



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

**Processo n°** 10925.907012/2011-50  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-003.550 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2015  
**Matéria** PER/DCOMP-COFINS  
**Recorrente** BRF BRASIL FOODS S.A. (Sucessora de SADIA S.A.)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

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.

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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente 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. São exemplos de insumos, no caso em análise: (a) materiais de limpeza, desinfecção e higienização; e (b) hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e *diesel*, assim especificados pela empresa.

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para reconhecer o direito ao crédito em relação a: (a) materiais de limpeza, desinfecção e higienização; e (b) hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e *diesel*, desde que tais bens tenham sido assim descritos em documentos da recorrente. No que se refere ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, o provimento parcial é para reconhecer o cálculo 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. Vencidos os Conselheiros Luiz Rogério Sawaya Batista e Domingos de Sá Filho, que deram provimento em maior extensão para reconhecer o crédito também em relação a uniformes. O Conselheiro Domingos de Sá Filho votou pelas conclusões quanto aos *pallets* e aos fretes entre estabelecimentos. Ausente ocasionalmente o Conselheiro Ivan Allegretti. Esteve presente ao julgamento o Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas e Castro, OAB/RJ nº 32.641.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Jorge Olmiro Lock Freire, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista.

## Relatório

Versa o presente sobre **PER** (retificador) de nº 41046.65702.291210.1.5.09-8512 (fls. 4624 a 4628)<sup>1</sup>, criado em 29/12/2010, para demandar crédito de COFINS não-cumulativa / Exportação (§ 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003) relativo ao 3º trimestre de 2008, no valor de R\$ 34.957.429,21. As declarações de compensação (**DCOMP**) correspondentes constam às fls. 4629 a 4969 (e são relacionadas no quadro de fls. 4970 a 4972).

Na Informação Fiscal de fls. 4970 a 5013, que se presta ainda à análise da Contribuição para o PIS/PASEP (processo administrativo nº 10925.907013/2011-02) no mesmo trimestre, e culmina na lavratura de auto de infração para exigência de multa isolada, levado a cabo no processo administrativo nº 11516.722096/2013-08, narra-se que: (a) foram glosados nas linhas 02 (“Bens Utilizados como Insumos”) e 03 (“Serviços Utilizados como

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos) conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Insumos”) das fichas 06A e 16A os créditos contabilizados nas contas contábeis indicadas na tabela de fl. 4979 a 4981, individualizados no relatório “02-NICTB-NF” (“*cuja contabilização indica não se enquadrarem no conceito de insumo ou serviço com direito a crédito*”), e os materiais de ativo permanente (glosados por conta e listados exemplificativamente às fls. 4982 a 4985), com informações individualizadas (item a item) nas planilhas arroladas à fl. 4985; e (b) nos casos de duplicidade de registro nas linhas 02/03 (v.g., aluguéis, foi considerado o crédito nas linhas 05 e 06. A síntese das glosas é detalhada na tabela que figura após o relato da manifestação de inconformidade (coluna da esquerda). A fiscalização encontrou ainda incorreção no rateio proporcional de receitas tributadas no mercado interno, não tributadas no mercado interno e de exportação, por não terem sido consideradas as vendas para a Zona Franca de Manaus e algumas receitas tributadas (mas não efetuou correções, admitindo o declarado, tendo em vista que após as glosas, a totalidade de créditos foi insuficiente para pagamento dos débitos informados em DACON, restando saldo devedor lançado em autuação).

Com base na Informação Fiscal é proferido o **Despacho Decisório** de fls. 5014 a 5017, indeferindo o pedido de ressarcimento e não homologando as compensações vinculadas.

Cientificada do despacho decisório em 15/07/2013 (AR à fl. 5047), a empresa apresenta **manifestação de inconformidade** postada em 14/08/2013 (fls. 5134, e 5049 a 5092) sustentando que o conceito de insumos na legislação que rege as contribuições é mais amplo que o presente na legislação do IPI, e abarca “todas e quaisquer aquisições para emprego na produção de bens e serviços objeto da atividade fim, bem como os custos incorridos e as despesas necessárias ao processo produtivo”, conforme jurisprudência do CARF (o que abrange, v.g., a indumentária de utilização obrigatória na agroindústria). Em relação às glosas em espécie, as razões de defesa estão expostas, por razões didáticas, na coluna da direita na planilha a seguir. Cabe ainda registrar a demanda por perícia (fls. 5090/5091), para possibilitar investigação mais apurada, tendo em vista aspectos técnicos envolvidos no processo industrial, e a solicitação para juntada posterior de laudo técnico.

<b><u>GLOSAS</u></b>	<b><u>DEFESA</u></b>
----------------------	----------------------

**FICHA 16A - LINHA 02 - Bens utilizados como insumos (fls. 4986/4993)**

**a) aquisições que não se enquadram no conceito de insumo presente na Instrução Normativa SRF nº 404/2004 (v.g., pallet, luva de látex, avental);**

**b) aquisições que não têm direito a crédito na linha 2, por se tratarem de gastos para manutenção predial e aquisições de bens contabilizados no ativo imobilizado;**

**c) aquisições de pessoas físicas, sem direito a crédito na linha 2;**

**d) fretes de transferência de produtos acabados entre unidades da empresa, tendo sido oportunizado o detalhamento de contas que tratavam indiscriminadamente de fretes de produtos acabados e matérias-primas;**

**e) aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero, em função do disposto no art. 3º, § 2º da Lei nº 10.833/2003;**

**f) notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens e nem outra operação com direito a crédito; 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.**

**FICHA 16A - LINHA 02 - Bens utilizados como insumos (fls. 5064/5071, 5073/5077, e 5089)**

**a) aquisições que não se enquadram no conceito de insumo: os custos com uniformes (vestuário, luvas, botas, avental e material de proteção, como óculos especiais, meias térmicas e protetor auricular) e materiais de limpeza, desinfecção e higienização (para manutenção das condições exigidas pela legislação) são obrigatórios pelas normas do Ministério da Saúde, em relação a estabelecimentos que industrializam alimentos para o consumo humano. Da mesma forma, são imprescindíveis as despesas com aquisição de produtos para utilização no laboratório, para análise de controle de qualidade. No que se refere a “pallets”, também são essenciais às atividades da empresa, tendo em vista as rigorosas normas de higienização e manutenção da qualidade. Também 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.**

**b) aquisições que não têm direito a crédito na linha 2, no que se refere a aquisições de bens contabilizados no ativo imobilizado: pede-se a reformulação da decisão, para que seja tomada em consideração na glosa a parcela de depreciação dos bens do ativo imobilizado (1/24), conforme art. 3º, § 1º, I das leis de regência.**

(...)

**d) fretes de transferência de produtos acabados entre unidades da empresa: 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.**

**e) aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero: em tais aquisições, a empresa faz jus ao crédito presumido de que trata a Lei nº 10.925/2004. E quanto ao demais produtos, a não manutenção do crédito fere o princípio da não-cumulatividade.**

(...)

**g) notas fiscais que representam aquisições de pessoas jurídicas e que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória das contribuições: a suspensão somente se tornou obrigatória com a Instrução Normativa RFB nº 977/2009, que incluiu o vocábulo “obrigatória”. E ao menos o crédito presumido deve ser reconhecido, com base no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.**

<p><b>FICHA 16A - LINHA 03 - Serviços utilizados como insumos (fls. 4993/4995)</b></p> <p><b>a) aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo presente na Instrução Normativa SRF nº 404/2004 (v.g., válvula, transporte-refeições);</b></p> <p><b>b) aquisições que não têm direito a crédito na linha 3, por se tratarem de gastos para manutenção predial, aquisições de bens contabilizados no ativo imobilizado, ou sem relação com o processo produtivo;</b></p> <p><b>c) notas fiscais cujo CFOP não representa aquisição de bens ou serviços nem outra operação com direito a crédito; e</b></p> <p><b>d) aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero, em função do disposto no art. 3º, § 2º da Lei nº 10.833/2003, e de a linha 03 tratar de serviços.</b></p>	<p><b>FICHA 16A - LINHA 03 - Serviços utilizados como insumos (fls. 5087/5088)</b></p> <p>(...)</p> <p><b>b) aquisições que não têm direito a crédito na linha 3: a empresa se insurge contra glosas referentes a despesas com manutenção de máquinas e equipamentos, manutenção e suporte de software e manutenção predial, por entendê-las como essenciais ao processo produtivo.</b></p> <p>(...)</p>
<p><b>FICHA 16A - LINHA 05 - Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica (fl. 4995)</b></p> <p><b>- aluguéis pagos a pessoas físicas e pagamentos a restaurantes e centros esportivos.</b></p>	<p>(...)</p>
<p><b>FICHA 16A - LINHA 06 - Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica (fls. 4995/4997)</b></p> <p><b>- aluguéis de veículos (caminhões, carros, veículos de transporte de funcionários, de transporte de ovos etc) e locação de software, locação de toalhas, aluguel de som, guincho, Sky TV por assinatura etc.</b></p>	<p><b>FICHA 16A - LINHA 06 - Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica (fls. 5077/5079)</b></p> <p><b>- a exigência legal de que o bem seja “utilizado nas atividades da empresa” não implica, como entendeu o fisco, que estejam necessariamente vinculados ao setor de produção da empresa.</b></p>
<p><b>FICHA 16A - LINHA 10 - Bens do Ativo Imobilizado - com base no valor de aquisição ou construção (fl. 4997/5000)</b></p> <p><b>- aplicação indevida do desconto de créditos à razão 1/48 para edificações e benfeitorias, quando a legislação o prevê somente para máquinas e equipamentos (glosando-se somente as diferenças em relação ao que seria a depreciação correta), bens erroneamente classificados como ativo imobilizado (v.g., óleo lubrificante sintético, locação andaime, diárias serviços gerais), e bens cuja descrição não permite a identificação (tendo a empresa sido intimada a detalhar os bens, sem retorno).</b></p>	<p><b>FICHA 16A - LINHA 10 - Bens do Ativo Imobilizado - com base no valor de aquisição ou construção (fl. 5071/5073, e 5088)</b></p> <p><b>- aplicação indevida do desconto de créditos à razão 1/48 para edificações e benfeitorias, quando a legislação o prevê somente para máquinas e equipamentos: a empresa sustenta que a legislação ampara seu direito expressamente no art. 3º, § 1º, III das leis de regência, e que a Lei nº 11.488/2007 (art. 6º) proporcionou ainda a opção pela depreciação à razão de 1/24 (não havendo impedimento para o crédito em tais moldes a partir de janeiro de 2007).</b></p>

<p><b>FICHA 16A - LINHAS 25/26 - Crédito presumido de atividade agroindustrial (fls. 5000/5006)</b></p> <p><i>- 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.</i></p>	<p><b>FICHA 16A - LINHAS 25/26 - Crédito presumido de atividade agroindustrial (fls. 5079/5087)</b></p> <p><i>- de acordo com a Exposição de Motivos da Medida Provisória convertida na Lei nº 10.925/2004, o crédito presumido tem por finalidade anular os efeitos da incidência das contribuições nas etapas anteriores. Portanto, legítimo o crédito ainda que os produtos tenham sido adquiridos com alíquota zero. E o valor do direito aos créditos presumidos é conferido pelos percentuais (60%, 50% e 35%) do valor das alíquotas "cheias", dependendo da classificação do produto fabricado. Assim, o crédito é calculado pela aplicação dos percentuais do valor do insumo adquirido, sendo que <u>o percentual a ser aplicado depende da NCM do produto elaborado</u>, conforme jurisprudência do CARF. Sobre as <u>aquisições para revenda</u>, informa que geram direito a crédito, conforme inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.</i></p>
<p><b>FICHA 16B - LINHA 02 - Bens utilizados como insumos (fls. 5006/5007)</b></p> <p><i>a) aquisições que não se enquadram no conceito de insumo presente na Instrução Normativa SRF nº 404/2004 (v.g., ventilador, engrenagem, gerador); e</i></p> <p><i>b) aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero, em função do disposto no art. 3º, § 2º da Lei nº 10.833/2003.</i></p>	<p>(...)</p>

Em 05/02/2014 (fls. 5155 a 5211), ocorre o **juízo de primeira instância**, no qual se acorda pela improcedência da manifestação de inconformidade, concluindo aquele colegiado unanimemente que: (a) 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; (b) 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; (c) para reconhecimento do crédito pelos encargos de depreciação, a empresa deveria ter registrado os itens glosados como ativo imobilizado, em linha própria do DICON (ou efetuada a retificação correspondente); (d) não existe previsão normativa para tomada de créditos em relação a fretes de produtos acabados entre estabelecimento da empresa; (e) é vedada a tomada de créditos em aquisições com alíquota zero, não cabendo a análise pela DRJ de demanda que sequer consta no DICON correspondente (crédito presumido); (f) o fato de as vendas à empresa terem sido efetuadas sem a suspensão da contribuição prevista em lei não permitem a tomada de créditos pelo adquirente, novamente descabendo a análise de pedido alternativo não expresso em DICON; (g) não há previsão para tomada de créditos em relação a alugueis de veículos; (h) o § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 não se aplica a edificações e benfeitorias, e o REIDI (Lei nº 11.488/2007) somente se aplica a pessoas jurídicas previamente habilitadas pela RFB; (i) para fins de aproveitamento do crédito presumido da agroindústria, o percentual a ser aplicado depende do produto adquirido; (j) a legislação não prevê crédito presumido no caso de bens para revenda; e (k) os elementos constantes dos autos são suficientes ao julgamento, sendo prescindível a perícia demandada.

Cientificada da decisão de piso em 29/03/2014 (fl. 5237), a empresa apresenta **recurso voluntário** em 09/04/2014 (fls. 5238 a 5276), reiterando os argumentos expressos na manifestação de inconformidade, e acrescentando jurisprudência e considerações no sentido de que: (a) não pode ser negado o direito ao crédito sob o simples fundamento de que houve equivocado preenchimento de DACON (erro no cumprimento de obrigação acessória); (b) a DRJ entende ter havido ausência de contestação em relação a diversos itens que a empresa expressamente trata em sua manifestação de inconformidade; e (c) não é crível sustentar que alguns combustíveis (como hexano, óleo de xisto, *diesel* e GLP) sejam utilizados veículos para transporte de pessoas. No mais, não renova os questionamentos em relação a energia elétrica e material para laboratório, e insere discussão nova sobre embalagens de transporte.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

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

Cabe de início destacar que verifiquei que a análise referente aos três primeiros trimestres de 2007, em relação à mesma empresa, e basicamente às mesmas matérias, foi efetuada em 24/09/2013, no âmbito desta Terceira Turma, em nove processos, todos sob minha relatoria, assim detalhados:

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

As ementas dos acórdãos correspondentes asseveraram que:

*“DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA. As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente.*

*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.*

*ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*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/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.** Para a empresa agroindustrial, **constituem insumos:** materiais de limpeza e desinfecção; embalagens utilizadas para transporte; combustíveis; lubrificantes e graxa; fretes entre estabelecimentos da própria empresa (entre estabelecimentos do ciclo produtivo); fretes de transporte de combustível; e serviços de transporte de sangue e armazenamento de resíduos. Por outro lado, **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; fretes de transporte urbano de pessoas; fretes de transportes em geral, sem indicação precisa; fretes referentes a nota fiscal requisitada e não apresentada; bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (o que inclui a situação de alíquota zero); e bens adquiridos em que a venda é feita com suspensão das contribuições, com fundamento no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.*

*COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS. ENERGIA ELÉTRICA. ABRANGÊNCIA. Não são classificáveis como despesas com energia elétrica as aquisições de serviços de comunicação e compras de bem para o ativo imobilizado.*

*COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS. ALUGUEL. ARMAZENAGEM. FRETES. PESSOA FÍSICA. IMPOSSIBILIDADE. É vedado o creditamento da contribuição em relação a despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, ou ainda de armazenagem ou fretes, pagos a pessoa física.*

*COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. ENCARGOS. DEPRECIÇÃO. ATIVO. VEDAÇÃO. É vedado o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30/04/2004.*

*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, exceto em relação a lavagem de uniformes e incidência de juros de mora sobre multa de ofício, este último tema presente apenas nas autuações, sessão de 24.set.2013) (grifo nosso)

Tal verificação é relevante e pertinente, 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 lá para cá, alteramos nosso posicionamento somente em relação a um tópico, como também se destaca no voto.

### **1. Considerações iniciais 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, 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 esta Terceira Turma, 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)

Desse modo, incabível acolher o pleito de realização de diligência, 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.

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

## 2. Aspectos constitucionais da não-cumulatividade da COFINS

Também a título de considerações preliminares, pois a matéria só é alegada de forma transversa nas peças recursais, 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.

### 3. Do conceito de insumos na 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/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, como vem também unanimemente decidindo esta Terceira Turma:

*“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/fabril, e, conseqüentemente, 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)*

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 CARRIÓ<sup>2</sup>), 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.

Seguiremos a ordem das glosas constante em nosso relatório, apenas alterando-a para reunir o primeiro e o último tema, que guardam identidade: bens utilizados como insumos (fichas 16A e 16B do DAICON). E, sobre tal ordem, acrescentaremos os argumentos de defesa, nos tópicos em que eles efetivamente tiverem sido apresentados. Por

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

exclusão (em verdade, por preclusão), deixam de ser reconhecidos os direitos de crédito em relação a matérias e itens sequer especificamente questionados pela recorrente.

#### 4. Das glosas em espécie

As glosas em espécie, como relatado de início, foram subdivididas, de acordo com as fichas do DACON, em seis grupos: bens utilizados como insumos; serviços utilizados como insumos; despesas de aluguéis e prédios; despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos; bens do ativo imobilizado; e crédito presumido de atividade industrial.

##### 4.1. Bens utilizados como insumos

Em relação aos bens glosados por não se enquadrarem no conceito de insumos adotado pelo fisco (relacionados nas planilhas de fls. 308 a 536, 537 a 1346, 1347 a 1359, 1360 a 1410, e 1411 a 2021), a recorrente questiona apenas alguns: custos com uniformes (vestuário, luvas, botas, avental e material de proteção, como óculos especiais, meias térmicas e protetor auricular) e materiais de limpeza, desinfecção e higienização (para manutenção das condições exigidas pela legislação). Assevera que ambos são obrigatórios pelas normas do Ministério da Saúde, em relação a estabelecimentos que industrializam alimentos para o consumo humano.

Em manifestação de inconformidade chega ainda a questionar despesas com aquisição de produtos para utilização no laboratório, para análise de controle de qualidade, mas não mantém o tema contencioso em seu recurso voluntário. E questiona ainda a glosa sobre *pallets*, acrescentando no recurso voluntário argumentação sobre a improcedência das glosas em relação a embalagens de transporte (tema que não restou especificamente contencioso em sua manifestação de inconformidade), versando ainda sobre combustíveis.

Assim, diante da preclusão que opera em relação às matérias que não foram devidamente questionadas tanto na instância de piso quanto na peça recursal após a decisão da DRJ, passa-se a analisar somente a pertinência das glosas em relação a uniformes (vestuário, luvas, botas, avental e material de proteção, como óculos especiais, meias térmicas e protetor auricular), materiais de limpeza, desinfecção e higienização (para manutenção das condições exigidas pela legislação), *pallets* e combustíveis, assim como temas específicos (v.g., aquisições com alíquota zero e fretes de transferência entre estabelecimentos).

Cabe destacar ainda que há ainda um tópico da defesa destinado a questionar as glosas sobre bens importados utilizados como insumos, nos quais se confunde a motivação das glosas externadas pelo fisco. Não há nenhuma glosa no presente processo que tenha sido motivada pelo simples fato de os bens serem importados. As glosas estão ligadas a razões como o não enquadramento no conceito de insumos ou ao fato de a aquisição ser efetuada com alíquota zero (todos temas a serem tratados neste tópico 4.1).

Incumbe derradeiramente esclarecer que a DRJ, ao delimitar a lide, ao início do voto condutor do acórdão de piso, efetivamente relacionou itens sobre os quais a empresa não se manifesta especificamente em sua peça inaugural de defesa. No recurso voluntário, alega-se que a empresa teria efetivamente se defendido em relação aos temas. Contudo, não era

aos temas que se referia a DRJ, mas aos itens específicos dentro dos temas (a empresa não questiona, por exemplo, especificamente, itens da glosa de notas fiscais com CFOP que não representam aquisições de bens ou outras operação com direito a crédito). Portanto, estão as partes a conversar sobre coisas diferentes. Esclareça-se, assim, que todos os temas e itens efetivamente tratados na manifestação de inconformidade foram enfrentados pela DRJ, não havendo qualquer prejuízo à defesa.

#### 4.1.1 Uniformes

Os itens glosados especificamente questionados pela recorrente nesta categoria são: vestuário, luvas, botas, avental e material de proteção, como óculos especiais, meias térmicas e protetor auricular.

A recorrente entende que tais bens são essenciais e aplicados diretamente na atividade produtiva, e evitam contaminações, seguindo determinação da ANVISA.

Os precedentes do CARF em favor de tal argumento estão longe de constituir posicionamento dominante no tribunal. Veja-se, a título ilustrativo, acórdão decidido por maioria, em turma especial desta terceira sessão, e acórdão, também por maioria, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (vencidos os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Marcos Aurélio Pereira Valadão e Otacílio Dantas Cartaxo):

*“Tratando-se de prestação de serviços de catering e de handling, ensejam o creditamento os gastos com uniformes, serviços de lavanderia, de remoção e incineração de resíduos e análises laboratoriais, por guardarem relação de essencialidade e pertinência a tais processos produtivos.” (Acórdão nº 3803-004.025, Rel. Cons. Alexandre Kern-vencido, maioria - em relação ao tema, sessão de 19.mar.2013)*

*“Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis do PIS não cumulativo, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.” (Acórdão nº 9303-01.741, Rel. Cons. Nanci Gama, maioria, sessão de 9.nov.2011)*

Esta terceira turma não tem comungado de tal entendimento, e negou recentemente, por unanimidade, o direito a creditamento das contribuições em relação a uniformes e equipamentos de proteção tanto em relação a industrial calçadista (Acórdãos nº 3403.001.893 a 896, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 30.jan.2013), quanto em relação a fabricante de fertilizantes (Acórdãos nº 3403.001.937 a 944, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime-em relação ao tema, sessão de 19.mar.2013).

E negou também unanimemente o direito ao crédito sobre luva, avental, respirador, bota, botina, protetor auricular, máscara, meia, óculos, sapato, touca, capacete e japonsa nos nove processos da mesma recorrente aqui citados, referentes a períodos anteriores (Acórdãos nº 3403-002.469 a 477).

No caso concreto, a nosso ver, todos os bens relacionados podem até ter relação indireta com a produção (seja pela exigência sanitária, ou por poder sua ausência afetar a qualidade do produto final, ou a segurança dos funcionários), mas não são diretamente empregados no processo produtivo/fabril, ou necessários à obtenção do produto final.

Correta, assim, a glosa efetuada para tais bens.

#### 4.1.2. Materiais de limpeza, desinfecção e higienização

Alega a recorrente que os materiais de limpeza, desinfecção e higienização se prestam à manutenção das condições exigidas pela legislação no processo produtivo.

Nesse caso, embora também ainda não haja posição assentada neste CARF, entende-se que merece prosperar a argumentação da recorrente, pois diante da ausência de limpeza e desinfecção, é improvável que se possa chegar ao produto final.

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.

#### 4.1.3. Pallets - Ativo Imobilizado

A recorrente sustenta que os *pallets* são essenciais às atividades da empresa, tendo em vista as rigorosas normas de higienização e manutenção da qualidade, e afirma que os *pallets*, além de exercerem função primordial para a movimentação de cargas, são fundamentais para impedir o contato do produto com a superfície do chão”. Narra também que os *pallets* “são ainda utilizados no processo produtivo, pois nas diversas das suas etapas são necessários para o deslocamento das matérias-primas, em condições de higiene, sendo ainda utilizados para armazenagem de produtos acabados, até que sejam transportados para comercialização”.

Há que se destacar, contudo, nossa acordância 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 pele 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:

*“A nosso ver, restaria preliminarmente bem explicada a utilização no processo produtivo, cabendo o creditamento, não fosse o fato de constituírem os bens/semoventes (como informa a própria recorrente) ativo imobilizado.*

*E não parece seguir em sentido diferente o julgador de primeira instância, que refuta o enquadramento como insumo tão-somente pelo fato de constar o bem no ativo imobilizado. E, estando no ativo imobilizado, o enquadramento seria no inciso VI, e não no inciso II do art. 3º das leis que tratam do creditamento para as contribuições (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003):*

*“VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços” (grifo nosso)*

*É preciso alertar, contudo, que a forma/quantificação de creditamento do inciso VI é diferente daquela constante do inciso II, como esclarece o § 1º do art. 3º das leis:*

*“§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

*(...)*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;”*

*Como destaca o julgador a quo, tal posicionamento deveria ter sido informado em DACON pela recorrente, antes do procedimento fiscal.*

*Flexibilizando tal entendimento do julgador de piso, em nome da verdade material, consideramos que uma alteração da DACON, mesmo posteriormente ao procedimento fiscal (o que, destaque-*



*se, não obsta as penalidades eventualmente disso decorrentes), desde que acompanhada de documentos comprobatórios do alegado, deveria ser tomada em conta pelo fisco. Contudo, não é o que se vê no presente caso.*

*Vale, assim, a mesma máxima expressa no tópico anterior: ou os bens são enquadrados no inciso II, como insumos (e aí não devem constar do ativo imobilizado), ou constam do ativo imobilizado, aplicando-se a regra do inciso VI.*

*Assim, procedente a glosa em relação a tais bens/semoventes.”*

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.

#### 4.1.4. Combustíveis

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. 5255). 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:

*“Pelo teor do recurso voluntário, nota-se que a empresa possui um caminhão Mercedes Benz placa IND 4688, um GOLF placa IYM 2222, e uma KOMBI placa IMH 3302. E utilizou os veículos locados de placas ILS 3241, IMS 2985, ILX 0497, IMA 4137, IND 8997 e INL 8932.*

*A empresa afirma que “todos os veículos são ou foram utilizados nas operações de transporte de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem entre os diversos estabelecimentos da empresa e por empregados vinculados aos departamentos comercial e industrial”. E acrescenta que “em alguns períodos, o GOLF e a KOMBI também são utilizados*

*para o transporte de funcionários da produção, que fazem horas-extras”.*

*Como a empresa não detalha quais são os veículos locados, referindo-se no recurso somente a suas placas, efetuei, em nome da verdade material, buscas às referidas placas, na web, em sítio que informa dados do DETRAN-RS ([www.checkmeucarro.com.br](http://www.checkmeucarro.com.br)), obtendo os seguintes resultados: placa ILS 3241 (YAMAHA/YBR 125K Roxa, à gasolina, ano 2003/2004), placa IMS 2985 (FIAT/Uno Mille Fire Flex branco, gasolina/álcool, ano 2005/2006), placa ILX 0497 (GM/Celta 3 portas branco, gasolina, ano 2004/2004), placa IMA 4137 (VW/GOL 1.0 branco, gasolina, ano 2004/2005), placa IND 8997 (FIAT/Uno Mille Fire Flex branco, gasolina/álcool, ano 2006/2006) e placa INL 8932 (VW/GOL 1.0 branco, gasolina/álcool, ano 2005/2006).*

*Não se entende como atividade relacionada ao processo produtivo, necessária à obtenção do produto final, o transporte de passageiros (ainda que funcionários da empresa, e ainda que eventualmente) pelas KOMBIS, nem aqueles efetuados por veículos de passeio e motocicletas. Assim recentemente decidi esta turma, de forma unânime (Acórdãos nº 3403-002.783, e 784). Por carência probatória (detalhamento da forma de utilização no processo produtivo), então, afasta-se o direito creditório em relação ao combustível utilizado para abastecer tais veículos.*

*No entanto, **é perfeitamente crível que o caminhão Mercedes Benz, placa IND 4688 (Mercedes Benz/MB-Atego 2425, azul, diesel, ano 2006/2006), movido a óleo diesel, tenha efetivamente sido utilizado para transportar materiais necessários à obtenção do produto final gerado pela empresa.***

***Assim, afasta-se somente a glosa referente às despesas de abastecimento do caminhão Mercedes Benz, placa IND 4688. Como não se tem detalhamento preciso dos abastecimentos nos presentes autos, incumbe à autoridade responsável pela liquidação intimar a empresa a apresentar as referidas notas de abastecimento, que só poderão ser computadas para efeito de crédito se vinculadas estritamente a óleo diesel ou ao citado caminhão.** (Acórdãos nº 3403-000.912 a 917, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, 24.abr.2014)*

Assim, incumbe afastar as glosas em relação a hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e *diesel*, desde que tais bens tenham sido assim descritos em documentos da recorrente (escrituração, notas fiscais de aquisição do período etc.). Caso a documentação da recorrente trate genericamente de “despesas de combustíveis”, incabível o direito ao crédito, pela ausência de comprovação do direito, conforme esclarecido no tópico 1, referente a ônus probatório.

#### **4.1.5. Aquisições de pessoas físicas**

Também clara a ausência de fundamento normativo para demanda de créditos de aquisições de pessoas físicas com base no inciso II do art. 3º das leis de regência. E a recorrente não questiona especificamente tal item, restringindo sua argumentação a pedido

alternativo para que se acate o crédito presumido da agroindústria de que trata a art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

O pedido alternativo e inovador, 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) estabelecidos 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.

Assim, múltiplos são os motivos para manutenção das glosas em relação a aquisições de pessoas físicas que demandaram crédito com base no inciso II do art. 3º das leis de regência, mantendo a linha unânime já adotada quando da apreciação dos nove processos da mesma empresa aqui reiteradas vezes citados.

#### **4.1.6. Fretes entre estabelecimentos**

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.

#### **4.1.7. Aquisições com alíquota zero**

As glosas em relação a tais aquisições são motivadas pela vedação expressa constante no art. 3º, § 2º da Lei nº 10.833/2003.

A empresa, em sua defesa, sustenta que em tais aquisições, a empresa faz jus ao crédito presumido de que trata a Lei nº 10.925/2004. E, quanto ao demais produtos, a não manutenção do crédito fere o princípio da não-cumulatividade.

Em relação à primeira alegação, remeta-se às razões para negativa expressas no tópico 4.1.5 deste voto, que trata das aquisições de pessoas físicas, diante de pedido inovador do crédito presumido em sede contenciosa. Recorde-se que haveria necessidade de análise de pertinência individualizada das aquisições ao regramento (requisitos e condições) estabelecidos 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.

No que se refere à segunda alegação, reitere-se que não há possibilidade de, em nome da não-cumulatividade, afastar dispositivo legal vigente (em função da Súmula CARF nº 2), como já exposto no tópico 2 deste voto.

Devem ser mantidas, então, as glosas em relação a aquisições com alíquota zero, também na linha do que já decidiu unanimemente a turma nos nove processos anteriores da mesma empresa.

#### 4.1.8. Aquisições com suspensão

A fiscalização aponta que as 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, não são ensejadoras de créditos.

A recorrente, por sua vez, alega que a suspensão somente se tornou obrigatória com a Instrução Normativa RFB nº 977/2009, que incluiu o vocábulo “obrigatória”. E ao menos o crédito presumido deve ser reconhecido, com base no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Tanto o apontamento do fisco quanto as razões de defesa são idênticos aos presentes nos citados nove processos da mesma empresa já apreciados por esta Terceira Turma, aos quais remetemos:

*“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.”*

Aliás, em diversos julgados recentes (e unânimes) desta Terceira Turma, inclusive com a formação atual do colegiado, conclui-se 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)*

Não há, assim, o direito de aproveitamento do crédito em relação à operação, diante das disposições normativas vigentes.

#### **4.2. Serviços utilizados como insumos**

As considerações efetuadas ao longo do tópico 4.1 deste voto por certo se alastram à disciplina dos serviços como insumos. Por decorrência, são serviços compatíveis com o conceito de insumos aqueles que são necessários ao processo produtivo/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Não há, nas peças de defesa, questionamentos específicos em relação aos itens glosados com enquadramento de serviços utilizados como insumos, mas as considerações sobre aquisições com alíquota zero, CFOP incompatível e não enquadramento no conceito são idênticas às expostas no tópico 4.1., não demandando qualquer complementação.

E nos únicos itens questionados especificamente no que se refere a serviços (glosas referentes a despesas com manutenção de máquinas e equipamentos, manutenção e suporte de *software* e manutenção predial), a empresa se defende com a alegação de que tais serviços são essenciais ao processo produtivo.

Em relação a despesas com manutenção de máquinas e equipamentos, não faz prova a recorrente de que efetivamente as máquinas e equipamentos são utilizados no processo produtivo. Sequer cita uma glosa específica para documentar eventual equívoco do fisco. Limita-se a laborar a defesa de forma genérica, crendo que todo e qualquer gasto registrado como manutenção de máquinas e equipamentos, e não detalhado, seria ensejador do crédito integral, o que não é admissível.

E é da mesma forma genérica que a defesa questiona as glosas referentes a manutenção e suporte de *software* e manutenção predial, ainda mais distantes, e igualmente de vínculo não comprovado ao processo produtivo.

No que se refere às despesas com manutenção predial, é preciso destacar que o fisco glosou aquelas nas quais a própria empresa demandou crédito integral (com base no inciso II do art. 3º das leis de regência), não estando o presente item a tratar do crédito a que se refere o inciso VII do art. 3º das leis de regência (que trata de créditos com base nos encargos de depreciação).

Assim, corretas as glosas em relação a serviços utilizados como insumos.

### 4.3. Despesas de Aluguéis de máquinas e equipamentos

Não havendo questionamento específico na defesa em relação à motivação das glosas sobre despesas de aluguéis de prédios (aluguéis pagos a pessoas físicas e pagamentos a restaurantes e centros esportivos), trata o presente tópico somente das despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, efetuadas sob o fundamento de que os aluguéis de veículos (caminhões, carros, veículos de transporte de funcionários, de transporte de ovos etc) e locação de *software*, locação de toalhas, aluguel de som, guincho, Sky TV por assinatura etc. não constituem gastos com “máquinas e equipamentos” utilizados nas atividades da empresa de que trata o inciso IV do art. 3º das leis de regência.

Na Informação Fiscal que ampara o despacho decisório o fisco afirma que as condições para a tomada de crédito, no caso, são duas: a primeira relativa à **natureza do bem locado** (máquina ou equipamento) e a segunda com relação à **utilização** (utilizado nas atividades da empresa). E que diante da descrição genérica das contas, intimou a empresa a esclarecer seu conteúdo, tendo sido, após as respostas, glosadas (fl. 4996):

*“notas fiscais relativas a aluguel de veículos (caminhões, carros, veículos de transporte de funcionários, de transporte de ovos, etc), fretes, locação de toalhas, aluguel de som, guincho, entre outros, **por não se enquadrarem na condição de serem máquinas ou equipamentos** e máquina de café, Sky tv por assinatura, entre outros, **por não serem utilizados nas atividades da empresa**”. (grifo nosso)*

Em relação ao primeiro motivo de glosa (não ser máquina ou equipamento), aplicável a veículos e toalhas, som, guincho etc., sequer se manifesta a empresa no recurso voluntário, mesmo após as considerações específicas sobre o tema efetuadas pela DRJ.

No que se refere à segunda motivação (aplicável às glosas de máquina de café, Sky tv por assinatura etc.), a recorrente se defende no sentido de que a exigência legal de que o bem seja “utilizado nas atividades da empresa” não implica, como entendeu o fisco, que estejam necessariamente vinculados ao setor de produção da empresa.

Há que se acordar, nesse aspecto, com a recorrente, no sentido de que a expressão utilizada no inciso IV do art. 3º das leis de regência é “aluguéis de prédios, **máquinas e equipamentos**, pagos a pessoa jurídica, **utilizados nas atividades da empresa**”. A expressão não se confunde, por exemplo, coma a empregada no inciso VI do mesmo artigo: “**máquinas, equipamentos** e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou

fabricados para locação a terceiros, ou para **utilização na produção** de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”. Utilizar “na atividade da empresa” não se confunde, de fato, com utilizar “na produção”. Ademais, por certo, seria difícil um prédio, por exemplo, ser efetivamente utilizado na produção.

A diferença seria clara se o bem glosado, por exemplo, fosse uma impressora ou uma máquina fotocopadora locada. Por certo, tal equipamento seria utilizado nas atividades da empresa (mas não no setor produtivo).

Mas não é isso que se vê pelos bens glosados: locação de máquina de café e pagamento de TV por assinatura “Sky”. Além de tais “equipamentos” não se destinarem a atividades produtivas da empresa, também não se destinam a atividades da empresa. Não vejo necessidade de a atividade de uma empresa agroindustrial incluir uma máquina de café ou TV por assinatura (ou ainda outros bens relacionados na lista de glosas de fls. 4615 a 4619, não questionados especificamente pela recorrente, como “mesas Totobol” e “mesas jogos”).

Assim, corretas as glosas efetuadas pelo fisco, que devem ser mantidas.

#### 4.4. Bens do Ativo Imobilizado

As glosas efetuadas em relação ao ativo imobilizado se referem a aplicação indevida do desconto de créditos à razão **1/48 para edificações e benfeitorias**, quando a legislação o prevê somente para máquinas e equipamentos (glosando-se somente as diferenças em relação ao que seria a depreciação correta), **bens erroneamente classificados como ativo imobilizado** (v.g., óleo lubrificante sintético, locação andaime, diárias serviços gerais), e **bens cuja descrição não permite a identificação** (tendo a empresa sido intimada a detalhar os bens, sem retorno).

Não há questionamento específico em relação às razões das glosas para incorreta classificação como ativo imobilizado e bens cuja descrição não permite a identificação. No que se refere à depreciação de 1/48, a recorrente sustenta que a legislação ampara seu direito expressamente no art. 3º, § 1º, III das leis de regência, e que a Lei nº 11.488/2007 (art. 6º) proporcionou ainda a opção pela depreciação à razão de 1/24 (não havendo impedimento para o crédito em tais moldes a partir de janeiro de 2007).

Vejam os conteúdos (na redação vigente à época) do referido art. 3º:

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

*(...)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;*

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

*(...)*

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - **dos encargos de depreciação** e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e **VII** do **caput**, incorridos no mês;

(...)

§14. **Opcionalmente, o contribuinte poderá** calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de **máquinas e equipamentos** destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

§ 15. O crédito, na hipótese de aquisição, para revenda, de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea d da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos, será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no § 2º do art. 2º desta Lei.” (grifo nosso)

Cristalino, pelo texto do artigo, que a depreciação de 1/48 aplica-se a máquinas e equipamentos, e não a edificações e benfeitorias, como pretende a recorrente. Assim, não há a opção que a empresa acredita existir, da depreciação prevista no § 14 do art. 3º. E a depreciação normal, no caso, já foi reconhecida pela fiscalização.

Por fim, a demanda recursal pela aplicação da depreciação prevista na Lei nº 11.488/2007 dependeria de prova de que a empresa faz jus a tal benefício, cumprindo os diversos requisitos estabelecidos em tal lei, o que sequer é ventilado no presente processo pela recorrente, que novamente não se desincumbe de seu ônus probatório.

Também nesse tópico, então corretas as glosas, que devem ser mantidas.

#### 4.5. Crédito presumido - agroindústria

Em relação a créditos presumidos da agroindústria, previstos no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, a fiscalização alega que a demanda foi efetuada com fundamento no inciso incorreto do § 3º do art. 8º, em função do Capítulo da NCM no qual se classificam os insumos. E informa ainda que há notas fiscais cujos CFOP não representam aquisição de insumos perfeitamente identificados, e não há crédito presumido em operações para revenda.

Sobre este último tema, defende-se a recorrente indicando que a base para o crédito na revenda é o inciso I do art. 3º das leis de regência. Confunde, assim, os créditos básicos (nos quais incidem diversas vedações, como em relação a aquisições de pessoas físicas, etc) com os 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 invocado inciso I. 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:

*“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; e

II - **35%** (trinta e cinco 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 demais produtos.**” (a Lei nº 11.488/2007 incluiu um inciso, com alíquota de 50%, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI) (grifo e atualização 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 originalmente empreendida por esta turma em junho de 2013, que unanimemente chegou 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 chegou a turma 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)*

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 esta turma já 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.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para reconhecer o direito ao crédito em relação a: (a) materiais de limpeza, desinfecção e higienização; e (b) hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e *diesel*, desde que tais bens tenham sido assim descritos em documentos da recorrente. No que se refere ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, o provimento parcial é para reconhecer o cálculo 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.

Rosaldo Trevisan

Processo nº 10925.907012/2011-50  
Acórdão n.º **3403-003.550**

**S3-C4T3**  
Fl. 5.293

---

CÓPIA