



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

Processo nº	10675.720034/2009-81
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3403-01.404 – 4^a Câmara / 3^a Turma Ordinária
Sessão de	14 de fevereiro de 2012
Matéria	Contribuições não cumulativas - glossa de crédito
Recorrente	GRANJA PLANALTO LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo da Cofins o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem ou o serviço desejado.

CRÉDITOS. MATERIAIS DE LABORATÓRIO, LIMPEZA E DESINFECÇÃO.

Deve ser reconhecido o direito de o contribuinte tomar o crédito pelas aquisições de materiais de laboratório, de limpeza e de desinfecção, pois a supressão desses insumos do processo produtivo inviabiliza a obtenção dos produtos finais.

CRÉDITOS. FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTO SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO.

Deve ser reconhecido o direito de o contribuinte tomar o crédito sobre fretes pelo transporte de produtos sujeitos à alíquota zero, pois a lei não condiciona a tomada de crédito pelo serviço de transporte à tributação do produto transportado com alíquota positiva da contribuição.

CRÉDITOS. FRETES.

Deve ser reconhecido o direito de o contribuinte tomar o crédito sobre fretes pelo transporte de produtos essenciais ao processo produtivo entre os estabelecimentos da pessoa jurídica durante a fase de produção.

CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. APROVEITAMENTO CONCOMITANTE PELAS AQUISIÇÕES E PELA DESPESA DE DEPRECIAÇÃO.

Em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, existe vedação legal expressa à tomada do crédito de forma simultânea pelas aquisições e pela despesa de depreciação.

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte a prova dos fatos constitutivos de seu direito, assim como a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte tomar o crédito da contribuição em relação às aquisições de materiais de laboratório, de limpeza e de desinfecção, bem como para afastar a glosa dos fretes quanto às rubricas “Serviços de contratação de frete que não se enquadram no conceito de insumos, além de estar relacionado a produto sujeito à alíquota zero” e “Serviços de contratação de frete que não se enquadram no conceito de insumos”.

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Liduína Maria Alves Macambira, Domingos de Sá Filho, Robson José Bayerl, Ivan Allegretti e Marcos Tranches Ortíz.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento da Cofins não cumulativa, ao qual foram vinculadas as declarações de compensação constantes dos autos.

A empresa foi intimada (fls. 22/23) a explicar seu processo produtivo e a informar o papel desempenhado pelos insumos aplicados nos produtos finais que comercializa, quais sejam: “ovos férteis” e “pintos de um dia”.

Foram apresentados os documentos de fls. 25/187.

Às fls. 42/45 a empresa descreveu o ciclo de produção da seguinte forma:

“(...) - Ciclo de Produção

AVÓ PESADA

O material genético (ovos férteis de bisavó) é importado, incubado em incubatório por 21(vinte e um) dias. Após o nascimento dos pintos de um dia, as avós são alojadas em local adequado e de acesso restrito, por 27 (vinte e sete) semanas. Durante esta fase, são adicionados ao valor do material genético e aos gastos para a sua incubação, os valores necessários para a sua formação. Ex.: Ração, mão-de-obra, medicamentos. Após as primeiras 27 (vinte e sete) semanas, as aves entram na fase de produção e os gastos incorridos na sua formação são amortizados

de forma linear durante 10 meses. Durante a fase de produção, as avós pesadas irão produzir ovos férteis dos quais nascerão matrizes pesadas.

AVÓ LEVE

O material genético (ovos férteis de bisavó) é importado, incubado em incubatório por 21 (vinte e um) dias. Após o nascimento dos pintos de um dia, as avós são alojadas em local adequado e de acesso restrito, por 17 (dezessete) semanas. Durante esta fase, são adicionados ao valor do material genético e aos gastos para a sua incubação, os valores necessários para a sua formação. Ex.: Ração, mão-de-obra, medicamentos. Após as primeiras 17 (dezessete) semanas, as aves entram na fase de produção e os gastos incorridos na sua formação são amortizados de forma linear durante 12 meses. Durante a fase de produção, as avós pesadas irão produzir ovos férteis e dos quais nascerão matrizes leves.

MATRIZ PESADA

Os ovos férteis produzidos por avós pesadas serão incubados em incubatório por 21 (vinte e um) dias. As aves descendentes de Avós Pesadas são alojadas em local adequado e de acesso restrito, por 27 (vinte e sete) semanas. Durante esta fase, são adicionados ao valor de cada ave e aos gastos para a sua incubação, os valores necessários para a sua formação. Ex.: Ração, mão-de-obra, medicamentos. Após as primeiras 27 (vinte e sete) semanas, as aves entram na fase de produção e os gastos incorridos na sua formação são amortizados de forma linear durante 09 meses. Durante a fase de produção, as matrizes pesadas irão produzir ovos férteis dos quais nascerão os pintos de um dia de corte que são vendidos para os granjeiros, que produzirão os frangos para serem abatidos nos frigoríficos.

MATRIZ LEVE

Os ovos férteis produzidos por avós leves serão incubados em incubatório por 21 (vinte e um) dias. As aves descendentes de Avós Leves são alojadas em local adequado e de acesso restrito, por 17 (dezessete) semanas. Durante esta fase, são adicionados ao valor de cada ave e aos gastos para a sua incubação, os valores necessários para a sua formação. Ex.: Ração, mão-de-obra, medicamentos. Após as primeiras 17 (dezessete) semanas, as aves entram na fase de produção e os gastos incorridos na sua formação são amortizados de forma linear durante 12 meses. Durante a fase de produção, as matrizes leves irão produzir ovos férteis e dos quais nascerão os pintos de um dia de postura que são vendidos para os granjeiros, que produzirão as galinhas que produzirão os ovos comerciais. (...)"

Além dos ovos férteis e dos pintos de um dia, a empresa informou que comercializa também: aves vivas como descarte do ativo imobilizado; e a "cama de galinha", constituída por uma mistura de palha de arroz com os dejetos das aves.

Segundo a informação fiscal (fls. 217/233) e o despacho decisório (fls. 229/232), o resarcimento foi deferido em parte e as compensações foram parcialmente homologadas porque a fiscalização glosou uma parte dos créditos aproveitados pelo contribuinte.

Foram glosados os seguintes itens (fls. 222/223):

- 1) Da planilha de fls. 49/78 foram glosados os itens especificados na planilha de fls. 191/205, sob a justificativa de que não se enquadram na definição legal de insumo (desgastarem-se ou sofrerem alterações em suas propriedades

físicas ou químicas, mediante ação direta do produto em elaboração). As glosas abrangem: aquisições de materiais de limpeza e instrumentos de laboratório; serviços de transporte de ração entre fazendas da própria empresa; serviços de contratação de fretes relacionados a aquisições de produtos sujeitos a alíquota zero e entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica; serviços de contratação de fretes utilizados para transporte de produtos diversos que não se enquadram no conceito de insumo; pagamentos de fretes para transporte entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, tais como “frete de galinha avós matriz pesada”, “transporte de ovos férteis”, “Km rodado caminhão palha”;

- 2) Valores em duplicidade (fls. 206/216). A empresa utilizou créditos pela aquisição de insumos que compõem o custo de seu ativo imobilizado (rações, farelos, sorgo e medicamentos) e também aproveitou créditos decorrentes da depreciação do ativo imobilizado. Foram glosados os créditos pelas aquisições e acatados os créditos pela depreciação.
- 3) Créditos sobre despesas de arrendamento mercantil. Todos os valores foram glosados, pois a partir de agosto de 2004 passou a ser vedado o crédito em razão da redução a zero da alíquota da contribuição sobre receitas financeiras;
- 4) Devoluções de vendas. Os valores foram glosados porque as devoluções se referem a produtos sujeitos a alíquota zero que não geram o crédito.

Por meio do Acórdão nº 35.432, de 08 de junho de 2011, a 2ª Turma da DRJ em Juiz de Fora, deferiu em parte a manifestação de inconformidade. Foi reconhecido o direito quanto a fretes relativos ao transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que o produto esteja em fase de industrialização, de forma que o custo deste transporte seja considerado custo de produção, como esclarece a Solução de Consulta nº 64/2005 da SRRF 8ª Região Fiscal.

Com base na interpretação vertida na aludida Solução de Consulta, o Acórdão de primeira instância reconheceu o direito aos valores relativos a fretes relacionados nas planilhas de fls. 191/205, cujo motivo da glosa foi **“transporte entre estabelecimentos diferentes da mesma pessoa jurídica não gera direito ao crédito, pois não integra o conceito de insumo nem de operação de venda”** e **“serviços de transporte que não se enquadram no conceito de insumo. A empresa não adquire ração de fornecedores externos”**.

Regularmente notificado do Acórdão de primeira instância, o contribuinte recorreu em tempo hábil a este Conselho, alegando, em síntese, que: 1) é equivocado o entendimento no sentido adotar o mesmo conceito de insumo da legislação do IPI, pois a Lei nº 10.833/03 não impôs nenhuma restrição e tampouco determinou que fosse adotado o conceito vigente na legislação do IPI. A materialidade das contribuições ao PIS e Cofins (receita) é totalmente distinta da materialidade do IPI, assemelhando-se mais à materialidade do IRPJ (lucro). Assim, deve ser aplicado ao conceito de insumo para o PIS e Cofins, o conceito de custos e despesas operacionais previsto nos arts. 290 e 299 do RIR/99; 2) quanto aos instrumentos de laboratório, disse que se enquadram no conceito de insumo por serem utilizados diretamente na produção. O próprio acórdão recorrido reconheceu o fato de que sem os materiais de laboratório não há como completar o processo produtivo de ovos férteis e pintos de um dia, que são os produtos finais da empresa; 3) quanto aos materiais de limpeza, disse que eles não podem ser confundidos com os necessários para uma higienização normal, pois eles são uma exigência de biossegurança prevista na IN nº 56/07 do Ministério da

Agricultura, que estabelece os procedimentos para registro, fiscalização e controle de estabelecimentos avícolas de reprodução e comerciais. Invocou a aplicação da interpretação que consta da Solução de Divergência nº 15/08 da Cosit, no sentido de que 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 adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado; 4) no que tange aos fretes, alegou que devem ser considerados todos os valores decorrentes do transporte de bens entre as fazendas da recorrente, pois o transporte ocorre durante a fase de produção, como já decidiu a SRRF da 8ª Região na Solução de Consulta nº 64/05. Além disso, o direito ao crédito pelos fretes existe independentemente do fato de o produto transportado estar sujeito à alíquota zero, pois a legislação não condiciona a tributação do serviço de transporte à tributação do bem transportado; 5) relativamente à aquisição de insumos (rações, medicamentos e etc), alegou que o acórdão de primeira instância foi omissivo, mas que este fato não impede o provimento do recurso voluntário. Disse que não houve o alegado aproveitamento em duplicidade, pois os tributos foram recuperados e deduzidos do custo dos estoques, no momento da entrada dos bens ou serviços que deram direito à manutenção. Esses bens e serviços foram consumidos objetivando a produção de ovos férteis e pintos de um dia, conforme reconhecido no relatório informação fiscal, sendo utilizados mais de dois terços para esse fim. Uma parte desses insumos foi ativada durante a fase de formação das aves do ativo (menor parte) e quando as aves entraram em fase de produção a outra parte (maior parte) foi levada diretamente a custos de produção. Tal diferenciação não foi observada pela fiscalização. Além disso, na utilização dos créditos de depreciação, a empresa aplicou o art. 3º, inciso VI, § 2º, da Lei nº 10.833/03, que não condiciona o aproveitamento dos créditos de Cofins, oriundos da depreciação de bens do imobilizado, a não recuperação dos mesmos na aquisição dos insumos que serão utilizados para a formação do bem. Portanto, não há que se falar em aproveitamento em duplicidade. Requeru o provimento do seu recurso para que seja reformado o acórdão recorrido e reconhecida a totalidade do crédito fiscal pleiteado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Relator.

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

DAS GLOSAS DOS PRODUTOS QUE NÃO CORRESPONDEM AO CONCEITO DE INSUMOS

A questão nestes autos resume-se em estabelecer se os bens, cujos valores foram glosados pelo fisco, podem ou não ser considerados como insumos à luz do art. 3º, II da Lei nº 10.833/03.

A fiscalização levou em conta o conceito de insumo estabelecido nas normas complementares baixadas pela Receita Federal, que adoraram o mesmo conceito de produto intermediário vigente para a legislação do IPI.

No caso do IPI são considerados produtos intermediários aptos a gerarem créditos do imposto, apenas aqueles produtos que sofram desgaste, sejam consumidos, ou que

sofram perda das propriedades físicas ou químicas por meio de contato direto com o produto em fabricação (PN CST nº 65/79).

A defesa, por seu turno, pleiteia que seja adotado um conceito mais amplo, coincidente com o conceito de custos e despesas adotados pelo imposto de renda, em face da semelhança existente entre as bases de incidência das contribuições e do imposto de renda.

A questão é polêmica, mas uma análise mais detida da Lei nº 10.833/03 revela que o legislador não determinou que o significado do vocábulo “insumo” fosse buscado na legislação deste ou daquele tributo.

Se não existe tal determinação, o intérprete deve atribuir ao vocábulo “insumo” um conteúdo semântico condizente com o contexto em que está inserido o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03.

Nesse passo, distinguem-se as não cumulatividades do IPI e do PIS/Cofins. No IPI a técnica utilizada é imposto contra imposto (art. 153, § 3º, II da CF/88). No PIS/Cofins, a técnica é base contra base (art. 195, § 12 da CF/88 e arts. 2º e 3º, § 1º da Lei nº 10.833/03).

Em relação ao IPI, o art. 49 do CTN estabelece que:

“A não cumulatividade é efetivada pelo sistema de crédito **do imposto** relativo a **produtos** entrados no estabelecimento do contribuinte, para ser abatido do que for devido pelos **produtos** dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (...”).

E o art. 226 do RIPI/10 estabelece quais eventos dão direito ao crédito:

“Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a **matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem**, adquiridos para emprego na industrialização de **produtos** tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente; (...”)

(Grifei)

A fim de delimitar o conceito de produto intermediário no âmbito do IPI, foi elaborado o Parecer Normativo CST nº 65/79, por meio do qual fixou-se a interpretação de que, para o fim de gerar créditos de IPI, o produto intermediário deve se assemelhar à matéria-prima, pois a base de incidência do IPI é o produto industrializado. Daí a necessidade do produto intermediário, que não se incorpore ao produto final, ter que se desgastar ou sofrer alteração em suas propriedades físicas ou químicas em contato direto com o produto em fabricação.

Já no regime não cumulativo da Cofins, o crédito é calculado, em regra, sobre os gastos e despesas incorridos no mês, em relação aos quais deve ser aplicada a mesma alíquota que incidiu sobre o faturamento para apurar a contribuição devida (art. 3º, § 1º da Lei nº 10.833/03). E os eventos que dão direito à apuração do crédito estão exaustivamente citados no art. 3º e seus incisos, onde se nota claramente que houve uma ampliação do número de eventos que dão direito ao crédito em relação ao direito previsto na legislação do IPI.

Essa ampliação dos eventos que dão direito ao crédito na Lei nº 10.833/03 resulta do fato de que os sujeitos passivos da Cofins não se limitam às empresas industriais, mas abrangem qualquer pessoa jurídica que tenha faturamento, desde que não seja isenta ou imune à contribuição.

Por tal motivo, foram incluídos no rol de eventos que dão direito ao crédito as aquisições de serviços, de energia elétrica e de energia térmica, além de benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, hipóteses que nunca foram cogitadas pela legislação do IPI.

Esta distinção entre os regimes jurídicos dos créditos de IPI e da Cofins não cumulativa permite vislumbrar que no IPI o direito de crédito está vinculado de forma imediata e direta ao produto industrializado, enquanto que no âmbito da Cofins o crédito se relaciona ao produto de forma mediata, pois está vinculado ao processo, ou seja, à fonte de produção da riqueza.

Pode-se afirmar com segurança que no âmbito do IPI a não cumulatividade visa desonerar o produto final, impedindo a incidência em cascata do imposto; enquanto que no caso da Cofins a não cumulatividade volta-se para a desoneração do processo produtivo em si.

Assim, a diferença entre os contextos da legislação do IPI e da legislação da Cofins, aliada à ampliação do rol dos eventos que ensejam o crédito pela Lei nº 10.833/03, demonstra a impropriedade da pretensão fiscal de adotar para o vocábulo “insumo” no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03, o mesmo conceito de “produto intermediário” vigente no âmbito do IPI.

Contudo, tal ampliação do significado de “insumo”, implícito na redação do art. 3º da Lei nº 10.833/03, não autoriza a inclusão de todos os custos e despesas operacionais a que alude a legislação do Imposto de Renda, como deseja a recorrente, pois no rol de despesas operacionais existem gastos que não estão diretamente relacionados ao processo produtivo da empresa. Se a intenção do legislador fosse atribuir o direito de calcular o crédito das contribuições não cumulativas em relação a todas despesas operacionais, seriam desnecessários os dez incisos do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, onde enumerou-se de forma exaustiva os eventos que dão direito ao cálculo do crédito.

Portanto, no âmbito do regime não cumulativo da Cofins, o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que, não sendo expressamente vedados pela lei, forem essenciais ao processo produtivo para que se obtenha o bem o ou o serviço desejado.

Mas dizer que um determinado bem ou serviço é essencial ao processo produtivo também não resolve o problema, pois torna-se necessário definir a abrangência do vocábulo “essencial”.

Afinal, em um determinado processo produtivo, o que é “essencial”?

Em busca do conceito de “essencial”, recorre-se ao conceito de “essência” estabelecido na Ética de Baruch de Espinosa: **“a essência de algo é aquilo que sendo dado faz com que a coisa exista, e sendo suprimido faz com que a coisa não exista”**.

Nesse passo, para estabelecer se determinado bem ou serviço é essencial ao processo produtivo, é necessário indagar se a supressão do bem ou do serviço empregado como insumo tem alguma influência na existência do produto final ou na sua obtenção com o padrão de qualidade desejado.

No demonstrativo das glosas efetuadas pela fiscalização (fls. 191/205), verifica-se que a rubrica “**produtos que não se enquadram no conceito de insumo**” incluiu glosas dos mais variados itens, abrangendo materiais de limpeza e desinfecção, passando por materiais de laboratório e indo até serviços de transporte.

Na sequência passa-se a analisar especificamente cada item impugnado pelo contribuinte.

MATERIAIS DE LABORATÓRIO E DE LIMPEZA E DESINFECÇÃO.

No demonstrativo de fls. 191/205 foram glosadas as aquisições de diversos materiais usados nos laboratórios e na desinfecção das unidades de produção da recorrente.

As análises efetuadas nos laboratórios e o material de desinfecção são essenciais ao processo produtivo para que seja garantido o padrão de higidez da ração, da água e das próprias aves e ovos produzidos.

A essencialidade desses insumos decorre de duas razões. A primeira é imposta pelo próprio mercado, que a cada dia está mais exigente em relação à qualidade dos produtos consumidos, principalmente quando se tratam de produtos destinados à alimentação humana. E a segunda, reside no fato da atividade da recorrente estar sujeita a rígido controle e fiscalização por parte das autoridades sanitárias, a teor do art. 9º, VII, alíneas “a” e “f” ; 9º, VIII; art. 19 e art. 21, VIII da IN nº 56/2007 do Ministério da Agricultura.

Se os insumos em questão forem suprimidos do processo produtivo, a recorrente não terá condições de oferecer produtos que atendam aos padrões de higidez exigidos pelas autoridades sanitárias. Na verdade, sem esses insumos, existirão ovos e pintos que não poderão ser comercializados.

Recorrendo-se ao conceito auxiliar de Espinosa, se esses insumos forem dados farão com que os produtos existam com o grau de qualidade e higidez exigidos para que sejam considerados produtos e, sendo suprimidos, farão com que os “ovos férteis” e “pintos de um dia” deixem de existir como “produtos”.

Tratando-se de insumos essenciais para a obtenção dos produtos finais, estão contemplados pelo art. 3º, II da Lei nº 10.833/03, devendo-se reconhecer o direito de o contribuinte calcular o crédito em relação a tais aquisições.

FRETES

Em seu recurso a defesa basicamente reprisesou as alegações da impugnação, insurgindo-se especificamente quanto às glosas efetuadas sobre os transportes de ração, de ovos, farelo de soja, sorgo e cama de galinha.

Relativamente aos fretes, a decisão de primeira instância já reconheceu o direito de calcular o crédito em relação às glosas ocorridas sob as rubricas “*transporte entre estabelecimentos diferentes da mesma pessoa jurídica não gera direito ao crédito, pois não integra o conceito de insumo nem de operação de venda*” e “*serviços de transporte que não se enquadram no conceito de insumo. A empresa não adquire ração de fornecedores externos*”.

Portanto, o direito da recorrente já foi assegurado quanto ao transporte de ração, farelo de soja, sorgo e cama de galinha.

Resta apreciar a possibilidade de crédito em relação às seguintes rubricas: “*Serviços de contratação de frete que não se enquadram no conceito de insumos, além de estar relacionado a produto sujeito à alíquota zero*”; e “*Fretes de aquisição de mercadorias que não se enquadram no conceito de insumos*”.

Segundo a planilha de fls. 191/205 se pode verificar que as glosas efetuadas sob a motivação “*Serviços de contratação de frete que não se enquadram no conceito de insumos, além de estar relacionado a produto sujeito à alíquota zero*”, estão relacionadas ao transporte de ovos.

Na verdade, são dois motivos que renderam ensejo a esta glosa: 1) frete que não se enquadra no conceito de insumo; e 2) frete relacionado a transporte de produto sujeito a alíquota zero.

Entendo que esta glosa não foi devidamente motivada pela fiscalização, pois faltou dizer a razão pela qual o frete pago pelo transporte dos ovos entre os estabelecimentos da recorrente “não se enquadra no conceito de insumo”.

Por qual motivo o serviço de **transporte de ovos** não foi considerado insumo no processo produtivo que gera como produtos finais **ovos férteis** e de **pintos de um dia**?

Considerando que frete é o preço do serviço de transporte, estamos em que para os fretes vale o que está estabelecido no art. 8º, § 4º, I, alínea “b” da IN nº 404/2004:

“(...) § 4º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do *caput*, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) *omissis...*

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (...)"

(Grifei)

Ora, neste caso, verifica-se que o serviço de transporte para ser considerado “insumo” deve atender a dois requisitos: a) ser prestado por pessoa jurídica domiciliada no País; e b) ser aplicado ou consumido na produção dos ovos férteis e dos pintos de um dia.

A planilha de fls. 191/205 informa que os serviços de transporte foram prestados por pessoas jurídicas. Satisfeito o primeiro requisito. Faltou a fiscalização indicar a razão pela qual considerou não satisfeito o segundo requisito. A ausência de motivação explícita quanto ao segundo requisito rende ensejo à declaração de nulidade da glosa assim perpetrada, pois o art. 50, I, § 1º da Lei nº 9.784/99 exige que a motivação do ato administrativo seja explícita, clara e congruente. Dizer que o serviço de transporte não se enquadra no conceito de insumo, sem explicitar qual requisito legal foi desatendido e o motivo pelo qual se chegou a tal conclusão é uma motivação que não atende à exigência do art. 50, I, § 1º da Lei nº 9.784/99.

Por outro lado, quanto ao segundo motivo alegado (transporte de produto sujeito à alíquota zero), a leitura do art. 3º, II e IX da Lei nº 10.833/03 revela que o direito de apurar o crédito sobre o frete não está vinculado ao fato de o produto transportado ser ou não tributado com alíquota positiva da contribuição.

Nem mesmo a limitação do art. 3º, § 2º, II da referida lei, pode ser invocada neste caso para negar o direito de o contribuinte apurar o crédito sobre o frete, pois aquele dispositivo legal se refere à aquisição de serviços, no caso serviços de transporte, que não sejam sujeitos ao pagamento da contribuição o que nada tem a ver com o caso concreto.

Desse modo, claro está que é improcedente a pretensão fiscal de glosar o cálculo do crédito sobre o frete, sob a justificativa de que o produto transportado está sujeito à alíquota zero.

A recorrente alegou que o transporte de ovos das unidades de produção (fazendas) para os incubatórios (local onde se efetua o processo de classificação e separação dos ovos em condições de serem direcionados para comercialização ou incubação interna), é realizado por pessoa jurídica e constitui mais um custo de produção. Esta alegação é plenamente compatível com a descrição de seu processo produtivo. Este serviço é essencial, pois se os ovos não chegarem aos incubatórios, o processo produtivo não se complementa. Recorrendo-se novamente a Espinosa, se o serviço de transporte de ovos entre os estabelecimentos da recorrente for dado, existirão os produtos finais. Se for suprimido, fará com que os produtos finais não existam.

Portanto, à luz dos fundamentos expostos, devem ser considerados no cálculo do crédito os valores glosados sob a rubrica **“Serviços de contratação de frete que não se enquadram no conceito de insumos, além de estar relacionado a produto sujeito à alíquota zero”**.

Relativamente aos **“Fretes de aquisição de mercadorias que não se enquadram no conceito de insumos”**, a análise da planilha de fls. 191/205 revela que se referem ao transporte de materiais de laboratório, produtos químicos e materiais de limpeza e desinfecção, que como visto alhures são insumos essenciais ao processo produtivo.

Logo, é de clareza vítreia que os valores glosados sob esta rubrica referem-se a um serviço de transporte essencial para o processo produtivo, pois se este serviço for suprimido a recorrente não poderá contar com os insumos necessários à obtenção dos produtos finais.

Portanto, deve ser reconhecido o direito da recorrente apurar o crédito sobre os valores glosados sob a rubrica **“Serviços de contratação de frete que não se enquadram no conceito de insumos.”**

RAÇÕES E MEDICAMENTOS

No que tange a este tópico, verifica-se que no acórdão recorrido, conquanto não tenha havido menção expressa às rações e medicamentos, tais itens estão englobados na motivação geral que consistiu em negar o direito do contribuinte invocando o conceito de insumo da legislação do IPI.

O que não foi concedido pela decisão de primeiro grau, foi negado em razão do item não se enquadrar no conceito de insumo fixado pelas instruções normativas da Receita Federal.

Portanto, ao contrário do alegado, não houve omissão no acórdão recorrido. Houve denegação do direito de tomar o crédito porque, segundo o entendimento da administração tributária, os medicamentos e as rações não se enquadram no conceito de insumo.

A questão do conceito de insumo já foi superada no presente julgado, restando enfrentar a questão do aproveitamento em duplicidade deste crédito. É incontroverso que a fiscalização reconheceu os créditos relativos a esses insumos, mas apenas quando tomados sobre a despesa de depreciação, já que os gastos foram imobilizados e posteriormente depreciados pela empresa.

A tese da defesa está escorada no art. 3º, VI, § 2º da Lei nº 10.833/03, que não condicionaria o aproveitamento dos créditos oriundos da depreciação do imobilizado ao não aproveitamento dos créditos pelas aquisições.

Acontece que a vedação à pretensão da recorrente está expressamente consignada no art. 3º, VI, § 1º, III da Lei nº 10.833/03. O referido dispositivo legal estabelece que em relação a máquinas, equipamentos e **outros bens** incorporados a ativo imobilizado, o crédito será tomado sobre a despesa de depreciação incorrida no mês. As rações e medicamentos que foram imobilizados pela recorrente enquadram-se no tipo legal **outros bens**.

Portanto, ao contrário do alegado, existe previsão legal expressa no sentido de que em relação a **outros bens incorporados ao imobilizado**, o crédito só pode ser tomado sobre a despesa de depreciação, pouco importando que os estoques da recorrente tenham sido expurgados dos tributos recuperados.

Outra alegação da defesa foi no sentido de que a fiscalização não atentara para o fato de que a maior parte desses insumos foi levada a custos de produção.

Quanto a esta alegação, verifica-se que a glosa foi feita com base nas informações sobre os custos de produção fornecidas pela própria recorrente à fiscalização.

Verificando-se as planilhas apresentadas ao fisco, nota-se que não existe informação detalhada e segregada dos valores imobilizados e dos valores que supostamente teriam sido levados a custos de produção.

Ademais, tanto a alegação, quanto os percentuais de aproveitamento informados na impugnação e no recurso voluntário, não foram provados pela defesa, tendo em vista que as alegações vieram desacompanhadas de documentos hábeis à comprová-las.

É cediço que cabe ao contribuinte a prova dos fatos constitutivos de seu direito, bem como dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária, a teor do art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72 c/c art. 36 da Lei nº 9.784/99 e art. 333 do CPC.

Não tendo comprovado suas alegações, elas não podem ser consideradas por este Colegiado, dado que alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito de o contribuinte tomar o crédito da contribuição em relação às aquisições de materiais de laboratório, de limpeza e de desinfecção, bem como para afastar a glosa dos fretes quanto às rubricas **“Serviços de contratação de frete que não se enquadram**

“no conceito de insumos, além de estar relacionado a produto sujeito à alíquota zero” e “Serviços de contratação de frete que não se enquadram no conceito de insumos”.

Antonio Carlos Atulim



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ANTONIO CARLOS ATULIM em 23/02/2012 14:04:51.

Documento autenticado digitalmente por ANTONIO CARLOS ATULIM em 23/02/2012.

Documento assinado digitalmente por: ANTONIO CARLOS ATULIM em 23/02/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 04/08/2021.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP04.0821.12036.VT05

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:
62C3B59AA17544EB83D3C0F0A7A51B69B16A9629