



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

Processo nº 16349.000285/2009-24
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.402 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2017
Matéria PER/DCOMP - CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP - INSUMOS
Recorrente PERDIGÃO AGROINDÚSTRIA S.A. (incorporada por BRF - BRASIL FOODS S.A.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou do contribuinte.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

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

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º da Lei nº 10.833/2003, em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não do insumo que aplica para obtê-lo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, relativamente à preliminar de nulidade, por unanimidade de votos, em negar provimento. Quanto ao mérito, deu-se parcial provimento da seguinte forma: a) Aquisições para revenda que foram objeto de consumo - por unanimidade de votos, negou-se provimento; b) Aquisições sujeitas à alíquota zero das contribuições - por unanimidade de votos, negou-se provimento; c) Bens que não se enquadram no conceito de insumos - por maioria de votos, deu-se parcial provimento para admitir o creditamento sobre pallets, big bags e luvas látex para coleta de sêmen, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Fenelon Moscoso de Almeida e Rodolfo Tsuboi, que negavam provimento, e os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que admitiam crédito em maior extensão, sendo que os Conselheiros Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Eloy Eros da Silva Nogueira manifestaram intenção de apresentar declaração de voto sobre a matéria; d) Fretes de transferência de produtos acabados entre unidades da empresa - por voto de qualidade, negou-se provimento, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; e) Bens sujeitos à alíquota zero das contribuições - por maioria de votos, negou-se provimento, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira e Rodolfo Tsuboi, que divergiam quanto à impossibilidade de se acatar o pedido alternativo; f) Bens que constam de notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito - por maioria de votos, negou-se provimento, vencido o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira; g) Bens que representam aquisições que deveriam ter ocorrido com suspensão - por unanimidade de votos, negou-se provimento; h) Serviços utilizados como insumos (Ficha 6A-Linha 3) - por maioria de votos, deu-se parcial provimento para admitir crédito sobre serviço limpeza geral em instalações, serviço mão obra limpeza interna, serviço lavagem seco, serviço inspeção sanitária, serviço dedetização, serviço reforma pallets PBR, serviço de aplicação de stretch - pallet, serviço de 'stretchamento', serviço de repaletização e serviço de incineração, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Fenelon Moscoso de Almeida e Rodolfo Tsuboi, que restringiam o crédito ao serviço limpeza geral em instalações, serviço mão obra limpeza interna, serviço lavagem seco, serviço inspeção sanitária, serviço dedetização, e os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que reconheciam o crédito em maior extensão; i) Despesas de Energia Elétrica (Ficha 6A-Linha 4) - por unanimidade de votos, negou-se provimento; j) Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (Ficha 6A-Linha 7) - pelo voto de qualidade, negou-se provimento, vencidos os Conselheiros Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; e, l) Crédito Presumido de Atividade Agroindustrial (Ficha 6A-Linhas 25/26) - por unanimidade de votos, deu-se provimento. Designado o Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira para redigir o voto vencedor.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre o **Pedido de Ressarcimento** (PER) nº 23481.75548.100608.1.1.08-0165 (fls. 3 a 5)¹, transmitido em 10/06/2008, demandando créditos da Contribuição para o PIS/PASEP (com fundamento no art. 5º, § 1º da Lei nº 10.637/2002), na sistemática não cumulativa, referentes ao 1º trimestre de 2008, no valor original de R\$ 3.639.572.53. Há ainda diversas **Declarações de Compensação** (DCOMP), relacionadas à fl. 6, vinculadas ao crédito.

Por meio do **Despacho Decisório** de fls. 2756/2758, emitido em 16/05/2012, o PER foi indeferido, e a compensação não homologada, por não ter sido confirmada a existência de qualquer crédito a ressarcir no período em tela, com fundamento na Informação Fiscal de fl. 2713 a 2752, na qual narra a fiscalização que: (a) a empresa, inicialmente denominada Perdigão Agroindustrial S.A., foi incorporada pela Perdigão S.A., que teve o nome alterado para BRF - Brasil Foods S.A., com endereço e sede social em Itajaí/SC; (b) a empresa foi intimada a apresentar arquivos e documentos necessários à comprovação do crédito pleiteado, tendo sido a intimação parcialmente cumprida, solicitando-se prorrogação de prazo para complemento, concedida em reintimação; (c) com o objetivo de esclarecer dúvidas relativas ao recebimento de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação, e sobre descontos incondicionais concedidos, foi lavrada nova intimação fiscal, parcialmente atendida; (d) a partir dos DACTON, e das memórias de cálculo, cotejadas com notas fiscais, a fiscalização elaborou "matriz de glosas", a ser aplicada às notas fiscais, identificando os créditos a que faz jus a empresa, e as glosas (que são a diferença entre o valor declarado em DACTON e o reconhecido), detalhadas no quadro a seguir, em conjunto com as razões de defesa; (e) após as glosas, foi apurado o crédito com base em rateio proporcional (mercado interno e externo), conforme tabelas de fls. 2741/2751, tendo restado, depois das glosas, saldo a pagar, não declarado em DCTF, foi efetuada exigência fiscal por meio de auto de infração (no processo administrativo nº 11516.721199/2012-61); e (f) tendo em vista autuações anteriores (relacionadas à fl. 2747) os saldos de créditos de meses anteriores são equivalentes a zero.

Cientificada do despacho decisório em 25/05/2012 (fl. 2764), a empresa apresenta **manifestação de inconformidade** em 19/06/2012 (fls. 2772 a 2862) argumentando, em síntese, que: (a) o despacho decisório é nulo, por ausência de motivação clara, explícita e congruente, individualizando as razões das glosas para cada item; (b) há ainda nulidade por

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

cerceamento do direito de defesa e violação ao devido processo legal, por ausência de detalhamento acerca do não reconhecimento "de inúmeros créditos", relativos aos itens glosados; (c) há também nulidade por violação ao art. 9º do Decreto nº 70.235/1972; (d) a não cumulatividade das contribuições, hoje constitucionalizada, restringiu a liberdade do legislador e do intérprete, vinculando-se à receita e não ao produto (IPI) ou mercadoria (ICMS), possuindo maior amplitude, relacionada a custos, despesas e insumos de sua atividade, que contribuam direta ou indiretamente para obtenção de receita, sendo ilegais as Instruções Normativas da RFB que restrinjam tal amplitude; (e) as razões para as glosas, com fundamento na legislação do IPI, são ilegais; e (f) é improcedente a aplicação da Taxa SELIC a título de juros de mora, e a aplicação de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada (fls. 2860/2861). Demanda a empresa, por fim, prova pericial para avaliação da adequação ao conceito de insumo. Em relação às glosas, em espécie, as razões de defesa estão resumidas na tabela a seguir, na coluna da direita, ao lado das respectivas razões de glosa.

<u>GLOSAS</u>	<u>DEFESA</u>
FICHA 6A - LINHA 01 - Bens adquiridos para revenda (fls. 2721/2722) a) aquisições que bens para revenda que, na verdade, foram consumidos pela empresa, cf. listagem 01-NF Glosadas - Não Representam Aquisição de Insumos; b) aquisições que bens utilizados como insumos, sujeitos à alíquota zero das contribuições (crédito vedado pelo art. 3º, § 2º da Lei nº 10.833/2003), cf. listagem 03-NF Glosadas - Alíquota zero;	FICHA 6A - LINHA 01 - Bens adquiridos para revenda (fls. 2810/2811) a) e b) Diante da não cumulatividade e do conceito de insumos, e da previsão do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, é possível manter créditos nas aquisições consumidas pela própria empresa, assim como nas aquisições de insumos com alíquota zero.

<u>GLOSAS</u> (continuação)	<u>DEFESA</u> (continuação)
FICHA 6A - LINHA 02 - Bens utilizados como insumos (fls. 2722/2727) c) aquisições que não se enquadram no conceito de insumo presente na Instrução Normativa SRF nº 404/2004, cf. listagem 01-NF Glosadas - Não Representam Aquisição de Insumos; d) pagamentos de fretes de transferência de produtos acabados entre unidades da empresa, cf. listagem 04-NF Glosadas - Fretes de Transferência de produtos acabados; e) aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero para as contribuições (em função do disposto no art. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), cf. listagem 03-NF Glosadas - Alíquota zero; f) notas fiscais cujo CFOP (Código Fiscal de Operação) não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito, cf. listagem 02-NF Glosadas - Operações sem direito a crédito - CFOP; e g) notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória das contribuições (em função do disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004 e na Instrução Normativa SRF nº 660/2006), cf. listagem 11-NF Glosadas - Aquisição PJ - Suspensão obrigatória;	FICHA 6A - LINHA 02 - Bens utilizados como insumos (fls. 2811/2835) c) a fiscalização usa conceito equivocado e restrito de insumos, efetuando glosas em relação a bens que são essenciais ao processo produtivo (v.g., fita sanitária, luvas, faca, suporte de faca, trava faca, encosto de faca, cabo de bisturi), e já há precedentes do CARF afastando glosas em relação a itens como peças de reposição e serviços gerais, materiais de segurança, material para conservação e limpeza, material de embalagem e etiquetas; e os pallets são utilizados na industrialização, para movimentar matérias-primas, e na armazenagem de matérias-primas e de produtos industrializados. Houve ainda glosa de combustível, em específico, a gasolina, empregada no processo industrial de fabricação de alimentos, e com previsão expressa de geração de crédito na lei de regência; d) a fiscalização presumiu que o transporte entre unidades da empresa se referia a produtos acabados, sem provas, e tais fretes são feitos dentro de regras e determinações da ANVISA; e) diversos produtos para os quais se imputa alíquota zero na Lei nº 10.925/2004 não se tipificam nas classificações fiscais descritas, são insumos, e deveria, ao menos, ser outorgado o crédito presumido de que trata o art. 8º da mesma Lei nº 10.925/2004; f) a alegação fiscal trata de itens diversos conjuntamente, quando deveriam estar segregados para que fosse justificado de modo adequado a glosa, que, de qualquer forma, deve ser afastada em função do conceito de insumos adotado e da utilidade, inerência e relevância no processo produtivo (v.g., de faca, navalha, mola, martelo, rolamento e extrato de tomate, além de embalagens e serviços de industrialização de ração por encomenda); g) a interpretação da fiscalização sobre o dispositivo legal é improcedente, não sendo obrigatória a suspensão até o advento da Instrução Normativa RFB nº 977/2009, e, sendo tributada a operação anterior, assegurado é o crédito;

<u>GLOSAS</u> (continuação)	<u>DEFESA</u> (continuação)
FICHA 6A - LINHA 03 - Serviços utilizados como insumos (fl. 2728) h) aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo presente na Instrução Normativa SRF nº 404/2004, cf. listagem 01-NF Glosadas - Não Representam Aquisição de Insumos;	FICHA 6A - LINHA 03 - Serviços utilizados como insumos (fls. 2835/2841) h) a fiscalização usa conceito equivocado e restrito de insumos, e os serviços glosados são essenciais e inerentes ao processo produtivo, especialmente os relacionados a limpeza, higiene e desinfecção;
FICHA 6A - LINHA 04 - Despesas de Energia Elétrica (fl. 2729) i) o total de notas fiscais inseridas na memória de cálculo é menor do que o valor informado na linha 4 do DACON nos meses de janeiro e fevereiro de 2008;	FICHA 6A - LINHA 04 - Despesas de Energia Elétrica (fl. 2844) i) há previsão legal expressa para o crédito de energia elétrica, e a planilha está equivocada, devendo prevalecer o DACON;
FICHA 6A - LINHA 07 - Despesas de armazenagem e fretes na Operação de Venda (fls. 2729/2730) j) notas fiscais cujo CFOP 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 art. 3º, § 2º, IX da Lei nº 10.833/2003, cf. listagens 02-NF Glosadas - Operações sem direito a crédito - CFOP e 01-NF Glosadas - Não Representam Aquisição de Insumos;	FICHA 6A - LINHA 07 - Despesas de armazenagem e fretes na Operação de Venda (fls. 2844/2848) j) os pagamentos a pessoas físicas não podem ser glosados, em função da noção constitucional de não cumulatividade e capacidade contributiva; e os serviços portuários e despesas aduaneiras foram incorretamente glosados, porque estão incluídos nas despesas de frete na venda e armazenagem;
FICHA 6A - LINHAS 25/26 - Crédito presumido de atividade agroindustrial (fls. 2730/2740) k) crédito solicitado com base no inciso incorreto do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, em função do Capítulo da NCM no qual se classificam os insumos; e notas fiscais cujos CFOP não representam aquisição de insumos perfeitamente identificados, não havendo crédito presumido em operações para revenda, cf. listagem 05-Crédito Presumido - detalhe.	FICHA 6A - LINHAS 25/26 - Crédito presumido de atividade agroindustrial (fls. 2848/2859) k) o crédito presumido se aplica também a operações de revenda, e com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004; e o cômputo da alíquota deve ser feito em função do produto fabricado, e não da aquisição;
FICHA 6B - LINHA 02 - Bens utilizados como insumos (fls. 2740/2641) l) aquisições que não se enquadram no conceito de insumo presente na Instrução Normativa SRF nº 404/2004 (cruzamento importações x inventário), cf. listagem 01-NF Glosadas - Não Representam Aquisição de Insumos (ficha 6B - linha 2); m) importações cujo CFOP denota operações sem direito a crédito nesta linha (v.g., compra de bem para ativo imobilizado, compra de material para uso e consumo, e outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada), cf. listagem 02-NF Glosadas - Operações sem direito a crédito - CFOP; e n) aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero das contribuições (em função do disposto no art. 3º, § 2º da Lei nº 10.833/2003), cf. listagem 03-NF Glosadas - Alíquota zero.	FICHA 6B - LINHA 02 - Bens utilizados como insumos (fls. 2841/2843) l) e m) as glosas são improcedentes porque há previsão expressa para o crédito no art. 15 da Lei nº 10.865/2004; n) Diante da não cumulatividade e do conceito de insumos, e da previsão do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, é possível manter créditos nas aquisições consumidas pela própria empresa, assim como nas aquisições de insumos com alíquota zero (argumentado em tópico diverso).

Em 19/04/2013 (fls. 2881 a 2929), ocorre o **julgamento de primeira instância**, no qual se acorda pela improcedência da manifestação de inconformidade, concluindo aquele colegiado unanimemente que: (a) não há nulidade no despacho decisório; (b) o conceito de insumo é o estabelecido nas Instruções Normativas nº 247/2002 e nº

404/2004, que apenas esclareceram o conteúdo das leis de regência; (c) nos processos administrativos relativos a ressarcimento/compensação, o ônus probatório é do postulante, não tendo se desincumbido de tal ônus a empresa, em relação a diversos itens; (d) para reconhecimento correto do crédito, a empresa deve registrar os itens também corretamente em DICON (ou efetuar a retificação correspondente), não cabendo a acolhida de pedidos alternativos no curso do contencioso, em desacordo com a informação prestada em DICON; (e) somente geram crédito os bens utilizados como insumo, se houver pagamento das contribuições nas aquisições, conforme art. 3º, § 2º, II das leis de regência, e não há que se falar em manutenção de crédito, com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, se o crédito sequer existe; (f) não houve glosas de bens impugnados, como fita sanitária, bolsa térmica, caixas de papelão e etiquetas, material de segurança, e material para conservação e limpeza; (g) não se demonstrou ser o combustível aplicado no processo produtivo; (h) a legislação permite a tomada de créditos em relação a fretes contratados junto a pessoas jurídicas como insumo e na operação de venda, não havendo previsão para fretes entre unidades da empresa, e não tendo havido presunção, pela fiscalização, mas mera utilização de registros da própria empresa; (i) não demonstrou a empresa por qual motivo produtos enquadrados na alíquota zero estariam incorretamente classificados; (j) a suspensão prevista na Lei nº 10.925/2004 é obrigatória, mesmo antes da Instrução Normativa RFB nº 977/2009; (k) não constam na listagem de serviços glosados o despacho aduaneiro e o processamento de resíduos e análise de água; (l) no caso de crédito presumido, a alíquota é estabelecida em função das aquisições, e não do produto fabricado; (m) o presente processo não trata de lançamento, não havendo que se falar em exclusão de juros lançados, sobre principal ou multa de ofício; e (n) a perícia é desnecessária.

Cientificada do acórdão da DRJ em 28/06/2013 (AR à fl. 2931), a empresa apresenta **Recurso Voluntário** em 11/07/2013 (fls. 2932 a 3005), basicamente reiterando as alegações expostas em sua manifestação de inconformidade, agregando que a decisão de piso é nula por negar o pedido de perícia, adequadamente formulado, sem justificativa plausível, cerceando a defesa (fls. 2937/2939); e suprimindo a menção a serem indevidos juros de mora sobre o principal e sobre multa.

Em 17/03/2016 o processo foi distribuído a este relator, por sorteio, tendo sido incluído em pauta em setembro de 2016 (e retirado de pauta durante a sessão), e indicado para a pauta de outubro de 2016, em sessão suspensa por determinação do CARF, assim como em novembro e dezembro do mesmo ano.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

1. Do tratamento de processos albergados no mesmo despacho decisório

No Despacho Decisório (fls. 2756/2758), afirma-se que os seguintes processos deveriam ser analisados em conjunto, por trimestre:

	Período		Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Auto de Infração
1	1º trim 2008	PIS/Pasep	16349.000285/2009-24	11516.721199/2012-61
2	1º trim 2008	COFINS	16349.000277/2009-88	
3	2º trim 2008	PIS/Pasep	16349.000286/2009-79	
4	2º trim 2008	COFINS	16349.000278/2009-22	

Foi, assim, lavrada autuação em relação aos períodos abrangidos por quatro processos administrativos de compensação. Nesta sessão de julgamento está-se a analisar três deles (o presente e os processos de nº 16349.000286/2009-79 e nº 16349.000278/2009-22), tendo o quarto processo sido analisado pela Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção deste CARF, em 25/03/2014, por meio do Acórdão nº 3402-002.361, no qual se deu parcial provimento ao recurso, para: (a) por unanimidade de votos, para (a1) reconhecer os créditos relativos a cabo bisturi e *pallets* de madeira; a situações em que o CFOP supostamente não seria de aquisição; e a serviços de limpeza, processamento de resíduos, análise de água e congêneres; (a2) acolher a alíquota postulada para cálculo dos créditos presumidos nas atividades agroindustriais; e (a3) admitir parcialmente, nos termos do voto do relator, os créditos dos serviços de despachante aduaneiro na importação, das despesas com pesagem, monitoramento, desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e taxa de selagem de contêineres, aquisições de partes e peças e aquisição de insumos de pessoa jurídica; (b) por maioria de votos, para reconhecer os créditos relativos a aquisição de bens utilizados como insumo ou para revenda sujeitos à alíquota zero; e (c) por voto de qualidade, para negar provimento em relação aos créditos relativos a fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Cumprindo ainda informar que, por meio da Resolução nº 3101-000.402, de 10/12/2014, foi convertido em diligência o julgamento do processo administrativo nº 11516.721199/2012-61 (auto de infração), por unanimidade de votos, para que se aguardasse a decisão administrativa definitiva nos quatro processos relativos a pedido de ressarcimento.

É de se informar, por fim, que nenhum dos relatores dos processos acima referidos permanece, atualmente, como conselheiro, neste tribunal administrativo. Passa-se a analisar, assim, o direito de crédito, no caso em análise (Contribuição para o PIS/PASEP, no 1º trimestre de 2008), cabendo tecer, preliminarmente, algumas considerações iniciais sobre processos nos quais se discute direito de crédito referente a insumos, na legislação que rege as contribuições.

2. Precedentes administrativos gerais e específicos

Os precedentes administrativos cumprem papel de contribuir para o debate, no seio deste colegiado, buscando visão mais consistente e harmônica sobre o conteúdo da legislação, e não vinculam, salvo disposição normativa expressa, o entendimento por parte dos julgadores.

Cabe, no entanto, destacar que atuei como relator em diversos processos administrativos com conteúdo semelhante ao do presente, da mesma empresa incorporadora, em relação a períodos de apuração próximos, regidos pela mesma legislação.

Atuei como relator, na sessão de 24/09/2013, da Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção deste CARF, em nove processos da empresa, referentes aos períodos abaixo:

Período	Processos	Acórdãos
1º trimestre de 2007	10925.720046/2012-12 (auto de infração); 10925.905351/2011-00 (DCOMP-PIS); e 10925.905352/2011-46 (DCOMP-COFINS)	3403-002.469, 3403-002.472 e 3403-002.473 , respectivamente
2º trimestre de 2007	10925.720686/2012-22 (auto de infração); 10925.905353/2011-91 (DCOMP-PIS); e 10925.905355/2011-80 (DCOMP-COFINS)	3403-002.470, 3403-002.474 e 3403-002.476 , respectivamente
3º trimestre de 2007	10925.721257/2012-72 (auto de infração); 10925.905354/2011-35 (DCOMP-PIS); e 10925.905356/2011-24 (DCOMP-COFINS)	3403-002.471, 3403-002.475 e 3403-002.477 , respectivamente

E, mais recentemente, atuei como relator, na sessão de 24/02/2015, ainda na Terceira Turma, em outros dois processos administrativos da empresa, referentes ao período abaixo:

Período	Processos	Acórdãos
3º trimestre de 2008	10925.907013/2011-02 (DCOMP-PIS); e 10925.907012/2011-50 (DCOMP-COFINS)	3403-003.551, e 3403-003.550 , respectivamente

Tais informações são relevantes e pertinentes, pois as matérias analisadas nestes autos são majoritariamente as mesmas, e sob os mesmos fundamentos, resguardadas algumas especificidades que serão anotadas ao longo deste voto. E, de um para outro julgamento, alteramos nosso posicionamento somente em relação a um tópico, justificadamente.

Recorde-se que o presente processo trata de direito de crédito referente à Contribuição para o PIS/PASEP, e relativo ao 1º trimestre de 2008.

Passa-se, a seguir, a analisar tal direito, tecendo-se, inicialmente considerações sobre as alegações de nulidade levantadas na peça recursal (tópico 4). Nos tópicos seguintes (5, 6 e 7), é externado o posicionamento que foi sustentando neste tribunal administrativo em todos os citados processos, da mesma empresa, e que permanece norteando a convicção deste julgador. Por fim, no tópico 8, são analisadas as glosas em espécie.

4. Das alegações preliminares de nulidade

Aos argumentos pela nulidade do despacho decisório, externados na manifestação de inconformidade, com fundamento (a) na ausência de motivação clara, explícita e congruente, individualizando as razões das glosas para cada item; (b) na existência de cerceamento do direito de defesa e violação ao devido processo legal, por ausência de detalhamento acerca do não reconhecimento "de inúmeros créditos", relativos aos itens

glosados; e (c) em violação ao art. 9º do Decreto nº 70.235/1972; a empresa agrega em seu recurso voluntário demanda (d) pela nulidade da decisão de piso, por negar o pedido de perícia, adequadamente formulado, sem justificativa plausível, cerceando a defesa.

Ao analisarmos a Informação Fiscal de fls. 2713 a 2752, que dá origem às glosas, e supedaneia o despacho decisório, percebemos, no entanto, que ali estão relacionadas todas as razões de glosa, e as motivações para o indeferimento do direito de crédito. O fato de estarem as glosas agrupadas por tema, e não por item, ao invés de dificultar ou obstaculizar, facilita o trabalho de defesa. Bastaria a empresa, em sua defesa, contrapor de forma consistente as razões de glosa referentes a determinado tema (v.g., aquisições com alíquota zero) que todas as glosas agrupadas em tal tema pereceriam. Caso a empresa discordasse, ainda, do agrupamento, bastaria questionar o que entendeu mal, ou inadequadamente agrupado.

Se as glosas abrangem elevado número de itens, e diversidade de situações, é porque a atividade da empresa contempla tais atributos, bastando à defesa adotar o mesmo método da autuação, discutindo as rubricas glosadas, por grupo, e eventuais incorreções no agrupamento. E é isso que se vê, na defesa, agrupada por tópico glosado.

Não há, assim, ausência de motivação clara, explícita e congruente, pois as razões das glosas são especificadas. A especificação desejada pela empresa, item a item, explicando, v.g., porque cada parafuso não faz parte do processo produtivo, ao invés de simplesmente externar o critério utilizado para delimitação do que seja um insumo gerador de crédito, não se coaduna com as disposições que externaremos, neste voto (tópico 5), sobre o ônus probatório nos processos de ressarcimento/compensação. Parece, assim, a recorrente, ao argumentar pela nulidade, no caso, não compreender seu encargo, em processos do gênero.

Não há, pelas mesmas razões, cerceamento de defesa ou violação ao contraditório, nem afronta ao art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, pois o processo está instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação e à compreensão das razões que fundamentam as glosas.

Pelo exposto, não se vê nulidade no despacho decisório.

Quanto à alegação de nulidade da decisão de piso, por negar o pedido de perícia, adequadamente formulado, sem justificativa plausível, cerceando a defesa, vê-se igual improcedência, porque, como aqui exporemos, no tópico 5, a seguir, a diligência ou a perícia não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou do contribuinte.

Ademais, o critério utilizado pela DRJ para delimitar o conceito de insumos na legislação que rege as contribuições endossou a desnecessidade da diligência/perícia, que se destinava a comprovar a utilização de bens no processo produtivo.

Portanto, não incorreu em nulidade a decisão de piso ao negar a demanda por diligência/perícia.

5. Considerações sobre ônus probatório nos processos referentes a ressarcimento/compensação

As presentes considerações iniciais sobre o ônus probatório nos processos de ressarcimento/compensação são necessárias à análise da demanda por diligência/perícia, e de alguns itens para os quais a empresa não tratou de carrear aos autos documentos que amparariam seu direito a crédito.

Nos processos, como o presente, que tratam de solicitação de ressarcimento/compensação, a comprovação do direito aos créditos incumbe ao postulante, e é dever dele carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes, inclusive, no caso de insumos, a forma de vinculação dos bens ao processo produtivo. Caso essa comprovação houvesse sido feita, e ainda restasse dúvida ao julgador, cabível seria a demanda pericial.

No entanto, não se pode acolher pedido de perícia para produzir no processo elementos probatórios a cargo de uma das partes (no caso, a postulante do crédito), elementos esses que já deveriam figurar nos autos, e cuja ausência tem por implicação a negativa de reconhecimento dos créditos correspondentes.

Assim vem decidindo unanimemente este CARF, inclusive nos citados processos da mesma recorrente:

“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 n. 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânimes, sessão de 23.abr.2013) (grifo nosso)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos pedidos de compensação/ressarcimento, **incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.**” (grifo nosso) (Acórdão n. 3403-003.173, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 21.ago.2014) (No mesmo sentido: Acórdão n. 3403-003.166, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014; Acórdão 3403-002.681, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014; e Acórdãos n. 3403-002.470, 471, 474, 475, 476 e 477, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes - em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)(grifo nosso)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA. As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente. (Acórdãos n. 3403-003.550 e 551, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 24.fev.2015) (grifo nosso)

Desse modo, incabível acolher o pleito de realização de diligência/perícia, pois restam claras nos autos as motivações das glosas, que foram compreendidas a contento pela recorrente, que, por sua vez, ao invés de trazer ao processo elementos probatórios de seu

direito, inclusive no que se refere ao processo produtivo, posterga a discussão para eventual diligência/perícia.

Assim, tendo em conta as considerações iniciais sobre o ônus probatório em processos do gênero, indefere-se a realização de diligência/perícia.

6. Aspectos constitucionais da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS

Também a título de considerações preliminares, incumbe esclarecer que a não-cumulatividade das contribuições passou a figurar na Constituição (art. 195) com a Emenda Constitucional nº 42/2003:

*“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, **nos termos da lei**, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, **da empresa** e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (redação dada pela EC n. 20/1998)*

(...)

*b) **a receita ou o faturamento**;*

(...)

*IV - **do importador** de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (redação dada pela EC n. 42/2003)*

(...)

*§ 12. **A lei definirá os setores** de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, “b”; e IV do **caput**, serão **não-cumulativas**. (redação dada pela EC n. 42/2003)*

(...)” (grifos nossos)

Na leitura do texto, percebe-se que a Constituição não assegura não-cumulatividade irrestrita ou ilimitada. E sequer diz que a lei fixará os casos de cumulatividade, sendo a contrário senso os demais casos de não-cumulatividade. O texto constitucional permite à lei definir exatamente os setores para os quais operará a não-cumulatividade. E também não dispõe que para tais setores a não-cumulatividade será irrestrita ou ilimitada.

É nesse contexto que surgem os dispositivos legais que regem as contribuições não-cumulativas, basicamente as Leis nº 10.637/2002 (Contribuição para o PIS/PASEP) e nº 10.833/2003 (COFINS), que limitam/restringem a não-cumulatividade referida no texto constitucional.

Poder-se-ia aí argumentar que a lei desbordou do comando constitucional referente à não-cumulatividade, que asseguraria o creditamento a qualquer despesa necessária à consecução do objeto social da empresa, como parece sugerir a recorrente. Contudo, este

tribunal careceria de competência para levar adiante a discussão, em face da Súmula CARF nº 2:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Assim, e considerando as disposições legais tributárias vigentes sobre a matéria, não se pode acordar que a não-cumulatividade para as contribuições de que trata a Constituição Federal é irrestrita ou ilimitada.

7. Do conceito de insumos na legislação que rege a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS

O termo insumo é polissêmico. Por isso, há que se indagar qual é sua abrangência no contexto das Leis nº 10.627/2002 e nº 10.833/2003. Na busca de um norte para a questão, poder-se-ia ter em consideração os teores do § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247/2002 (editado com base no art. 66 da Lei nº 10.637/2002) e do art. 8º da IN SRF nº 404/2004 (editado com alicerce no art. 92 da Lei nº 10.833/2003), que, para efeito de disciplina da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, estabelecem entendimento de que o termo insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda abrange *“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 da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado”* e *“os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”*.

Outro caminho seria buscar analogia com a legislação do IPI ou do IR (ambas frequentes na jurisprudência deste CARF). Contudo, tal tarefa se revela improfícua, pois em face da legislação que rege as contribuições, o conceito expresso nas normas que tratam do IPI é demasiadamente restritivo, e o encontrado a partir da legislação do IR é excessivamente amplo, visto que se adotada a acepção de *“despesas operacionais”*, chegar-se-ia à absurda conclusão de que a maior parte dos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (inclusive alguns que demandaram alteração legislativa para inclusão - v.g. incisos IX, referente a energia elétrica e térmica, e X, sobre vale-transporte ... para prestadoras de serviços de limpeza...) é inútil ou desnecessária.

A Lei nº 10.637/2002, que trata da Contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, e a Lei nº 10.833/2003, que trata da COFINS não-cumulativa, explicitam, em seus arts. 3º, que podem ser descontados créditos em relação a:

“II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)” (grifo nosso)

A mera leitura dos dispositivos legais já aponta para a impossibilidade de se considerar como insumo um bem ou serviço que não seja utilizado na produção ou fabricação do bem destinado à venda.

Conclui-se, então, que o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, consequentemente, à obtenção do produto final, como vem também unanimemente decidindo este CARF:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, consequentemente, à obtenção do produto final. (...)” (Acórdão nº 3403-003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime – em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014) (No mesmo sentido os Acórdãos nº 3403-002.469 a 477; nº 3403-001.893 a 896; nº 3403-001.935; nº 3403-002.318 e 319; e nº 3403.002.783 e 784)

“NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, consequentemente, à obtenção do produto final. (...)” (Acórdãos n. 3403-003.550 e 551, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 24.fev.2015)

Isto posto, caberia analisar a adequação ao conceito de insumo das rubricas questionadas no presente contencioso, já destacando que não se identifica com a legislação do IPI nem com a do IR.

A recorrente é empresa agroindustrial, tendo por objeto social a atividade de frigorífico para abate de suínos, aves, fabricação de produtos de carne, preparação de subprodutos para abate, fabricação de alimentos para animais, pintos de um dia, ovos, extração de madeiras, comércio atacadista de alimentos em geral, entre outras. Não há dúvida, por exemplo, ao afirmar-se que a matéria-prima utilizada nos alimentos industrializados pela empresa constitui insumo. Contudo, entre a zona de certeza positiva e a de certeza negativa (uma cesta de natal entregue pela empresa a um funcionário certamente não constitui um insumo) existe uma zona de “penumbra” (usando a terminologia empregada por GENARO CARRIÓ²), na qual só a análise do caso concreto (à luz dos elementos trazidos aos autos sobre o processo produtivo da empresa) permitirá um enquadramento mais preciso.

E é isso que se faz a seguir, em relação a cada uma das glosas, no que se refere a insumos, e em relação a outros tópicos específicos, adotando a ordem da tabela confeccionada em nosso relatório, agrupando-se os itens da ficha 6A e da ficha 6B que versam sobre conteúdo idêntico.

8. Das glosas em espécie

As glosas em espécie, como relatado de início, foram subdivididas, de acordo com as fichas do DICON, em seis grupos: (1) **bens adquiridos para revenda** (a) que foram

² In Notas Sobre Derecho y Lenguaje. 5 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2006, p. 55 e ss.

consumidos, ou (b) que estavam sujeitos à alíquota zero; (2) **bens utilizados como insumos** que (c) não se enquadram no conceito de insumos, (d) representam pagamentos de fretes de transferência de produtos acabados entre unidades da empresa, (e) estão sujeitos à alíquota zero, (f) constam de notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito, ou (g) representam aquisições que deveriam ter ocorrido com suspensão; (3) **serviços utilizados como insumos**, que (h) não se enquadram no conceito de insumos; (4) **despesas de energia elétrica**, em função (i) de divergência entre notas fiscais/memória de cálculo e DAICON; (5) **despesas de armazenagem e fretes na operação de venda**, que (j) constam de notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito; ou se referem a pagamentos relativos a serviços portuários e outros, não enquadrados nas normas de regência; e (6) **crédito presumido de atividade agroindustrial**, que (k) foi solicitado com base em inciso incorreto da lei de regência, e com aquisições registradas em notas fiscais cujos CFOP não representam aquisição de insumos perfeitamente identificados, não havendo crédito presumido em operações para revenda.

Há, ainda, glosas referentes a bens importados **utilizados como insumos** que (l) não se enquadram no respectivo conceito, (m) representam importações cujo CFOP denota operações sem direito a crédito, e (n) estão sujeitos à alíquota zero das contribuições (ficha 6B-linha2). Tais itens, como exposto, serão agrupados aos relativos ao mesmo tema, nos seis grupos acima, no presente voto.

8.1. Bens adquiridos para revenda (Ficha 6A-Linha 1)

As glosas efetuadas, como relatado, são motivadas, pela fiscalização, por duas razões: (a) terem sido os bens consumidos pela empresa; e (b) estarem as mercadorias adquiridas sujeitas à alíquota zero das contribuições.

8.1.1. Aquisições para revenda que foram objeto de consumo

A fiscalização efetuou glosas em relação a bens adquiridos para revenda, mas que se referem, em verdade, a bens consumidos na empresa, como GUARANÁ ZERO e PEPSI TWIST LIGHT. As notas fiscais glosadas estão relacionadas cf. listagem 01-NF Glosadas - Não Representam Aquisição de Insumos (fls. 444 a 474).

Em tal listagem, as glosas referentes à Ficha 6A-Linha 1 do DAICON trataram (à exceção de uma, que versa sobre "quadro comando em PVC") de café expresso, cerveja e refrigerante, sendo patente que a empresa não contempla, em sua atividade, a comercialização de tais produtos:

Mês	Ficha Dacem	Linha Dacem	Data de emissão	ChPJ	Nota Fiscal	CFOP	NCM	Material	Descrição do Material	Valor
1	06A	1	11012008	2808708000441	352608	1102	22021000	974358	H2O BEBIDA	150,00
1	06A	1	11012008	2808708000441	352608	1102	22021000	974358	GUARANA ZERO	70,82
1	06A	1	11012008	2808708000441	352608	1102	22021000	974347	GUARANA NORMAL	70,80
1	06A	1	28122007	2808708000441	332836	1102	22021000	974347	GUARANA NORMAL	50,75
1	06A	1	28122007	2808708000441	332836	1102	22021000	974358	H2O BEBIDA	101,12
1	06A	1	28122007	2808708000441	332836	1102	22021000	974358	GUARANA ZERO	71,47
1	06A	1	28122007	2808708000441	332836	1102	22021000	974348	PEPSI TWIST LIGHT	73,83
1	06A	1	28122007	2808708000441	332836	1102	22021000	974345	PEPSI TWIST	73,66
1	06A	1	28122007	2808708000441	332836	1102	22021000	974343	PEPSI NORMAL	58,06
1	06A	1	28122007	2808708000441	332836	1102	22021000	974344	PEPSI LIGHT	58,10
1	06A	1	4012008	2808708000441	340962	1102	22021000	974343	PEPSI NORMAL	58,05
1	06A	1	4012008	2808708000441	340962	1102	22021000	974358	H2O BEBIDA	150,00
1	06A	1	4012008	2808708000441	340962	1102	22021000	974344	PEPSI LIGHT	58,05
1	06A	1	4012008	2808708000441	340962	1102	22021000	974345	PEPSI TWIST	74,20
1	06A	1	4012008	2808708000441	340962	1102	22021000	974346	PEPSI TWIST LIGHT	74,20
1	06A	1	4012008	2808708000441	340963	1102	22021000	974347	GUARANA NORMAL	50,70
1	06A	1	4012008	2808708000441	340963	1102	22021000	974358	GUARANA ZERO	50,67
1	06A	1	4012008	2808708000441	340963	1102	22050000	974382	CERVEJA LONG NECK BOEIMA	178,94

Mês	Ficha Dacem	Linha Dacem	Data de emissão	ChPJ	Nota Fiscal	CFOP	NCM	Material	Descrição do Material	Valor
2	06A	1	31012008	2808708000441	365434	1102	22021000	974347	GUARANA NORMAL	50,85
2	06A	1	31012008	2808708000441	365435	1102	22021000	974347	GUARANA NORMAL	50,85
2	06A	1	31012008	2808708000441	365435	1102	22021000	974343	PEPSI NORMAL	57,61
2	06A	1	31012008	2808708000441	365435	1102	22021000	974358	H2O BEBIDA	138,11
2	06A	1	31012008	2808708000441	365435	1102	22021000	974346	PEPSI TWIST LIGHT	73,52
2	06A	1	31012008	2808708000441	365435	1102	22021000	974345	PEPSI TWIST	73,52
2	06A	1	4022008	2808708000441	396972	1102	22021000	974347	GUARANA NORMAL	50,61

Mês	Ficha Dacem	Linha Dacem	Data de emissão	ChPJ	Nota Fiscal	CFOP	NCM	Material	Descrição do Material	Valor
2	06A	1	1022008	2808708000441	388554	1102	22021000	974358	GUARANA ZERO	71,12
2	06A	1	1022008	2808708000441	388554	1102	22021000	974343	PEPSI NORMAL	59,16
2	06A	1	1022008	2808708000441	388554	1102	22021000	974345	PEPSI TWIST	51,66
2	06A	1	1022008	2808708000441	388554	1102	22021000	974358	H2O BEBIDA	65,59
2	06A	1	1022008	2808708000441	388554	1102	22021000	974347	GUARANA NORMAL	70,40
2	06A	1	15022008	2808708000441	406197	1102	22021000	974358	H2O BEBIDA	77,91
2	06A	1	15022008	2808708000441	406197	1102	22021000	974344	PEPSI LIGHT	57,55
2	06A	1	15022008	2333707004960	41084	1102	9012100	974338	CAFE EXPRESSO	480,00
2	06A	1	31012008	2333707004960	36354	1102	9012100	974338	CAFE EXPRESSO	960,00
2	06A	1	31012008	2808708000441	385434	1102	22050000	974382	CERVEJA LONGS NECK BOEIMA	150,83

Mês	Ficha Dacem	Linha Dacem	Data de emissão	ChPJ	Nota Fiscal	CFOP	NCM	Material	Descrição do Material	Valor
3	06A	1	12022008	2808708000441	403212	1102	22021000	974358	GUARANA ZERO	12,85
3	06A	1	12022008	2808708000441	403212	1102	22021000	974358	H2O BEBIDA	73,29
3	06A	1	14032008	2808708000441	456708	1102	22021000	974346	PEPSI TWIST LIGHT	74,70
3	06A	1	14032008	2808708000441	456708	1102	22021000	974343	PEPSI NORMAL	70,53
3	06A	1	14032008	2808708000441	456708	1102	22021000	974345	PEPSI TWIST	74,70
3	06A	1	14032008	2808708000441	456708	1102	22021000	974358	H2O BEBIDA	150,94
3	06A	1	14032008	2808708000441	456708	1102	22021000	974344	PEPSI LIGHT	42,32
3	06A	1	15032008	2333707004960	45703	1102	9012100	974338	CAFE EXPRESSO	960,00
3	06A	1	22022008	2808708000441	423115	1102	22021000	974358	GUARANA ZERO	56,87
3	06A	1	22022008	2808708000441	423115	1102	22021000	974347	GUARANA NORMAL	135,48
3	06A	1	22022008	2808708000441	423116	1102	22021000	974346	PEPSI TWIST LIGHT	147,52
3	06A	1	22022008	2808708000441	423116	1102	22021000	974345	PEPSI TWIST	147,52
3	06A	1	22022008	2808708000441	423116	1102	22021000	974344	PEPSI LIGHT	60,29
3	06A	1	22022008	2808708000441	423116	1102	22021000	974343	PEPSI NORMAL	60,26
3	06A	1	22022008	2808708000441	423116	1102	22021000	974358	H2O BEBIDA	136,74
3	06A	1	25032008	5913109000133	444	1102	84385000	875555	QUADRO COMANDO EM PVC 300X300X200MM	247,05

Em sua defesa, alega a empresa que diante da não cumulatividade e do conceito de insumos, e da previsão do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, é possível manter créditos nas aquisições consumidas pela própria empresa. Não refuta, assim, terem sido os bens consumidos, o que se assume, por decorrência, como incontroverso.

Como assinalamos neste voto, a não cumulatividade constitucionalmente consagrada não é irrestrita, e o conceito de insumos não é tão alargado quanto deseja a recorrente, nem tão estreito quanto propugna o fisco. No entanto, tal discussão é pouco relevante no que se refere a aquisições para revenda, pois aí não se está a tratar propriamente de insumos, necessários à obtenção do produto fabricado. E também o teor do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 tem escassa relação com o tema em análise, pois versa somente sobre manutenção de crédito em relação a operações vinculadas a venda com suspensão, isenção ou alíquota zero.

Não há, assim, qualquer alegação de defesa que afaste as razões da glosa, que deve, por consequência, ser mantida.

8.1.2. Aquisições sujeitas à alíquota zero das contribuições

A fiscalização efetuou glosas em relação a bens adquiridos para revenda por estarem determinados bens adquiridos sujeitos à alíquota zero das contribuições, incidindo a

vedação estabelecida no art. 3º, § 2º da Lei nº 10.833/2003, cf. listagem 03-NF Glosadas - Alíquota zero.

Em tal listagem (fls. 477 a 508), percebe-se que há 11 motivações de glosa diferentes, agrupadas de acordo com a lei que estabelece a alíquota zero:

Código motivo glosa	descricao motivo glosa
CAP7-8	Lei nº 10.865/04 Art 28 Inciso III
CORR25	Lei nº 10.925/04 Art.1 Inciso IV
Defensivo	Lei nº 10.925, art. 1º, inc II
FAR-Milho	Lei nº 10.925/04 Art.1 Inciso IX
inc V	Lei 10.925, art 1, inc V
LEITE	Leite; Lei 10.925/04, Art. 1, inc. XI (11.488/07)
P3002.30	Lei nº 10.925/04 Art.1 Inciso VII
Pinto	Lei nº 10.925/04 Art.1 Inciso X
QUEIJO	queijo; Lei 10.925/04, Art. 1, inc.XII (11.488/07)
Q. III	Decreto 5.821/2006, art. 1º, inc. I
SE	Lei nº 10.865/04 Art 28 Inciso V incluído pela Lei 10.925/04

Das 11 motivações, percebe-se, verificando a listagem, que três ("CAP7-8", "LEITE" e "QUEIJO") ensejaram glosa na Linha 1 da Ficha 6A, e serão analisadas no presente tópico.

Em sua defesa, a empresa alega que, diante da não cumulatividade e do conceito de insumos, e da previsão do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, é possível manter créditos nas aquisições de insumos com alíquota zero.

Já tratamos de tais alegações no tópico anterior, aparando as pretensões da recorrente, que não se defende objetivamente do que lhe é imputado, remetendo a disposições genéricas que não lhe socorrem.

E alega ainda a recorrente, em relação às aquisições com alíquota zero, constantes em outros tópicos de glosa, que diversos produtos não seriam tipificados nas classificações fiscais descritas. A alegação de erro, no entanto, não se faz acompanhar de qualquer explicação adicional, que possibilite saber as razões pelas quais a empresa discorda da classificação por ela própria adotada.

No caso, todos os enquadramentos se referem a normas legais vigentes que estabelecem a alíquota zero para as mercadorias adquiridas. E, sobre as aquisições com alíquota zero, é de se remeter à vedação constante no art. 3º, § 2º, tanto da Lei nº 10.637/2002, quanto da Lei nº 10.833/2003, em ambos os casos com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004, por sua vez, não confere direito a crédito, mas tão somente à manutenção de crédito já existente, e assegurado por outra norma vigente, vinculado às operações, como se percebe de seu texto:

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

Assim, inexistente o direito ao crédito, por expressa disposição legal, devendo ser mantidas as glosas.

8.2. Bens utilizados como insumos (Fichas 6A e 6B-Linha 2)

A fiscalização efetuou glosas em relação a bens utilizados como insumos que não se enquadram no conceito de insumos, que representam pagamentos de fretes de transferência de produtos acabados entre unidades da empresa, que estão sujeitos à alíquota zero, que constam de notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito, e que representam aquisições que deveriam ter ocorrido com suspensão. No que se refere a importações (Ficha 6B), as glosas se referem a aquisições que não se enquadram no conceito de insumos, que representam importações cujo CFOP denota operações sem direito a crédito, e que estão sujeitos à alíquota zero das contribuições.

8.2.1. Bens que não se enquadram no conceito de insumos

No que se refere a bens adquiridos que entendeu a fiscalização não estarem enquadrados no conceito de insumos, cabe recordar que o conceito de insumos adotado neste voto não é nem o defendido pela fiscalização e pela DRJ (afeto à legislação do IPI) nem o pretendido pela recorrente (relacionado à legislação do IRPJ). Para que se categorize o bem adquirido como insumo, na legislação que rege as contribuições em análise, este deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. É com base em tal conceito que apreciaremos as glosas da Linha 2 das Fichas 6A e 6B, constantes da listagem 01-NF Glosadas - Não Representam Aquisição de Insumos (fls. 444 a 474).

Em tal listagem, podemos encontrar os seguintes bens: *pallets* de madeira (o item mais frequentemente visualizado); gasolina - combustível de veículos; lodo de efluentes; saco plástico de lixo; kit condensadora; diafragma; "*big bags*"; estator; rotor; potenciômetro; câmara de ar; fusível e porta fusível; laminula; kit reconstrução; solvente; martelo; óleo hidráulico, óleo compressor e óleo isolante; colher transparente; motoredutor; fio de algodão; pinhão; gaxeta; luva látex para coleta de sêmen; flanela; elementos de filtro e filtros; cilindro; contatos; conector; válvulas; lâmpadas; corrente; guia; conjunto recond.; alojamento lâmina; polia; emenda redução; emenda corrente; suporte; refeição; desjejum; escovas; eixo; painel *display*; desengraxante; desengripante; pistão; marcador; protetor; redutor; camisas; caracol; berço; roda; peso padrão; rosca; esteira; tubo; chave; contator; correia; corrente; módulo pistola; flange; alojamento; mancal; tampas; bomba; mangueira; *locking plugs*; placa espaçadora; placa atrito; café com leite; suco; café puro; guaraná normal; refrigerante; peças para conserto/manutenção; pistão; cabo bisturi; registro; reator; grelha; conjunto selo mecânico; pneus; chicote-quadro; junção; bateria; matrizes; trava faca; encosto faca; motores; e produtos descritos com códigos que não permitem saber exatamente do que se tratam (v.g.,

"FLM STRE USO MÁQUINA 500MMx1200MT-PDG"; "CORTROL I8 1075GE"; "MÁQUINA"; "ALOJAMENTO 183352B BETCHER" e "CARRO INDUSTRIAL").

A listagem, ao contrário do que pareceu entender a recorrente, possui bem menos de uma centena de espécies de bens. Houvesse a recorrente efetuado, em sua defesa, a leitura que ora empreendemos em nome da verdade material, poderia ela ter justificado o emprego de tais bens no processo produtivo, desincumbindo-se de seu ônus probatório.

Há, na listagem, produtos para os quais não se tem dúvidas sobre a ausência de emprego no processo produtivo (v.g., refeição, desjejum, café com leite e suco). Mas há outros (v.g., óleo hidráulico, óleo isolante, desengraxante e combustíveis de veículos) para os quais bastaria a recorrente ter informado especificamente de que forma são utilizados no processo produtivo, para que se pudesse formar convicção a respeito da adequação ao conceito de insumos adotado.

No entanto, a recorrente pouco se esforça nesse sentido, limitando-se a repisar o que entende como insumo e citar precedentes que nem sempre tratam dos itens glosados. Não se desincumbe, assim, a recorrente, do ônus probatório outorgado em processos de ressarcimento/compensação.

E, no que se refere a importações, igualmente se limita a recorrente a afirmar que o direito de crédito decorre diretamente do art. 15 da Lei nº 10.865/2004. No entanto, tal artigo tem conteúdo semelhante aos dispositivos que regem o crédito nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não ensejando tratamento diferenciado, salvo disposição expressa.

De todos os itens, o único especificamente questionado, de forma detalhada, pela recorrente, é o *pallet*, que figura na peça de defesa (fls. 2967 do recurso voluntário), ao lado de itens sequer glosados (bolsa térmica e caixa de proteção). Sustenta a empresa que:

Tais produtos (em especial, o *pallet*) 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.

Ora, tais materiais objetivam garantir regras de higiene e limpeza, como enuncia a ANVISA.²⁵

Alternativamente, a empresa demanda, em caso de não reconhecimento do crédito integral, que se acolha o crédito com fundamento no art. 3º, IX das leis de regência, que permitem o crédito na hipótese de armazenagem de mercadoria, porque tais produtos "*têm por finalidade a armazenagem de matérias-primas ou as mercadorias produzidas e destinadas a comercialização*".

Sobre os *pallets* (e outros bens que, em verdade, constituem aquisições destinadas ao ativo imobilizado), mantemos o posicionamento externado no julgamento dos Acórdãos nº 3403-003.550 e nº 3403-003.551, e que mencionam ainda os outros nove processos da mesma recorrente:

Há que se destacar, contudo, nossa acórdância com entendimento já externado nesta turma pela Conselheira Raquel Motta Brandão Minatel, de que os pallets são bens a serem contabilizados no ativo não circulante:

*“Relativamente aos “paletes de madeira” “tábuas” e “barrotes de eucalipto” utilizados para movimentação interna dos produtos industrializados, entendo que não se enquadram no conceito de insumo tal como previsto no inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/03, até porque **pelo valor e tempo de vida útil desses bens eles não podem ser deduzidos com despesa operacional e devem ser contabilizados no ativo não circulante** (art. 301 do RIR/99) sujeitando-se à depreciação, cuja despesa dela decorrente pode ser aproveitada para crédito do PIS e da COFINS não cumulativos, nos termos do inciso III do § 1º do artigo 3º da mesma Lei 10.833/03. Nesse sentido há diversas soluções de consulta da Secretaria da Receita Federal do Brasil (...)” (Acórdão nº 3403.001.935, Rel. Cons. Raquel Motta Brandão Minatel, maioria, sessão de 20.mar.2013)*

Assim, da mesma forma em que decidido unanimemente por este colegiado nos nove processos citados, mantém-se a glosa em relação aos pallets.

E o raciocínio externado em relação a pallets se aplica ainda aos demais bens considerados como insumos pela recorrente e que constituem, na verdade, aquisições destinadas ao ativo imobilizado. Não se pode admitir o crédito integral em relação a tais bens, por absoluta carência de amparo normativo. E avaliar o pedido alternativo de crédito proporcional equivale a ignorar a própria escrituração da empresa, e a analisar pedido diverso daquele que ensejou o despacho decisório (peça cuja ciência deu início ao contencioso).

Nesse sentido a decisão unânime da turma nos multicitados nove processos da mesma empresa julgados em 2013:

(...)

Pelo exposto, são também mantidas as glosas em relação a bens indicados, escriturados e declarados ao fisco como insumos (inciso II do art. 3º das leis de regência) que na verdade se tratavam de aquisições destinadas ao ativo imobilizado.”

Assim, da mesma forma em que nos outros processos administrativos, entendo que não se pode admitir o crédito integral em relação os *pallets*, por absoluta carência de amparo normativo, tanto com fundamento no inciso II quanto no inciso IX do art. 3º das leis de regência, também demandado pela recorrente (e que trata de despesas de armazenagem, não de ativo imobilizado).

A ausência de previsão normativa de crédito, como insumo, se estende a partes e peças, ou ferramentas, no que também mantenho o posicionamento externado nos nove acórdãos referentes aos processos relativos a 2007, da mesma recorrente, cabendo aqui transcrever excerto de sua ementa, específico sobre o tema:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. Para a empresa agroindustrial, (...) não constituem insumos: uniformes, artigos de vestuário, equipamentos de proteção de empregados e materiais de uso pessoal; bens do ativo, inclusive ferramentas e materiais utilizados em máquinas e equipamentos; (...).

Devem, assim, ser mantidas as glosas efetuadas em relação a tais itens, cabendo, derradeiramente, verificar as alegações da recorrente em relação a combustíveis, em específico, a gasolina.

Não temos dúvidas de que os combustíveis, assim como os lubrificantes, estão enquadrados no inciso II do art. 3º das leis de regência, aliás, expressamente:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes (...); (grifo nosso)

No entanto, não basta que se comprove a aquisição de combustíveis, devendo também se provar que tais combustíveis foram utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. E nisso peca a recorrente. Deveria ao menos ter demonstrado que a gasolina para veículos se presta não ao transporte de pessoas, ou a veículos de uso de funcionários, mas a transporte de mercadoria ou utilização nas instalações da empresa, no processo produtivo. No entanto, a peça recursal apenas sustenta genericamente o direito de crédito.

Nos processos anteriormente analisados, da mesma recorrente (Acórdãos nº 3403-003.550 e nº 3403-003.551), detectei que havia glosas de combustíveis de veículos, e cheguei a presumir, pela plausibilidade, que o hexano, o óleo de xisto, o GLP e o óleo diesel fossem usados no processo produtivo:

Em relação às glosas de combustíveis, sustenta a empresa que as aquisições de combustíveis como GLP e lenha para combustão são ensejadores de créditos, conforme disposição expressa da lei de regência das contribuições

A DRJ mantém as glosas diante da impossibilidade de se saber se os combustíveis foram efetivamente utilizados no processo produtivo.

No recurso voluntário, a empresa revela que não é crível sustentar que alguns combustíveis (como hexano, óleo de xisto, diesel e GLP) sejam utilizados veículos para transporte de pessoas.

Há, aqui, que se acordar com a empresa em relação ao hexano, ao óleo de xisto e a GLP, seja pela dificuldade em imaginar utilizações outras para tais bens que não no processo produtivo, seja pela descrição de como se utiliza cada bem na peça recursal (fl. 4942). No mesmo sentido nosso raciocínio sobre a lenha.

E, em relação ao diesel, parece pouco crível também que seja utilizado em veículos de transporte de pessoas. Nesse sentido, essa Terceira Turma já decidiu unanimemente, em caso no qual havia dúvidas sobre a utilização de combustíveis em veículos de propriedade de empresa: (...)

Mas, no presente processo, as glosas são todas referentes a gasolina. E não justifica a empresa se a gasolina se prestaria a veículo de transporte movido a tal combustível empregado no processo produtivo.

Mantenho, também nesse tema, o posicionamento externado anteriormente, no sentido de que incumbe à postulante ao crédito a comprovação do emprego do combustível na produção, podendo-se até presumir tal emprego pelas características do combustível, exclusivamente para máquinas ou caminhões de transporte. Mas, como dito, tal presunção é insustentável no que se refere à gasolina.

Devem, assim, ser mantidas as glosas efetuadas neste item.

8.2.2. Fretes de transferência de produtos acabados entre unidades da empresa

A fiscalização efetuou glosa de créditos referentes a pagamentos de fretes de transferência de produtos acabados entre unidades da empresa, cf. listagem 04-NF Glosadas - Fretes de Transferência de produtos acabados (fls. 509 a 639).

Ainda na informação fiscal (fls. 2722/2723), alertou a fiscalização que as glosas eram sobre produtos acabados, conforme a própria escrituração da recorrente:

- b) Pagamentos de fretes de transferência de produtos acabados entre as unidades da empresa, o que não se enquadra como bem utilizado como insumo e nem como serviço utilizado como insumo, uma vez que o produto já está pronto. Apenas os fretes relativos aos insumos podem ser incorporados ao seu custo, gerando assim créditos a descontar. No caso dos serviços, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea "b" da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, apenas aqueles "...aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto" é que geram direito de descontar créditos. A movimentação de produtos acabados entre filiais também não se enquadra na hipótese de frete na operação de venda. A fim de identificar quais das informações relativas à linha 2 constantes da memória de cálculo sob a denominação **SERVIÇO FRETE E CARRETO** não se enquadravam nas condições da legislação foi realizado o cruzamento destas informações com as informações presentes na contabilidade nas contas 0000510580 - Frete Transf.Prod.Acabados (UP p/Filiais), 0000510581 - Frete Transf.Prod.Acabados (Entre Filiais). Tais contas, juntamente com outras, são totalizadas na conta 0501011201 - FRETES DE TRANSFERÊNCIAS/VENDAS, fazendo parte das 0501 - DESPESAS COM VENDAS. Assim, certo é que tais contas refletem despesas com vendas, o que não guarda qualquer relação com insumos.

Assim, os lançamentos relativos a **SERVIÇO FRETE E CARRETO** na memória de cálculo que foram identificados nas citadas contas contábeis foram excluídos da base de cálculo. Cada um dos conhecimentos glosados está especificado na listagem 04-NF Glosadas - Fretes de Transferência de produtos acabados, localizada conforme tabela especificando as folhas do processo no item 4.3.

Apesar de tal informação, a empresa, em sua manifestação de inconformidade, alegou que a fiscalização presumiu que o transporte entre unidades da empresa se referia a produtos acabados, sem provas, e tais fretes são feitos dentro de regras e determinações da ANVISA.

Sobre o tema, a DRJ aclarou que a menção a ser o frete de produtos acabados era derivada das próprias declarações da empresa, não havendo presunção. Esperava-se, assim, que no recurso voluntário a empresa justificasse detalhadamente eventual equívoco cometido por ela, no registro das informações, e que teria induzido a erro a fiscalização e a DRJ. No entanto, a peça recursal limita-se a reproduzir a argumentação externada na manifestação de inconformidade, sem qualquer amparo probatório para a alegação de que fretes entre unidades fariam efetivamente parte do processo produtivo, apesar de terem sido registrados pela empresa como fretes de produtos acabados.

Novamente, por não se desincumbir a empresa de comprovar o direito de crédito, devem ser mantidas as glosas. E foi isso, exatamente, que ocorreu também nos multicitados Acórdãos nº 3403-003.550 e nº 3403-003.551:

São glosados os fretes de transferência de produtos entre unidades da empresa (em conta relacionada a produtos acabados). E narra o fisco que oportunizou à empresa detalhar se se tratavam de fretes de matérias-primas, produtos intermediários ou produtos acabados. E a empresa não logrou comprovar que os fretes glosados se tratavam de operações com direito a crédito. Assim, a glosa é por carência probatória.

Em sua defesa, a empresa alega que os produtos industrializados são perecíveis, necessitando de permanente refrigeração, e estando sujeitos a normas de higiene sanitária, cabendo o crédito com base no art. 3º, IX das leis de regência, conforme já entendeu o CARF, devendo ser ainda reconhecido o crédito em

relação a custos com armazenagem. Contudo, não detalha nem comprova a quais vendas se referem os fretes.

Persiste, assim, a carência probatória ensejadora da glosa, que deve ser mantida.

Procedentes, então, também as glosas efetuadas pela fiscalização em relação a este item.

8.2.3. Bens sujeitos à alíquota zero das contribuições

A fiscalização efetuou glosa de créditos referentes a aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero para as contribuições (em função do disposto no art. 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), havendo também glosa congênere na Ficha 6B (Linha 2), referente a importações, reunidas todas as glosas na listagem 03-NF Glosadas - Alíquota zero (fls. 477 a 508).

Sobre o tema, já tratamos no item 8.1.2 deste voto, embora se referindo a bens para revenda, mas o raciocínio a ser empregado é o mesmo.

A alegação, asbolutamente desprovida de amparo probatório ou mesmo argumentativo, de que estariam incorretas as classificações, não guarda consonância com o ônus incumbido à postulante ao crédito, e o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, como aqui já se explicou, não confere direito a crédito, mas tão somente à manutenção de crédito já existente, e assegurado por outra norma vigente, vinculado às operações.

Deve, assim, ser mantida a glosa correspondente, por expressa vedação, legalmente estabelecida.

Em relação ao pedido alternativo da empresa, de que fosse ao menos reconhecido o crédito presumido da agroindústria, para os insumos adquiridos com alíquota zero das contribuições (em raciocínio que não é extensível às aquisições para simples revenda, incompatíveis com o crédito presumido, como se tratará no item 8.6 deste voto), entende-se que deve ser negado, pois, além de contradizer a escrituração e a declaração da empresa prestada ao fisco, e o pedido de ressarcimento que motiva o despacho decisório (peça cuja ciência inaugura este contencioso), demandaria análise de pertinência individualizada das aquisições ao regramento (requisitos e condições) estabelecido no art. 8º da Lei nº 10.925/2004. E essa correspondência individualizada e documentada estava a cargo da recorrente, ao demandar o pedido alternativo, não havendo nos autos vestígios de tal comprovação. Tal raciocínio se estende aos outros pedidos alternativos, no mesmo sentido, na peça de defesa.

8.2.4. Bens que constam de notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito

A fiscalização efetuou glosa de créditos referentes a aquisições constantes de notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito, havendo também glosa congênere na Ficha 6B (Linha 2), referente a importações, reunidas todas as glosas na listagem 02-NF Glosadas - Operações sem direito a crédito - CFOP (fls. 475 e 476).

A empresa, em sua defesa, afirma que a alegação fiscal trata de itens diversos conjuntamente, quando deveriam estar segregados para que fosse justificado de modo adequado a glosa, que, de qualquer forma, deve ser afastada em função do conceito de insumos adotado e da utilidade, inerência e relevância no processo produtivo (v.g., de faca, navalha, mola, martelo, rolamento e extrato de tomate, além de embalagens e serviços de industrialização de ração por encomenda). E, no que se refere a importações, endossa que o direito de crédito decorre diretamente do art. 15 da Lei nº 10.865/2004 (pelo que remetemos ao item 8.1.3, no qual informamos que tal artigo tem conteúdo semelhante aos dispositivos que regem o crédito nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, não ensejando tratamento diferenciado, salvo disposição expressa).

Na listagem de fls. 475 e 476, percebemos que os CFOP informados nas notas fiscais glosadas em relação à Linha 2 das Fichas 6A e 6B são: 1551, 1556, 1949, 2407, 2556, 2902, 2910, 2913, 2949 e 3949.

A recorrente, ao invés de questionar especificamente a glosa, informando que o CFOP estava registrado de forma incorreta, tratando-se a operação de aquisição de insumos, simplesmente alega, de forma genérica, ter direito ao crédito, e que a alegação fiscal não deveria ter juntado os itens sob uma única glosa.

Veja-se, no entanto, que todas estas glosas possuem uma razão única: o CFOP informado na nota fiscal não revela operação de aquisição, que dê ensejo ao crédito, no caso de insumos. E disso não se defende a recorrente, novamente olvidando-se de seu ônus, nos processos de ressarcimento/compensação.

Deve, assim, ser mantida a glosa.

8.2.5. Bens que representam aquisições que deveriam ter ocorrido com suspensão

A fiscalização efetuou glosas em relação a notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória das contribuições (em função do disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004 e na Instrução Normativa SRF nº 660/2006), cf. listagem 11-NF Glosadas - Aquisição PJ - Suspensão obrigatória.

Em tal listagem (fls. 1807/1808), podemos encontrar notas de aquisições de milho, de suínos (a maioria das notas se refere a "leitão" ou a "suínos vivos"), de frango, de peru, e de boi/vaca.

A recorrente, em sua defesa, sustenta que a interpretação da fiscalização sobre o dispositivo legal é improcedente, não sendo obrigatória a suspensão até o advento da Instrução Normativa RFB nº 977/2009, e que, sendo tributada a operação anterior, assegurado é o crédito.

Tanto o apontamento do fisco quanto as razões de defesa são idênticos aos presentes nos citados onze processos da mesma empresa já apreciados sob minha relatoria, aos quais remetemos, endossando suas conclusões:

“Foram ainda glosados créditos de aquisições de insumos cuja venda é feita com suspensão das contribuições, com fundamento no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, assim como os fretes a elas correspondentes, pela sujeição somente ao crédito presumido de atividades agroindustriais.

Em relação a tal tópico, informa a recorrente que até o advento da Instrução Normativa RFB nº 977, de 14/12/2009, não era obrigatória a suspensão, e, diante da faculdade, as aquisições dos produtos ocorreram com tributação, sem a suspensão (não estando nas Notas Fiscais detalhada a suspensão), sendo legítimo o crédito.

No julgamento de piso, esclarece-se que:

“Em relação à situação posta, observa-se que a impugnante não questiona o fato de que os produtos adquiridos enquadram-se nas situações previstas no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, que prevê a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Já no que tange à obrigatoriedade da receita da venda destes produtos ser efetuada com suspensão de incidência, esclarece-se que, ao contrário do alegado pela contribuinte, desde a edição da Instrução Normativa SRF nº 636, de 24 de março de 2006, com a efetiva implementação de termos e condições, a suspensão da incidência é obrigatória, independente de o contribuinte ter ou não destacado em suas notas fiscais a suspensão.”

De fato, a Instrução Normativa de 2006 já estabelecia a suspensão (com a expressão “fica suspensa”, que não parece, nem de longe, estabelecer uma faculdade). Não há que se falar, assim, em aproveitamento de créditos, sendo procedente a glosa.”

Em adição, é de se informar que em diversos julgados posteriores, nos quais também atuei como relator, restou unanimemente decidido que a suspensão é aplicada bem antes da Instrução Normativa RFB nº 977/2009:

“SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. APLICAÇÃO NO TEMPO. As operações de venda com suspensão ao amparo do art. 9º da Lei nº 10.925/2004, registradas a partir de agosto de 2004, e acolhidas pela retroatividade estabelecida pela IN SRF nº 636/2006, norma editada pela Receita Federal para disciplinar exatamente tal comando legal, não foram juridicamente desconstituídas pelo advento da IN SRF nº 660/2006, que revoga a norma infralegal anteriormente editada.” (Acórdão nº 3403-003.507, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 28.jan.2015) (No mesmo sentido o Acórdão nº 3403-003.337, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 15.out.2014)

Assim, devem ser mantidas as glosas, em função da obrigatoriedade da suspensão, não havendo direito de aproveitamento do crédito em relação a tais operações, diante das disposições normativas aplicáveis.

8.3. Serviços utilizados como insumos (Ficha 6A-Linha 3)

A fiscalização efetuou glosas em relação a serviços utilizados como insumos que não se enquadram efetivamente no conceito de insumos presente na Instrução Normativa SRF nº 404/2004, cf. listagem 01-NF Glosadas - Não Representam Aquisição de Insumos. A recorrente, por sua vez, sustenta que a fiscalização usa conceito equivocado e restrito de insumos.

Na referida listagem (fls. 444 a 474), percebe-se que as glosas de serviços se referem a: "serviço movimentação saída"; "serviço construção civil"; "serviço monitoramento"; "serviço limpeza geral em instalações"; "serviço mão obra limpeza interna"; "serviço lavagem seco"; "serviço imobilizado geral"; "serviço técnico mecânico" e em eletricidade; "pesagem caminhão"; "serviço administrativo"; "serviços de recuperação"; "serviço reforma *pallets* PBR"; "serviço de aplicação de *strecht - pallet*"; "serviço de 'strechamento'"; "serviço de repaletização"; "serviço manutenção equip. informática"; "serviço consultoria informática"; "serviço instalação elétrica e aterramento"; "serviço caminhão *munc*"; "movimentação saída 100%"; "serviço de copiadora (xerox)"; "desjejum"; "refeição"; "café puro"; "suco"; "café com leite"; "serviço mão-de-obra"; "serviço extraordinário"; "serviço de carga e descarga"; "serviço diária"; "serviço inspeção em vazios de pressão"; "serviço consultoria técnica"; "serviço dedetização"; "outros serviços"; "serviço Km rodado"; "serviço montagem/desmontagem", e montagem de *kits*; "serviço transporte aéreo"; "serviço transporte de veículos em balsa"; "serviço técnico funilaria/chaparia"; "serviço de retirada de caçamba; "serviço transporte de funcionários"; "serviço inspeção sanitária"; "serviços de vigilância"; "serviços gerais"; serviços de instalação; e "serviço de incineração".

De início, cabe mencionar que são perfeitamente aplicáveis ao presente item as considerações externadas nos tópicos 7 e 8.2.1 deste voto. Por decorrência, são serviços compatíveis com o conceito de insumos aqueles que são necessários ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

A recorrente, em sua peça de defesa, traz lista de serviços glosados que não guarda muita relação com a constante do presente processo (talvez por imaginar que as glosas seriam idênticas a outros processos para os quais houve defesa). E, sobre a maior parte dos serviços, limita-se a dizer que são "totalmente essenciais e inerentes à atividade produtiva e econômica" da empresa.

Os poucos serviços aos quais a recorrente dedica algumas linhas a mais (ainda que sem demonstração específica da utilidade no processo produtivo) sequer foram glosados pela fiscalização, à exceção dos relacionados a higiene e limpeza das instalações.

Apesar de a empresa não apresentar comprovação de que os serviços registrados como "serviço limpeza geral em instalações", "serviço mão obra limpeza interna"; "serviço lavagem seco" foram efetivamente na linha de produção, de modo a dissociar tais serviços da faxina em escritórios, dependências comerciais, etc., entende-se plausível, em uma empresa agroindustrial produtora de alimentos, que sejam, atendidas as normas legais aplicáveis a higienização e limpeza, e que tais cuidados são necessários à obtenção do produto final. O mesmo raciocínio é válido para "serviço dedetização" e "serviço inspeção sanitária", e seria ainda alastrado a outros, como "serviço de incineração", se a recorrente houvesse se desincumbido do ônus de provar que tal atividade tem relação direta com seu processo produtivo, pois não é possível alcançar dedutivamente tal relação, como nos demais itens.

Tal entendimento foi adotado também nos Acórdãos nº 3403-003.550 e nº 3403-003.551, em revisão a posicionamento anterior:

4.1.2. Materiais de limpeza, desinfecção e higienização

(...)

E, em relação às despesas com higienização, matéria na qual fui vencido nos processos anteriormente julgados por esta Terceira Turma, revejo meu posicionamento, acordando com o colegiado que efetivamente sem a higienização também dificilmente se chegaria ao produto final fabricado pela empresa.

Assim, deve ser afastada a glosa efetuada pelo fisco em relação a materiais de limpeza, desinfecção e higienização.

Devem, assim, ser afastadas, neste item, as glosas referentes a "serviço limpeza geral em instalações"; "serviço mão obra limpeza interna"; "serviço lavagem seco"; "serviço dedetização" e "serviço inspeção sanitária".

8.4. Despesas de Energia Elétrica (Ficha 6A-Linha 4)

A fiscalização efetuou glosas em relação a despesas de energia elétrica em função de ser o total de notas fiscais inseridas na memória de cálculo menor do que o valor informado na linha 4 do DACON, nos meses de janeiro e fevereiro de 2008.

A empresa se defende de forma tão sintética e genérica, em relação ao tema, que cabe aqui a transcrição integral do tópico correspondente do recurso voluntário:

III. C. 1. O CASO CONCRETO. ENERGIA ELÉTRICA E AFINS.

INTRODUÇÃO

O lançamento e despacho decisório glosam ainda sob o tema da **energia elétrica (art. 3º, IX, da Lei n.**

10.637/2002 e 10.833/2003), sob alegação de diferença entre o demonstrativo de crédito e a DACON.

Há previsão legal expressa para o crédito de energia elétrica. Em verdade, a planilha de crédito está equivocada, cabendo a manutenção dos valores descritos em DACON, sendo improcedente a glosa realizada.

Apresentada a íntegra da defesa, em relação ao tema, novamente se percebe que a empresa não demonstra o mínimo esforço em apontar sequer qual teria sido o erro dela própria, agora reconhecido, que teria ensejado a glosa fiscal.

Assim, por absoluta carência de demonstração do direito de crédito, por parte da postulante, deve ser mantida a glosa.

8.5. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (Ficha 6A-Linha 7)

A fiscalização efetuou glosas em relação a despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, que constam de notas fiscais cujo CFOP 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 art. 3º, § 2º, IX da Lei nº 10.833/2003, cf. listagens 01-NF Glosadas - Não Representam Aquisição de Insumos; e 02-NF Glosadas - Operações sem direito a crédito - CFOP.

Na listagem 02-NF Glosadas - Operações sem direito a crédito - CFOP (fls. 475 e 476), percebe-se que não houve nenhuma glosa na Linha 7 da Ficha 6A. equivocada, assim, a informação fiscal de que houve glosa por tal razão.

Na listagem 01-NF Glosadas - Não Representam Aquisição de Insumos (fls. 444 a 474), verifica-se que houve quatro glosas referentes apenas a "serviços portuários", uma no mês de janeiro de 2008 (relativa a nota fiscal no valor de R\$ 190.708,96), uma no mês de fevereiro de 2008 (relativa a nota fiscal no valor de R\$ 60.785,84); e duas no mês de março de 2008 (totalizando notas fiscais no valor de R\$ 3.182,40).

Em sua defesa, a recorrente afirma que o frete na venda e a armazenagem incluem as despesas aduaneiras e portuárias, e que há nulidade do despacho decisório diante do não detalhamento das glosas.

Entendemos não assistir razão à recorrente, pois a motivação da glosa é flagrante: "serviços portuários" (rubrica registrada pela própria empresa) não se enquadram nos ditames do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, aplicado à Contribuição para o PIS/PASEP por força do art.15 da mesma lei:

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

Serviços portuários, ao contrário do que sustenta a recorrente, não constituem nem frete nem armazenagem para venda. Também em relação a tal tema já nos manifestamos anteriormente, no Acórdão nº 3403-003.378, de 11/11/2014:

*No que se refere aos **serviços portuários** (como capatazia, movimentação portuária, despesas aduaneiras, atracação e desatracação de navios), e traslado de minério de ferro das minas para pátios de carga e descarga, a motivação para a glosa é a de que são operações realizadas já com o produto acabado, ou transporte interno para escoamento.*

(...) é incontroverso que tais despesas não são de armazenagem nem de frete na operação de venda, daí pleitear-se o crédito como "insumos" (inciso II). Tal posicionamento da recorrente, contudo, não encontra guarida nas normas vigentes, tendo em vista que as operações não são realizadas "durante" o processo produtivo, mas após este, envolvendo o produto já acabado.

Assim vem entendendo esta Turma unanimemente, inclusive com a composição atual:

"COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DESPESAS COM SERVIÇOS DE

CAPATAZIA E ESTIVA. INADMISSIBILIDADE. Não se vinculando à atividade propriamente produtiva, as despesas incorridas com capatazia e estiva se assemelham mais a espécies de despesas com vendas, sem que, todavia, o artigo 3º da Lei nº 10.833/03 contenha hipótese permissiva para o creditamento da COFINS, apurada segundo o regime não cumulativo.

(...)

*É o que se dá com os **serviços de capatazia e estiva**, incorridos pela ora recorrente nas operações portuárias associadas à exportação de seus produtos. Não importa que os serviços sejam prestados por pessoas jurídicas com sede no País. O relevante, a meu ver, é que as atividades cogitadas não constituem insumo para a fabricação, no sentido de que não compõem o respectivo custo de produção. Mais apropriado seria entendê-las como espécies de despesas com as vendas, entre as quais habitualmente se inserem “os gastos de promoção, colocação e **distribuição dos produtos da empresa**, bem como os riscos assumidos pela venda, constando dessa categoria despesas como: **com o pessoal da área** de vendas, marketing, **distribuição**, pessoal administrativo interno de vendas, comissões sobre vendas (...)” (Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades). Ob. cit., p. 383).*

E se não caracterizam insumo da atividade produtiva da recorrente, os serviços de capatazia e estiva igualmente não se identificam com as espécies de despesas com vendas cuja realização autoriza o creditamento. Embora envolvam o manuseio da carga, capatazia e estiva não constituem serviço de transporte e, portanto, o preço que a ora recorrente paga por eles não se define como “frete”. Daí a inaplicabilidade à hipótese do inciso IX, do já referido artigo 3º.” (Acórdão nº 3403-002.139, Rel. Cons. Marcos Tranches Ortiz, unânime, sessão de 25.abr.2013) (grifo nosso)

“NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE E DESPESAS DE ARMAZENAGEM NAS OPERAÇÕES DE VENDA. EXTENSÃO As operações de movimentação de contêiner cheio; serviço de fumigação de pallets; despesas com capatazia e reembolso de CPMF; movimentação de embarcação; transporte de contêineres vazios e sua devolução para o exportador; descarga de contêineres; vistoria de contêineres; handling de contêineres; unitização e desunitização de contêineres e uso de pátio não estão abrangidos no conceito de armazenagem e tampouco podem ser concebidas como etapa do frete nas operações de

venda, razão pela qual os respectivos gastos não ensejam o creditamento da contribuição.” (Acórdão nº 3403-003.097, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânime, sessão de 22.jul.2014)

Incabíveis, assim, o desconto de créditos em relação a serviços portuários diversos, já com o produto acabado.

Além do acima exposto, que endossamos, há que se destacar que, no presente processo, a recorrente sequer detalha em que consistiriam, especificamente, os tais “serviços portuários”. Na peça recursal, os vestígios de detalhamento remontam aos serviços de despachante aduaneiro (fl. 2991), que, certamente, não correspondem nem a armazenagem nem a frete, e estão distantes do conceito de insumos neste voto albergado:

No caso, ainda, dos **serviços de despachante aduaneiro**, este é de total relevância e essencialidade à sua atividade, pois é **importadora e exportadora** (aliás, uma das **grandes exportadoras do país**), de maneira que sua atividade demanda a prestação de serviço no sentido de **viabilizar** a importação de insumos, mas, principalmente, a **comercialização para o exterior dos bens produzidos**. Não há dúvida da importância e relevância para a atividade de exportação do serviço de despacho aduaneiro.

A carência de comprovação do crédito, a cargo da postulante, assim, vem a somar-se com o entendimento externado de que serviços portuários (bem assim serviços de despachante aduaneiro, apesar de não haver glosa em tal rubrica) não constituem nem armazenagem nem fretes na operação de venda, e não se enquadram no conceito de insumos aqui adotado.

Deve, portanto, ser mantida a glosa.

8.6. Crédito Presumido de Atividade Agroindustrial (Ficha 6A-Linhas 25/26)

A fiscalização efetuou glosas em relação a crédito presumido de atividade agroindustrial, que foi solicitado com base em inciso incorreto da lei de regência, e com aquisições registradas em notas fiscais cujos CFOP não representam aquisição de insumos perfeitamente identificados, não havendo crédito presumido em operações para revenda, cf. listagem 05-Crédito Presumido - detalhe.

Em sua defesa, a recorrente alega que o crédito presumido se aplica também a operações de revenda, e com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004; e que o cômputo da alíquota deve ser feito em função do produto fabricado, e não da aquisição.

No que se refere a revenda, a recorrente interpreta mal o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, como já exposto neste voto, e confunde a créditos básicos (nos quais incidem diversas vedações, como em relação a aquisições de pessoas físicas, etc) com créditos presumidos de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Se houvesse demandado créditos básicos, e comprovado que cumpre os requisitos para obtê-los, cabível seria a tomada em

relação a revenda, por força do inciso I do art. 3º das leis de regência. Mas não é o que consta no presente processo, em que a empresa demanda crédito presumido com base no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (sequer cogitando de comprovar que não incide nas vedações para a obtenção de créditos básicos). Assim, corretas as glosas de notas fiscais cujos CFOP não representam aquisição de insumos perfeitamente identificados.

No que se refere ao argumento do fisco de que teria a recorrente demandado o crédito com fundamento no inciso incorreto do § 3º do art. 8º, em função do Capítulo da NCM no qual se classificam os insumos, a questão merece melhor detalhamento.

Tanto o fisco quanto a recorrente reproduzem o mesmo dispositivo legal (art. 8º da Lei nº 10.925/2004), cada um afirmando que sua própria interpretação é a correta. A fiscalização defende que a alíquota aplicável (ou o inciso com a alíquota aplicável) varia em função dos insumos, enquanto que a recorrente defende que é em função dos produtos elaborados/fabricados.

Vê-se que aqui a discussão não envolve aspectos probatórios, sendo a matéria exclusivamente ligada à interpretação do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

O art. 8º da Lei nº 10.925/2004 dispõe que as pessoas jurídicas que **produzam** determinadas mercadorias (que arrola no *caput* do artigo), destinadas à alimentação humana ou animal, podem deduzir das contribuições (Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins), devidas em cada período de apuração, **crédito presumido**, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (**insumos**), adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, residente ou domiciliada no País.

No § 3º do referido art. 8º, estabelece-se que o montante do crédito presumido será determinado mediante aplicação, sobre o valor das aquisições, de alíquota correspondente a: (a) 60% da prevista na legislação das contribuições, para os **produtos** de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e (b) de 35% da prevista na legislação das contribuições, para os demais **produtos**.

Na letra da lei, na redação vigente à época:

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

(...)

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

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

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e

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

A literalidade da lei realmente abre possibilidade às duas linhas de entendimento, pelo que deve se buscar qual é a interpretação que se coaduna ao sistema, mantendo-o lógico, coerente e harmônico.

Tal tarefa foi empreendida em junho de 2013, chegando-se, no CARF, unanimemente, à conclusão que:

“O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei nº 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei nº 10.833/03 em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo”. (Acórdão nº 3403-002.281, Rel Conselheiro Marcos Tranches Ortiz, unânime, sessão de 25.jun.2013) (grifo nosso)

É conveniente transcrever parte do raciocínio empreendido, para que reste nítida a coerência argumentativa da linha adotada:

“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.

(...)

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 (sic) 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 subsequentes 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.”

E nos nove processos da mesma recorrente julgados em setembro de 2013, e nos dois julgados em fevereiro de 2015, chegou-se à mesma conclusão:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO. O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei nº 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei nº 10.833/03, em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.” (Acórdãos nº 3403-002.469 a 477, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação ao tema, sessão de 24.set.2013)

“CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO. O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei nº 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º da Lei nº 10.833/2003, em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não do insumo que aplica para obtê-lo.” (Acórdãos n. 3403-003.550 e 551, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 24.fev.2015)

A endossar o entendimento da turma a Lei nº 12.865, de 09/10/2013, que acrescentou (art. 33) o seguinte § 10 ao art. 8º da Lei nº 10.925/2004:

“§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos.”

Contudo, desnecessário cogitar de interpretação benigna retroativa da Lei nº 12.865/2013, pois já se entendia, antes do advento da referida Lei, que as alíquotas são aplicadas em função do produto fabricado, e não do insumo adquirido.

Conclui-se, então, neste tópico, que deve ser reconhecido o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 com a alíquota determinada em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não do insumo que aplica para obtê-lo.

Das conclusões

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para afastar as glosas em relação a "serviço limpeza geral em instalações"; "serviço mão obra limpeza interna"; "serviço lavagem seco"; "serviço dedetização" e "serviço inspeção sanitária", e para reconhecer, no que se refere ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, que a alíquota deve ser determinada em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não do insumo que aplica para obtê-lo.

Rosaldo Trevisan

Voto Vencedor

Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira,

Apresento, nas linhas a seguir, os motivos pelos quais a maioria do Colegiado divergiu do posicionamento do ilustre Conselheiro Relator, no enfrentamento de duas matérias: **(i)** bens que não se enquadram no conceito de insumos (item 8.2.1 do voto do Conselheiro Relator); e **(ii)** serviços utilizados como insumos (Ficha 16A-Linha 3) (item 8.3 do voto do Conselheiro Relator).

Impende destacar, de início, que o Colegiado não diverge a respeito do conceito de insumo para fins de desconto de crédito na sistemática de apuração da Contribuição para o PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social ("PIS/COFINS"), seguindo, de forma unânime, a interpretação adotada pelo i. Conselheiro Relator dos artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, para quem: *“o conceito de insumos adotado neste voto não é nem o defendido pela fiscalização e pela DRJ (afeto à legislação do IPI) nem o pretendido pela recorrente (relacionado à legislação do IRPJ). Para que se categorize o bem adquirido como insumo, na legislação que rege as contribuições em análise, este deve ser necessário ao processo produtivo/fábril, e, consequentemente, à obtenção do produto final”*.

Na mesma linha, *“são serviços compatíveis com o conceito de insumos aqueles que são necessários ao processo produtivo/fábril, e, consequentemente, à obtenção do produto final”*.

A controvérsia surge na aplicação desse conceito jurídico aos fatos específicos envolvidos em cada caso concreto, o que passa pelo exame da atividade empresarial do contribuinte e do papel de cada bem e serviço no processo produtivo/fábril, ganhando relevo, nesse contexto, questões relacionadas ao ônus probatório do direito de desconto de créditos.

Nesse sentido, considerando a atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente, *“atividade de frigorífico para abate de suínos, aves, fabricação de produtos de carne, preparação de subprodutos para abate, fabricação de alimentos para animais, pintos de um dia, ovos, extração de madeiras, comércio atacadista de alimentos em geral, entre outras”*, os bens e serviços glosados pela Fiscalização, e as razões expostas pela Recorrente em sua defesa, o i. Relator entendeu, em relação aos itens cuja glosa foi por ele mantida, que tais itens, por estarem em uma zona de penumbra, demandavam uma vinculação expressa entre o seu papel e a linha de produção da Recorrente, não tendo o Recorrente se desincumbido do ônus de provar o seu direito de crédito.

Apesar da inexistência de um laudo com o detalhamento do processo produtivo/fábril e do papel desempenhado por cada insumo em tal processo, a maioria do Colegiado, com base em um juízo de plausibilidade, entendeu que determinados bens e serviços, pelas suas próprias características e utilidade frente processo produtivo/fábril da Recorrente, não estavam em uma zona de penumbra, mas sim em uma zona de certeza positiva quanto ao conceito de insumo, utilizando a terminologia empregada pelo i. Relator (item 7 do Voto), e, assim, deveriam se enquadrar como insumo.

Assim, a maioria do Colegiado entendeu que pallets, big bags e luvas látex para coleta de sêmen, são inequivocamente necessários ao processo produtivo/fabril de uma empresa agroindustrial de abate de animais para a obtenção de alimentos, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final dessa atividade, devendo ser considerados insumos.

Quanto aos serviços, além dos serviços admitidos pelo i. Conselheiro Relator (serviço limpeza geral em instalações, serviço mão obra limpeza interna, serviço lavagem seco, serviço inspeção sanitária e serviço dedetização), na mesma linha de raciocínio, a maioria do Colegiado entendeu que serviço reforma pallets PBR, serviço de aplicação de stretch - pallet, serviço de 'stretchamento', serviço de repaletização e serviço de incineração são necessários ao processo produtivo/fabril de uma empresa agroindustrial de abate de animais para a obtenção de alimentos, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final dessa atividade, devendo ser considerados insumos.

Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira

Declaração de Voto

Declaração de Voto 1

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira,

Respeitosamente, com relação ao bem fundamentado voto do ilustre relator, Conselheiro Rosaldo Trevisan, aproveitamos essa declaração para expor, com brevidade, nossa divergência quanto à manutenção das glosas (a) dos gastos com serviços de frete para o transporte dos seus produtos entre os estabelecimentos da própria contribuinte, (b) dos gastos com os seguintes insumos (esteiras, correias, balanças, ferramentas de manutenção, filme stretching, filtros e seus acessórios, lâminas e seus acessórios e meios de alojamento ou armazenamento), e (c) dos gastos com os seguintes serviços (de pesagem de veículos de transporte, de controle de entrada e saída de veículos, cargas e produtos; de manutenção, recuperação, restauro, ou reforma de equipamentos, de recursos de embalagem e armazenagem ou de veículos de uso industrial; de elevação e movimentação de carga nos estabelecimentos da contribuinte).

A reversão das glosas indicadas nas letras acima se justifica, a nosso ver, pelas peculiaridades do tipo de atividade da contribuinte e dos tipos de produtos que ela prepara, industrializa e oferece à comercialização. Como bem resumiu o relator:

A recorrente é empresa agroindustrial, tendo por objeto social a atividade de frigorífico para abate de suínos, aves, fabricação de produtos de carne, preparação de subprodutos para abate, fabricação de alimentos para animais, pintos de um dia, ovos, extração de madeiras, comércio atacadista de alimentos em geral, entre outras. Não há dúvida, por exemplo, ao afirmar-se que a matéria-prima utilizada nos alimentos industrializados pela empresa constitui insumo. Contudo, entre a zona de certeza positiva e a de certeza negativa (uma cesta de natal entregue pela empresa a um funcionário certamente não constitui um insumo) existe uma zona de “penumbra” (usando a terminologia empregada por GENARO CARRIÓ³), na qual só a análise do caso concreto (à luz dos elementos trazidos aos autos sobre o processo produtivo da empresa) permitirá um enquadramento mais preciso.

Concordamos com a contribuinte quando aponta que se trata de uma empresa dedicada a produção principalmente de bens perecíveis, e ainda mais destinados à alimentação e nutrição, sob estrita obediência à legislação e vigilância sanitárias e agro pecuárias.

Antes de repassar o produto para a posse de outra pessoa, a meu ver, em uma visão não restrita à noção de indústria dada pelo IPI, fazem parte do processo de produção as providências por parte da contribuinte para manutenção, preservação e proteção do produto alimentício, em condições de ser comercializado e ser consumido.

Sem essas providências, o bem gerado nas máquinas e na linha de montagem industrial se perderia rapidamente. Notemos que não estamos falando de um bem isento de

³ In Notas Sobre Derecho y Lenguaje. 5 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2006, p. 55 e ss.

umidade, tal como os alimentos desidratados, ou os quimicamente modificados, mas de peças e partes de seres animais mortos nesse processo de produção, facilmente deterioráveis.

Nesse tópico, sublinho que a autoridade fiscal reconhece que os transportes se deram entre os estabelecimentos da contribuinte (favor ver notas fiscais indicadas).

O transporte entre estabelecimentos da contribuinte deve ser visto sob a mesma ótica, na articulação entre processo industrial, processos de conservação e armazenagem e processos logísticos para levar o produto aos centros de distribuição. Esse transporte é parte do processo de produção, nesse caso visto como o processo não só de gerar o produto, mas de manter sua condição de ser oferecido para destinação.

Malgrado a falta, nos autos, de um laudo, ou de uma perícia, o conhecimento de senso comum a respeito de linhas de produção representativas das atividades da contribuinte permite-nos concluir que ela deve exigir o uso de lâminas, de filtros e processos de filtrações, de pesagens, de movimentações, pesagens e armazenamentos na entrada, durante e na saída dessas linhas de produção, de higienização, de tratamento e remoção de resíduos e restos, etc., daí a nossa sugestão de bens e serviços indicados acima, mais ampla do que a proposta pelo relator e do que a admitida pelo Colegiado.

Espero, com essas breves linhas, ter tornado claro aos Conselheiros as razões das posições e votos defendidos nessa sessão.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Declaração de Voto 2

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco,

Registro, com relação ao como de costume bem fundamentado voto do relator, Conselheiro Rosaldo Trevisan, posição divergente quanto à possibilidade de creditamento naquilo que respeita ao item 8.2.1, sobre *pallets*⁴, ou estrados, sem prejuízo das demais divergências externadas durante a sessão de julgamento e consignadas em ata.

A contribuinte consigna que, em que pese serem objetos da glosa por parte da autoridade fiscal, participam do processo produtivo e são utilizados em diferentes momentos: na industrialização, quando empregados para movimentar as matérias-primas e os produtos em fase de processamento, e na armazenagem, como item essencial para manter as condições de higiene e limpeza não apenas necessárias a seu processo fabril como também ao cumprimento das exigências regulamentares enunciadas, entre outras, pelas determinações da Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde conforme Portaria SVS/MS nº 326/1997, ou, ainda, pela Circular nº 175/2005 da Coordenação Geral de Programas Especiais (CGPE) do Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal (DIPOA) da Secretaria de Defesa Agropecuária (DAS) do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA).

Expressa o conselheiro relator, ao apreciar as razões trazidas a conhecimento pela recorrente, que, devido ao tempo de sua vida útil, tais bens não podem ser reconhecidos como despesa operacional, mas, em conformidade com o art. 301 do RIR/1999, contabilizados no ativo não circulante. Aponta, mais especificamente, que *"não se pode admitir o crédito integral em relação os pallets, por absoluta carência de amparo normativo"*, por impossibilidade de fundamentar o creditamento no inciso II ou no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2001 e 10.833/2002.

Observe-se que as glosas foram efetuadas pela autoridade fiscal devido ao fato de o produto não se enquadrar na noção estrita de insumo prevista nas Instruções Normativas nº 247/02,⁵ 358/03⁶ e 404/04,⁷ que adotaram, conforme se sabe, como referencial mais explícito, o crédito físico para a determinação do sentido de “insumo”⁸ como o material

⁴ "Pallet", corruptela do francês "palette", passível de tradução ao português como paleta, conforme reconhecido pelo Vocabulário Oficial da Língua Portuguesa (VOLP), ou, ainda, estrado.

⁵ A Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, determinou a possibilidade de se descontar o crédito, mediante aplicação das mesmas alíquotas, sobre as aquisições efetuadas no mês de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes (art. 66, inciso I, alínea 'b').

⁶ A Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003 alterou a redação da alínea 'b' do inciso I do art. 66 da IN 247/02 e adicionou o § 5º: "Art. 66 (...) I. (...) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: na fabricação de produtos destinados à venda; ou na prestação de serviços (...). § 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: I. utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: a) 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 da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não (...) incluídas no ativo imobilizado; b) os serviços prestados (...) aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto".

⁷ A Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, voltou-se a explicitar a forma do pagamento da Cofins, repetindo, em seu artigo 8º, o entendimento instituído para a contribuição ao PIS.

⁸ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Créditos de PIS e Cofins sobre insumos. São Paulo: Prognose Editora, 2010, p. 21: "A simples leitura do texto legal e dos textos dos atos normativos subalternos à Lei revela, de plano, que o direito de crédito – em grande medida – está ancorado no critério físico e referido aos insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou serviços. Excetuando as regras que tratam dos insumos para os quais a Lei outorga o direito de crédito fora da produção (o critério utilizado pela lei é a vinculação à atividade da empresa), todas as demais normas adotam a legislação do IPI como referencial".

utilizado na fabricação⁹ ou produção¹⁰ de bens ou na prestação de serviços,¹¹ de acordo com Ato Declaratório Interpretativo nº 02/03¹² e, por decorrência, na definição própria do imposto sobre produtos industrializados,¹³ com repetidas referências, em diversas soluções de consultas realizadas nos anos seguintes à edição das leis, pela Receita Federal do Brasil,¹⁴ ao Parecer Normativo CST nº 65/79.¹⁵

Os estrados ("*pallets*"), segundo se depreende, em parte da leitura dos documentos trazidos pela contribuinte, mas, sobretudo, da sustentação oral realizada pelo seu patrono, acompanhada de memoriais, têm por finalidade ora o armazenamento das matérias-primas e produtos finais, ora o acondicionamento da mercadoria para fins de comercialização. Em quaisquer das hipóteses acima delineadas, cumprem papel de garantir as condições de higiene e limpeza ínsitas à produção, de maneira a evitar o contato com as superfícies em que se apóiam fisicamente, o que, caso ocorresse, poderia ocasionar risco de contaminação. Esclareceu, ademais, o patrono, que, no caso de mercadorias destinadas à exportação, os *pallets* são embalados conjuntamente com a mercadoria, consubstanciando-se em material de embalagem, passível de apropriação como insumo.

⁹ *Idem*, pp. 31-42. Edmar Andrade enumera insumos necessários à fabricação de um bem, como oriundos: (a) da produção do produto fabricado: integram fisicamente o produto (eg. matéria prima, embalagem e materiais intermediários); (b) de infraestrutura produtiva do processo fabril: bens duráveis (eg. máquinas ou equipamentos, inclusive de transporte, imprescindíveis à produção); (c) de controle de qualidade e conformidade: mecanismos de controle e auditoria com normas estatais ou contratuais; (d) de trabalho: pessoas físicas ou jurídicas que prestem serviços sob qualquer revestimento jurídico, do "chão de fábrica" à "cúpula diretiva", instrumentos de trabalho e equipamentos de segurança, bem como utilidades (*fringe benefits*) e todos os gastos incorridos durante e depois do término do contrato; (e) da inovação e melhoria da qualidade: investimentos em inovação de produtos e processos de produção e distribuição; (f) de segurança: gastos com vigilância e controle, seguros e proteção dos bens em geral e do bem-estar entre as pessoas; (g) de capital financeiro: dinheiro ou crédito, recursos originários da contribuição de sócios ou acionistas, empréstimos e resultados gerados pela operação; e (h) intangíveis: direitos sobre patentes, marcas, desenhos industriais, fórmulas, processo de fabricação.

¹⁰ *Idem*, pp. 42-44. Edmar Andrade compreende produção como "processo de extração de bens da natureza para serem utilizados como matérias-primas ou como mercadorias vendidas in natura". Assim, os insumos da produção seriam aqueles necessários à extração ou colheita de produtos, ou produção de produtos intermediários. A "produção requer a existência de insumos de infraestrutura produtiva: trabalho, dinheiro e segurança (...) formada basicamente por máquinas e equipamentos e pelos recursos naturais" a serem utilizados.

¹¹ *Idem*, p. 45. "As leis 10.633 e 10.833 não contêm regras claras acerca dos créditos sobre insumos utilizados na exploração de outras atividades que não as que envolvem fabricação, produção, revenda e prestação de serviços".

¹² Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal nº 2 de 14/03/2003 - Art. 1º A partir de 1º de dezembro de 2002, as pessoas jurídicas submetidas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep poderão descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à: I - venda; e II - prestação de serviços (grifos nossos).

¹³ BOTALLO, Eduardo Domingos. O imposto sobre produtos industrializados na Constituição e no CTN. In: SANTI, Eurico de (coord.). Direito tributário e finanças públicas - do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 940-941. Ainda que a lei possa determinar que situações específicas gerem créditos de IPI, o critério do sistema de compensação é a entrada de insumos, assim entendidos como matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. Neste sentido, o artigo 226 do Decreto 7.212 de 15/06/2010 (RIPI), que revoga o artigo 164 do Decreto 4.544, de 26/12/2002: "Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25): I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente". A leitura da Instrução Normativa nº 247/02, art. 66, inciso I, alínea 'b' e § 5º, com as alterações da Instrução Normativa nº 358/03, torna evidente o mimetismo.

¹⁴ A Receita Federal veio mantendo, nos últimos anos, o seu posicionamento, com amparo na legislação do IPI, o que a levou a negar o direito à tomada de créditos, para fins de PIS e Cofins não-cumulativos, entre outros, referentes a: gastos com pneus, peças e partes de veículos realizados para transporte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa (*Solução de Consulta nº 443/06, 9ª Região Fiscal*); despesas com frete contratado para transporte de mercadorias (*Solução de Consulta nº 64/05, 8ª Região Fiscal*); gastos com combustíveis e lubrificantes (*Soluções de Consulta nº 23/07 e 24/07 da 2ª Região Fiscal*); fornecimento benéficos ao empregado, tais como vale transporte, vale alimentação/refeição ou plano de saúde (*Ato Declaratório Interpretativo nº 04/07*); aquisição de equipamentos de proteção individual, ou "EPI" (*Solução de Consulta nº 24/08, 6ª Região Fiscal*); diárias pagas a funcionários em virtude de prestação de serviços em localidade diversa da que residem ou trabalham (*Soluções de Divergência nº 15/08 e 24/08 COSIT*); gastos de passagens de funcionários na prestação dos serviços (*Solução de Divergência nº 25/08 COSIT*); gastos de transporte de produto acabado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (*Soluções de Divergência nº 11/08, 12/08 e 26/08 COSIT*).

¹⁵ O Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação (CST) nº 65/79 conceitua insumo para fins de IPI como "matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem consumido ou não no processo de industrialização".

Entende-se que a contabilização do bem deve ser um importante norte magnético para a decisão e, assim, no caso de estrados descartáveis, ou daqueles que compõem o acondicionamento do produto acabado, pronto a ser comercializado, a contribuinte, ao realizar o seu reconhecimento em conta de despesa operacional, fornece todos os indícios necessários ensejadores do creditamento na condição de insumos voltados à consecução do objeto social da empresa. Por outro lado, como se sabe, o bem de ativação obrigatória, ou seja, aquele, de acordo com o Pronunciamento CPC nº 27, "*(...) mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias (...) e que se espera utilizar por mais de um período*" merece reconhecimento, na condição de bem durável voltado à obtenção da receita, como "não-circulante" (ANC), devendo ser depreciado para fins de distribuição da despesa com a aquisição pelo período estimado de uso.

No caso presente, contrariamente à decisão objurgada, conforme se aferiu, trata-se o estrado de produto indispensável: seja para a manutenção dos padrões mínimos de higiene e limpeza, seja para a movimentação e acondicionamento das cargas. A sua participação no processo produtivo e a alegação fundamentada da contribuinte de que tal produto se desgasta em tempo inferior a um ano, não o tornando suscetível à ativação, é bastante para o reconhecimento do crédito pleiteado na condição de insumos da produção, critérios estes, ademais, que chegam a permitir que se dispense o recurso ao igualmente aberto parâmetro da "essencialidade", a se supor que todos os gastos, do ponto de vista do administrador da empresa, sejam fiéis a tal preceito.

Cumpra aquiescer, por diversa perspectiva, conforme se depreende dos documentos e imagens trazidos a estes autos administrativos e competentemente repisados durante a sustentação oral do patrono da contribuinte, que os *pallets* são utilizados para referida movimentação ainda no interior das dependências da empresa, ou seja, antes de concluído o processo produtivo, merecendo, portanto, tratamento de produto intermediário. Assim, **entendo que mesmo diante da interpretação do Parecer Normativo CST nº 65/79, e ainda que considerados os critérios de apropriação de créditos ínsitos ao IPI, seria perfeitamente possível o reconhecimento do crédito** e, neste sentido, faço-me acompanhar das razões do Conselheiro Júlio César Alves Ramos em seu substancioso voto vencedor, que integra do **Acórdão CSRF nº 9303-003.478**, proferido em sessão de 25/02/2016, de relatoria do Conselheiro Henrique Torres.

Isto porque o *pallet*, embora não se integre ao produto, é utilizado no processo produtivo na condição de um produto secundário ou intermediário, *i.e.*, algo que se distingue da matéria prima porque já pronto para o uso. Neste sentido, há de se adicionar um aspecto histórico do Parecer Normativo CST nº 65/79, cuja redação decorreu da recusa do Supremo Tribunal Federal em reconhecer constitucional o requisito inserto pelo Decreto nº 70.163/1972 de que o produto intermediário fosse consumido "*imediate e integralmente*". Reportamo-nos a trecho do voto do Ministro Aliomar Baleeiro no freqüentemente citado pelos estudiosos e aplicadores da matéria Recurso Extraordinário nº 79.601-RS, proferido em sessão de 26 de novembro de 1974 pela 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, elaborado com base em pareceres de lavra de Rubens Gomes de Sousa e Ruy Barbosa Nogueira:

O material em questão é intermediário. Desgasta-se e consome-se no processo industrial. Não pode ser tratado juridicamente como integrante ou acessório de máquinas do capital fixo e imobilizado. Deve ser computado no produto final para efeitos de crédito do ICM. Reporto-me aos pareceres dos professores Rubens G. Sousa e Rui Barbosa Nogueira, a f. 48 e 56, respectivamente.

Assim, dois pontos de vista convergem para o posicionamento expresso por este voto: (i) caso se refira ao "insumo" no sentido da legislação atinente à não-cumulatividade das contribuições sociais, há de se buscar a participação no processo produtivo que não se espera utilizar por mais de um período; (ii) ao nos voltarmos à quimera de uma unidade conceitual em torno da definição de "insumos", com a qual registramos, desde já, não comungar, ainda assim deverá ser reconhecido o creditamento, pois deve o *pallet* ser compreendido na condição de produto intermediário, espécie do gênero "insumo", afigurando-se, diga-se, desnecessário o contato físico direto com o produto. De toda sorte, entendemos desnecessário tal exercício, vez que, sem o estrado, não se encontrariam satisfeitas as condições mínimas para a continuidade do processo produtivo, de modo que o presente voto filia o seu reconhecimento à primeira hipótese.

Com base nas razões acima expostas, e sem prejuízo das demais divergências com relação ao bem fundamentado voto do Conselheiro Relator, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste particular.

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco