordo com a ficha e a linha do Dacon, cuidando de indicar a fundamentação fática e legal de cada uma delas, assim como consta do relatório do presente voto.

Vê-se, então, que a autoridade fiscal não só esclareceu os critérios e parâmetros adotados na análise das informações apresentadas pela contribuinte, como também em seu relatório da atividade: tratou de individualizar cada glosa, identificando cada uma delas por ficha e linha do Dacon, o que, à evidência, já seria suficiente para a contribuinte identificar o seu fundamento legal. indicou a razão fática e/ou a razão legal para o não reconhecimento do direito (não acolhimento de despesas de outros períodos, não comprovação de créditos trazidos de outros períodos. não comprovação da natureza da operação em razão do CFOP da nota fiscal registrada. e o não enquadramento das despesas registradas nas hipóteses legais permissão do crédito). e por fim, a autoridade fiscal também trouxe um relatório para cada tipo de glosa, onde constam, como por ela dito, “item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado”.

Quanto à alegação de não recebimento das listagens contendo itens glosados, mencione-se que, como dito pela autoridade fiscal, os processos 16349.000282/2009-91 (PIS), 16349.000274/2009-44 (Cofins) e 11516.720061/2012-45 (AUTOS DE INFRAÇÃO PIS e Cofins) tratam da mesma matéria fática, divididos apenas por razões processuais em processos de ressarcimento de PIS/Cofins e processos de auto de infração, incluindo PIS/Cofins de cada trimestre, e por esta razão estão sendo analisados em conjunto, por trimestre. Assim, diga-se que todos os atos, termos e documentos presentes nos autos dos referidos processos, decorrentes da mesma ação fiscal, independentemente de acompanharem, ou não, o Despacho Decisório e os Autos de Infração levados à ciência do contribuinte, ficaram à disposição do contribuinte diretamente interessado para consulta e cópia a qualquer tempo. Portanto, o motivo alegado não é causa de nulidade do feito fiscal.

Como se vê, é totalmente improcedente a alegação da contribuinte de que teria sido cerceada em seu direito de defesa por não ter tido conhecimento do motivo de cada item glosado. Tal se confirma em sua manifestação de inconformidade, onde a contribuinte demonstra exatamente o contrário do que alega, quando contesta cada glosa insurgindo-se contra os fatos e os fundamentos legais alegados pela autoridade fiscal.

Desta feita, não há que se falar em ofensa aos princípios da motivação, da ampla defesa e do devido processo legal, pelo se afasta a preliminar de nulidade do feito fiscal.

## MÉRITO

### *Ônus da prova*

Por compartilhar do entendimento deduzido no voto condutor da decisão recorrida, reproduzi as considerações da AFRFB Andréa Luiza Vasconcelos Mendes a respeito da distribuição do ônus probatório nos processos administrativos fiscais, que deverão ser observadas para a inteligência deste voto:

#### Do ônus da prova do direito creditório

Antes que se passe à análise das razões de contestação contra o feito fiscal, importa que se tenham algumas considerações acerca do ônus da prova do contribuinte, no âmbito dos processos administrativos em que se trate de direito de crédito por este utilizado pelos meios legalmente previstos.

Coloque-se, inicialmente, que no que se referente à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário. ao contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”. Esse, portanto, o quadro nos lançamentos de ofício: à autoridade fiscal incumbe provar, pelos meios de prova admitidos pelo direito, a ocorrência do ilícito. ao contribuinte, cabe o ônus de provar o teor das alegações que contrapõe às provas ensejadoras do lançamento.

Já nos casos de utilização de direito creditório pelo contribuinte, entretanto, o quadro resta modificado. Quando a situação posta se refere a desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência deste. O Código de Processo Civil, Lei nº 5.869/1973, aqui aplicável subsidiariamente ao Decreto 70.235/72, estabelece, em seu art. 333, que o ônus da prova incumbe ao autor, quando fato constitutivo do seu direito.

Nos casos de pedido de restituição, reembolso ou ressarcimento e declaração de compensação de créditos é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo contribuinte. Ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado. Nesse sentido, a Instrução Normativa SRF nº 900/2008, que rege atualmente os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários, assim expressa em vários de seus dispositivos:

**Art. 3º** A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

I a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia. ou

II mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I do caput será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

§ 2º Na impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, o requerimento será formalizado por meio do formulário Pedido de Restituição, constante do Anexo I, ou mediante o formulário Pedido de Restituição de Valores Indevidos Relativos a Contribuição Previdenciária, constante do Anexo II, conforme o caso, aos quais deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

[...]

§ 4º Tratando-se de pedido de restituição formulado por representante do sujeito passivo mediante utilização do programa PER/DCOMP, os documentos a que se refere o § 3º serão apresentados à RFB após intimação da autoridade competente para decidir sobre o pedido.

[...]

**Art. 65.** A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o

reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas. (*grifou-se*)

Assim, em entendendo a autoridade fiscal que os documentos e informações produzidas pelo contribuinte durante o procedimento fiscal não se mostram bastantes e suficientes para demonstrar de forma inequívoca o crédito pretendido, ou entendendo que o crédito inexistente, em razão de as operações demonstradas pela contribuinte não se enquadrarem nas hipóteses de creditamento legalmente previstas, cabe a este negar o direito, total ou parcialmente, explicitando claramente sua motivação.

Neste caso, cabe ao contribuinte, em sua defesa ao crédito, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o crédito alegado. Decerto, não basta ao contribuinte apenas alegar sem provar. não basta, simplesmente vir aos autos discordado do entendimento do fiscal, afirmando que entende possuir o direito ao crédito. a contribuinte deve ser capaz de comprovar cabalmente o direito ao crédito que alega, demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência.

Assim sendo, saliente-se que, no âmbito de um procedimento fiscal de análise de direito creditório, todas as declarações, informações e documentos e registros contábeis elaborados pelo contribuinte somente fazem prova a seu favor perante o Fisco, quanto à existência do direito que declare, se calcados em documentos fiscais. Destarte, a efetiva comprovação da ocorrência, dos valores e da natureza das operações registradas e declaradas pela pessoa jurídica somente se dá por meio de documentos fiscais representativos destas. E a nota fiscal, por estar a sua emissão e utilização imbuída de formalismos e rigores estabelecidos legalmente, portanto de observação obrigatória pelos contribuintes, consiste, por excelência, do meio próprio para registrar e comprovar as operações comerciais das empresas, principalmente aquelas tributáveis e as capazes de gerar créditos, no âmbito de cada tributo.

Para a correta análise dos argumentos de contestação das glosas realizadas pela autoridade fiscal, é necessário ter claro a sistemática por esta adotada na aferição da procedência do crédito pleiteado pela contribuinte, conforme por ela apurado em Dacon.

No arquivo digital contendo a memória de cálculo dos montantes informados em Dacon o auditor fiscal buscou identificar, dentre todas as operações de entrada registradas pela contribuinte adotando como critério de identificação o CFOP das respectivas notas e a descrição dos bens aquelas que não se referissem a uma operação de aquisição de insumo, na aceção firmada no item 2 deste voto. Identificadas essas operações, excluiu o montante mensal apurado dos valores informados na linha 02, para cada mês do trimestre.

Note-se, então, que as notas fiscais cujos valores foram glosados não foram trazidas aos autos pela autoridade fiscal. não teve a necessidade de as solicitar para efetuar as glosas, haja vista ser possível somente a partir dos registros da empresa verificar a improcedência dos créditos correspondentes. Das operações registradas, excluiu: os valores daquelas notas fiscais cujos CFOP e/ou descrição do bem não condiziam com operações de aquisição de insumo.

Dentro deste quadro, firme-se que, no presente caso, somente restará efetivamente comprovada a operação glosada que a contribuinte tenha trazido, em sede de manifestação de inconformidade, a cópia da respectiva nota fiscal.

#### *Conceito de insumo esposado neste voto*

Já está pacificado nesta 3ª Turma Ordinária o entendimento de que o conceito de insumo para o fim de creditamento das contribuições sociais não cumulativas é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.

Particularmente, entendo ainda mais apropriado a especificidade do conceito deduzido na jurisprudência do STJ, plasmado no REsp 1.246.317-MG, Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 16.06.2011, segundo o qual (sublinhado no original):

*Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

O Min. Campbell Marques extraiu o que há de nuclear na definição de insumo para tal fim:

*1º O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);*

*2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e*

*3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).*

Por conta destas considerações já se vê que não prosperará o argumento recursal de que é da natureza da não cumulatividade que qualquer custo ou despesa que concorra para a formação da receita deva gerar direito ao crédito.

Com esse conceito em vista, passemos à análise do caso concreto.

#### *Ficha 16A – bens adquiridos para revenda*

Glosaram-se os valores das aquisições de bens destinados à revenda e sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS.

A recorrente alega que, a teor do art 3º das leis de regência, a regra é que as aquisições de mercadorias para revenda geram créditos, excetuada em apenas duas situações, nas quais as aquisições glosadas não se enquadram, quais sejam: a) quando as contribuições forem exigidas da vendedora na condição de substituta tributária e venda de álcool para fins

combustível (art. 1º, §3º, incisos III e IV). b) para produtores ou importadores de diversas mercadorias constantes do §1º, incisos I a IX do art. 2º. Defende ainda que, além de não haver vedação legal ao crédito, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, expressamente prevê a manutenção, a partir de 06/08/2004, de créditos no caso de venda efetuada mediante alíquota zero – no regime monofásico.

Entretanto, a glosa deve manter-se já que, a teor do disposto no inciso II do § 2º do art. 3º das leis de regência, não há direito a crédito no caso de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

*Ficha 16 A – bens adquiridos como insumos*

Glosaram-se as aquisições de bens cuja descrição demonstra **não** se tratar de insumo, conforme conceito extraído do art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

A recorrente alega que a glosa foi realizada de forma “genérica”, pelo que alega cerceamento de defesa e ausência de motivação. Afirma que os itens glosados – cita especificamente cimento de 50 Kg, secador de mãos e *pallets* dão direito a crédito por consistirem produtos utilizados direta ou indiretamente no seu processo produtivo. Em síntese, explica que:

- a) o cimento é utilizado na manutenção do parque fabril.
- b) o secador de mãos é equipamento que fica na entrada da fábrica e é utilizado na limpeza e higienização das pessoas que entram na fábrica onde se manipulam alimentos.
- c) os *pallets* e demais produtos glosados e não identificados em relatório são relevantes e participam do processo produtivo, uma vez que são utilizados na:
  - i. industrialização (emprego para movimentar as matérias-primas e os produtos em fase de industrialização a serem utilizados).
  - ii. armazenagem de matérias-primas em condições de higiene para serem utilizadas no processo fabril.
  - iii. armazenagem de produto industrializado a ser comercializado.
  - iv. armazenagem durante o ciclo de industrialização.

De pronto, rechaço a acusação de generalidade da glosa, que, ao contrário, foi específica. A Fiscalização não se furtou de individualizar cada glosa, identificando cada uma delas por ficha e linha do Dacon, e também as relacionou, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado, no demonstrativo “01NF Glosadas Não Representam Aquisição de Insumos”, fls. 427 a 455.

Os gastos com manutenção do parque fabril não ensejam o creditamento autorizado pelo art. 3º, inc. II, das leis de regência, porquanto não se subsumem no conceito de insumo defendido neste voto. Por outro lado, a legislação já admite creditamento sobre as

despesas de depreciação do ativo imobilizado. Justamente por essa razão, não se admite a tomada de crédito sobre a compra de secador de mão. Trata-se de item imobilizado que tampouco pode ser qualificado como insumo, muito embora possa até mesmo ser essencial para o processo produtivo da recorrente.

Quanto aos *pallets*, segundo a descrição oferecida pelo recorrente, conclui-se de imediato não se tratar de material de embalagem, já que o item não acompanha o produto acabado.

A tomada de créditos, nestas condições, dependeria do critério adotado pelo próprio contribuinte para a contabilização do bem. Se a aquisição dos *pallets* for lançada à conta de despesa operacional, em função do seu valor unitário e de sua vida útil, entendo admissível o creditamento do gasto como insumo. Tratando-se de bem de ativação obrigatória, no entanto, como parece ser (observe que, entre os serviços contratados pelo contribuinte, há o de manutenção de *pallets*, o que induz à conclusão nesse sentido), no entanto, o creditamento só seria possível como despesa de depreciação.

O deslinde da controvérsia portanto leva em conta o sistema de distribuição do *onus probandi* adotado pelo Processo Administrativo Federal: o ônus de provar a veracidade do que afirma é do interessado, segundo o disposto na Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 36:

*Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.*

No mesmo sentido o art. 330 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*[...]*

*II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Tratando-se de pedido de ressarcimento, iniciativa do contribuinte, e sobretudo, de insistência recursal de que o item seja considerado como insumo, a ele incumbe a prova de que deu a tal gasto a natureza de despesa operacional. A prova requerida, no entanto, não está nos autos. Não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar o direito alegado no recurso, há que se manter as glosas.

*Despesas com fretes pagos na transferência de produtos acabados entre as unidades da firma*

Dos valores informados a título de “Bens utilizados como Insumo” – linha 2 do Dacon - a autoridade fiscal glosou as despesas com os serviços de fretes constantes da memória de cálculo sob a denominação SERVIÇO FRETE E CARRETO, que correspondem a serviços contratados para transferências de produtos acabados entre filiais. Os valores são os escriturados em contas que refletem despesas com vendas: nas subcontas nº 0000510580 – “Frete Transf.Prod.Acabados (UP p/Filiais)”, e nº 0000510581 – “Frete Transf.Prod.Acabados (Entre Filiais)” que, juntamente com outras, são totalizadas na conta “0501011201 FRETES DE TRANSFERÊNCIAS/VENDAS”, fazendo parte das despesas com venda, conta “0501

DESPESAS COM VENDAS”. Os conhecimentos de transporte glosados estão arrolados na listagem “04NF Glosadas –Fretes de Transferência de produtos acabados”, fls. 480 a 719.

Conforme já relatado, a recorrente, inicialmente, pede a realização de perícia ou diligência a fim de segregar o que seria frete na aquisição de insumos daqueles decorrentes de transferência entre estabelecimentos. Explica que, por entender que todos os fretes descritos dariam direito a crédito não fez qualquer segregação. Assevera, então, que a perícia ou diligência seriam fundamentais em cumprimento à legalidade, razoabilidade, proporcionalidade e verdade material. Descreve os fretes que alega que são praticados durante o processo produtivo, como segue:

- a) frete com a aquisição de prima para fabricar ração (exemplo grãos).
- b) frete pago na remessa da ração para industrialização;
- c) frete pago na remessa da ração industrializada aos fornecedores integrados, que criam animais (frangos, entre outros);
- d) frete pago na devolução das aves criadas à Perdigão;
- e) frete pago no transporte do produto elaborado até um distribuidor ou supermercado.
- f) frete pago na transferência de produto acabado até outro estabelecimento da Perdigão para armazenagem e venda final.

Pugna pela tomada de crédito sobre todos eles.

Em se tratando de serviço de frete, as leis de regência permitem o creditamento, desde que tomados de pessoas jurídicas, quando o serviço seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda e no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é aplicado na aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, isso em razão de o valor do serviço integrar o valor de aquisição de tal bem, passando então a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo. Há ainda uma quarta hipótese, defendida na jurisprudência deste Colegiado, decorrente do conceito de insumo que se adota, no caso de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica. Esse entendimento está plasmado, por exemplo, no voto condutor do Acórdão nº 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012:

“Porque na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX. (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I. e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido.” (Acórdão n. 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25.abr.2012)

Ao contrário do alegado pela recorrente, a glosa de que aqui se trata não foi feita por amostragem. Ao contrário, baseou-se na análise completa de todos os registros contábeis da pessoa jurídica e das informações por ela prestadas em meio magnético. 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, que correspondem a serviços contratados para transferências de produtos acabados entre filiais. Os valores são exatamente os que os foram escriturados pelo contribuinte em contas que refletem despesas com vendas: conta 0501 DESPESAS COM VENDAS, subcontas nº 0000510580 – “Frete Transf.Prod.Acabados (UP p/Filiais)”, e nº 0000510581 – “Frete Transf.Prod.Acabados (Entre Filiais)”.

As próprias descrições das mencionadas contas escancaram a natureza das operações lá escrituradas, razão pela qual não poderiam ser tidas como despesas vinculadas a operações de aquisição de insumo, informadas na linha 2 do Dacon.

Desde já, fica patente a procedência da glosa.

Por outro lado, o pleito recursal parece insinuar que há erro nas informações prestadas no Dacon. E se há ou não erro nas informações prestadas no Dacon é questão de prova a ser produzida por quem alega. Repita-se: a prova pericial ou as diligências não se prestam para a produção de provas que toca à parte interessada produzir. Em se tratando de direito de crédito que o contribuinte pretende ter reconhecido, cabe a ele, isto sim, a prova de que os valores registrados como despesas com vendas consistem, como alega, de despesas de transportes vinculados a operações de aquisições de insumo. No entanto, tal prova não foi feita.

#### *Aquisições de insumos sujeitos a alíquota zero*

Assim como fez com os bens adquiridos para revenda sujeitos à alíquota zero, a Fiscalização glosou o creditamento em relação às aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS.

O argumento recursal é de que a glosa implica violação do princípio da não cumulatividade e da capacidade contributiva, além de tornar o tributo confiscatório. Além disso argúi nulidade ou necessidade de perícia e diligência, já que não teria havido a identificação das operações. Aponta a obrigatoriedade da “juntada de todas as notas pelo Fisco e a entrega de cópias, com a notificação, ao contribuinte”.

A par das tergiversações recursais, incide novamente aqui a norma restritiva do inciso II do § 2º do art. 3º das leis de regência: não há direito a crédito no caso de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Como sublinhado na decisão recorrida, não se conhecerá das alegações tendentes a tachar a referida norma de inconstitucional. O contencioso administrativo não é o fora adequado para tanto. Ainda, as operações cujos valores foram glosados estão

discriminadas na listagem “03NF Glosadas Alíquota zero”, fls. 458 a 479, onde há a perfeita identificação do motivo de glosa de cada item. Ademais, é desnecessário que o Fisco junte cópia de nota fiscal mencionada nesta listagem, já que são de emissão da própria recorrente.

Quanto ao pedido de perícia ou diligência, reafirma-se o que já foi dito: a prova pericial ou as diligências não se prestam para a produção de provas que toca à parte interessada produzir.

*Notas fiscais cujo CFOP não representa operação com direito a crédito*

A partir da memória de cálculo fornecida pelo contribuinte, glosaram-se as notas fiscais cujo CFOP não representa operação de aquisição de bens, nem outra operação com direito a crédito.

A recorrente argüi nulidade, alegando que não há menção a um item sequer, mesmo que de forma exemplificativa, e que não houve “a entrega junto com o lançamento da planilha e documentos onde se comprovam tais itens (em especial as notas fiscais glosadas), permitindo o exercício da ampla defesa pela impugnante”. Assevera que, sem embargos disso, não resta dúvida quanto à legitimidade dos créditos, que “tendo em vista os critérios adotados pela impugnante,...são caracterizados pela utilidade, inerência e relevância no processo produtivo”.

Compulsando os autos, nas fls. 456 a 457, constato que a Fiscalização produziu a listagem NF Glosadas - CFOP indica operação sem direito a crédito, listando cada uma das notas fiscais glosadas. Vê-se desde já que não procede a reclamação.

As notas fiscais constantes da referida listagem têm os seguintes Código Fiscal de Operações e de Prestações – CFOP:

1407	Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária
1551	Compra de bem para o ativo imobilizado
1556	Compra de material para uso ou consumo
1924	Entrada para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente
1925	Retorno de mercadoria remetida para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente
2407	Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária
2556	Compra de material para uso ou consumo
3556	Compra de material para uso ou consumo
3127	Compra para industrialização sob o regime de drawback
3949	Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado

Em face dessa listagem, tocaria à recorrente refutar as glosas especificamente. Mas não foi isso que fez, limitando-se à negativa geral, ao afirmar que se baseou nos critérios de utilidade, inerência e relevância, aqui já formalmente rejeitados. Compras de mercadorias para uso e consumo, de bens para o ativo imobilizado ou importações, ainda que fossem de insumos, decididamente, não admitem a tomada de crédito das contribuições sociais não cumulativas.

*Notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória das contribuições sociais não cumulativas*

A Fiscalização glosou da base de cálculo do crédito básico, informada na linha 02 das fichas 06A e 16A do Dacon, os valores das aquisições de milho (NCM 1005.90.10) e de soja a granel (NCM 1201.00.90) e outros produtos agropecuários regulados

pelos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, por entender que tais operações deveriam, forçosamente, ter sido cursadas com suspensão das contribuições.

A recorrente defendeu o direito ao crédito integral, haja vista ter ocorrido tributação à alíquota cheia de 9,25% (Cofins + PIS). Afirma que, se há a aquisição do insumo sem a suspensão, incide a norma que autoriza o creditamento e que suspensão, até o advento da Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009, era facultativa e dependia e procedimentos formais. Alternativamente, pede que se lhe admita o creditamento presumido.

No caso, importa considerar que o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, suspendeu a incidência das contribuições nas vendas de produtos *in natura* de origem vegetal, e de insumos para a produção de mercadorias mencionadas no caput do art 8º, desde que as vendas fossem feitas pelas pessoas jurídicas e cooperativas mencionadas e destinadas a pessoas tributadas pelo lucro real. E a redação do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, é categórica, ao dispor que: “*A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda.*”.

Não há portanto o caráter opcional imaginado pela recorrente. As operações em questão não sofreram incidência das contribuições e, portanto, nos termos do inciso II do § 2º do art. 3º das leis de regência, não ensejam o creditamento básico.

O fato de as vendas terem ocorrido sem a suspensão da contribuição prevista na Lei nº 10.925, de 2004, não permite a tomada de créditos pelo adquirente, por se tratar de procedimento contrário ao legalmente prescrito em relação ao setor agroindustrial. A interessada, portanto, pretende se aproveitar de um direito que não lhe cabe, pois o benefício fiscal em comento foi criado em favor do vendedor, que poderá vir a exercê-lo enquanto não for decadente o seu direito de repetir a contribuição indevidamente recolhida.

A autoridade fiscal menciona (fls. 2.406) que “*Restaria à Perdigão Agroindustrial S/A apurar os créditos presumidos oriundos das compras com suspensão.*”. Nesse sentido, como relatado, a recorrente solicitou que fosse reconhecido a “*procedência parcial do crédito, mediante aplicação do percentual do crédito presumido.*”.

Reconheça-se tal direito ao contribuinte, deferindo-lhe o crédito presumido sobre as referidas aquisições, quando for o caso.

#### *Ficha 16A Linha 03 – serviços utilizados como insumos*

Dos montantes informados na linha 3 da ficha 16<sup>A</sup> do Dacon como gastos com serviços utilizados como insumos, glosaram-se os 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 (serviço de processamento de resíduos, serviço de vigilância ou serviço de despachante aduaneiro).

A recorrente reclama novamente que não lhe foram entregues planilha e documentos comprobatórios de outros itens glosados. No mérito das glosas, retoma a defesa do critério da inerência e essencialidade dos itens para a sua atividade produtiva. Acrescenta que todos os bens e serviços adquiridos que tenham como finalidade a higiene, limpeza e desinfecção e evitar a contaminação do processo de industrialização, conforme determinação dos órgãos públicos de controle, devem ser considerados como insumo, em especial, aqueles

exemplificativamente citados na glosa (serviço de processamento de resíduos). Quanto aos demais serviços citados, defende a legitimidade do crédito com base na sua relevância à atividade empresarial.

Novamente, rechaço a acusação recursal. A Fiscalização não se furtou de individualizar cada glosa, identificando cada uma delas por ficha e linha do Dacon, e também as relacionou, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado, no demonstrativo "01NF Glosadas Não Representam Aquisição de Insumos", fls. 427 a 455.

A propósito, compulsando o rol das fls. 427 a 455, verifico que além dos serviços de processamento de resíduos, de vigilância e de despachante aduaneiro, foram glosados também:

OUTROS SERVIÇOS  
 SERVIÇO ANÁLISE D'ÁGUA  
 SERVIÇO CAMINHÃO MUNCK 10 A 20 TON  
 SERVIÇO COLETA LIXO  
 SERVIÇO COMPLEMENTAR  
 SERVIÇO CONSULTORIA TÉCNICA  
 SERVIÇO DE APLICAÇÃO DE STRECH - PALLET  
 SERVIÇO DE CARREGAMENTO DE AVES P/ VENDA  
 SERVIÇO DE COPIADORA (XEROX)  
 SERVIÇO DE REPALETIZAÇÃO (TROCA PALLET)  
 SERVIÇO DEDETIZAÇÃO  
 SERVIÇO DESPACHANTE ADUANEIRO  
 SERVIÇO EXTRAORDINÁRIO  
 SERVIÇO IMOBILIZADO GERAL  
 SERVIÇO INSPEÇÃO SANITÁRIA  
 SERVIÇO ISOLAMENTO DE TUBULAÇÃO  
 SERVIÇO LIMPEZA GERAL EM INSTALAÇÕES  
 SERVIÇO LOCAÇÃO DE UNIFORMES  
 SERVIÇO MANUTENÇÃO EQUIP INFORMÁTICA  
 SERVIÇO MÃO-DE-OBRA  
 SERVIÇO MONITORAMENTO  
 SERVIÇO MONTAGEM/DESMONTAGEM  
 SERVIÇO MOVIMENTAÇÃO SAÍDA  
 SERVIÇO PORTUÁRIO  
 SERVIÇO RECARGA CARTUCHO IMPRESSORA  
 SERVIÇO RECUPERAÇÃO FRIO  
 SERVIÇO REDE ELÉTRICA – IMOBILIZADO  
 SERVIÇO REFORMA PALLETS  
 SERVIÇO TÉCNICO ELETRICIDADE  
 SERVIÇO TÉCNICO MECÂNICO  
 SERVIÇO TRANSPORTE FUNCIONÁRIOS  
 SERVIÇOS GERAIS

Como se vê, não há como atestar que estes serviços tenham sido efetivamente utilizados, de forma direta, no processo produtivo, sem que o interessado faça descrição pormenorizada de como se dá essa utilização, ônus que lhe cabe, conforme já visto, de acordo com o sistema de distribuição da prova adotado no processo administrativo federal. Assim por falta de prova da pertinência e da essencialidade do serviço, nos termos do conceito de insumo adotado neste voto, mantenham-se as glosas.

Quanto ao serviço de processamento de resíduos, há de se ter em mente que a recorrente é fabricante de gêneros alimentícios, sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e

limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições ambientais das atividades, se não atendidas, implicam na própria impossibilidade da produção. Nesse contexto, entendo que há perfeito enquadramento na definição de insumos aqui esposada. A assepsia ambiental é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. De ver que, não houvessem o processamento dos seus resíduos, haveria a possibilidade de interdição do estabelecimento produtivo. Assim, impõe-se considerar a abrangência ao termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os serviços de processamento de resíduos, devidamente comprovados nos autos, mediante notas fiscais de prestação de serviços específicas.

#### *Ficha 16A – Linha 04 – Despesas de Energia Elétrica*

Quanto ao creditamento por gastos com energia elétrica, a Fiscalização admitiu como base de cálculo o somatório das notas fiscais informados na memória de cálculo elaborada pelo contribuinte (R\$ 8.749.322,92).

A recorrente reclama que a glosa procedida, no valor de R\$ 408,83, não se fez acompanhada de explicação, o que consistiria de motivo de nulidade.

A reclamação é improcedente. Conforme explicitado no relatório, a análise procedida pela Fiscalização cotejou a memória de cálculo apresentada com os valores informados nas linhas correspondentes do Dacon. A glosa em questão é perfeitamente identificável: trata-se do montante informado na linha 04 da ficha 16<sup>A</sup> do Dacon que excedeu o valor constante da memória de cálculo fornecido pelo contribuinte.

Se essa memória de cálculo estava errada, caberia ao recorrente demonstrá-lo, com amparo em documentos idôneos, hábeis a suplantar a conclusão fiscal, extraída do somatório das notas fiscais informadas pelo próprio contribuinte, o que não foi feito.

Mantenha-se a glosa.

#### *Ficha 16A – Linha 07 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda*

A Fiscalização, como visto em tópicos anteriores, arrolou na listagem 01 NF Glosadas Não Representam Aquisição de Insumos”, fls. 427 a 455, glosou as notas fiscais cujo CFOP não representava operação relacionada com frete na operação de venda ou serviço de armazenagem na venda (R\$ 798.631,46, em janeiro; R\$ 498.611,92, em fevereiro, e; R\$ 1.019.058,45, em março).

Foram glosados valores das Notas fiscais cujo Código Fiscal de Operação não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito e pagamentos relativos a SERVIÇO PORTUÁRIO e outros, que não se enquadram no prescrito pelo art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003. cada uma das notas fiscais glosadas está especificada na listagem “01NF Glosadas Não Representam Aquisição de Insumos” ou “02NF Glosadas Operações sem direito a credito (CFOP)”, fls. 456 a 457.

A recorrente repete a arguição de nulidade do feito fiscal pela falta de justificação da glosa. Ademais, sustenta a legitimidade dos créditos “*conforme razões já expostas na defesa*” e aduz que como não se tem adequada fundamentação e descrição, há a impossibilidade de aprofundamento a fim de justificar eventuais itens glosados. Pugna pela inclusão, nessa categoria, das despesas aduaneiras e portuárias em geral. Também considera *incluíveis energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção,*

*movimentação e realocação, deslocamento, taxa de selagem de contêineres, capatazia, taxa de liberação BL, serviços portuários, entre outros.* Acrescenta que as despesas portuárias, além da natureza de despesa ligada à armazenagem, também pode ser tida como a continuidade do frete na venda, especificamente, aquele destinado à exportação.

Como nos demais tópicos, rejeito a arguição de nulidade, já que todas as operações glosadas foram identificadas a partir dos registros elaborados pela própria recorrente. Foi justamente a partir da memória de cálculo por esta fornecida como demonstrativo dos valores informados na linha 07 da ficha 16A que a autoridade fiscal identificou os pagamentos relativos a *SERVIÇO PORTUÁRIO* e outros cujo CFOP não se referem à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, apurando assim os montantes glosados em cada mês, conforme discriminado em seu relatório. E, mais uma vez, a recorrente omitiu-se em contestar as glosas de notas fiscais específicas, que ele pretendia incluir na base de cálculo do creditamento a este título, que era do seu mister processual.

Quanto ao mérito das despesas que a recorrente pretende incluir na base de cálculo - *energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, deslocamento, taxa de selagem de contêineres, capatazia, taxa de liberação BL, serviços portuários* – nenhuma delas está relacionada à armazenagem de mercadoria ou a frete na operação de venda, cuja tomada de crédito foi autorizada pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Não se referindo a serviço de armazenagem e transporte da mercadoria já vendida, não geram crédito por inexistir permissivo legal para tanto.

#### *Ficha 16A – linhas 25 e 26 Créditos Presumidos das atividades agroindustriais*

Neste tópico, a Fiscalização listou os produtos adquiridos com o benefício do crédito presumido, em que o contribuinte tomou créditos a 60% da alíquota para insumos que **não** se enquadram nas condições da legislação. Segundo a IF, tal alíquota, prevista no inciso I do §3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, destina-se apenas para aquisições de insumos de origem animal e que sejam classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e de misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18. A aquisição de insumos que não se classifiquem nos citados capítulos e posições fatalmente recai no inciso II, que admite a tomada de créditos a 35% da alíquota. Dá conta ainda que todos os animais vivos listados na planilha são classificados no capítulo 01 da NCM; milho e sorgo, no capítulo 10; soja, no capítulo 12, lenha, maravalha<sup>1</sup> e resíduos de madeira no capítulo 44. sêmen no capítulo 05, itens que não atendem às condições para creditamento à 60% da alíquota. Também não se admitiu crédito presumido no caso de aquisições para revenda. Quando foi o caso, a Fiscalização deferiu o creditamento a 35% da alíquota de incidência, conforme se constata na coluna “Valor glosado” da planilha constante das fls. 2.411 a 2.418. As notas fiscais não admitidas estão arroladas na lista “05-Credito presumido – detalhe”, fls. 720 a 1.712.

A contribuinte, em defesa ao crédito, afirma que a Lei nº 10.925, de 2004, 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

<sup>1</sup> Maravalha são aparas de madeira, com granulometria controlada, maiores que a serragem, produzidas por máquinas especiais, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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.

A questão já foi enfrentada por este Colegiado. Apoio-me, como razão de decidir, no raciocínio externado pelo Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, no voto condutor do Acórdão nº 3403-002.718, de 29 de janeiro de 2014, com os grifos do original.

Originalmente, o crédito presumido da agroindústria no regime não cumulativo de apuração do PIS e da COFINS foi previsto nas próprias Leis no. 10.637/02 e 10.833/03, nos §§10 e 5º de seus respectivos artigos 3ºs. Como se trata de um segmento cujos insumos provêm em larga escala de fornecedores pessoas físicas – que, por não serem contribuintes das exações, não proporcionariam crédito à agroindústria adquirente – a solução encontrada pelo legislador para minimizar a cumulatividade da cadeia foi a outorga do crédito presumido. Pretendia-se, na ocasião, compensar o industrial pelo PIS e pela COFINS incidentes sobre os insumos da produção agrícola – fertilizantes, defensivos, sementes etc. – e acumulados no preço dos produtos agrícolas e pecuários.

Como esse foi o propósito por trás da instituição do crédito presumido – neutralizar a incidência do PIS e da COFINS acumulada no preço dos gêneros agrícolas – não faria sentido que o valor do benefício variasse em função do produto em cuja fabricação a indústria o empregasse. Aliás, seria até antiisonômico se fosse assim. Daí porque as Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03 o concediam em alíquota única. Se os adquirisse de pessoas físicas, a agroindústria apropriaria sempre o mesmo percentual, independentemente da espécie de produto em que fossem aplicados.

A estipulação de mais de um percentual para apuração do crédito presumido foi obra da Lei no. 10.925/04 que, simultaneamente, também reduziu a zero a alíquota do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita de venda dos principais insumos da atividade agrícola.

Entraram na lista de produtos favorecidos com esta última medida adubos e fertilizantes, defensivos agropecuários, sementes e mudas destinadas ao plantio, corretivo de solo de origem mineral, inoculantes agrícolas etc. (artigo 1º).

Ora, se os insumos aplicados na agricultura e na pecuária já não são gravados pelo PIS e pela COFINS e, portanto, se o preço praticado pelo produtor rural pessoa física já não contém o encargo tributário, qual a justificativa para a manutenção do crédito presumido à agroindústria? Se o benefício perseguia compensar o setor pelo acúmulo de PIS e de COFINS no preço dos gêneros agrícolas, como explicá-lo depois de reduzida a zero a alíquota dos insumos aplicados à produção?

A verdade é que, com o advento da Lei nº 10.925/04, o crédito presumido da agroindústria passou a servir a uma finalidade diversa da que presidiu a sua instituição. Como já não era preciso compensar incidências em etapas anteriores da cadeia, o legislador veiculou verdadeiro incentivo fiscal através do crédito presumido. Nesse sentido, veja-se trecho da Exposição de Motivos da MP no. 183, cuja conversão originou a Lei nº 10.925/04:

“4. Desse acordo, que traz grandes novidades para o setor, decorreu a introdução dos dispositivos acima mencionados, que, se convertidos em Lei, teriam os seguintes efeitos:

a) **redução a zero das alíquotas incidentes sobre fertilizantes e defensivos agropecuários, suas matérias-primas, bem assim sementes para semeadura.** b) **em contrapartida, extinção do crédito presumido, atribuído à agroindústria e aos cerealistas, relativamente às aquisições feitas de pessoas físicas.**

*5. Cumpre esclarecer que o mencionado crédito presumido foi instituído com a única finalidade de anular a acumulação do PIS e da COFINS nos preços dos produtos dos agricultores e pecuaristas pessoas físicas, dado que estes não são contribuintes dessas contribuições, evitando-se, assim, que dita acumulação repercutisse nas fases subseqüentes da cadeia de produção e comercialização de alimentos.*

*6. Com a redução a zero dos mencionados insumos, por decorrência lógica, haveria de se extinguir o crédito presumido, por afastada sua fundamentação econômica, pois, do contrário, estar-se-ia perante um benefício fiscal, o que contraria a Lei de Responsabilidade Fiscal.”*

Como se vê, o crédito presumido em análise assumiu, com o advento da Lei nº 10.925/04, ares de um verdadeiro incentivo e, como medida de política extrafiscal, passou a não haver impedimento a que o legislador favorecesse os diversos setores da agroindústria com benefícios de montante distinto. Nada impedia, pois, que o valor do crédito presumido variasse não mais em função do insumo (origem vegetal ou animal) e, sim, em função do produto (origem vegetal ou animal).

Enquanto o crédito presumido servia ao propósito de eliminar a cumulatividade do PIS e da COFINS na cadeia agrícola, a lei de regência o concedia em percentual único, não importando em qual gênero alimentício o insumo fosse empregado. Depois, a partir do instante em que o instituto revestiu caráter de incentivo, a lei passou a outorgá-lo em diferentes montantes, conforme, o texto mesmo diz, o “produto” tenha esta ou aquela natureza.

O argumento definitivo em favor do quanto se afirmou veio recentemente, com a promulgação da Lei nº 12.865/13, cujo artigo 33 acresceu enunciado interpretativo ao artigo 8º, da Lei nº 10.925/04, com o seguinte teor:

*“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”.*

Parece-me, pois, fundado o argumento de que a IN SRF nº 660/06 modifica, de fato, os critérios com base nos quais o artigo 8º, da Lei nº 10.925/04 define o montante do crédito presumido.

Assim, reconheça-se à recorrente o direito à apropriação do crédito presumido na forma do artigo 8º, §3º, inciso I, da Lei nº 10.925, de 2004, ou seja, no equivalente a 60% do valor dos créditos previstos no artigo 3º, da Lei nº 10.833, de 2002.

*Ficha 16B Linha 02 bens utilizados como insumos*

Foram glosados também os créditos por insumos tomados sobre 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. Da mesma forma, a Fiscalização também extirpou do cálculo os valores das importações (notas fiscais com CFOP, por exemplo, 3551 Compra de bem para o ativo imobilizado, 3556 Compra de material para uso ou consumo e 3949 Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada).

Este Colegiado examinou, por ocasião da prolação do Acórdão nº 3403-002.536 (Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim), a subsistência das glosas listadas pela Fiscalização correspondentes a aquisições de itens cujas conclusões se aplicam à hipótese ora em julgamento:

“Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

A defesa se limitou a fazer alegações genéricas em relação ao seu direito de tomar o crédito em relação ao custo de aquisição dos insumos, com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, mas não se desincumbiu do ônus de provar que cada um daqueles bens que foram glosados se enquadra nos requisitos que garantem o direito de crédito com base no custo de aquisição do bem.

O exame da planilha de glosa revela que a maioria dos bens listados pela fiscalização pode ser considerado como passível de ativação obrigatória, seja em razão dos prazos de vida útil (art. 301, §2º do RIR/99), seja em razão de serem utilizados em conjunto com vários bens da mesma natureza (art. 301, §1º, do RIR/99). Exemplo disso são as vestimentas de proteção dos empregados, os coturnos de segurança e os utensílios utilizados em laboratório.

No caso concreto, trata-se de processo de iniciativa do contribuinte, no qual ele compareceu perante a administração para lhe opor o direito aos créditos da contribuição. Compete-lhe, portanto, o ônus de comprovar que o direito alegado é certo quanto a sua existência e líquido quanto ao valor pleiteado.

Não tendo o contribuinte se desincumbido do ônus de comprovar o direito alegado no recurso, há que se manter as glosas consignadas na planilha de fls. 335 a 379”.

Assim, à falta da prova da liquidez e certeza do crédito pretendido, mantenha-se a glosa

O direito à tomada de crédito sobre o valor das importações, por outro lado, está exaustivamente regulado no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que admite o desconto de créditos em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições sociais não cumulativas, de bens que sejam destinados à revenda ou à utilização como insumo. os

encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Sendo assim, toca ao contribuinte a prova de que os itens importados enquadram-se nessas hipóteses restritivas. Mais uma vez, infelizmente, a recorrente não se preocupou em fazê-lo, perdendo-se em alegações genéricas e alheias aos fatos concretos do processo.

#### *Multa e juros*

A recorrente, não se sabe ao certo por que, pugna pelo cálculo de juros de mora limitados a 1% a.a.

A insurgência do Recorrente contra a utilização da taxa Selic no cálculo dos juros de mora não merece maiores considerações. É que o tratamento de tal matéria já tem entendimento pacificado no âmbito do CARF e do Segundo Conselho de Contribuintes, plasmado na Súmula nº 4, (DOU de 22/12/2009), que assevera ser cabível a cobrança de juros de mora sobre débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

Por outro lado, nada se há de dizer em relação à insurgência recursal contra multa de lançamento de ofício ou mesmo sobre a incidência de juros sobre ela, simplesmente porque não se cogita da aplicação de multa de lançamento de ofício no presente processo.

Quanto à objeção contra a exigência de multa de mora (sobre os débitos não compensados, pelo que se pode deduzir, já que a recorrente não esclarece sobre que hipóteses trata), sob o argumento de que esta ao abrigo da qualidade de sucessora (Perdigão Agroindustrial S.A. foi sucedida pela Perdigão S.A., atual BRF Brasil Foods S.A., em 09/03/2009), subscrevo as considerações tecidas na decisão recorrida, adotando-as como razão de decidir (forte no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto): os sucessores respondem não somente pelos créditos tributários definitivamente constituídos na data da sucessão e pelos créditos tributários em curso de constituição na mesma data, mas também pelos créditos tributários cuja constituição se iniciou posteriormente à data da sucessão, desde que relativos a fatos geradores surgidos até a referida data.

#### CONCLUSÕES

Com essas considerações, voto por dar provimento parcial ao recurso, para admitir a tomada de crédito presumido sobre as compras que deveriam ter sido cursadas com suspensão obrigatória da contribuição, calculado mediante emprego do percentual de 60% da alíquota de incidência, e para reverter a glosa dos créditos tomados sobre os gastos com serviços de remoção de resíduos.

Sala de sessões, em 23 de julho de 2014

  
Alexandre Kern

Processo nº 16349.000282/2009-91  
Acórdão n.º **3403-003.053**

**S3-C4T3**  
Fl. 2.763

---

CÓPIA