



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10983.910063/2018-41
ACÓRDÃO	3402-012.104 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRF S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. HIPÓTESES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam em nulidade os atos e termos lavrados, bem como despacho e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. MATERIAIS, PARTES E PEÇAS REPOSIÇÃO DE EQUIPAMENTOS EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

Para fins de creditamento do PIS e da COFINS, devem ser admitidos como insumos os bens, custos e despesas essenciais ao desenvolvimento do processo produtivo. Os gastos com materiais, partes e peças de máquinas e equipamentos, utilizadas para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte geram créditos na apuração do PIS e COFINS.

PIS/COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PERCENTUAL.

Súmula CARF nº 157: O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: **I) por unanimidade de votos: (i)** para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das contribuições não cumulativas, reverter as glosas referentes: **(a)** às despesas de fretes incorridas com as transferências de matérias-primas e embalagens entre estabelecimentos, desde que devidamente identificadas nas contas contábeis informadas pela Recorrente no Recurso Voluntário; e **(b)** às peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo; **(ii)** para afastar o lançamento sobre os encargos de depreciação e amortização ocorridos após 30.04.2004; e **II) por maioria de votos: (i)** para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das contribuições não cumulativas, reverter as glosas sobre custos com instrumentos, vencidos, neste tópico, os conselheiros Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Jorge Luis Cabral, que não revertiam as glosas; e **(ii)** para manter as glosas sobre: **(a)** as despesas de fretes incorridas com as transferências de produtos acabados entre estabelecimentos, vencidas, neste tópico, as conselheiras Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta e Cynthia Elena de Campos (relatora), que revertiam essas glosas; e **(b)** os serviços de movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico, vencidas,

neste tópico, as conselheiras Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta e Cynthia Elena de Campos (relatora), que revertiam essas glosas. Designado para redigir o voto vencedor relativo aos tópicos II).(ii).(a) e II).(ii).(b) o conselheiro Jorge Luís Cabral.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral – Presidente e Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Jorge Luis Cabral (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 07-44.455, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e não reconheceu o direito creditório pleiteado.

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) eletrônico e Declarações de Compensação (Dcomp) de crédito da Cofins de incidência não cumulativa apurado no primeiro trimestre-calendário de 2014, no valor de **R\$ 18.398.892,06**.

Do Despacho Decisório

O Pedido de Ressarcimento foi indeferido e as Compensações não homologadas, como segue:

1-SUJEITO PASSIVO / INTERESSADO

CNPJ	NOME EMPRESARIAL
01.838.723/0001-27	BRF S.A.

2-IDENTIFICAÇÃO DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
15018.28494.300514.1.1.19-9350	1º trimestre de 2014 - 01/01/2014 a 31/03/2014	Cofins Ressarcimento/Compensação	10983-910.063/2018-41

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, foi confirmado direito creditório conforme descrito no quadro abaixo:

	Janeiro	Fevereiro	Março	Trimestre
Valor crédito pedido	10.720.145,28	1.932.552,51	5.746.154,26	18.398.852,06
Valor crédito confirmado	0,00	0,00	0,00	0,00

Concluída a análise do direito creditório, chegou-se à seguinte decisão:

Diante do exposto:

NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:
 32332.89071.040614.1.3.19-6115 40894.47843.040614.1.3.19-6605 27608.30303.060614.1.3.19-1399 12108.40539.060614.1.3.19-4421
 41479.25365.100614.1.3.19-8967 37390.89365.100614.1.3.19-5038 34908.56807.100614.1.3.19-6468 23748.17791.100614.1.3.19-5123
 42093.18977.100614.1.3.19-7812 14251.80177.100614.1.3.19-4800 26428.93053.100614.1.3.19-6508 06765.15263.100614.1.3.19-3728
 42112.47572.100614.1.3.19-5081 39026.16158.130614.1.3.19-0289 42182.49529.130614.1.3.19-0602 16388.40730.130614.1.3.19-0407
 32199.61918.180614.1.3.19-9517 33202.59672.200614.1.3.19-1908 00562.85036.190914.1.3.19-0375 37330.36552.300514.1.3.19-7024
 13789.40318.181115.1.3.19-1081

INDEFIRO o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:
 15018.28494.300514.1.1.19-9350

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 29/03/2019.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
18.398.852,06	3.679.775,20	8.788.690,53

Além do exposto acima, informações complementares sobre a análise de crédito e relação de valores devedores compõem o despacho decisório. Para contribuintes optantes pelo domicílio tributário eletrônico (DTE) essas informações são apresentadas na sequência. Para contribuintes não optantes pelo DTE, consultar o despacho decisório completo no e-CAC, no endereço receita.economia.gov.br, assunto "Restituição e Compensação", item "Consulta Despacho Decisório PER/DCOMP", mesmo endereço onde poderão ser emitidos por todos os contribuintes os DARF para pagamento dos valores devedores.

Base legal: Lei nº 10.637, de 2002. Lei nº 10.833, de 2003. Lei nº 10.865, de 2004. Art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Do procedimento fiscal

Os procedimentos levados a efeito junto à contribuinte fazem parte da verificação de ofício da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bem como dos PER/Dcomp apresentados pela contribuinte relativos ao período de 01/01/2014 a 31/03/2014.

No decorrer das verificações foram detectados fatos que constituem infrações à legislação tributária, que acarretaram a glosa de créditos a descontar informados em Dacon e o lançamento de valores de PIS/Pasep e de Cofins não considerados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais e não declarados em DCTF, adiante descritos. Também foram detectados fatos que se relacionam a incorreções na prestação de informações na EFD-Contribuições. Todos os assuntos relacionados aos créditos e débitos do PIS/Pasep e da Cofins do período foram tratados no relatório fiscal deste Auto de Infração, que serviu como base para os Despachos Decisórios gerados, razão pela qual os processos correspondentes serão julgados em conjunto, como segue:

Quadro 1 - Processos relacionados - 1º trimestre-calendário de 2014

Pedido de Ressarcimento	Tipo de crédito	Nº do proc. de Ressarcimento	Nº do proc. Auto de Infração PIS/COFINS
1 09935.42168.300514.1.1.18 3004	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	10983.910062/2018-04	11516.724007/2018-64
2 15018.28494.300514.1.1.19 9350	COFINS NAO CUMULATIVA - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	10983.910063/2018-41	

Relata a autoridade fiscal que em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal nº 002/2018 do TDPF-F 09.2.01.00-2018-00482-1 (fls. 309 e seguintes), a contribuinte explicitamente concorda que está incorreta a EFD-Contribuições dos

meses de janeiro, fevereiro e março de 2014, onde não constaram as saídas com Cfof 5105, 5117 e 5118. Acrescenta que, além das incorreções citadas, como existem notas fiscais que representaram saída de mercadorias com incorreção de classificação fiscal, também estas saídas estão incorretas na EFD-Contribuições.

A Autoridade fiscal informa que foram utilizadas as informações recuperadas da EFD-Contribuições foram comparadas por amostragem com a base de dados do SPED Fiscal e do SPED Notas Fiscais Eletrônicas, procedimento este permitiu a validação dos arquivos apresentados pela fiscalizada em resposta à intimação fiscal para apresentação de informações sobre o processo produtivo e os insumos utilizados.

A autoridade fiscal descreve o procedimento de verificação e identificação dos valores glosados e informa que ao final, apenas as notas fiscais que de fato não se enquadravam nas hipóteses de creditamento permitido é que foram glosadas; todas as informações relativas às glosas estão disponíveis nas planilhas localizadas no arquivo não-paginável *GLOSAS 01-trim 2014* de folha 943, na planilha correspondente, onde constam, item por item, nota por nota, todas as glosas efetuadas com o motivo individualizado, salvo em relação às glosas de itens informados de forma consolidada nos registros C191 e C195, onde consta o número da linha na EFD-Contribuições onde foi informado o crédito glosado.

Das glosas das base de cálculo dos créditos

Passa, então, a discriminar as **glossas efetuadas**, como segue indicado, conforme os itens do relatório fiscal.

1) IV.III.4.1 Fretes

Foram glosados:

- a. as despesas com serviços de fretes onde não houve informação do número *DocContab*, identificador do lançamento na contabilidade, identificados como *Lançamento não informado*;
- b. os lançamentos que, apesar de informados, as informações recuperadas do SPED Contábil não eram compatíveis com o frete informado (datas ou valores incompatíveis), identificados como *Lançamento não localizado* e
- c. as despesas contabilizadas em contas que não se referem a fretes de vendas e nem de aquisição de insumos.

2) IV.III.4.2 Crédito Presumido das Atividades Agroindustriais

a. IV.III.4.2.1 Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009

A autoridade fiscal informa que todos os valores creditados relativos aos bens tratados na Lei 12.058/2009 e IN RFB 977/2009 devem ser estornados porque ou havia suspensão na sua aquisição (obrigatória), conforme art. 4º da citada instrução normativa, acima transcrito, e todas as condições para a suspensão estavam presentes, ou tratava-se de bem sujeito a alíquota zero por força das alterações introduzidas na Lei nº 10.925/2004 pela MP 609/2013 ou pela Lei

12.839/2013. Por outro lado, o crédito presumido não era permitido porque a contribuinte estava enquadrada na vedação à apropriação do citado crédito como segue:

- i. Em relação ao Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009, glosou todos os valores relativos à aquisição de carnes, com fundamento no art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009 – que vedava a apuração de crédito presumido sobre a aquisição de carnes por pessoa jurídica que industrializasse os bovinos vivos que adquirisse
- ii. Quanto ao crédito do art. 6º da IN RFB nº 977/2009, a contribuinte não faz jus uma vez que se enquadra na vedação do parágrafo único do mesmo artigo, da mesma forma acima descrita em relação ao art. 34, §1º da Lei 12.058/2009;

Consta, ainda:

- iii. que as informações prestadas pela interessada na resposta ao item 19 da Intimação SEORT/EAC2 nº 2018/35 (informações sobre a compra de bois vivos e de carne, com apuração de crédito presumido) não são compatíveis com o efetivamente apurado na EFD-Contribuições, sendo verificada importante diferença apenas com relação ao informado para as compras de carne bovina e que, assim, foi apurado o crédito efetivo a estornar com base no que foi realmente informado na EFD-Contribuições;

- iv. que a contribuinte apurou créditos com CST 56 e utilizou alíquotas de 7,6% para Cofins e 1,65% para Contribuição para o PIS/Pasep; tais créditos são indevidos pois, por força do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, com a redação da Lei nº 12.839/2013, as carnes bovinas eram tributadas à alíquota zero naquele período e não tinham direito a este creditamento.

b. IV.III.4.2.2 Créditos Presumidos da Lei nº 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/2011

- i. Em relação ao crédito presumido do **art. 5º da IN RFB nº 1.157/2011**, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.03, 01.05, 10.05, 23.04, 23.06 e 23.09.90, sem tributação, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º;
- ii. Em relação ao crédito presumido do **art. 6º da IN RFB nº 1.157/2011**, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: pois é notório que a contribuinte está enquadrada em pessoa jurídica “que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM”, conforme preconizado no inciso III do caput do art. 3º e no §1º do art. 56 da Lei 12.350/2010;

A autoridade fiscal informa, que a interessada, quando intimada a esclarecer como se operava o controle diferenciado de estoques e de registro dos créditos - previsto no art. 14 e art. 15 da IN 977/2009 e artigos 13 a 15 da IN 1.157/2011 -, respondeu que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições previstas nas IN...”. Acrescenta que a interessada também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento diante de tal obrigação imposta pela legislação. Conclui que, tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, uma vez não cumprida a obrigação acessória, o crédito presumido não é passível de apuração.

3) IV.III.4.3 Análise conforme a Natureza da Base de Cálculo do Crédito**a. IV.III.4.3.1 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 01 - Aquisição de bens para revenda**

- i. aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha Aliq Zero ou NT;
- ii. . Bens adquiridos de pessoas físicas para revenda sobre os quais foi apurado crédito presumido com alíquota de 0,99% (PIS) e 4,56%(Cofins), para o qual não há base legal para tal creditamento.

b. IV.III.4.3.2 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 01 - Aquisição de bens utilizados como insumo

- i. aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha Aliq Zero ou NT;
- ii. aquisições de bens e serviços não se enquadram no conceito de insumo, conforme a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, parágrafos 64 e 68; com fundamento no parágrafo 95 do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, foram glosados os gastos com “ferramentas e os instrumentos de medição, suas partes e peças”; também foram glosados os serviços de frete.

c. IV.III.4.3.3 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 03 - Aquisição de serviços utilizados como insumo

Foram glosados os serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018. Foram glosados serviços que não tem relação com a produção e ou que ocorrem após o término da produção e mesmo da armazenagem da mercadoria.

d. IV.III.4.3.4 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 07 – Armazenagem de Mercadorias e Frete na Operação de Venda

Neste tópico a autoridade fiscal traz a consolidação das glosas tratadas no item IV.III.4.1 do relatório fiscal, posto no item 1 deste.

e. IV.III.4.3.5 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 09 - Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação)

Foram glosados os valores referentes a:

- i. depreciação de bens com data de incorporação anterior a 01/05/2004, contrariando o art. 31 da Lei 10.865, de 30/04/2004;
- ii. bens que foram incorporados após o término de cada mês do trimestre, portanto sem direito a depreciação naquele período;

f. IV.III.4.3.6 Natureza da Base de Cálculo do Crédito 10 - Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)

A interessada foi intimada a trazer o demonstrativo das informações referentes ao registro de crédito com base no valor de aquisição de bens incorporados ao Ativo Imobilizado, prestadas no registro F130 da EFD-Contribuições. As

informações presentes na resposta ao item 6 (fl. 340), foram comparadas com as informações presentes nos registros F130 e verificou-se que as informações foram incompletas, não sendo comprovado direito ao crédito, em especial em relação às aquisições com direito ao aproveitamento de crédito em 48 meses, restando glosada parte do crédito. A autoridade fiscal acrescenta que, para este item da intimação, foram concedidos mais de cem dias de prazo para fornecimento das informações.

No item IV.III.4.4 a autoridade fiscal traz demonstrativos com a consolidação dos ajustes, considerando as incorreções nos ajustes de acréscimos apontados no item IV.III.2 e os valores a estornar dos crédito tratados no itens IV.III.4.2.1 e IV.III.4.2.2.

No item IV.IV, traz a apuração dos créditos após as glosas, considerando que a empresa utiliza o rateio proporcional e mantendo os percentuais utilizados na apuração do EFD-Contribuições de cada período.

No item V, consta o resumo da utilização do crédito reconhecido no desconto das contribuições devidas. Salienta que por conta das glosas efetuadas, foram alterados os valores utilizados para desconto dos débitos informados na EFD-Contribuições.

Passa então a tratar da omissão de receitas, as quais não serão aqui relatorizadas em razão de não tratar o presente processo de Auto de Infração.

Da manifestação de inconformidade

Preliminarmente a interessada pede o julgamento em conjunto dos processos relacionados.

Da preliminar de nulidade do Despacho Decisório

Ainda preliminarmente, suscita a nulidade do Despacho Decisório alegando que o procedimento que originou a glosa dos créditos das contribuições está viciado, uma vez que não se buscou alcançar a verdade material dos fatos relacionados à atividade econômica da empresa. Nesse sentido aduz a fiscalização deveria necessariamente realizar instrução probatória e atestar se os créditos tomados referem-se à insumos ligados diretamente ou indiretamente às atividades desempenhadas pela Empresa, não sendo suficiente apenas relacionar itens em planilhas, como ocorreu no presente caso, sob pena da “glosa dos créditos se dar com fundamento em mera presunção”. Alega que, entretanto, a fiscalização, além de não diligenciar nas unidades de produção, também “não analisou as planilhas apresentadas pela empresa”.

Afirma que “o dever de investigação é obrigação da fiscalização, uma vez que a ela incumbe demonstrar o fato impeditivo do direito do contribuinte e lançar eventual exigência tributária”.

Cita o art. 142 do CTN para afirmar que cabe a fiscalização “apurar e constituir o crédito tributário... a fim de obter o verdadeiro *quantum* a ser exigido do

contribuinte”. Conclui que restou caracterizado “vício material” ante a realização das glosas “sem a necessária produção de provas mediante análise das atividades econômicas da empresa”, o que leva à nulidade do presente processo administrativo, nos termos do art. 59, §1º, II do Decreto 70.235/75. Por fim diz ser inadmissível a afirmação da fiscalização de que “o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito”, sendo improcedente a alegação desta de que “os pedidos de ressarcimento de crédito do PIS e da COFINS não cumulativo foram formalizados pela requerente, cabendo-lhe apresentar as provas que amparam seu direito”. A fim de corroborar sua tese, cita julgado do Carf.

Afirma que, caso não decida pela nulidade do Despacho Decisório, impõe-se aos Julgadores a conversão **do julgamento em diligência** (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), determinando à fiscalização a realização de diligência “in loco” em estabelecimentos da Impugnante para que:

(i) esclareça a participação de cada bem/serviço glosado na regular execução das atividades da empresa; (ii) seja efetuado um descritivo minucioso do processo produtivo e das atividades desenvolvidas pela empresa, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens/serviços nestas atividades, aquilatando sua participação em relação ao produto final e sua comercialização; bem como (iii) esclareça se houve o correto creditamento em relação aos produtos com crédito presumido da agroindústria, sob pena de nulidade do despacho decisório.

Dos créditos constituídos indevidamente

Antes de passar a contestação da glosas, a impugnante, item 3.1. **DOS CRÉDITOS SOBRE BENS/SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – CONCEITO DE INSUMO - ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA PARA AS ATIVIDADES ECONÔMICAS DO CONTRIBUINTE - STJ - RESP 1.221.170**, tece suas considerações contra o conceito de insumo adotado pela Receita Federal do Brasil. Afirma que, da ementa do acórdão proferido pelo STJ, verifica-se que a tese fixada foi no sentido de que o produto/serviço/despesa deve ser essencial ou relevante “para o desenvolvimento das atividades econômicas do contribuinte”, para assegurar o direito ao desconto dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas. Que, dada a natureza vinculante da decisão proferida pelo STJ, com fundamento no art. 19, IV, da Lei 10.522/026, a PGFN editou a Nota SEI 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, incluindo o tema sobre o conceito de insumos para aproveitamento dos créditos das contribuições como uma das matérias das quais a Fazenda está autorizada a não recorrer, ficando, portanto, expressamente consignado que tanto os Procuradores da Fazenda Nacional quanto os Auditores Fiscais da Receita Federal estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ. A Receita Federal do Brasil, entretanto, editou o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 - onde esclareceu “as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça do Recurso Especial 1.221.170/PR” – por meio do qual continuou a limitar o conceito de insumos,

admitindo o creditamento somente àqueles itens que estejam ligados diretamente ou indiretamente ao processo de produção de bens ou prestação de serviços desenvolvidos por pessoas jurídicas.

Aduz que, para que a não cumulatividade de tributos incidentes sobre a receita faça sentido é fundamental que se permita o crédito daqueles gastos (“insumos”) que são relevantes ou essenciais para a geração de receita tributável pelas contribuições. E afirma que basta analisar de forma mais detida “os insumos adquiridos pela Impugnante e glosados pela fiscalização para concluir que estão diretamente relacionados ao seu objeto social, sendo relevantes ou essenciais à sua atividade econômica”, permitindo, assim, o creditamento pretendido.

Passa a contestar as glosas.

Serviços de fretes

Em contestação às glosas de serviços dos fretes descritos pela fiscalização como “lançamento não informado” e “lançamento não localizado”, a interessada alega que esses fretes, conferem direito ao crédito, apesar de as planilhas por ela apresentadas conterem inconsistências; isso com base no argumento de que o que “deve ser priorizado no processo administrativo fiscal é a busca pela verdade material dos fatos”. Assim defende que o fato de não constar a informação da contabilização não invalida o direito ao crédito da empresa, bastando que a fiscalização tivesse consultado as notas fiscais e analisado o processo produtivo da empresa para verificar que os tais fretes “são essenciais para empresa”.

Ainda quanto a essas glosas, defende que, na verdade se tratam de fretes diretamente relacionados às atividades da impugnante, sendo uma parcela destes referente a aquisições de bens utilizados como insumos, o que seria permitido, a teor da Solução de Consulta DISIT nº 9077/2017.

Em relação aos demais fretes, alega que apesar de se tratarem de operações de frete entre estabelecimentos da própria empresa, são todos eles decorrentes de uma “cadeia produtiva que se inicia com a industrialização das mercadorias até a sua destinação final, em comercialização para o consumo humano”. Aduz que a essencialidade das despesas com frete fica evidente dentro do complexo ciclo produtivo da empresa, pois “os bens são produzidos em um determinado estabelecimento e, posteriormente, são remetidos a outro em caminhões refrigerados que mantém o produto na condição térmica em que foi produzido”. Argumenta, ainda: a manutenção da refrigeração dos produtos, além de indispensável ao processo produtivo, decorre de obrigação normativa estabelecida pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA; o Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (Doc. 03), que analisou, dentre outros insumos, o frete, comprovou a total relevância e inerência do frete entre estabelecimentos da Manifestante como vinculado e essencial ao seu processo produtivo. Para corroborar seus argumentos, cita decisão do Carf.

Conclui que todas as despesas incorridas nas operações de frete atendem aos critérios de essencialidade e/ou relevância, adequando-se, assim, perfeitamente ao conceito de insumos para os fins de aproveitamento dos créditos.

Operações de movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico

A impugnante defende o direito ao crédito em relação a despesas com operações de movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico alegando que não há como realizar suas operações e gerar receitas sem os referidos serviços e que essas despesas decorrem da armazenagem de seus produtos; aduz que os serviços de armazenagem se desdobrariam em outros que estão diretamente vinculados ao correto acondicionamento dos produtos, quais sejam: a movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico.

Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Equipamentos

A recorrente afirma que "... glosou créditos apropriados sobre peças utilizadas para manutenção de máquinas e equipamentos, inclusive para manutenção dos geradores Stemac, este último porque se relacionaria com a produção de energia elétrica e não com os produtos fabricados" e contesta tal glosa alegando que a aquisição dos materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, incluindo os geradores de energia, são essenciais para manutenção dos produtos refrigerados, sem a qual não seria possível a consecução das suas atividades produtivas, uma vez que se faz imprescindível manter seus equipamentos de produção funcionando com perfeição com sua manutenção periódica.

A título exemplificativo, a Impugnante apresenta algumas peças que são utilizadas em suas máquinas (diretamente vinculadas à sua produção), cuja manutenção é essencial para que continuem operando regularmente, e que foram indevidamente glosadas pela fiscalização. E junta fotos de algumas das máquinas que necessitam regularmente de manutenção em suas peças.

Acrescenta que, no mesmo sentido, ocorre com os serviços de manutenção e a aquisição de peças e ferramentas para a manutenção das suas máquinas, sem as quais resta inviabilizada a sua atividade produtiva e, conseqüentemente, a sua atividade econômica, o que revela a essencialidade da referida manutenção com as respectivas aquisições de peças com esta finalidade.

Custos com Instrumentos

Alega que sem a utilização de instrumentos vinculados à medição, verificação de temperatura, etc. fica inviabilizada a atividade desenvolvida pela Impugnante, uma vez que não será possível a entrega do produto final aos seus consumidores, razão pela qual resta demonstrada a aplicação direta desses instrumentos no processo produtivo e a correta apropriação do crédito das contribuições

Com fundamento nos parágrafos 49 e 53 Parecer Normativo COSIT nº 05/18, defende o direito ao crédito alegando que tais instrumentos seriam relevantes às

suas atividades, pois se destinam especialmente a atender os critérios impostos a ela por exigência legal.

Quitação dos débitos relacionados às glosas de bens e serviços que não atendem ao conceito de insumo

A impugnante junta quadros demonstrativos de créditos que “se refere a bens e serviços em que a Impugnante reconhece a tomada indevida dos créditos e conseqüentemente a exigência fiscal” e informa que realizará, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da data da intimação do presente Auto de Infração, “a quitação dos créditos de PIS e COFINS mediante compensação”, com a redução da multa exigida, nos termos do art. 6º da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pelo art. 28 da Lei nº 11.941/09, anexando oportunamente os documentos que comprovam a “extinção do débito das contribuições devidas”.

Da glosa de aquisições de bens sujeitos à alíquota zero

No item 4.3.1 de sua impugnação, a interessada contesta as glosas das aquisições de “bens adquiridos para a revenda” e “bens utilizados como insumos” alegando, inicialmente, que parte das operações listadas pela fiscalização na planilha “Alíq ZERO ou NT” não foram adquiridas com alíquota zero. Informa que alguns dos produtos adquiridos pela Impugnante e listados na autuação não estão enquadrados na legislação que autoriza a aplicação do benefício da alíquota zero, razão pela qual são devidamente tributados pelo fornecedor da mercadoria e traz uma planilha onde indica “por amostragem”, algumas das mercadorias que foram indicadas na planilha “Alíq ZERO ou NT”, mas que foram tributadas pelos fornecedores. Por conta disso, pede a nulidade do Auto de Infração.

No mais, a interessada defende o direito ao crédito alegando, em síntese, que: o instituto da isenção o da alíquota zero são espécies que exoneram o tributo; o legislador ao submeter um determinado produto à alíquota zero, por neutralizar a obrigação tributária para fins de incidência de um tributo, ele na verdade o está isentando do pagamento. Ao final conclui que “a regra do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que trata da isenção, aplica-se, *in totum*, às situações definidas como alíquota zero”.

Defende ainda que caso se entenda que a alíquota zero não é caso de isenção e tampouco o é de imunidade ou de não-incidência, resta que “a aquisição desses insumos é tributada, porém à alíquota zero”, caso em que caberia a aplicação da regra geral de apropriação do crédito das contribuições.

Possibilidade da manutenção dos créditos de produtos adquiridos à alíquota zero

A impugnante defende que tem direito a manutenção dos créditos de PIS e Cofins apurados no regime não cumulativo, na hipótese outrora vedada pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Leis 10.637/02 e 10.833/03, pelas aquisições, tendo em vista as disposições do art. 17 da Lei 11.033/04, devendo assim, julgado improcedente o Auto de Infração.

Produtos adquiridos com crédito presumido da agroindústria

A interessada inicialmente defende que os dispositivos legais trazidos como fundamento das glosas - art. 34, § 1º, da Lei 12.058/2009; art. 32, mencionado no referido § 1º; arts. 56, § 1º e 54, inciso IV, da Lei nº 12.350/2009 -, ao contrário do entendimento fiscal, permite a tomada de crédito presumido em relação aos bens adquiridos com suspensão das contribuições quando a saída não está beneficiada com a mesma suspensão, como é o caso de que se trata.

No que tange à ausência do “controle de estoques diferenciados”, previsto nos art. 14 e art. 15 da IN 977/2009 e artigos 13 a 15 da IN 1.157/2011, a interessada afirma que possui um controle de estoque o qual, devido à complexidade de sua cadeia, não se dá na entrada das aquisições mas é realizado no momento da saída dos bens produzidos, quando a empresa consegue aferir a utilização dos bens adquiridos.

A recorrente defende a impossibilidade da aplicação da suspensão obrigatória nas aquisições de insumos, considerando que, em determinados casos, não é possível saber a destinação final do produto adquirido e atestar se serão utilizados nos termos das condições previstas para a aplicação da suspensão (se este será tributado ou não na saída). Somente quando da saída final desses bens é que apura o valor das contribuições a ser recolhido aos cofres públicos, bem como o respectivo crédito presumido a ser apropriado proporcionalmente de acordo com as saídas tributadas e/ou não tributadas e, igualmente, realiza os estornos necessários de bens com saídas sem tributação, como é o caso de venda de animal vivo.

Segue alegando que, entretanto, caso a fiscalização não tivesse ignorado esse procedimento de controle, a fim de buscar a verdade material dos fatos, teria concluído que a empresa apropriou crédito em regularidade com a legislação de regência.

Ao final pugna que a Delegacia de Julgamento analise o controle da empresa e o cálculo contábil e fiscal por ela realizado e, sendo necessário, determine a realização de diligência *in loco*, em atenção ao princípio da verdade material.

Informa que traz planilhas em anexo através das quais, segundo alega,

São, portanto, identificadas todas as vendas de produtos classificados como in natura de aves ou suínos, carnes salgadas de aves ou suínos, produtos industrializados que consomem carne de aves ou suínos na sua elaboração, rações para alimentação de aves ou suínos vivos, rações para alimentação de outros animais vendidos no Mercado Interno e/ou Mercado Externo, venda de milho, soja, sorgo, lecitina, farelo de soja, óleo de soja, margarinas, farinhas e casca de soja.

E explica que:

Após a identificação do percentual da proporção de cada tipo de receita sobre o total das receitas em que ocorreu consumo de insumo adquirido com suspensão de PIS/Pasep e da COFINS, é elaborado o cálculo do crédito presumido a ser

*apropriado com base na Lei nº 10.925/2004 ou Lei nº 12.350/2010. Obtendo-se, assim, o resultado do novo cálculo, **com base na proporção das receitas.***

Diante disto, é possível identificar o valor de direito da Manifestante referente ao crédito presumido em discussão, sendo esse resultado comparado com o valor de créditos apropriados nos registros dos documentos fiscais.

[...]

Por fim, verifica-se se a Manifestante possui valores a serem creditados ou a serem estornados do PIS/Pasep e da COFINS:

Defende, por fim que:

Não há lei que impeça a Impugnante em apurar os créditos em discussão na forma acima exposta, uma vez que se deve sobrepor no presente caso é o princípio da verdade material e da praticabilidade tributária, de tal forma que às Leis nºs 12.058/09 e 12.350/2010 devem se amoldar à complexa cadeia produtiva da empresa.

Inconstitucionalidade da limitação à tomada de créditos de Depreciação – art. 31 da Lei nº 10.865/04

Alega que a previsão de vedação à tomada de crédito de depreciação dos bens do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004, introduzida pelo art. 31 da Lei nº 10.865/04, é absolutamente inconstitucional, uma vez que ofende o princípio da não cumulatividade. Acrescenta que a previsão legal superveniente que vedou o seu direito ao crédito, nas operações realizadas anteriormente à publicação da lei violou a segurança jurídica e o princípio da irretroatividade da lei tributária.

Créditos de bens incorporados ao Ativo Imobilizado com base no valor de aquisição

Afirma a impugnante que “A controvérsia no presente caso diz respeito à suposta “ausência de indicação da data de aquisição” dos bens informados na EFD-Contribuições. Em razão de tal fato, a Fiscalização glosou os créditos apropriados pela Impugnante”. E argumenta que: a Fiscalização deixou de promover as diligências necessárias para atestar a legalidade dos créditos apropriados; “os créditos ... decorrem de máquinas e equipamentos que foram adquiridos por empresas incorporadas”; “a Impugnante não conseguiu acesso integral especificamente àquelas que foram indicadas pela Fiscalização como ausentes”; “Toda a base glosada pela Fiscalização decorre, de forma incontroversa, de máquinas e equipamentos incorporados ao seu ativo imobilizado - tanto é verdade, que sequer há este questionamento pela Autoridade Fiscal”.

Acrescenta que a Fiscalização não pode glosar os créditos apropriados com base em meras presunções, de modo que, caso entenda que qualquer crédito aproveitado pela Impugnante seja indevido, deverá diligenciar de modo a privilegiar a busca pela verdade material.

Na sequência a interessada passa a impugnar os valores lançados em razão da omissão de receitas, argumentos que não serão aqui relatorizados, haja vista o presente processo não tratar de Auto de Infração.

Pedido

A interessada requer a nulidade do despacho decisório e, alternativamente, que seja julgada procedente a presente manifestação de inconformidade, cancelando-se o despacho decisório para que seja deferido o PER e homologadas as Dcomp.

A Contribuinte foi intimada da decisão em data de 13/09/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 2224), apresentando o Recurso Voluntário em 11/10/2019 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 2226), o que fez com os seguintes pedidos:

Ante o exposto, requer dignem-se V.Sas., preliminarmente, a reformar o r. Acórdão recorrido para reconhecer a nulidade do Despacho Decisório nº 2602976 e de todo o procedimento fiscal, com o seu respectivo cancelamento, posto que para a correta glosa de créditos de PIS e COFINS é indispensável que a fiscalização analise com o devido cuidado o processo produtivo da empresa e aplicação dos insumos cujo crédito foi glosado, o que não se verificou no presente caso, acarretando em um evidente vício material, nos termos do art. 142 do CTN e art. 59, §1º, II do Decreto 70.235/75.

No mérito, requer dignem-se V.Sas. a dar provimento ao presente Recurso Voluntário, para o fim de reconhecer integralmente os créditos de PIS, apurados no 1º trimestre de 2014, deferindo o Pedido de Restituição nº 09935.42168.300514.1.1.18-3004, e homologar as respectivas DCOMPs.

Considerando a conexão existente entre o presente processo e os PAF's nos 11516.724007/2018-64 e 10983.910062/2018-04, requer-se o seu julgamento em conjunto, a fim de evitar-se decisões conflitantes sobre a mesma matéria.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Preliminarmente

2.1. Da Contestação de Todas as Glosas

Consta no acórdão recorrido que a Contribuinte não contestou as seguintes glosas:

- De aquisição de bens adquiridos de pessoas físicas para revenda sobre os quais foi apurado crédito presumido com alíquota de 0,99% (PIS) e 4,56%(Cofins), para o qual não há base legal para tal creditamento;
- Dos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado incorporados após o término de cada mês do trimestre, portanto sem direito a depreciação naquele período;
- De aquisição dos bens e serviços que não atendem ao conceito de insumo, listados nos quadros do item 3.1.5 da impugnação, como segue:

Período Apuração	Cód. Mercadoria	Descrição Mercadoria	PIS	Base de Cálculo	Va
janeiro-14	241898	ARROZ PARBOILIZADO		11.580,00	
janeiro-14	611672	ARROZ PARBOILIZADO		9.669,30	
janeiro-14	611673	ARROZ PARBOILIZADO		19.338,60	
janeiro-14	956920	SERVICO DE TRANSPORTE DE VEICULOS		19.971,60	
janeiro-14	121361	SERV VIAGEM HOTELARIA EXTRAS		3.617,33	
janeiro-14	914895	SERVICO LAVAGEM CAMINHAO MUNCK		2.500,00	
janeiro-14	412171	SERVICO HOSPEDAGEM		2.160,00	
janeiro-14	905491	SERVICO KM RODADO		1.438,40	
janeiro-14	887535	SERVICO CONFECCAO DE LONA BACK LIGHT		1.400,00	
janeiro-14	220628	SERV EVENTOS SSMA		1.000,00	
janeiro-14	977820	SERVICO SOCORRO ESTRADAS		60,00	
fevereiro-14	245844	ARROZ PARBOILIZADO		46.435,80	
fevereiro-14	579108	ARROZ PARBOILIZADO		48.346,50	
fevereiro-14	121394	SERV EVENTOS LDC DE ESPACO/LOCAL/SALAS		6.580,00	
fevereiro-14	24830	SERVICO MUDANCA DE FUNCIONARIOS		3.600,00	
fevereiro-14	972615	SERVICO INSTALACAO DE PELICULAS		3.496,00	
março-14	615080	ARROZ PARBOILIZADO		40.530,00	
março-14	918163	SERVICO MONTAGEM DE CENARIO		5.000,00	
Totais				226.723,53	

Diante do entendimento pela ausência de impugnação, o ilustre julgador a quo deixou de analisar tais matérias, considerando definitivo o lançamento sobre a glosa dos valores a estas correspondentes.

Em suma, analisando a peça de Impugnação, é possível verificar que realmente foram contestadas as matérias apontadas pelo ilustre julgador de primeira instância.

E tanto é que a decisão recorrida expressamente adentrou em tais matérias, analisando todos os itens contestados pela Contribuinte.

Portanto, no mérito serão analisados os argumentos da defesa com relação às glosas e demais itens incluídos no auto de infração.

2.2. Nulidade

A Recorrente pede a nulidade das glosas realizadas por falta de análise da atividade empresarial para verificação de cada item, bem como por falta de análise das planilhas apresentadas durante o procedimento fiscal, tampouco diligências, pela Fiscalização, junto aos

estabelecimentos industriais, permitindo detida averiguação sobre a relevância e essencialidade dos materiais e dos serviços que foram objeto da glosa.

Em síntese, o pedido de nulidade tem por argumento principal a superficialidade da análise das informações necessárias para a apuração dos créditos tributários, bem como da falta de fundamentação em laudo técnico, o que inverte o ônus da prova de forma indevida e fere o princípio da verdade material.

Sem razão à defesa.

Em que pese a imprescindível análise pela Unidade Preparadora sobre a participação dos itens identificados como insumos, além de partes e peças indicadas como bens do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo da empresa, entendo que não é causa para que seja declarada nulidade das glosas objeto deste litígio.

Com relação ao ônus da prova, importante frisar que é do Contribuinte o encargo de comprovar os requisitos sobre o direito invocado para manutenção dos créditos glosados, na forma prevista pelo artigo 373, I do Código de Processo Civil.

Com relação às omissões de receitas, entendo que não há o enquadramento nos casos previstos nos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, que assim estabelecem:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Por tais razões, afasto a preliminar invocada em defesa e passo à análise da controvérsia apresentada em relação ao mérito.

3. Mérito

3.1. Da análise dos critérios de relevância e essencialidade sobre os insumos indicados pela Contribuinte

3.1.1. Do conceito de insumo

Versa o presente litígio de Pedido de Ressarcimento (PER) eletrônico e Declarações de Compensação (Dcomp) de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de incidência não cumulativa apurado no primeiro trimestre-calendário de 2014.

Conforme Relatório Fiscal relativo ao procedimento de fiscalização dos tributos PIS e COFINS apurados pela contribuinte no período de janeiro a março de 2014, cuja conclusão serviu de base para os Despachos Decisórios e Auto de Infração objetos dos seguintes processos:

Quadro 1 – Processos relacionados – 1º trimestre-calendário de 2014				
	Pedido de Ressarcimento	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS
1	09935.42168.300514.1.1.18-3004	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	10983.910062/2018-04	11516.724007/2018-64
2	15018.28494.300514.1.1.19-9350	COFINS NÃO CUMULATIVA - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO	10983.910063/2018-41	

A Recorrente tem como objeto social a atividade no mercado interno e externo de industrialização, comercialização varejista e atacadista, exploração de alimentos em geral, principalmente os derivados de proteína animal e produtos alimentícios que utilizem a cadeia de frio como suporte de distribuição; industrialização de rações, nutrientes e suplementos alimentares para animais, de óleos vegetais, gorduras e laticínios; bem como, a exploração, conservação, armazenamento, ensilagem e comercialização de grãos; a prestação de serviços de alimentação em geral; a prestação de serviços de transporte, logística e distribuição de cargas e alimentos em geral, entre outros.

Segundo a defesa, desenvolve suas atividades em maior escala com industrialização de produtos de origem animal, passando pela criação, abate, produção, até o transporte ao seu consumidor final (ou até o porto para a posterior exportação das mercadorias).

A controvérsia posta neste litígio trata sobre a necessária análise sobre os insumos que deram origem ao direito creditório pleiteado, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, pelo qual o Egrégio Superior Tribunal de Justiça concluiu que, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, conforme a

imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito deve ser calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínseco à atividade econômica da empresa.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

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

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

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, **os Ministros do STJ adotara uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.** Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. **Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.**

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

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

decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem destaques no texto original)

Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Por tais razões, para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, o conceito de insumos passou a abranger todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Delimitado o alcance do conceito de insumo que deverá ser considerado em julgamento ao presente caso, passo à análise do direito creditório pleiteado pela Recorrente, o

que faço adotando a premissa de que se trata de uma empresa que tem por atividade econômica a produção de alimentos para consumo humano e, portanto, que exige atenção especial às regras sanitárias específicas, sem as quais, por questões óbvias, resta impedida a efetividade de suas operações.

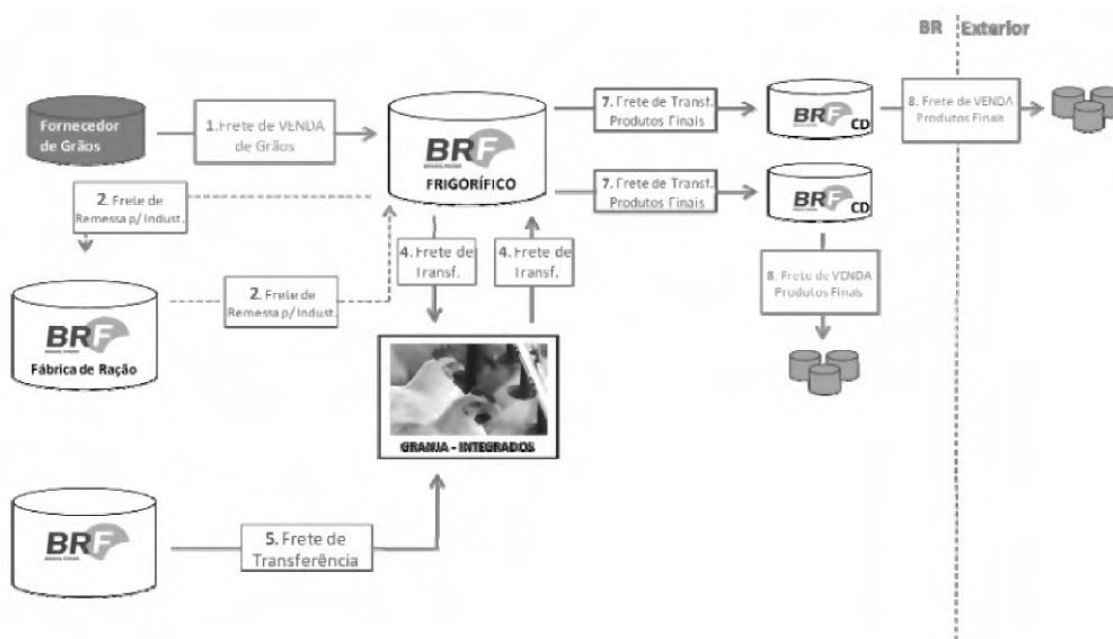
3.1.2. Fretes

Consta em Relatório Fiscal que foram glosados os créditos originados das seguintes despesas:

- a. as despesas com serviços de fretes onde não houve informação do número *DocContab*, identificador do lançamento na contabilidade, identificados como *Lançamento não informado*;
- b. os lançamentos que, apesar de informados, as informações recuperadas do SPED Contábil não eram compatíveis com o frete informado (datas ou valores incompatíveis), identificados como *Lançamento não localizado e*
- c. as despesas contabilizadas em contas que não se referem a fretes de vendas e nem de aquisição de insumos.

Argumentou a defesa que os fretes que deram origem aos créditos pleiteados se tratam daqueles diretamente relacionados às atividades da Recorrente como, por exemplo, para aquisições de bens utilizados como insumos, uma vez que a essencialidade das despesas com frete fica evidente dentro do complexo ciclo produtivo da empresa, pois os bens são produzidos em um determinado estabelecimento e, posteriormente, são remetidos a outro em caminhões refrigerados que mantém o produto na condição térmica em que foi produzido.

Para tanto, demonstrou em razões recursais o seguinte resumo do seu processo produtivo:



Conforme informações constantes dos autos, **os fretes em referência são realizados desde o ciclo produtivo da empresa até a venda das respectivas mercadorias (art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), os quais são realizados por meio de transportes especiais, com vistas à manutenção da integridade e qualidade de seus produtos, sob pena de não se ter um alimento apto ao consumo humano.**

De acordo com a defesa, a manutenção da refrigeração dos produtos é exigência legal estabelecida pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA, a exemplo dos arts. 1º, 3º e 4º Resolução CISA/MA/MS nº 10/1984 (necessidade de manutenção da temperatura durante todas as fases do processo produtivo – produção até comercialização – incluindo o transporte do produto), o item 8.2, anexo, da Portaria MAPA nº 368/97 (controle da temperatura dos alimentos na fase de transporte) e o item 8.8.2 da Portaria ANVISA nº 326/97.

O ilustre julgador *a quo* manteve a glosa com a seguinte conclusão:

Ocorre que a questão da essencialidade e relevância do gasto para fins de aferição do direito ao crédito (decisão do STJ – RE nº 1.221.170/PR), como visto no item 3.1 deste voto, é pertinente tão somente para os gastos previstos no inciso II do art. 3º das leis, ou seja, aquisição de bens e serviços “utilizados como insumo na... produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. E somente podem ser considerados insumos bens e serviços aplicados e utilizados tão somente no processo produtivo da empresa, do qual resultará o serviço prestado ou o bem destinado à venda.

Quanto ao serviço de frete, a legislação permite o creditamento, desde que tomados de pessoas jurídicas, nas seguintes hipóteses:

(1ª) no caso de se entender que o serviço de frete seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, hipótese de crédito tratada no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2002 (crédito cuja base de cálculo deve ser informada na Linha 03 - Serviços Utilizados como Insumos, das Fichas 06A e 16A do Dacon) - e

(2ª) no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, crédito previsto no inciso IX do artigo 3º c/c com artigo 15 da Lei nº 10.833/2003 (valores informados na Linha 07 - Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda).

Observe-se que há, ainda, uma terceira hipótese de creditamento de custos com serviços de frete possível, além das expressamente previstas na legislação acima colocadas (hipótese que vem sendo acolhida pela Receita Federal do Brasil): esta se verifica quando o custo do serviço de frete, suportado pelo adquirente, é aplicado na aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, isso em razão de o valor do serviço integrar o valor de aquisição de tal bem, passando então a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo.

Ou seja, não procede o entendimento da recorrente de que quaisquer serviços de frete, em sendo essenciais ou relevantes à atividade empresarial e comercial da empresa, conferem direito ao crédito. Ao contrário do que entende a interessada, não é qualquer serviço de frete que lhe garante direito a crédito, mas apenas o que a legislação permite, como acima exposto.

Entendo que assiste razão à defesa:

Como mencionado acima, as atividades da Contribuinte são realizadas para o comércio de produtos de origem animal resfriados, frigorificados, as quais estão submetidas à regulamentação de órgãos públicos de controle e fiscalização, tais como ANVISA, Ministérios da Saúde e da Agricultura, com atuação direta do Serviço de Inspeção Federal na exigência de conformidades com regras de higiene, limpeza, conservação e qualidade, sob pena de condenação (perda) dos produtos, interdição de setores e dos próprios estabelecimentos frigoríficos.

A título de exemplo de normas reguladoras, a defesa apresentou os seguintes normativos:

- ✓ Resolução nº 10/1984, do Ministério da Agricultura, com instruções sobre a conservação de produtos industrializados perecíveis até a chegada ao consumidor final;
- ✓ Portaria SVS/MS nº 326/1997: estabelece controle sanitário de alimentos com o objetivo de proteger os consumidores mediante a adequação às boas práticas de fabricação de alimentos;
- ✓ Resolução nº 275/2002, da ANVISA: que dispõe sobre o Regulamento Técnico de Procedimentos Operacionais Padronizados aplicados aos Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos e a Lista de Verificação das Boas Práticas de Fabricação em Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos.

Com razão à defesa.

O Decreto nº 30.691, de 29 de março de 1952, vigente na época dos fatos (2014), que aprovou o Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal (Lei nº 1.283, de 18 de dezembro de 1950), posteriormente revogado pelo Decreto nº 9.013, de 29 de março de 2017, estabeleceu as normas que regulam, em todo o território nacional, a inspeção e a fiscalização industrial e sanitária de produtos de origem animal, destinadas a preservar a inocuidade, a identidade, a qualidade e a integridade dos produtos e a saúde e os interesses do consumidor, executadas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento nos estabelecimentos registrados ou relacionados no Serviço de Inspeção Federal.

Vejamos o que dispõe o Decreto nº 30.691, de 29 de março de 1952:

Art. 2º **Ficam sujeitos a inspeção e reinspeção previstas neste Regulamento** os animais de açougue, a caça, o pescado, o leite, o ovo, o mel e a cêra de abelhas e seus produtos e subprodutos derivados.

§ 1º **A inspeção a que se refere o presente artigo abrange, sob o ponto de vista industrial e sanitário** a inspeção "ante" e "post-mortem" dos animais, o recebimento, manipulação, transformação, elaboração, preparo, conservação, **condicionamento**, embalagem, depósito rotulagem, **trânsito** e consumo de quaisquer produtos e subprodutos, adicionados ou não de vegetais, destinados ou não à alimentação humana.

Vejamos, ainda, o que dispõe a **Portaria nº 326, de 30 de julho de 1997**, que aprovou o Regulamento Técnico; "Condições Higiênicos-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos":

8.8 – Armazenamento e transporte de matérias-primas e produtos acabados:

8.8.1 – As matéria-primas e produtos acabados devem ser armazenados e transportados segundo as boas práticas respectivas de forma a impedir a contaminação e/ou a proliferação de microorganismos e que protejam contra a alteração ou danos ao recipiente ou embalagem. Durante o armazenamento deve ser exercida uma inspeção periódica dos produtos acabados, a fim de que somente sejam expedidos alimentos aptos para o consumo humano e sejam cumpridas as especificações de rótulo quanto as condições e transporte, quando existam.

8.2.2. – Os veículos de transportes pertencentes ao estabelecimento produtor de alimento ou por contratado devem atender as boas práticas de transporte de alimentos autorizados pelo órgão competente. Os veículos de transporte devem realizar as operações de carga e descarga fora dos locais de fabricação dos alimentos, devendo ser evitada a contaminação dos mesmos e do ar por gases de combustão. Os veículos destinados ao transporte de alimentos refrigerados ou congelados devem possuir instrumentos de controle que permitam verificar a umidade, caso seja necessário e a manutenção da temperatura adequada.

Destaco igualmente a **Resolução RDC ANVISA nº 275 de 21 de outubro de 2002**, que dispõe sobre o Regulamento Técnico de Procedimentos Operacionais Padronizados aplicados aos Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos e a Lista de Verificação das Boas Práticas de Fabricação em Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos. Vejamos:

2. DEFINIÇÕES

Para efeito deste Regulamento, considera-se:

2.1. Procedimento Operacional Padronizado - POP: procedimento escrito de forma objetiva que estabelece instruções sequenciais para a realização de operações rotineiras e específicas na produção, armazenamento e transporte de alimentos. Este Procedimento pode apresentar outras nomenclaturas desde que obedeça ao conteúdo estabelecido nesta Resolução.

O Anexo II da Resolução RDC acima, prevê entre a lista de verificação das boas práticas de fabricação em estabelecimentos produtores/industrializadores de alimentos, as conformidades o transporte do produto final (ITEM 4.5).

Para análise sobre os critérios da essencialidade e relevância de tais despesas, destaco o voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, **constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;**

Relevância - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, **integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.** (sem destaques no texto original)

Como já mencionado neste voto, reitero que os Itens 16 e 17 da NOTA SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, o qual direciona o conceito de insumos adotado pelo STJ, devendo ser observado o “teste de subtração” a que se refere o voto do Eminente Ministro Mauro Campbell Marques, sendo que a **“definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo”**.

Outrossim, ao tratar sobre o conceito de insumo definido pelo Eg. STJ, o **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018** abordou os gastos com frete posteriores ao processo produtivo da seguinte forma:

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“*água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI*”), excluindo de plano de tal conceito

itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das

contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, **tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.**

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades

de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, **salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.**

(...)

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, **em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.**

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

57. **Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda,** como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional

de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas, etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.

58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.

59. Assim, conclui-se que, **em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.**

Considerando a singularidade da cadeia produtiva da Recorrente, demonstrada nas explicações trazidas em razões recursais, bem como das exigências traçadas pelas normas sanitárias, é de flagrante constatação que os fretes em análise enquadram-se nos critérios de **essencialidade e relevância**, cuja subtração resulta em perda da qualidade, além de infringir disposições legais dos órgãos sanitários, a exemplo dos normativos acima citados.

Com relação aos fretes sobre transferências de embalagens e matérias-primas, entendo que na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, os gastos com frete por prestação de serviços de transporte de insumos, incluindo os produtos inacabados, entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte propiciam a dedução de crédito como insumo de produção/industrialização de bens destinados à venda, nos termos do artigo 3º, II da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados 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, inclusive combustíveis e lubrificantes, [...]; (grifos não originais)**

Os fretes em referência são essenciais e relevantes para a atividade da empresa Recorrente, uma vez que estão vinculados às etapas de industrialização do produto e seu objeto social e, com isso, podem ser inseridos no conceito de insumos em razão da essencialidade ao processo produtivo, nos moldes definidos pelo Superior Tribunal de Justiça.

Neste sentido já decidiu este Tribunal Administrativo em processos da mesma Contribuinte, a exemplo do v. Acórdão nº 3302-007.270, de relatoria do Ilustre Conselheiro Raphael Madeira Abad, proferido no Processo Administrativo Fiscal nº 11080.907193/201590, cuja Ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITO DE PIS.

Os custos com os serviços de transporte intercompany de matérias-primas, produtos intermediário e produtos acabados, com os serviços realizados nos navios e nos portos tendentes a retirar as mercadorias dos porões e destiná-las à empresa, bem como os valores dispendidos com aluguéis de imóveis, máquinas e caminhões utilizados na indústria, aquisição de embalagem, aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI), movimentação de materiais, armazenagem e tratamento de resíduos geram créditos de PIS quando demonstrado que são essenciais e relevantes para a atividade do contribuinte.

No mesmo sentido já se posicionou a Câmara Superior, a exemplo dos acórdãos abaixo citados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO.

Geram direito aos créditos da não cumulatividade, a aquisição de serviços de fretes utilizados para a movimentação de insumos e produtos em elaboração no próprio estabelecimento ou entre estabelecimentos do contribuinte.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito

passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. **(Acórdão nº 9303-008.058)**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS**

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. **(Acórdão nº 9303-007.283).**

Com relação aos fretes sobre transferências de produtos acabados, entendo que os custos de frete de mercadorias de produtos acabados geram o direito ao crédito das contribuições, uma vez que se referem à fretes em operações de vendas, enquanto serviços intermediários e necessários, considerando que as embalagens são carregadas diretamente dentro do caminhão, pois se tratam de toneladas de fertilizantes, os quais possuem necessidades específicas de armazenamento para conservar a qualidade do produto, conforme descrito pela Recorrente.

Por sua vez, igualmente cabe destacar que a Fiscalização não contestou a forma como ocorriam os fretes para transferências de produtos acabados apresentada pela Contribuinte, sendo que a glosa de tais créditos ocorreram em razão do entendimento sobre conceito de insumos que há época se adotada, nos termos previstos pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Com isso, pelas mesmas razões já destacadas neste voto, entendo pela possibilidade de aproveitamento de créditos da contribuição para o PIS sobre serviços de fretes nas operações de venda, os quais demonstra-se relevantes para as atividades da Recorrente.

No mesmo sentido, destaco as seguintes decisões proferidas em processos administrativos da mesma Contribuinte, abaixo citados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2004 a 30/09/2004

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES.
TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.

Os créditos decorrentes do princípio da não-cumulatividade do ICMS, apurados de forma presuntiva, não se constituem em receitas da pessoa jurídica e não integram a base de cálculo do PIS não-cumulativo.

Nos termos do §8º, do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado que há a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo da contribuição social em razão da não-cumulatividade do próprio ICMS. A Relatora entendeu tratar-se de um incentivo fiscal. **(Acórdão nº 9303-009.485 - PAF nº 11686.000350/2008-96- Relatora: Conselheira Vanessa Marini Cecconello)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 31/07/2006 a 30/09/2006

DO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece do Recurso Especial quando as situações fáticas consideradas nos acórdãos indicados como paradigmas são distintas da situação tratada no acórdão recorrido, não se prestando os arestos referenciados, por conseguinte, à demonstração de dissenso jurisprudencial.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda". **(Acórdão nº 9303-007.843 - PAF nº 11686.000378/2008-23- Relatora: Conselheira Vanessa Marini Cecconello)**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 31/07/2005 a 30/09/2005

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL.

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido assenta-se em dois fundamentos autônomos e a parte traz divergência jurisprudencial somente com relação a um deles. Assim, o recurso especial não pode ser conhecido quanto à possibilidade de apresentação de provas posteriormente à impugnação.

INSUMOS. FRETES PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo, ainda, no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda".

(Acórdão nº 9303-007.105 - PAF nº 11686.000374/2008-45 - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

Destaco os fundamentos que embasaram o r. voto condutor da do v. Acórdão nº 9303-007.105, acima citado, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi recentemente julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170/PR pela sistemática dos recursos repetitivos, pois pendente de julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

Assim, os valores decorrentes da contratação de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois

são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em despesas na operação de vendas. O direito ao crédito encontra amparo no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, que contemplam a expressão "frete na operação de venda".

No caso dos autos, conforme afirmado pela Contribuinte e não contestado pela Fiscalização, está consolidado que os fretes entre os estabelecimentos da empresa são de matéria-prima e uma pequena parte de produtos acabados, defendendo serem ambos passíveis de créditos, em consonância com o acórdão colacionado como paradigma (nºs 3401-002.075 e 340203.148).

A partir da descrição da atividade da Recorrente na peça do apelo especial, é possível chegar-se a melhor compreensão quanto à essencialidade/pertinência do frete entre estabelecimentos, tanto de matérias-primas quanto de produtos acabados, para o seu processo produtivo. Reproduzem-se os argumentos constantes às fls. 385 a 387, in verbis:

[...]

Veja-se que no caso em comento os fretes praticados durante o processo produtivo são os seguintes:

- 1. Frete com a aquisição de matéria-prima para fabricar fertilizantes (exemplo nitrogênio, fósforo e potássio);*
- 2. Remessa para industrialização da matéria-prima;*
- 3. Frete do produto até outro estabelecimento da Recorrente para armazenagem e venda final.*

Ou seja, os produtos da Recorrente como condição para bem desempenharem sua função, são higroscópicos e, portanto, com absorção de umidade apresentam perda de suas plenas qualidades em período relativamente curto (cerca de 18 a 24 meses), não sendo adequado armazená-los por longo tempo. Por isso, é possível afirmar que, tal como ocorre no acórdão paradigma, o caso da Recorrente possui peculiaridades que fazem com que o seu processo produtivo não termine na fábrica, mas somente quando o produto industrializado acabado é entregue ao produtor rural, destinatário final, em condições aptas para uso na lavoura.

Para minimizar a deterioração na qualidade e para evitar problemas de segurança no transporte, deve-se prestar atenção tanto às propriedades iniciais do fertilizante quanto aos procedimentos corretos de manuseio do fertilizante. O manuseio e o transporte correto do fertilizante devem ser baseados nas condições climáticas, no tipo de fertilizante e na forma como é expedido (granel ou sacos):

[...]

No caso em tela, a Recorrente possui sede em Porto Alegre e unidades em vários Estados da federação, existindo em determinados casos (embora muito menos usual do que a remessa de matéria prima) a remessa de produtos acabados destinados à venda. Isso é fácil de compreender: a unidade de Porto Alegre, por exemplo, pode ter em estoque determinado produto vendido pela unidade de Imperatriz, no interior do Maranhão.

A fim de atender à demanda que lhe foi encaminhada, não se deve exigir que a empresa produza, no Maranhão, o fertilizante de que já dispõe estocado no Rio Grande do Sul, já que, como narrado linhas acima, o fertilizante se deteriora rapidamente com o passar do tempo,

devendo sempre ser comercializado o produto que se encontra há mais tempo em estoque. Mas ao transportar a mercadoria até suas unidades pelo país, a contribuinte gasta um considerável montante em frete. Porém, se os bens transportados já estão destinados à venda, esse frete também deve estar sujeito aos créditos de PIS e de COFINS previstos nos artigos 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03, pois há apenas um deslocamento do trajeto que seria realizado originalmente, caso o produto saísse do estabelecimento industrial de Porto Alegre e fosse transferido diretamente ao comprador.

[...]

Pela argumentação exposta, **há de ser reformado o acórdão recorrido e reconhecido o direito ao crédito com relação às despesas de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.** (sem destaques no texto original)

Neste mesmo sentido vem se posicionando a Câmara Superior deste Tribunal Administrativo, a exemplo dos acórdãos cujas Ementas abaixo reproduzo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS**

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

DESPESAS. FRETES. TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIO. EXPORTAÇÃO.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte, destinados à exportação, inclusive, para a formação de lote, constituem despesas na operação de venda e dão direito a créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. (Acórdão nº 9303-007.286 - PAF nº 13971.001080/2004-17-
Contribuinte: Bunge Alimentos S/A – Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
(COFINS)**

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/07/2007

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. FRETES DE PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se

reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre gastos com fretes no transporte de produtos inacabados e insumos entre estabelecimentos.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. REMESSA PARA DEPÓSITO OU ARMAZÉM GERAL.

Cabe à constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, inclusive os de mercadorias ou produtos acabados para remessa para depósito fechado ou armazém geral.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições. **(Acórdão nº 9303-009.715 - PAF nº 13971.720236/2009-77 - Contribuinte: Bunge Alimentos S/A – Relatora: Conselheiro Tatiana Midori Migiyama)**

Portanto, nos termos da fundamentação acima, reconheço o direito de crédito da Contribuinte em relação aos fretes de transferência de mercadorias entre suas unidades, seja com relação às matérias-primas, embalagens, bem como de produtos acabados.

Por tais razões, reconheço o direito de crédito da Contribuinte em relação aos fretes de transferência de mercadorias entre suas unidades, seja com relação às matérias-primas, embalagens, bem como de produtos acabados, desde que devidamente lançados nas respectivas contas contábeis e comprovados mediante documentação fiscal, cabendo à Unidade de Origem apurar os créditos por ocasião da liquidação desta decisão.

3.1.3. Serviços de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga e Operador Logístico

Foram glosados créditos de PIS e COFINS sobre as despesas com as operações de movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico (tabela abaixo), por entender que se tratam de serviços utilizados após a produção, o que supostamente inviabilizaria o aproveitamento dos créditos das referidas contribuições, quais sejam:

Descrição Mercadoria	Base de Cálculo	Valor PIS	Valor COFINS
SERVICO MOVIMENTACAO CROSS DOCKING	5.508.294,53	90.886,86	418.630,36
SERVICO DE OPERADOR LOGISTICO	829.285,81	13.683,20	63.025,72

SERVICO DE MOV CROSS DOCKING MISTO	796.347,52	13.139,75	60.522,41
SERVICO DE MOV CROSS DOCKING PONTA	386.700,70	6.380,56	29.389,24
SERV CONSULT EFICIENTIZAC ENERG ELETRICA	217.312,03	3.585,65	16.515,71
SERVICO DE REPALETIZACAO (TROCA PALLET)	199.790,53	3.296,54	15.184,07
SERVICO DE REPALLETIZACAO	75.656,61	1.248,33	5.749,90

Sustenta a defesa que não há como realizar regularmente as suas operações e obter receitas tributáveis, sem que realize a contratação dos referidos serviços. Ao glosar os créditos sobre estas despesas, a Fiscalização na verdade transforma a contribuição em tributo cumulativo, já que impede o crédito incidente sobre quase a totalidade dos serviços essenciais ou relevantes às suas atividades.

Esclarece que as despesas relativas aos serviços supracitados compreendem a armazenagem de produtos, que são oriundos da industrialização de bens de origem animal e que, por consequência, devem ser devidamente acondicionados sob temperaturas adequadas, conforme exigência do Ministério da Agricultura e da ANVISA.

Observa, ainda, que os serviços de armazenagem, por seu turno, desdobram-se em outros serviços que estão diretamente vinculados àquele para assegurar o correto acondicionamento dos produtos em temperaturas adequadas e, se o caso for, em ambiente de umidade controlada. Estes desdobramentos são justamente os serviços de carga/descarga, transbordo, operador logístico, movimentação de saída e movimentação *cross docking*.

Explicou a defesa que o *cross docking* é um sistema em que os bens entram e saem de um centro de distribuição de maneira célere, de maneira a otimizar a execução das atividades da empresa, em razão da desnecessidade de armazenar os produtos no centro de distribuição, de modo a permitir uma rápida passagem das mercadorias que chegam para a expedição destas para os clientes. Para melhor compreensão. Justificou que, além de acelerar a distribuição dos produtos – o que diminui a perda por perecimento –, o *cross docking* permite a expansão das atividades, tendo em vista o maior número de clientes (revendedores) e consumidores que poderão ser atendidos.

Por outro lado, o ilustre Julgador *a quo* entendeu que tais bens e serviços são utilizados fora do processo de produção do bem destinado à venda e, portanto, não podem ser considerados como insumos.

Assiste razão à defesa.

Reitero o r. voto da Eminente Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade – considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

E, como já mencionado neste voto, reitero que os Itens 16 e 17 da NOTA SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, o qual direciona o conceito de insumos adotado pelo STJ, devendo ser observado o “teste de subtração” a que se refere o voto do Eminentíssimo Ministro Mauro Campbell Marques, sendo que a **“definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo”**.

Considerando os fundamentos já demonstrados neste voto com relação às despesas com fretes e, diante da singularidade da cadeia produtiva da Recorrente, demonstrada nas explicações trazidas em razões recursais, é de flagrante constatação que os itens sob análise de fato são utilizados para conservação dos produtos até a destinação para consumo humano, motivo pelo qual se enquadra nos critérios de **essencialidade** e **essencialidade**, cuja subtração resulta em perda da qualidade, além de infringir disposições legais sanitárias.

Portanto, deve ser revertida a glosa sobre tais itens.

3.1.4. Das peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos

Em relação aos créditos apropriados sobre peças utilizadas para manutenção de máquinas e equipamentos, o r. Acórdão recorrido manteve integralmente as glosas realizadas, sob o pretenso fundamento de que não são insumos para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS.

Novamente, como o devido respeito e acatamento, está equivocado o posicionamento manifestado pelo r. Acórdão recorrido.

Veja-se que a aquisição dos materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, incluindo os geradores de energia, são essenciais para manutenção dos produtos refrigerados da Recorrente. Não seria possível a consecução das suas atividades se referidas aquisições, uma vez que se faz imprescindível manter seus equipamentos de produção funcionando com perfeição com a sua manutenção periódica.

A título exemplificativo, a Recorrente apresenta algumas peças que são utilizadas em suas máquinas (diretamente vinculadas à sua produção), cuja manutenção é essencial para que continuem operando regularmente, e que foram indevidamente glosadas pela fiscalização:

Descrição Mercadoria	Base de Cálculo	Valor PIS	Valor COFINS
MEDIDOR VIBRACAO 200MM/S 10-1KHZ	7.425,00	122,51	564,30
APLICADOR COLA 62970099487 3M	4.395,01	72,52	334,02
MEGOMETRO 0,01-10GOHMS FLUKE 1507	4.244,56	70,04	322,59
REG GRAF 80301004 JONHIS	3.735,20	61,63	283,88
MULTIMETRO DIG FLUKE 287 FLUKE	2.680,00	44,22	203,68
CRON DIG TOPPA KILTER	816,40	13,46	62,05
MULTIMETRO DIG ET-2402 MINIPA	670,11	11,05	50,93
CRONOMETRO DIG 5 9H/59MIN/59SFG	605,50	10,00	46,07
JOGO CHAVE COMBINADA ACO CV 6,00-32,00MM	473,71	7,82	36,00
JOGO CHAVE FIXA 6 X 22MM	281,86	4,65	21,42
PONTA PROVA TL75 FLUKE	271,78	4,48	20,65
CRON DIG YP-2151 TECHNOS	238,40	3,93	18,12
PONTA PROVA TL71 FLUKE	236,00	3,89	17,94
MULTIMETRO DIG ET-1609 MINIPA	169,19	2,79	12,86
PONTA PROVA MTL-07 MINIPA	92,50	1,53	7,03
CRONOMETRO DIG 6 1A100	56,93	0,94	4,33
JOGO CHAVE ALLEN 1/16 A1/2	30,00	0,50	2,28
PONTA PROVA PP200 MINIPA	17,58	0,29	1,34

Essas são apenas algumas das peças vinculadas à manutenção de máquinas e equipamentos, vinculados às atividades da empresa, cujo crédito foi indevidamente glosado pela fiscalização.

Para melhor visualização, confira-se abaixo algumas das máquinas utilizadas diretamente pela Recorrente e que necessitam regularmente de manutenção em suas peças:

NOREA DE EVISCERAÇÃO DE AVES: Máquina com motor elétrico, que através de correias transporta os frangos abatidos:



MÁQUINA DESNERVADORA BAADER: Retira a carne dos ossos e nervos. Utiliza motor elétrico e necessita de correia V B 47:



MÁQUINA TERMOFORMATADORA: formata a embalagem para acondicionar produtos. Utiliza correia V:



VENTILADOR DE AVIÁRIO: utilizado para retirada e refrigeração dos aviários. Utiliza correia tipo V C-51:



GIRO FREEZER: congela produtos por unidade, separadamente. Utiliza motor elétrico e correia sincronizada:



ELEVADOR PARA TRANSPORTE DE EMBALAGENS E PRODUTOS: Transporta produtos de um andar para o outro da fábrica durante o processo produtivo. Utiliza Correia 540H e V A32:



Considerando o complexo processo industrial da empresa e a utilização de equipamentos de grande porte, essa necessita contratar serviços de manutenção de equipamentos vinculados diretamente ao seu departamento produtivo, razão pela qual também não pode ser mantida a glosa dos créditos da contribuição decorrentes de serviços contratados. Veja-se alguns exemplos:

Descrição Mercadoria	Base de Cálculo	Valor PIS	Valor COFINS
SERVICO MANUTENCAO INSTRUMENTO MEDICAC	4.542,94	74,96	345,25
SERVICO FORNEC CERTIF DE CALIBRACAO	3.556,55	58,68	270,30
SERVICO MANUTENCAO COLETOR DE DADOS	431,70	7,12	32,81

No Acórdão recorrido, a Turma julgadora sufragou conceito de insumo derivado da jurisprudência do STJ, plasmado no REsp nº 1.221.170/PR. Verifica-se ainda que, mesmo ante o detalhamento da atividade desenvolvida pela BRF, descrita nas peças de defesa e corroborada

pelos Laudos Técnicos, o voto condutor da decisão recorrida só admitiu na base de cálculo dos créditos os custos citados nos itens "V" e "VI" listados abaixo. Confira-se:

I) detergentes, lubrificantes, anticorrosivos, fusíveis e mangueiras condutoras de água (resfriamento e limpeza) são aplicados na produção de ração animal e em equipamentos de corte de carnes;

II) rolamentos que possibilitam o movimento controlado entre duas ou mais partes da máquina

III) conectores, retentores, buchas, arruelas, rebites e desengrachantes, para garantir o funcionamento eficaz de máquinas e evitar vazamento de óleo, graxa e combustível;

IV) combustíveis (gasolina, óleo, GLP, gás acetileno, argônio e oxigênio industriais), como energia para funcionamento de máquinas

V) diclofenato sódico, como medicamento para aves, e kits para tipificação da salmonela, para a realização de testes que certificam a ausência de contaminação;

VI) matrizes peletizadoras, metionina, treonina e neomicina, na produção ração;

VII) serviços de manutenção, revisão, inspeção, regulagem e calibração de máquinas; e

VIII) molas de pressão para separação de partes dos carnesos".

Rechçou o creditamento referente aos demais itens por falta de informações detalhadas acerca das máquinas nas quais os listados produtos teriam sido aplicados. Assentou ainda que, com relação a peças e serviços de manutenção, revisão, inspeção, regulagem e calibração, além da ausência de identificação das máquinas, para fins de aceitação dos créditos, haveria ainda que definir se aumentaram a vida útil do bem, caso em que deveriam ter sido contabilizadas no custo do bem do ativo imobilizado, para posterior depreciação.

Ou seja, o creditamento sobre o custo dos itens analisados pela decisão recorrida foi indeferido por falta de provas de sua pertinência ao processo produtivo.

Todavia, conforme atestado pelo laudo elaborado pelo ITA "...", a decisão acolheu parcialmente os embargos, para reconhecer o direito ao crédito sobre os itens possíveis de serem categorizados como ferramentas e também sobre abraçadeira, correia, emenda, retentor, rolamento, lubrificante, mangueira, reator, disjuntor, lâmpada, bobina, fusível, detergente e anticongelante. Confira-se trecho:

“Considerando, no caso vertente, que o sujeito passivo é pessoa jurídica de direito privado, **que se dedica ao ramo alimentício**, em respeito ao critério **da essencialidade à atividade do sujeito passivo**, para fins de definição e enquadramento como insumo para a constituição de crédito de PIS e de Cofins, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02, é de se impor a **constituição de crédito das contribuições sobre os**

gastos com a aquisição de peças e partes de reposição e manutenção, quais sejam, abraçadeira, correia, emenda, retentor, rolamento, mangueira, reator, disjuntor, lâmpada, bobina e fusível, em razão de tais itens serem empregados no processo produtivo e essenciais à atividade do sujeito passivo, enquadrando-se no conceito de insumo”. (Grifei)

Nesse espeque, entende-se relevante analisar, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste Colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Essa leitura do STJ sobre o conceito de insumo (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas) também foi bem compreendida no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, que trata da decisão vinculante do STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Sendo assim, em respeito ao critério da essencialidade à atividade da Recorrente, para fins de definição e enquadramento como insumo para a constituição de crédito de PIS e de COFINS, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02, é de se reconhecer a constituição de crédito das contribuições sobre os gastos com “*arruelas, mangueiras, rolamentos e retentores*”, uma vez que tais itens são empregados no processo produtivo e essenciais à atividade da Contribuinte.

3.1.5. Dos custos com instrumentos

Alega a defesa que entre as atividades desenvolvidas pelos estabelecimentos estão a exploração e industrialização de alimentos em geral. Para tanto, é necessário a aquisição e utilização de instrumentos vinculados à medição, verificação de temperatura, etc.

Os instrumentos em referência foram relacionados pela defesa com os seguintes itens:

Descrição Mercadoria	Base de Cálculo	Valor PIS	Valor COFINS
ALICATE AMPERIMETRO DIG 335 FLUKE	1.940,19	32,01	147,45
ALICATE AMPER DIG 376 FLUKE	1.732,67	28,59	131,68
ALICATE AMPERIMETRO DIG 322 FLUKE	1.012,56	16,71	76,95
ALICATE AMPER DIG 323 FLUKE	835,30	13,78	63,48
ALICATE AMPERIMETRO DIG ET-3200A MINIPA	537,24	8,86	40,83
ALICATE AMPERIMETRO DIG ET-3130T MINIPA	383,04	6,32	29,11
AMPERIMET DIG 0-999A 0-5A 48X96MM	362,25	5,98	27,53

Argumentou a Recorrente que os alicates amperímetros acima listados destinam-se a medições de corrente elétrica, sendo assim, imprescindível para o processo produtivo da

Recorrente, visto que utilizados com a finalidade de verificar o correto funcionamento dos equipamentos de refrigeração durante a industrialização dos alimentos por ela produzidos.

Consta nos autos pré-requisitos para aplicação do Plano APPCC implantados e com resultados satisfatórios nas verificações realizadas pelo SIF (Serviço de Inspeção Federal) de acordo com as Circulares 175/176/2005/CGPE/DIPOA. Entre os requisitos está a calibração e aferição de instrumentos de controle de processo, corroborando com o argumento da defesa.

Considerando as mesmas razões do tópico anterior com relação aos critérios estabelecidos pelo STJ na conceituação de insumos, está correta a Recorrente ao invocar o Item 49 do Parecer Normativo COSIT nº 05/18, motivo pelo qual revento a glosa neste ponto.

3.2. Produtos adquiridos com alíquota zero

Alega o Recorrente que, apesar do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ter vedado a apropriação de créditos decorrentes da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, **no caso da isenção, esta vedação aplica-se tão-somente quando os bens ou serviços são revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.**

Argumentou que a lei prevê a possibilidade da apropriação de créditos das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre insumos isentos, quando estes são revendidos ou utilizados em produtos posteriormente tributados.

Prossegue afirmando que, quando o § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 faz menção à **aquisição de bens “não sujeitos ao pagamento” do tributo, somente pode estar se referindo à não incidência, imunidade ou isenção.** Contudo, o referido dispositivo **não trataria da hipótese de aquisição de bens sujeitos à alíquota zero**, cabendo ao intérprete da lei verificar em qual hipótese de exoneração que a alíquota zero se enquadra.

Para tanto, assim argumenta:

Em relação à não-incidência e à imunidade, não há dúvidas quanto à diferenciação da situação da alíquota zero, pois a situação atingida pela alíquota zero não está fora da área de incidência e tampouco protegida pela Constituição Federal.

Ao compararmos o instituto da isenção com a alíquota zero, de imediato percebe-se que ambas são espécies que exoneram o tributo.

Para Paulo de Barros Carvalho, o legislador, ao subtrair o aspecto quantitativo da regra- matriz de incidência através do fenômeno da alíquota zero, está fazendo uso do instituto da isenção, haja vista que tal medida que exonera é veiculada através de lei.

Confira-se:

(...)

No mesmo sentido, sustenta Roque Antonio Carrazza que “para alcançar-se a isenção tributária vários caminhos jurídicos podem ser percorridos. Um deles é o da adoção da chamada alíquota zero. De fato, reduzindo-se a alíquota do tributo ao valor zero, não surgirá nenhuma quantia a pagar”.

Consequentemente, a simples nomenclatura não pode sobrepor-se aos efeitos do instituto da isenção. Por conseguinte, **quando o legislador submete um determinado produto à alíquota zero**, por neutralizar a obrigação tributária para fins de incidência de um tributo, **ele na verdade o está isentando do pagamento**.

Ao contrário do sustentado pelo v. acórdão recorrido, **conclui-se que a alíquota zero do PIS/Pasep e da COFINS é sim caso de ISENÇÃO**, a qual é forma que exonera o tributo e que só pode ser feita através de Lei Ordinária, do mesmo modo que **as alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS só podem ter suas alíquotas alteradas por lei**, em respeito ao princípio da legalidade.

Neste contexto, sendo a alíquota zero do PIS/Pasep e da COFINS instituída por lei, eis que deve obedecer ao princípio da legalidade previsto no art. 150, inciso I, da CF/88, e que a ISENÇÃO é forma concedida por lei de exonerar o tributo, resta configurado o pleno enquadramento da alíquota zero como isenção, ao menos para fins do PIS/Pasep e COFINS.

Assim, a regra do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que trata da possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS adquiridos com isenção, quando a saída é devidamente tributada, aplica-se, *in totum*, às situações definidas como alíquota zero.

Outrossim, igualmente argumentou a defesa que, caso se entenda que a alíquota zero para o PIS/Pasep e para a COFINS não é caso de isenção e tampouco o é de imunidade ou de não-incidência, só há uma conclusão a ser tirada: a aquisição desses insumos seria tributada, porém à alíquota zero. E assim sendo, então há que se concluir que deve ser aplicada a regra geral de apropriação de créditos em relação a bens utilizados como insumos contida no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

Sem razão.

Vejamos o que consta do dispositivo legal:

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

(...)

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

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção**, esse último quando revendidos ou utilizados como

insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

De acordo com o texto normativo, a vedação ao crédito aplica-se a bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Nesse sentido, um produto tributado à alíquota zero não está sujeito a tal pagamento, o que contradiz a alegação do Recorrente de que essa vedação “somente pode estar se referindo à não incidência, imunidade ou isenção”, desconsiderando a possibilidade de aplicação a produtos sujeitos à alíquota zero.

Diferentemente da isenção, que configura uma não incidência específica e depende de lei para sua concessão, a alíquota zero ocorre quando há incidência tributária, mas com aspecto quantitativo nulo, podendo ser instituída ou revogada por decreto do Poder Executivo.

Além disso, a isenção pode ser restrita a regiões ou grupos específicos, enquanto a alíquota zero tem aplicação geral, vinculada ao produto.

Embora isenção, imunidade, não incidência, suspensão e alíquota zero compartilhem o efeito prático de afastar o pagamento do tributo, esses institutos possuem naturezas jurídicas distintas e não podem ser utilizados de maneira indistinta, como se fossem equivalentes

Quanto ao segundo argumento do Recorrente, de que a aquisição dos insumos seria tributada à alíquota zero e, por isso, estaria sujeita à regra geral de apropriação de créditos, tal entendimento não prospera.

O art. 3º, § 2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 veda expressamente o desconto de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, sem restringir-se a bens considerados não tributados.

Por tais razões, mantenho a decisão recorrida neste ponto.

3.3. Produtos adquiridos com crédito presumido da Agroindústria

Com relação ao crédito presumido, a Autoridade Fiscal informa que todos os valores creditados relativos aos bens tratados na Lei 12.058/2009 e IN RFB 977/2009 devem ser estornados porque ou havia suspensão na sua aquisição (obrigatória), conforme art. 4º da citada instrução normativa, acima transcrito, e todas as condições para a suspensão estavam presentes, ou tratava-se de bem sujeito a alíquota zero por força das alterações introduzidas na Lei nº 10.925/2004 pela MP 609/2013 ou pela Lei 12.839/2013. Por outro lado, o crédito presumido não era permitido porque a contribuinte estava enquadrada nas vedações à apropriação ao crédito previstas no art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009, artigo 5º e 6º da IN RFB nº 977/2009, art. 5º e 6º da IN RFB nº 1.157/2011.

Argumentou a defesa que os dispositivos legais trazidos como fundamento das glosas - art. 34, § 1º, da Lei 12.058/2009; art. 32, mencionado no referido § 1º; arts. 56, § 1º e 54,

inciso IV, da Lei nº 12.350/2009 permite a tomada de crédito presumido em relação aos bens adquiridos com suspensão das contribuições quando a saída não está beneficiada com a mesma suspensão, como ocorre no presente caso.

Sem razão à defesa.

Assim constou no Relatório Fiscal sobre o crédito presumido em referência:

IV.III.4.2.1 Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009

A partir de 1º de novembro de 2009, conforme art. 37 da Lei nº 12.058/2009, “não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, às mercadorias ou produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1 da NCM.”

A citada Lei nº 12.058/2009 sofreu diversas alterações. Em 21/12/2010, a Lei nº 12.350 alterou os artigos 32 a 34 desta Lei. Também a Lei nº 12.431/2011 e a Medida Provisória nº 609, de 08/03/2013 provocaram alterações, que foram mais adiante alteradas pela Lei 12.839, de 09/07/2013. Assim, à época dos fatos tinha o seguinte enunciado:

“Art. 32. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, nº mercado interno, de:

I - animais vivos classificados nas posições 01.02 e 01.04 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM; (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013) [Vigente a partir de 10/07/2013]

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:

I - não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo; (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011)

II - aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 33. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 02.04, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0206.80.00, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens classificados nas posições 01.02 e 01.04 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013) [Vigente a partir de 10/07/2013]

[...]

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no §

4º do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 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 percentual correspondente a 50% (cinquenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

[...]

Art. 34. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real que adquirir para industrialização produtos cuja comercialização seja fomentada com as alíquotas zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas nas alíneas a e c do inciso XIX do art. 1º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido determinado mediante a aplicação sobre o valor das aquisições de percentual correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013) [Vigente a partir de 10/07/2013]

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM ou que revende os produtos referidos no caput. (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013) [Vigente a partir de 10/07/2013]

[...]

Art. 35. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa deverão apurar e registrar, de forma segregada, os créditos de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e os arts. 15 e 17 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e os créditos presumidos previstos nas Leis da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. Aplicam-se ao caput deste artigo, no que couber, as disposições previstas nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

[...]

Art. 37. A partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei, não mais se aplica o disposto nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, às mercadorias ou produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 e 15.02.00.1 da NCM.” (destacamos)

Relativamente a este assunto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 977/2009, que foi alterada pela IN RFB nº 1.157/2011, com produção de efeitos já a partir de 01/01/2011.

“Seção I

Dos Produtos Vendidos com Suspensão

Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, nº mercado interno, de:

I - animais vivos classificados na posição 01.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); e (destacamos)

II - produtos classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1, da NCM. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)

§ 1º Para aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo, também, à receita bruta da venda, no mercado interno, dos bens referidos nos incisos do caput, quando estes tiverem sido importados, observado o disposto no art. 17.

Seção II

Das Pessoas Jurídicas que Efetuam Vendas com Suspensão

Art. 3º A suspensão do pagamento das contribuições, na forma dos arts. 2º e 4º, alcança somente as vendas:

I - dos produtos referidos no inciso I do art. 2º, quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para a pessoa jurídica referida nº inciso I do art. 4º;

*II - dos produtos referidos no inciso II do art. 2º, quando efetuadas por **pessoa jurídica que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM. (destacamos)***

§ 1º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 33 da Lei Nº 12.058, de 2009, a pessoa jurídica vendedora de que trata o inciso I do caput, deverá estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos vinculados aos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do inciso I do art. 2º.

§ 2º A suspensão não alcança a receita bruta auferida nas vendas a consumidor final, não se aplicando, neste caso, o disposto no § 1º.

§ 3º A suspensão de que trata este artigo prevalece sobre as suspensões de que tratam o art. 59 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o art. 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e o art. 12 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)

[...]

Do Direito ao Desconto de Créditos Presumidos

Art. 5º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderão descontar da

Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, o crédito presumido calculado sobre o valor dos bens classificados na posição 01.02 da NCM, utilizados como insumos na fabricação de produtos classificados nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, destinados à exportação ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)

Parágrafo único. A apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada às pessoas jurídicas que efetuem a operação de venda dos bens referidos no inciso I do caput do art. 2º. (destacamos)

Art. 6º A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, poderá descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, o crédito presumido calculado sobre o valor das mercadorias classificadas nos códigos 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.20, 0206.21, 0206.29, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.00.1 da NCM, utilizadas como insumos em industrialização ou destinadas à revenda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1157, de 16 de maio de 2011)

Parágrafo único. A apropriação dos créditos presumidos de que trata este artigo é vedada às pessoas jurídicas de que trata o inciso II do caput do art. 3º.” (destacamos)

A contribuinte adquiria bovinos vivos, produzia e exportava à época dos fatos, por exemplo, produtos classificados na subposição 0201.3000, o que a enquadrava na Lei 12.058, art. 32, inc. I como adquirente de bovinos vivos, enquadrando-se também no art. 33, §3º, fazendo jus a descontar créditos calculados à alíquota de 3,8% da Cofins apurada e de 0,825% do PIS apurado, ambos sobre o valor das aquisições de bovinos vivos da posição 01.02 da NCM. **Fica bastante claro que a contribuinte industrializava os bovinos vivos, posição 01.02 da NCM que adquiria, sendo enquadrada como “pessoa jurídica mencionada no inciso II do caput do art. 32”, da Lei nº 12.058/2009.**

Desta forma, a ela se aplicava também o disposto no art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009, que vedava a apuração de crédito presumido sobre a aquisição de carnes por pessoa jurídica que industrializasse os bovinos vivos que adquirisse.

Também analisando este crédito presumido à luz da IN RFB nº 977/2009, previsto em seu art. 6º, conclui-se que a contribuinte não faz jus uma vez que se enquadra na vedação de seu parágrafo único, que estabelece que a apropriação do crédito presumido “é vedada às pessoas jurídicas de que trata o inciso II do caput do art. 3º”, as que industrializam bois vivos ou carnes de bovinos, situação esta pública e notória.

Portanto, os valores presentes na EFD-Contribuições relativos a créditos que fossem relativos à aquisição de carnes devem ser glosados, porque este crédito era vedado na situação da contribuinte.

Ainda, a contribuinte foi intimada pela Intimação SEORT/EAC2 nº 2018/357, item 19 (fl. 18 e seguintes):

“A Instrução Normativa RFB nº 977, de 14/12/2009 determina:

Art. 14. As pessoas jurídicas referidas no art. 5º deverão manter controle de estoques diferenciados em relação às importações e às aquisições, no mercado interno, dos bens classificados na posição 01.02 da NCM, discriminando aqueles que serão utilizados como insumo na industrialização de produtos destinados à exportação ou vendidos a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, daqueles que serão utilizados como insumos na industrialização de produtos destinados ao mercado interno.

Art. 15. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa deverão apurar e registrar, de forma segregada, os créditos de que tratam o art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, o art. 3º da Lei Nº 10.833, de 2003, e os arts. 15 e 17 da Lei Nº 10.865, de 30 de abril de 2004, bem como os créditos presumidos previstos na legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos.

§ 1º Os créditos presumidos de que trata esta Instrução Normativa devem ser apurados e registrados de forma segregada, e seus saldos devem ser controlados durante todo o período de sua utilização.

§ 2º Aplicam-se ao caput deste artigo, no que couber, as disposições previstas nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei Nº 10.833, de 2003.”

19) Informar como se operava este controle diferenciado de estoques e de registro dos créditos e quais as contas contábeis que foram utilizadas em cumprimento às determinações da IN RFB 977/2009.

A contribuinte, a respeito deste item, respondeu (fl. 32/33) que “quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições dos bois vivos...”:

8 – Controle diferenciado dos estoques e os registros em contas contábeis IN 977/2009

(Item 19): A intimada esclarece que quanto ao controle diferenciado de estoques, não há como segregar as aquisições dos bois vivos que posteriormente serão abatidos tendo suas partes destinadas para a venda no Mercado Interno ou no Mercado Externo. Pois, partes de um mesmo animal são destinadas ao mercado interno e outras ao mercado externo, podendo ainda ser destinada parte do animal para fabricação de produtos industrializados.

Também não apresentou qualquer consulta ou medida judicial que pudesse justificar seu procedimento. Diante da obrigação imposta pela IN RFB nº 977/2009, art. 14, **editada cumprindo expressa determinação do art. 35 da Lei 12.058/2009**, acima transcrito, simplesmente resolveu não cumpri-la. Tendo em vista a obrigação de interpretação literal da legislação, uma vez não cumprida a obrigação acessória, o crédito presumido relativo à IN RFB nº 977 não é passível de apuração.

Relembre-se: relativo ao art. 6º, já estava estabelecida a inexistência do crédito presumido uma vez que se enquadra na vedação de seu parágrafo único, da forma acima descrita em relação ao art. 34, §1º da Lei 12.058/2009. Também se aplica a estes meses o descumprimento da obrigação acessória. Quanto ao crédito presumido do art. 5º, o não atendimento da obrigação acessória impede a correta apuração do crédito, impossibilitando sua utilização.

Isto posto, verifica-se que não há crédito presumido algum no primeiro trimestre de 2014, relativo à IN RFB nº 977/2009, sendo necessário excluí-los dos créditos presumidos lançados na NBC 2 da EFD-contribuições e ajustes, levando-se em conta os créditos já estornados conforme mais adiante consolidado.

A contribuinte forneceu, **na resposta ao item 21 da Intimação SEORT/EAC2 nº 2018/357, arquivos anexados nas fls. 112/114, informações sobre a compra de bois vivos e de carne, com apuração de crédito presumido.** Informou créditos presumidos relativos à aquisição de carnes bovinas com os seguintes valores:

<i>AJUSTES INFORMADOS RELATIVOS À LEI 12.058, item 21, folhas 112 a 114</i>			
	<i>JANEIRO</i>	<i>FEVEREIRO</i>	<i>MARÇO</i>
<i>Base de Cálculo dos Créditos de PIS e COFINS relativos a BOIS VIVOS</i>	<i>39.194.259,87</i>	<i>58.653.042,57</i>	<i>45.260.412,68</i>
<i>Crédito de PIS 0,99%</i>	<i>388.023,17</i>	<i>580.665,12</i>	<i>448.078,09</i>
<i>Crédito de Cofins 4,56%</i>	<i>1.787.258,25</i>	<i>2.674.578,74</i>	<i>2.063.874,82</i>
<i>ESTORNO DE PIS</i>	<i>203.048,74</i>	<i>313.675,28</i>	<i>266.227,66</i>
<i>ESTORNO de COFINS</i>	<i>935.254,79</i>	<i>1.444.807,35</i>	<i>1.226.260,74</i>

	<i>JANEIRO</i>	<i>FEVEREIRO</i>	<i>MARÇO</i>
<i>Base de Cálculo dos Créditos de PIS e COFINS relativos a carne bovina</i>	<i>823.625,16</i>	<i>3.673.133,55</i>	<i>9.001.386,59</i>
<i>Crédito de PIS 0,66%</i>	<i>5.435,93</i>	<i>24.242,68</i>	<i>59.409,15</i>
<i>Crédito de Cofins 3,04%</i>	<i>25.038,20</i>	<i>111.663,26</i>	<i>273.642,15</i>
<i>ESTORNO DE PIS</i>	<i>2.467,71</i>	<i>11.712,91</i>	<i>32.837,74</i>
<i>ESTORNO de COFINS</i>	<i>11.366,44</i>	<i>53.950,39</i>	<i>151.252,63</i>

É importante salientar que os estornos listados foram efetivamente levados em consideração nos ajustes informados na EFD-Contribuições. São decorrentes da forma como a contribuinte pretende apurar os créditos relativos à Lei 12.058.

Porém, neste trimestre, as informações da contribuinte relativas ao valor creditado não são compatíveis com o efetivamente apurado na EFD-Contribuições, sendo verificada importante diferença com relação ao informado para as compras de bois vivos e carne bovina. Assim, foi apurado o crédito efetivo a estornar com base no que foi realmente informado na EFD-Contribuições.

Constam da EFD-Contribuições apuração de crédito de PIS e COFINS relativa à compra de carnes bovinas, com natureza de base de cálculo 1 e 2, nos seguintes valores:

Crédito na Aquisição de BOIS VIVOS e carne bovina NCM 02012010, 02012020, 02013000, 02023000 e 02102000 na EFD-Contribuições			
	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
Créditos de PIS e COFINS relativos a AQUISIÇÃO DE BOVINOS VIVOS			
Aliquota 0,66% (PIS) e 3,04% (COFINS)	0,00	0,00	0,00
Aliquota 0,99% (PIS) e 4,56% (COFINS)	58.560.989,59	45.389.742,06	48.488.931,59
Aliquota 1,65% (PIS) e 7,60% (COFINS)	0,00	0,00	0,00
Total	58.560.989,59	45.389.742,06	48.488.931,59
Crédito de PIS	579.753,80	449.358,45	480.040,42
Crédito de Cofins	2.670.381,13	2.069.772,24	2.211.095,28
Créditos de PIS e COFINS relativos a carne bovina			
Aliquota 0,66% (PIS) e 3,04% (COFINS)	9.267.368,06	15.892.797,45	18.147.081,17
Aliquota 0,99% (PIS) e 4,56% (COFINS)	0,00	0,00	0,00
Aliquota 1,65% (PIS) e 7,60% (COFINS)	88.627,54	2.175.600,00	132.200,55
Total	9.355.995,60	18.068.397,45	18.279.281,72
Crédito de PIS	62.626,98	140.789,86	121.952,04
Crédito de Cofins	288.463,68	648.486,64	561.718,51

Verifica-se que a contribuinte apurou créditos com CST 56 e utilizou alíquotas de 7,6% para Cofins e 1,65% para PIS. Ocorre que, por força do inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, com a redação da Lei nº 12.839/2013, as carnes bovinas eram tributadas à alíquota zero naquele período e não tinham direito a este creditamento. Além disto, se houvesse direito a qualquer crédito, seria apenas sobre a parcela a ser utilizada na exportação.

Em resumo, todos os valores creditados relativos aos bens tratados na Lei 12.058/2009 e IN RFB 977/2009 devem ser estornados porque ou havia suspensão na sua aquisição (obrigatória), conforme art. 4º da citada instrução normativa, acima transcrito, e todas as condições para a suspensão estavam presentes, ou tratava-se de bem sujeito a alíquota zero por força das alterações introduzidas na Lei nº 10.925/2004 pela MP 609/2013 ou pela Lei 12.839/2013. Por outro lado, o crédito presumido não era permitido porque a contribuinte estava enquadrada na vedação à apropriação do citado crédito conforme demonstrado acima.

Assim, para efetivar as alterações decorrentes da glosa dos créditos relativos à aquisição de bens tratados na IN RFB nº 977/2009, foi alterada a linha 7. Valor total dos ajustes de redução na planilha corrigida de apuração das contribuições adiante no item IV.III.4.4.

De acordo com os arts. 34, § 1º, da Lei nº 12.058/2009, e 56, § 1º, da Lei nº 12.350/2010, é vedada a apuração de crédito presumido nas aquisições realizadas por pessoas jurídicas que revendam ou industrializem animais vivos das espécies bovina, suína e aves, classificados nas posições específicas da NCM.

Essa vedação é justificada pelo fato de que tanto as receitas provenientes da revenda quanto da industrialização desses animais estão sujeitas ao regime de suspensão das contribuições, conforme disposto nos arts. 32, incisos I e II, da Lei nº 12.058/2009, e 54, incisos III e IV, da Lei nº 12.350/2010.

Assim, aplica-se a regra do art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que impede o crédito sobre bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

A Recorrente sustenta que seria possível apurar o crédito presumido sobre aquisições com suspensão das contribuições, desde que as saídas não estejam beneficiadas pelo mesmo regime. Contudo, esse argumento não procede, uma vez que o motivo das glosas não está relacionado à forma de apuração ou ao tratamento das saídas, mas sim à ocorrência de hipótese legal de vedação ao crédito, claramente estabelecida nos dispositivos citados.

Portanto, a decisão da DRJ foi correta ao concluir que não há direito à apuração do crédito presumido, devendo-se manter as glosas efetuadas.

3.4. Do percentual de apuração da alíquota aplicável sobre os créditos, prevista no art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925, de 2004.

O art. 8º, *caput*, da Lei nº 10.925/2004, em sua redação vigente à época dos fatos, autoriza as pessoas jurídicas produtoras de mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal, a apurarem crédito presumido de PIS/COFINS sobre insumos adquiridos de pessoas físicas, cooperadas ou não.

O método de cálculo do crédito presumido está disciplinado no § 3º do referido artigo, que assim estabelece:

§ 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: (...)

Em síntese, utiliza-se as alíquotas cheias de PIS (1,65%) e COFINS (7,6%) e se aplicam percentuais específicos (60%, 50% ou 35%) para calcular o crédito presumido.

A controvérsia consiste em saber se esses percentuais devem ser definidos com base na classificação da mercadoria produzida ou na origem do insumo adquirido.

Essa questão foi esclarecida pela Lei nº 12.865/2013, que, por meio de seu art. 33, incluiu o § 10 no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, com a seguinte redação:

§ 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.

Desse modo, ficou estabelecido que o percentual de presunção deve ser definido em função da natureza dos produtos produzidos ou comercializados pela agroindústria, independentemente da origem dos insumos empregados.

Esse entendimento foi consolidado pela **Súmula CARF nº 157**, vinculante nos termos da Portaria ME nº 410/2020, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 157: O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria

produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

No caso concreto, a Contribuinte desenvolve, entre outras atividades, a agroindústria, com frigorífico de abate de bovinos, processamento de carnes e produção de alimentos destinados à alimentação humana e animal, motivo pelo qual deve ser aplicada a Súmula CARF nº 157.

Assim, reconheço o direito da Contribuinte de apurar o crédito presumido de PIS/COFINS sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas de produtores rurais, utilizando-se a alíquota de 60% das previstas no art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos do art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004.

3.5. Encargos de Depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado

Foram glosados os créditos relativos a bens do ativo imobilizado, concluindo a Fiscalização que a Contribuinte **(i)** incorporou bens em data anterior a 01.05.2004 e, por conta disso, a depreciação contrariaria o artigo 31 da Lei nº 10.865/04, e **(ii)** incorporou bens após o término de cada mês do trimestre e, por conta disso, seria vedada a depreciação naquele período.

3.5.1. Incorporação de bens em data anterior a 01.05.2004

Argumentou a defesa que ao vedar o direito à tomada do crédito de PIS e COFINS dos bens do ativo imobilizado adquiridos até 30/04/2004, a disposição contida no art. 31 da Lei nº 10.865/04 violou o princípio da não-cumulatividade das referidas contribuições, devidamente assegurado pela CF/88.

Afirma que ao adquirir os bens para o seu ativo imobilizado, a Recorrente contava com a possibilidade de apurar a integralidade dos créditos decorrentes dos seus encargos de depreciação, diante da inexistência de qualquer limitação temporal na legislação. Contudo, foi surpreendida com a previsão legal superveniente que vedou o seu direito ao crédito, nas operações realizadas anteriormente à publicação da lei.

No julgamento do RE 599.316, submetido ao regime da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal (STF) considerou inconstitucional o art. 31, caput, da Lei nº 10.865/2004.

Em julgamento ao Tema 244, foi negado provimento ao recurso extraordinário, sendo fixada a seguinte tese:

Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.

Como observado pela defesa, considerando que os encargos de depreciação e amortização foram incorridos após 30.04.2004, deve ser reconhecido o direito creditório neste ponto.

3.5.2. Natureza da Base de Cálculo do Crédito - Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)

Consta no Relatório Fiscal que a Recorrente foi intimada a trazer o demonstrativo das informações referentes ao registro de crédito com base no valor de aquisição de bens incorporados ao Ativo Imobilizado, prestadas no registro F130 da EFD-Contribuições.

As informações presentes na resposta foram comparadas com as informações presentes nos registros F130 e verificou-se que as informações foram incompletas, não sendo comprovado direito ao crédito, em especial em relação às aquisições com direito ao aproveitamento de crédito em 48 meses, restando glosada parte do crédito.

A glosa de tais créditos foi embasada em demonstrativos com a consolidação dos ajustes, considerando as incorreções nos ajustes de acréscimos apontados e os valores a estornar.

Foi realizada a apuração dos créditos após as glosas, considerando que a empresa utiliza o rateio proporcional e mantendo os percentuais utilizados na apuração do EFD-Contribuições de cada período.

Sustenta a defesa que a Lei nº 11.774/08 passou a estabelecer a possibilidade de creditamento em prazos menores, a depender do período em que o bem foi adquirido, sendo que, para as aquisições realizadas a partir de julho de 2012, passou a ser possível inclusive a apuração do crédito integral na data da aquisição do bem.

Não obstante os argumentos da Recorrente, está correto o Acórdão recorrido ao manter a glosa dos créditos de PIS e COFINS apropriados de bens do ativo imobilizado, com base no valor de aquisição, pois, não teria sido comprovada o direito ao crédito sobre referidos bens.

A autoridade fiscal observou que, para este item da intimação, foram concedidos mais de cem dias de prazo para fornecimento das informações.

Reitero o ônus da prova da Contribuinte, aplicando-se o artigo 373, I do CPC, uma vez tratar-se de pedido de crédito.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para:

- a) Reconhecer o direito de apurar créditos de PIS sobre as despesas de fretes incorridas com as transferências de matérias-primas, embalagens e produtos acabados entre seus estabelecimentos, devidamente comprovados mediante documentação fiscal, cabendo à Unidade de Origem apurar os créditos e homologar o respectivo PER/Dcomp objeto deste litígio até o limite constatado;

- b) Reverter a glosa sobre Serviços de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga e Operador Logístico;
- c) Reconhecer o direito de apurar créditos originado de peças utilizadas para manutenção de máquinas e equipamentos;
- d) Reconhecer o direito de apurar créditos originado de custos com instrumentos;
- e) Afastar a glosa sobre os encargos de depreciação e amortização ocorridos após 30.04.2004.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Jorge Luis Cabral, redator designado

Redijo voto vencedor, exclusivamente a respeito da posição da relatora de reconhecer o direito aos créditos decorrentes de despesas de fretes de produtos acabados e os serviços de movimentação, serviços de carga e descarga – cross docking e repaletização, nas quais restou vencida.

Peço vênia à Ilustre Relatora para discordar de sua posição sobre a possibilidade de reconhecimento dos créditos decorrentes de despesas com fretes de produtos acabados, por entender que o encerramento do processo produtivo afasta a possibilidade de reconhecimento deste tipo de despesa como insumo (inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), e que somente as mercadorias efetivamente vendidas (inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833), conforme passo a descrever a seguir.

Com relação às glosas sobre fretes referentes a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, precisamos nos socorrer novamente ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde encontramos no seu parágrafo 56, o seguinte texto:

*“56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (grifo nosso)**”*

Vemos que estes fretes não podem ser abarcados pelo conceito de insumo, mesmo quando consideramos uma interpretação mais ampla da atividade produtiva da empresa, nos termos dos conceitos de essencialidade e de relevância.

Mas a alegação da Recorrente é de que estes fretes são parte do valor do frete para a venda, conforme disposto no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004.

O artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004, em seu inciso IX, assim trata a apuração de créditos nas operações de vendas:

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

(...)

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

(...)”

Vemos que a Lei refere-se especificamente à venda, que é uma relação jurídica específica onde se procede à transferência onerosa da propriedade de alguma coisa a terceiro, como podemos verificar no artigo 481, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil.

“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”

Sendo assim, a única forma possível de se apropriar dos créditos previstos no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2004, seria a partir de despesas de frete relacionadas à transição do bem.

“Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda.(Código Civil)”

Como podemos ver no artigo 493, transcrito acima, o frete na operação de venda envolve o contrato que prevê local de entrega diverso da situação do bem no momento da venda, não havendo nenhum destes requisitos, não há por que estender o alcance da previsão legal a algo além do que já foi exposto.

A propósito, o julgamento do REsp 1.221.170/PR, apesar de ter objeto diverso, por tratar-se apenas do conceito de insumos, aborda a similaridade entre os conceitos contábeis relativos à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e entendeu-se por não ampliar o alcance desta definição pois implicaria em equiparar um regime de apuração não cumulativo de tributo a uma apuração sobre o lucro, em claro desconcerto com o objetivo de se amainar os impactos de uma tributação naturalmente regressiva, enquanto na tributação sobre o lucro, a sua natureza é ser ela progressiva.

Vemos este ponto claramente no Voto Vogal do Ministro Mauro Campbel Marques, no mesmo REsp 1.221.170/PR.

“No caso concreto, a recorrente pretende deduzir créditos a título de insumos os "Custo Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que

atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.

Pelas considerações expostas, com todas as vênias do Min. Relator, que adotou a posição mais ampla de creditamento associada aos custos para efeito de IRPJ a qual foi rechaçada na Segunda Turma, dele DIVIRJO PARCIALMENTE PARA CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima.

É como voto.”(grifo nosso)

Assim, o alcance dos créditos referentes às despesas e custos relacionados ao processo produtivo, ou comercial da empresa precisam ater-se apenas à previsão legal, sob pena de mudarem a natureza da apuração tributária não cumulativa, para uma apuração alterada sobre o lucro, visto que implicaria também na apropriação de todos as receitas reduzidas de todas as despesas e custos necessários, mas desta vez ao invés de formarem a base de cálculo sobre a qual a alíquota do tributo incide, criaria uma tributação sobre o lucro pelos descontos de incidências tarifárias sobre todas as operações da empresa isolada e de forma individual, um ineditismo do Direito Tributário.

De forma que entendo não caber o reconhecimento de créditos do PIS/COFINS decorrentes de despesas de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Quanto ao serviço de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga e Operador Logístico, são despesas necessárias à manipulação de cargas na armazenagem e transporte que importam em manutenção da temperatura de conservação dos produtos.

Trata-se, portanto, da mesma situação em relação a gastos que são apropriados como insumos, mas são aplicados a produtos já acabados. No voto vencido, a ilustre relatora considera-os como essenciais ou relevantes em razão de serem objeto de normas fitossanitárias obrigatórias para a comercialização de produtos de origem animal para consumo humano.

Pois precisam ser preservados da deterioração provocada especialmente por temperaturas inapropriadas para armazenagem e transporte. No entanto, o produto já se encontra em sua apresentação final para venda ao consumidor, não lhe cabendo a caracterização dos gastos a partir desta etapa como insumos, que devem ser considerados apenas em relação aos produtos em elaboração, ainda que se possa considerar em situações específicas que a elaboração possa estender-se para além do que se espera pelo senso comum.

Mas mesmo que se considere que alguns gastos posteriores a conclusão da produção, e que são essenciais e relevantes para a disponibilização do produto para a venda, como por exemplo a elaboração de laudos determinados pela legislação aplicável, deve-se estabelecer um limite demarcatório do término da produção e que implicará no tratamento tributário adequado aos gastos que ocorrerem a partir daí, sob pena de considerar um processo produtivo que estende-se praticamente até o consumo final.

A produção a meu ver encerra-se quando o produto está na sua apresentação final para a venda, nas embalagens que lhe forem próprias a comercialização pela perspectiva do comprador, atacado ou varejo, e superadas as exigências necessárias para o seu consumo naquilo a se possa atribuir ao fabricante, UP STREAM.

As despesas e gastos de estocagem e de conservação, necessários à preservação da sua qualidade exigida para transporte e consumo, DOWNSTREAM, sendo estes decorrentes de obrigações legais ou de interesse do próprio fabricante para que se garanta o preço pretendido ou mesmo o interesse do comprador, não podem ser considerados mais como insumos, posto serem referentes a produtos já acabados.

Por óbvio que, em decorrência das discussões jurídicas que determinaram os critérios de essencialidade ou de relevância para o estabelecimento do conceito de insumos para fins de apuração do PIS/COFINS, no regime não cumulativo, terem estendido o que se considera a produção especialmente nos casos de produtos sujeitos ao controle fitossanitário para um momento além daquele em se poderia reconhecer o produto final em sua apresentação de venda para o consumidor a que se destina, atacado ou varejo, serem especialmente polêmicas em relação aos produtos destinados ao consumo humano, entendo que as despesas e gastos relacionadas ao downstream de qualquer indústria não podem mais ser considerados como insumos.

Assim, gastos e despesas para que produtos de papelão não se estraguem com a umidade, tanto na armazenagem como no transporte, são da mesma natureza que a refrigeração ou gastos logísticos relacionados a produtos que precisam destas providências para manterem a qualidade conseguida no final do processo produtivo e sua adequabilidade para o consumo.

Voltando à questão da refrigeração necessária à transporte ou armazenagem de produtos perecíveis acabados, podem ter créditos de PIS/COFINS na sua apuração dentro do regime não cumulativo na classificação que lhe é própria, que seriam os gastos de frete e armazenagem nas operações de venda quando lhe for aplicável. Destaco que a armazenagem e frete de produtos acabados que não possam ser atribuídos à uma operação de venda não geram direito ao crédito de PIS/COFINS, conforme já discutimos acima.

De forma que voto por manter a glosa destes dois itens, conforme o dispositivo do julgamento deste processo, e acompanho a relatora nos demais.

Assinado Digitalmente

Jorge Luis Cabral