



**Processo nº** 17437.720020/2011-34  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3401-008.279 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de outubro de 2020  
**Recorrente** PAMPEANO ALIMENTOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009  
RESTITUIÇÃO. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.

Compete ao contribuinte a apresentação de livros de escrituração comercial e fiscal ou de documentos hábeis e idôneos à comprovação do quanto alegado.

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos limites da lei e conforme entendimento reiterado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e do Superior Tribunal de Justiça externado na oportunidade do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso, do seguinte modo: (i) por maioria de votos, para (i.1) manter a glosa relativa às aquisições de lenha de eucalipto, vencidos os Conselheiros Fernanda Vieira Kotzias e Carlos Henrique de Seixas Pantarolli; (i.2) manter as glosas relativas aos itens embarque e desembarque, estocagem, engenharia e pátios e vias, vencidos o Relator e a Conselheira Fernanda Vieira Kotzias; (i.3) reverter as glosas relativas a (i.3.1) maturação, graxaria e retortas, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Luís Felipe de Barros Reche; (i.3.2) laboratório, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Luís Felipe de Barros Reche e João Paulo Mendes Neto; (ii) por unanimidade de votos, para (ii.1) negar provimento ao recurso em relação aos itens aquisições de pessoas jurídicas isentas/imunes; aquisições com suspensão da contribuição; serviços utilizados como insumo; despesas de energia elétrica; e outras operações com direito a crédito; (ii.2) reverter as glosas relativas a tratamento de água, tratamento de efluentes, reflorestamento e abastecimento de água. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-008.277, de 20 de outubro de 2020, prolatado no julgamento do processo 11040.720424/2011-03, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)  
Lazaro Antonio Souza Soares – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (vice-presidente), Joao Paulo Mendes Neto, e Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente Substituto). Ausente o conselheiro Tom Pierre Fernandes da Silva, substituído pelo conselheiro Luis Felipe de Barros Reche.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório excertos do relatado no acórdão paradigmático.

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face do r. acórdão do colegiado julgador de primeira instância que decidiu julgar improcedente a manifestação de inconformidade e por manter as glosas impostas em Despacho Decisório; e excluir a multa constituída por Auto de Infração. Origina-se de pedido de resarcimento de créditos de PIS do período indicado e de auto de infração que exige multa regulamentar por apresentação de Pedido de Ressarcimento indevido.

Os fundamentos do Despacho Decisório e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto, em síntese:

### **RESTITUIÇÃO. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.**

Compete ao contribuinte a apresentação de livros de escrituração comercial e fiscal ou de documentos hábeis e idôneos à comprovação do alegado sob pena de acatamento do ato administrativo realizado.

### **BASE DE CÁLCULO. RECEITAS TRIBUTADAS À ALÍQUOTA ZERO. COMPROVAÇÃO.**

Na ausência de documentos comprobatórios de que receitas auferidas estariam submetidas à alíquota zero, correta sua inclusão na base de cálculo tributada à alíquota normal do regime não cumulativo.

### **APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS.**

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo *insumo* não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

### **MULTA ISOLADA. REVOGAÇÃO DA LEI. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

No caso da multa isolada por indeferimento de resarcimento, o art. 74, § 15, da Lei nº 9.430/1996 foi revogado pela Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015.

Cientificado do acórdão recorrido, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, em que reitera os fundamentos de sua manifestação de inconformidade e, ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se os fundamentos dos votos condutores consignados no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

O Recurso é tempestivo e apresentado por procurador devidamente constituído, cumprindo os requisitos de admissibilidade.

Em relação à diferenças entre os valores de receitas declaradas como tributadas à alíquota zero na comparação entre a documentação apresentada pela fiscalizada e o que foi por ela declarado no DACON, entendo que não assiste razão à Recorrente. Como bem indica a r. DRJ:

*Na impugnação, a autuada alega que as divergências decorreriam de devoluções de vendas à Zona Franca de Manaus.*

*Apesar de afirmar que juntaria as notas referentes às devoluções para comprovar o que alegou, nada foi trazido aos autos que pudesse justificar as diferenças apuradas pela fiscalização no curso da auditoria.*

*Não resta dúvida de que a legislação brasileira confere tratamento especial às transações feitas com a ZFM. Não obstante, a existência dessas transações, sua natureza e montante, hão de ser comprovados para que a contribuinte possa gozar de tais benefícios.*

*No caso, a fiscalização admitiu as operações e seus efeitos diante da documentação hábil e idônea que lhe foi apresentada. Na falta dos documentos, apurou diferenças que não foram justificadas, donde a inclusão dessas diferenças no rol das receitas tributáveis a alíquota diferente de zero.*

*Correto, portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal.*

Não tendo a Recorrente se desincumbindo do ônus probatório em relação ao conteúdo de suas afirmações, de se manter a r. decisão recorrida.

Em fevereiro de 2018, a 1<sup>a</sup> Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

*“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, por quanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.*

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

*“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”*

A tese firmada pelo STJ restou pacificada – “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, *in verbis*:

*“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.*

*Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

*Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.*

*Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."*

A Nota orienta o órgão internamente quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre a tese firmada no REsp nº 1.221.170, consoante o disposto no art. 19, IV, da Lei nº 10.522/2002, bem como clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos nossos):

*“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro*

*Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.*

*Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.*

*42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*

*43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.*

*Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”*

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

*“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por*

*meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

*16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.*

*17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.*

*É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”*

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Contudo, aplicados os critérios da essencialidade e da relevância, nos termos do entendimento definitivo do STJ, o que significa aferir a imprescindibilidade do custo ou despesa ou a sua importância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Assim, passo à análise dos créditos pleiteados.

#### **1. ITENS ADQUIRIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS ISENTAS/IMUNES**

Em que pese a diferente premissa em relação ao conceito de insumo por mim adotada e aquela adotada no r. Acórdão recorrido, não há como discordar que a legislação de vigência veda expressamente a tomada de créditos de insumos adquiridos à alíquota zero:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)*

*[...]*

*§ 2º - Não dará direito a crédito o valor:*

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

Isso dito, não há como discordar da conclusão alcançada pela instância de piso:

*Nesse item, a fiscalização glosou créditos em razão da constatação de diferenças entre as aquisições declaradas e as comprovadas; da*

*aquisição de Pessoas Jurídicas imunes ou isentas; da aquisição de bens não enquadráveis no conceito legal de insumos; e de aquisições no regime de Drawback.*

*A contestação da contribuinte começa por alegar que as aquisições de pessoas jurídicas isentas/imunes sofreram incidência em cascata deste tributo nas etapas anteriores de circulação. Segundo entende, faz jus ao creditamento mesmo que o contribuinte adquira insumos tributados com alíquota zero, eis que paga, ainda que embutido no preço, o tributo.*

*A argumentação da contribuinte, por sobre carecer de comprovação fática, ou seja, de que teria acontecido a tributação dos bens em algum elo da cadeia produtiva, esbarra em disposição expressa de lei que veda a apuração de créditos em aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, disposição essa que serviu de base para a glosa fiscal.*

*Nesse contexto, mesmo a eventual comprovação de que tais bens seriam aplicados como insumo não é capaz de invalidar a restrição legal à apuração de créditos naquelas hipóteses.*

*Na medida em que não foi posta em discussão a existência mesma das aquisições sem incidência das contribuições, inafastável a aplicação da vedação legal aos créditos e, por conseguinte, correta a glosa imposta.*

Assim, correta a glosa imposta.

## **2. ITENS ADQUIRIDOS COM SUSPENSAO DA CONTRIBUIÇÃO**

Tampouco a Recorrente inova em sua argumentação ou apresenta novas provas capazes de alterar a r. decisão recorrida neste aspecto:

*Passando às aquisições feitas com suspensão do pagamento das contribuições, hipótese na qual os créditos apurados devem obedecer à presunção prevista no art. 34 da Lei nº 12.058, de 2009, a contribuinte alega que os bens considerados pela fiscalização não teriam sido adquiridos com suspensão, uma vez que não estariam contemplados no rol de NCMs abrangidos pela suspensão nos termos do art. 32 daquela mesma lei. Sendo assim, estaria correta a apropriação integral dos créditos correspondentes.*

*Aqui também a solução do litígio não reside na interpretação dos dispositivos legais, mas na verificação da natureza das aquisições para a definição se estariam compreendidas na hipótese legal.*

*A contribuinte afirma que pretende demonstrar o acerto da apuração integral de créditos que fez por meio da apresentação de demonstrativo em que estariam expostos os NCM das aquisições. No entanto, nada há nos autos nesse sentido.*

*Por sinal, durante a auditoria, a fiscalizada afirmou textualmente:*

*(...) as linhas denominadas ‘Aquisição de Carne’ são referentes aos requisitos estabelecidos pela Lei 12.058/09 que dá direito à suspensão na saída de frigoríficos, no entanto o Art. 34 da mesma Lei dá o direito de apropriação de crédito de 40% da alíquota das NCM relacionadas no referido artigo.*

*E não é demais lembrar o que diz a fiscalização em seu Relatório, ou seja, que a contribuinte não discriminou as notas fiscais que acompanharam as aquisições que teriam sido feitas com suspensão, que não foram encontradas no arquivo de notas aquisições de produtos classificados na NCM 0210.20.00 e que a contribuinte não fez a contabilização segregada das eventuais aquisições com tributação suspensa. Tudo isso envolto na constatação de consideráveis diferenças entre o contabilizado e o declarado.*

*Nessas circunstâncias, o conjunto probatório requerido da contribuinte para afastar a glosa imposta sobre a diferença entre os créditos integrais e os presumidos há de ser bastante robusto. Mas, repita-se, nada veio aos autos.*

*No mais, as glosas nesse item também se relacionam com a falta de comprovação de parte dos valores declarados no DACON, conforme planilha Revisão Anexo IV ao Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos nº 3705. Para as diferenças apuradas, a contribuinte não apresentou justificativa.*

Corretas, portanto, essas glosas.

### **3 ITENS QUE NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES**

A Recorrente indica que utiliza a lenha de eucalipto em seu processo produtivo, mais especificamente como Insumo utilizado como combustível para geração de vapor na caldeira. Em relação a este item específico, em que pese tender a dar provimento ao recurso, entendo que a Recorrente não se desincumbiu de demonstrar minimamente como a lenha se incorpora ao seu processo produtivo.

Que caldeira é essa? Como ela é utilizada no processo produtivo da Recorrente?

Nesse aspecto, considerando que a Recorrente mais uma vez não se desincumbiu de seu ônus, se manter a r. decisão recorrida:

*Passando às glosas aplicadas a aquisições que não se enquadram no conceito legal de insumo, a contribuinte volta-se especificamente contra aquelas relacionadas com a aquisição de “lenha eucalipto”, alegando tratar-se de combustível aplicado em seu processo produtivo.*

*Dada a generalidade do material aqui considerado, cabe à contribuinte a demonstração de que sua utilização permite o enquadramento no conceito de insumo definido pela legislação. A simples alegação de que tratar-se-ia de material combustível utilizado diretamente no processo produtivo é de todo insuficiente para afastar a glosa fiscal.*

*E não se alegue que há aqui uma indevida inversão do ônus probatório. De fato, ao pretender a admissão dos créditos que apurou, cabe sempre à contribuinte a demonstração do atendimento dos requisitos fixados pela legislação, algo que não se deu no presente caso.*

#### 4. Dos Serviços Utilizados como Insumo

Em relação aos serviços utilizados como insumos, entendo deva ser mantida a glosa. Isto porque se embora a princípio o mero equívoco no registro contábil, em meu entendimento, não seja fundamento o suficiente a impedir o aproveitamento de crédito decorrente de insumo, no presente caso a Recorrente não contesta o fato de tais créditos terem sido utilizadas em outra rubrica da DACON. Vejamos a r. decisão recorrida:

Nesse item, a fiscalização apurou as diferenças entre os valores contabilizados e os informados no DACON, conforme demonstrado no Anexo VIII do Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos nº 3705.

Para justificar as diferenças apuradas, a contribuinte alega que considerou nessa rubrica *notas fiscais de aquisições de serviços de industrialização realizados por terceiros classificados nos CFOPs 1.125 e 2.125*. Afirma ainda que, *tendo em vista que referidos CFOP's tratam de serviços de beneficiamento a manifestante considerou dentro da conta contábil 1.1.02.10.24 Estoque de Almoxarifado*.

A esse respeito, o Relatório do Procedimento Fiscal é explícito:

*Não foram consideradas as contas 1.1.02.10.15 ESTOQUE CARNE E SUBPRODUTOS e 1.1.02.10.24 ESTOQUE DE ALMOXARIFADO, tendo em vista que estas contas, por sua natureza, não devem registrar serviços prestados por terceiros. Além disso, tais contas foram utilizadas para informações prestadas na linha 2 das mesmas fichas, segundo informação prestada pelo próprio contribuinte.*

Portanto, os óbices aos créditos glosados são de duas ordens: a sua classificação contábil e sua utilização em outra rubrica do DACON.

No primeiro caso, contas de estoque de almoxarifado não são, por sua própria natureza, o *lócus* apropriado para o registro contábil de serviços. Nesse contexto, cabe à contribuinte a prova de que tal classificação tenha sido efetivamente realizada, tendo em vista a heterodoxia desse tipo de lançamento.

Além disso, a utilização dos valores em outra rubrica do DACON resta incontestada, dando sustentação à glosa imposta pela fiscalização.

Assim, correta a glosa.

#### 5. Das Despesas de Energia Elétrica

Também não assiste razão à Recorrente. Pois:

Nesse item, a fiscalização glosou créditos decorrentes de despesas com energia elétrica cujo consumo acontecia em outra empresa que era sua fornecedora. Segundo constatado pelos registros contábeis, a fornecedora restituía tais valores à interessada. Os créditos glosados correspondem a esses valores resarcidos.

A interessada afirma que pagou todas as despesas com a energia consumida pela empresa fornecedora, uma vez que o prédio utilizado por essa última pertence ao seu complexo industrial.

A própria base legal que a contribuinte utiliza para basear sua pretensão ao crédito serve, paradoxalmente, para negá-lo.

Com efeito, o artigo legal que prevê a apuração dos créditos a partir do consumo de energia elétrica é textual ao dizer que esta deve ser consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Ora, se esse consumo foi realizado no desempenho das atividades de outra empresa, não pode servir como base para créditos da interessada, ainda que aquela ocupe instalações físicas no mesmo complexo industrial. Ou seja, a energia elétrica dessa forma consumida serviu como insumo da Inesa, e não da Pampeano.

Se a interessada recebe resarcimento da Inesa por conta do pagamento da energia por esta consumida, tanto mais impróprio o aproveitamento dos créditos correspondentes. Se não recebe, como afirma mas não comprova a contribuinte, trata-se de mera liberalidade que não tem capacidade de modificar as condições legais para a apuração de créditos da não cumulatividade.

Também resta comprometido o argumento de que os valores recebidos da Inesa teriam valores fixos por se tratarem de aluguel pela disponibilização de redes e equipamentos. Isso porque, conforme o que consta do anexo XI ao Termo de Ciência os valores pagos pela Inesa são variáveis e distintos em todos os meses do período.

A meu ver correta a glosa.

### **Dos Bens do Ativo Imobilizado**

Em relação aos bens do ativo imobilizado decidiu a r. DRJ:

Nesse item, a fiscalização glosou parte dos créditos relativos aos encargos de depreciação e calculados com base no valor de aquisição de bens do ativo imobilizado por constatar a vinculação desses bens a centros de custos não ligados diretamente à produção de bens ou serviços destinados à venda.

A contribuinte defende que os centros de custos excluídos estariam todos relacionados com seu processo produtivo. Alega, novamente, que traria documentação complementar a respeito, o que não foi feito.

Examinada a relação dos centros de custo considerados pela fiscalização como não ligados à produção, Anexo XIV, temos itens como portaria, enfermaria, estocagem, pátios e vias, almoxarifado, laboratório, lavanderia, entre outros.

Diante dessa relação de centros de atividades evidentemente não ligadas diretamente às atividades produtivas, o acatamento dos créditos apurados pela contribuinte requer uma maior gama de documentação e elementos para demonstrar o atendimento dos parâmetros legais.

Entendo que a conclusão da r. DRJ se deu adotando como premissa o conceito de insumo estabelecido nas INs 247 e 404, premissa que não se pode adotar a partir do Recurso Repetitivo de lavra do e. STJ.

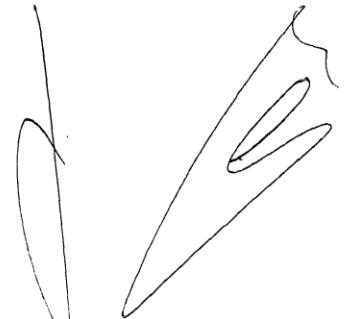
#### Centros de Custos Excluídos

2009	
código CC	Centro de Custo
12	EMBARQUE/DESEMBARQUE
13	ESTOCAGEM
14	MATURACAO
17	GRAXARIA ABATE
18	GRAXARIA CONSERVA
26	RETORTAS
31	RETORTAS 2
39	TRATAMENTO D-GUA
40	TRATAMENTO DE EFLUENTES
41	VESTIARIOS
42	LAVANDERIA
43	TRANSPORTE
44	PORTARIA
46	ENGENHARIA
47	ENFERMARIA/ SESMT
48	CASA GRANDE
49	REFEITORIO
53	LABORATORIO
54	ESCRITORIO CENTRAL
55	ALMOXARIFADO
56	INSTALACOES INTERNAS
57	PATIOS E VIAS
58	INESA
59	PATIOS E VIAS EXTERNOS
60	INSPECACAO FEDERAL
61	ABASTECIMENTO DE AGUA
70	ANEXO 2 - FAB LATAS
79	SALA DO RETRABALHO
84	REFORESTAMENTO
81	NOVA PORTARIA

2010 - 1-12 avos	
código CC	Centro de Custo
912	ENFERMARIA/ SESMT
911	ENGENHARIA
909	PORTARIA
907	LAVANDERIA
905	TRATAMENTO DE EFLUENTES
904	TRATAMENTO D-GUA
903	OFICINA
602	RETORTAS
402	GRAXARIA CONSERVA
303	EMBARQUE/DESEMBARQUE
1303	ABASTECIMENTO DE AGUA
1302	INSPCAO FEDERAL
1202	PATIOS E VIAS
1102	ALMOXARIFADO
1001	LABORATORIO
000607	RETORTAS 2

2010 - 1-24 avos	
código CC	Centro de Custo
303	EMBARQUE/DESEMBARQUE
602	RETORTAS
000607	RETORTAS 2
903	OFICINA
904	TRATAMENTO D-GUA
906	VESTIARIOS
909	PORTARIA
911	ENGENHARIA
914	REFEITORIO
1102	ALMOXARIFADO
1201	INSTALACOES INTERNAS
1202	PATIOS E VIAS
1301	PATIOS E VIAS EXTERNOS
1303	ABASTECIMENTO DE AGUA

2010 - 1-48 avos	
código CC	Centro de Custo
303	EMBARQUE/DESEMBARQUE
304	ESTOCAGEM
401	GRAXARIA ABATE
402	GRAXARIA CONSERVA
602	RETORTAS
000607	RETORTAS 2
903	OFICINA
904	TRATAMENTO D-GUA
906	VESTIARIOS
907	LAVANDERIA
912	ENFERMARIA/ SESMT
1001	LABORATORIO
1102	ALMOXARIFADO
1201	INSTALACOES INTERNAS
1202	PATIOS E VIAS
1302	INSPCAO FEDERAL
1704	SALA DO RETRABALHO



Nessa linha, não há como se afirmar que [...], [...], maturação, graxaria, retortas, tratamento d'água, [...], laboratório, [...], abastecimento de água, reflorestamento, tratamento de efluentes não sejam centros de custos

relacionados diretamente às atividades da Recorrente, razão pela qual lhe dou parcial razão nesse tópico.

[...]<sup>1</sup>

Em que pese o bem fundamentado voto (...), devo dele divergir no que tange à análise das glosas relativas aos itens [embarque e desembarque], [estocagem], [engenharia] e [pátios e vias].

Na espécie, trata-se de sociedade cuja atividade empresarial é a industrialização de produtos alimentícios de origem animal e vegetal, em especial carnes e seus derivados. Ademais, as glosas acima referidas foram realizadas nos créditos apurados sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, bens estes que, a teor do art. 3º, VI da Lei nº 10.833/2003, devem ter sido adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

A vinculação dos bens “itens embarque e desembarque, estocagem, engenharia e pátios e vias” ao processo produtivo é matéria de prova, cuja produção, em processos de resarcimento/compensação, incumbe ao postulante do direito creditório.

Contudo, a Recorrente se resumiu a afirmar que os centros de custos glosados seriam vinculados ao processo produtivo, sem contudo, demonstrar minimamente o quanto afirmado. Resumiu-se a postulante a protestar pela posterior juntada das notas fiscais dos referidos itens, bem como de dossiê demonstrando a função de cada item e comprovando a sua vinculação direta no processo produtivo, o que não ocorreu.

Assim, considerando que a natureza intrínseca dos itens glosados não permite a este julgador concluir pela sua essencialidade ou relevância em relação ao processo produtivo de produção de alimentos e considerando ainda que a empresa não se desincumbiu do ônus de demonstrar a vinculação que reiteradamente alegou, resta patente a carência probatória.

Ante o exposto, voto pela manutenção das glosas relativas a itens embarque e desembarque, estocagem, engenharia e pátios e vias.

## 6. Das Outras Operações com Direito a Crédito

A recorrente clama pela juntada oportuna de provas. Infelizmente perdeu todas as oportunidades que lhe poderiam ser dadas. Sem reparos a r. decisão recorrida:

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator (entre colchetes) do processo 11040.720424/2011-03, que pode ser consultada no Acórdão 3401-008.277, paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma de julgamento expresso no voto vencedor do redator designado.

Nesse item, a glosa foi motivada por falta de apresentação das contas contábeis que alimentaram os valores lançados na Linha 13, da Fichas 06 e 16 A, do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON, “Outras Operações com Direito a Crédito”. A fiscalização assinala ainda que a contribuinte fora intimada a apresentar os documentos correspondentes e também cientificada da ausência deles.

A contribuinte alega, por seu turno, ter informado o quanto solicitado.

Na resposta que dirigiu à fiscalização, ainda no correr da auditoria, diz a contribuinte:

No ‘item 7’ as conta contábil (sic) que refere-se a Linha 13 das Ficha 06A e 16<sup>a</sup> são as 1.1.02.10.24 representadas por uso e consumo, e as contas 1.1.02.10.24 e 4.1.01.02.01 nas importações que não estão enquadradas no regime de drawback, dando direito ao crédito.

Não obstante, na Manifestação de Inconformidade, a contribuinte adianta o motivo da glosa. Cabe repetir o já transcrito:

Cumpre informar, que a manifestante registrou referidas importações na Ficha 06A Linha 13 da DACON, quando o correto seria na Ficha 06B, motivo pelo qual o Sr. Agente Fiscal glosou os valores informados pela manifestante na Linha 13 da Ficha 16A "Outras Operações com Direito a Crédito".

Haveria, portanto, equívoco quanto ao local de declaração daqueles créditos. Mas não apenas. Novamente nas palavras da contribuinte:

Assim, a fim de comprovar que todas as importações foram realizadas com o devido recolhimento das contribuições, requer a juntada de planilha denominada "Importação" demonstrando a data de entrada da mercadoria, número da nota fiscal, País de origem, nome do fornecedor, item adquirido e valor contábil.

Portanto, os óbices à admissão do crédito vão além da simples alocação equivocada no demonstrativo correspondente, avançando até a própria comprovação de que as condições de apuração foram atendidas. No caso, não foram apresentados os comprovantes da efetividade das importações e do pagamento dos tributos.

É a contribuinte quem reconhece ao afirmar que juntaria aos autos planilha contendo os dados das operações. No entanto, tal planilha não foi trazida, restando, portanto, a lacuna probatória.

Da mesma forma, apesar de a contribuinte anuncia que traria planilha com os cálculos referente a composição dos valores da rubrica 1.1.02.10.24 – Estoque de Almoxarifado, outra integrante do conteúdo informado no DACON.

Não trouxe.

Assim, embora tenha formalmente apresentado à fiscalização a informação acerca das rubricas contábeis que integrariam as linhas 13 das fichas 06A e 16A do DACON, o conteúdo material não condiz com a necessária comprovação da natureza e valor capaz de avalizar o declarado.

Sendo assim, correta a glosa imposta.

## Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso, do seguinte modo: manter a glosa relativa às aquisições de lenha de eucalipto; manter as glosas relativas aos itens embarque e desembarque, estocagem, engenharia e pátios e vias; reverter as glosas relativas a maturação, graxaria e retortas; e laboratório; negar provimento ao recurso em relação aos itens aquisições de pessoas jurídicas isentas/imunes; aquisições com suspensão da contribuição; serviços utilizados como insumo; despesas de energia elétrica, e outras operações com direito a crédito; reverter as glosas relativas a tratamento de água, tratamento de efluentes, reflorestamento e abastecimento de água.

(assinado digitalmente)

Lazaro Antonio Souza Soares - Presidente Redator