



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.917657/2016-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.898 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2022
Recorrente BRF S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE INSUMOS. NATUREZA JURÍDICA DOS BENS E SERVIÇOS.

Os custos com bens e serviços somente podem servir de base de cálculo para a apuração de créditos do contribuinte caso se enquadrem no conceito de insumo delineado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a partir dos critérios de essencialidade e relevância dentro do processo produtivo.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Utilizando-se do “teste da subtração”, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, constata-se que, sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada “industrialização por encomenda”.

O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual

retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item “frete”, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E COM CRÉDITO PRESUMIDO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero e com crédito presumido geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em (i.1) rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e (i.2) no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes aos seguintes créditos: (i.2.1) custos com fretes intermediários, fretes de movimentação interna, fretes na aquisição de EPI's e frete nos serviços de limpeza; (i.2.2) custos com pallets; (i.2.3) custos com peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos; (i.2.4) custos com manutenção predial, cujo valor unitário não seja superior a R\$1.200,00 (um mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não seja superior a 1 (um) ano; (i.2.5) custos com lubrificantes e graxas; (i.2.6) custos com embalagens; (i.2.7) custos com materiais de laboratório; (i.2.8) custos com higienização e limpeza; (i.2.9) custos com EPI's e indumentárias; e (i.2.10) custos com instrumentos; (ii) por maioria de votos, para manter a glosa sobre os custos com operações de movimentação, serviços de carga e descarga, operador logístico. Vencida a Conselheira Cynthia Elena de Campos, que dava provimento ao recurso com relação a tais itens; e (iii) pelo voto de qualidade, para (iii.1) manter a glosa sobre fretes de produtos acabados. Vencidos os Conselheiros Cynthia Elena de Campos, Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente convocado) e Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (Suplente convocada), que davam provimento ao recurso com relação a tais itens; e (iii.2) reverter a glosa sobre frete de produtos sob alíquota zero e crédito presumido. Vencidos os Conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Carlos Frederico Schwochow de Miranda e Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, que negavam provimento ao recurso neste item. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cynthia Elena de Campos.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Cynthia Elena de Campos, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente

convocada), Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes o conselheiro Jorge Luís Cabral e a conselheira Renata da Silveira Bilhim.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Florianópolis (DRJ-FNS):

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER) eletrônico, de crédito da Cofins de incidência não cumulativa, vinculados à receita de mercado interno, apurados no 3º trimestre-calendário de 2012, no valor de R\$ 25.532.204,14. O crédito solicitado foi utilizado em Declarações de Compensação (DCOMP).

Do procedimento fiscal

Os procedimentos levados a efeito junto à contribuinte fazem parte da verificação de ofício das contribuições bem como dos PER/Dcomp apresentados pela contribuinte no período de 2012.

No decorrer das verificações foram detectados fatos que constituem infrações à legislação tributária, que acarretaram a glosa de créditos informados em Dacon e o lançamento de valores de PIS/Pasep e de Cofins. Do quadro DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL consta que a infração consiste de OMISSÃO DE RECEITA sujeita à tributação.

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 aos Despachos Decisórios gerados, razão pela qual os processos correspondentes serão julgados em conjunto, como segue:

Quadro 1 – Processos relacionados – 3º trimestre-calendário de 2012				
	Pedido de Ressarcimento	Tipo de crédito	Nº do proc de Ressarcimento	Nº do proc Auto de Infração PIS/COFINS
1	11009.79766.220513.1.1.08-9058	PIS/Pasep-EXP	10983.917655/2016-21	11516.722531/2017-10
2	02570.50293.240513.1.5.10-2402	PIS/Pasep-Merc Int	10983.917654/2016-87	
3	31608.31919.240513.1.1.09-0564	COFINS-EXP	10983.917656/2016-76	
4	13279.04481.240513.1.1.11-3698	COFINS-Merc Int	10983.917657/2016-11	

Consta que foram utilizados para abatimento dos créditos tributários constituídos nos Autos de Infração os seguintes créditos da contribuinte vinculados à receita de exportação gerados neste trimestre, objetos dos Pedidos de Ressarcimento tratados nos processos nºs 10983.917655/2016-21 e 10983.917656/2016-76, diminuindo os valores a serem ressarcidos nesses processos:

Créditos da BRF Aproveitados de Ofício neste Processo para quitação dos créditos tributários relativos à omissão de receita			
PIS			
Aq no MI	Vinc à Rec EXPORT	2012/Julho	438.979,44
Aq no MI	Vinc à Rec EXPORT	2012/Agosto	456.384,29
Aq no MI	Vinc à Rec EXPORT	2012/Setembro	449.151,65
		Total	1.344.515,38
COFINS			
Aq no MI	Vinc à Rec EXPORT	2012/Julho	2.021.965,92
Aq no MI	Vinc à Rec EXPORT	2012/Agosto	2.102.133,73
Aq no MI	Vinc à Rec EXPORT	2012/Setembro	2.068.819,76
		Total	6.192.919,41

Do Despacho Decisório

O Pedido de Ressarcimento de que se trata foi parcialmente deferido e as compensações a ele vinculadas homologadas até o limite do crédito reconhecido, no valor de R\$ 1.807.993,90, constando um valor devedor consolidado correspondente aos débitos indevidamente compensados no valor de R\$ 11.055.600,50, para pagamento até 29/09/2017, como segue:

(...)

Do procedimento fiscal

Em relação ao procedimento fiscal, a Autoridade fiscal informa: que foram utilizadas as informações contidas nos arquivos da EFD-Contribuições transmitidos ao SPED; os créditos presentes na EFD-Contribuições, relativos às linhas 1 a 7 das Fichas 06A e 16A do Dacon, foram apurados a partir da totalização dos registros A170, C170, C190, C500 e D100, F100, e correspondentes registros filhos quando foi o caso; o Dacon foi preenchido com base nestas informações, conforme cópia da totalização das linhas 1 a 7; as linhas 3, 4, 5 e 6 contém informações extraídas das naturezas da Base de cálculo 3 e 4.

Informa, ainda, que os fretes informados em resposta ao item 15 da intimação Seort/EAC2 nº 2016/588 (fls. 190 e seguintes) não contém indicador que os identifique como fretes de aquisições, de vendas ou de transferência e isto seria determinante para classificação na linha 1, 2, 3, ou 7. E que, assim, a melhor forma de tratar o assunto é pela totalização dos itens das linhas 1 a 7 e tratamento agrupado, sendo abatidas do total informado as glosas realizadas. Ainda, apesar da correlação entre a Natureza da Base de Cálculo na EFD-Contribuições e as linhas no Dacon, foram totalizados os créditos das linhas 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7 das fichas 6A e 16A do Dacon e analisados em conjunto. Esta totalização foi comparada ao somatório das informações presentes na EFD-Contribuições com Código de Situação Tributária (CST) 56 – Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação. Ressalta que nenhum outro CST relativo a créditos básicos da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins foi encontrado na EFD-Contribuições. E, ainda, que a contribuinte incluiu informações sobre aluguel de bens e imóveis na EFD-Contribuições.

1. Linhas 01, 02, 03, 04, 05, 06 e 07

Da base de cálculo dos créditos apurados em Dacon – Fichas 06A e 16A -, foram glosados os valores que seguem, que se encontram discriminados nas planilhas localizadas no arquivo não-paginável inserido através do Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável - GLOSAS 03 trim 2012 de folha 700, arquivo GLOSAS 03-2012.xlsx, na planilha correspondente.

1.1. despesas com serviços de fretes:

a) Valores contabilizados como serviços de fretes em relação aos quais não foi possível identificar a aplicação do serviço;

b) Itens sem qualquer informação de contabilização;

c) Dos valores totalizados nos arquivos apresentados em resposta à intimação fiscal, foram excluídos os valores contabilizados em contas que denotam não se tratar de insumos; como fretes entre as unidades da empresa (fretes de distribuição), fretes de tratamento de resíduos, fretes de bens de uso permanente, fretes de refeições, fretes contabilizados em custo de sinistros e diversos outros.

1.2. aquisição de bens sujeitos à alíquota zero, listadas na planilha Aliq Zero ou NT;

1.3. aquisições de bens não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004;

1.4. aquisições de serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004;

1.5. aquisição de bens adquiridos com suspensão das contribuições: sem direito a crédito regular (alíquota de 1,65% ou 7,6%) por força das Leis nºs 12.058/2009 e 12.350/2010, INs RFB nºs 977/2009 e 1.157/2011, que determinam suspensão obrigatória nestes casos;

1.6. operações realizadas entre unidades da contribuinte (transferências) que não geram qualquer direito creditório, apesar da utilização de CFOP relativos a compra e venda de produtos.

2. Ficha 16A – Crédito Presumido Atividade Agroindustrial

Linha 22 – Ajustes Positivos de Créditos

Linha 23 – (-) Ajustes Negativos de Crédito

Linha 25 – Calculados sobre Insumos de Origem Animal

Linha 26 – Calculados sobre Insumos de Origem Vegetal

Linha 27 – Ajustes Positivos de Créditos

Linha 28 – Ajustes Negativos de Créditos

2.1. Aquisições de pessoas físicas

Foram glosados créditos presumidos sobre aquisições de pessoas físicas destinadas a revenda (CFOP 1102). Os valores dessas aquisições estão identificados no arquivo anexado pelo Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável - GLOSAS 02 trim 2012 de folha 601, arquivo GLOSAS 02-2012.xlsx, na planilha PRES. REVENDA PF.

2.2. Suspensão obrigatória - art. 2º da IN RFB 977/2009

A autoridade fiscal relata que glosou as aquisições que deveriam ter sido informadas com suspensão, que era obrigatória, mas que foram informadas como tendo CST-56 e crédito de 1,65% para PIS e 7,6% para Cofins. Informa que, além disto, boa parte dos créditos ocorreram com alíquota de 0,99% para PIS e 4,56% para Cofins, mesmo quando talvez fosse o caso de ser aplicada a IN 1.157/2011, que determinava alíquotas diferentes. Observa que a utilização da palavra “talvez” está ligada a vedações que serão

esclarecidas adiante. Informa que os bens que se enquadram na suspensão obrigatória do art. 2º da IN RFB 977/2009 foram os adquiridos de frigoríficos que se enquadram na condição do inciso II do art. 3º da citada instrução normativa. Conclui que, assim, não é possível haver créditos à alíquota de 1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep ou de 7,6% para a Cofins.

2.3. Crédito presumido das Lei nº 12.058/2009 e nº 12.350/2010

Informa que a contribuinte à época dos fatos adquiria bovinos vivos (posição 01.02 da NCM – animais vivos da espécie bovina) e produzia/industrializava e exportava produtos classificados na subposição 0201.3000 (OUTS CARNES BOV. DESOSS. FRESC OU REFRIG.), o que a enquadrava na Lei nº 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% da Contribuição para o PIS/Pasep apurada, ambos sobre o valor das aquisições de bovinos vivos da posição 01.02 da NCM.

Entretanto, considerando que restou claro o fato de que a contribuinte industrializava os bovinos vivos, posição 01.02 da NCM, que adquiria, passa a apontar as vedações ao crédito:

a) Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009:

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 forma acima descrita em relação ao art. 34, §1º da Lei 12.058/2009;

iii. Já em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 977/2009, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.02, com CFOP 5101, descrição “BOI VIVO ABATE MISTO”, os quais foram utilizados como insumos pela adquirente;

b) Créditos Presumidos da IN RFB nº 1.157/2011 e da Lei nº 12.350/2010:

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, 10.04, 10.05, 12.01, 23.04 e 23.09.90, 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.

A autoridade fiscal informa, ainda, 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.

2.4. Crédito Presumido da Lei nº 10.925/2004

O auditor fiscal informa que glosou créditos em relação a alguns bens adquiridos pela contribuinte que ainda são também regulados pela Lei nº 10.925/2004, seja por não estarem listados na Lei nº 12.350/2010, seja por não estarem na exceção do art. 57, na redação dada pela Lei nº 12.431/2011 e terem sido utilizados como insumos de bens que não são regulados por esta lei (por exemplo, produtos do capítulo 16).

Com relação aos itens carnes in natura, classificadas nas posições da NCM 0203, 0207 e 0210.1 e insumos para ração, classificados na subposição da NCM 2309.90, informa que nenhum crédito foi admitido baseado na Lei 10.925/2004 porque o art. 57 da Lei 12.350, com a redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011, estabelece que “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 aos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e 23.09.90 da NCM”.

As planilhas, similares às apresentadas pela contribuinte, alteradas pela fiscalização para contemplar a exclusão dos créditos não permitidos, presentes nos arquivos RECÁLCULO LEI 12350 – ajustado pela fiscalização estão anexadas na fl. 703.

2.5. Omissão de receitas

As questões trazidas pela fiscalização em seu relatório atinentes às omissões de receita verificadas, não serão aqui detalhadamente relatorizadas em razão de não serem o objeto específico do presente processo, que trata, não do lançamento de ofício de crédito tributário, mas de créditos da não cumulatividade das contribuições pleiteados pela contribuinte.

Saliente-se que, como menciona o auditor em seu relatório, os processos de Ressarcimento de Créditos e os processos de Auto de Infração, em sendo decorrentes da mesma ação fiscal referente ao mesmo período de apuração e tratarem das mesmas matérias fáticas, serão submetidos a julgamento em conjunto. Os processos seguem apensados.

Da Manifestação de Inconformidade

Antes de suas contestações, a interessada pede o julgamento em conjunto dos processos relacionados.

Nulidade do Despacho Decisório

A Recorrente, preliminarmente, alega a nulidade do Despacho Decisório por considerar “viciado” o critério de análise do crédito, realizada a partir da análise de planilhas e documentos fiscais, “uma vez que não busca alcançar a verdade material dos fatos relacionados à atividade produtiva da empresa”. Aduz que a fiscalização precisa conhecer de perto a atividade desenvolvida pela empresa e não simplesmente elaborar planilha listando os itens glosados, sem explicitar a motivação (fática e jurídica) das glosas.

Afirma que “o dever de investigação é obrigação da fiscalização, uma vez que a ela incumbe demonstrar a ocorrência do fato constitutivo do seu direito de glosar o crédito 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 “com fundamento em meras presunções, sem a necessária produção de provas (análise do processo produtivo 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 alegação da fiscalização de que “o ônus da

prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito”, alegação que, segundo aduz, tem o objetivo de afastar sua responsabilidade outorgada por lei.

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 Manifestante para que (i) esclareça a participação de cada bem/serviço glosado no processo produtivo da empresa; (ii) seja efetuado um descritivo minucioso do referido processo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens/serviços no seu processo produtivo, aquilatando sua participação em relação ao produto final; 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.

Conceito de insumo

No tópico IV – DA CORRETA APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS, a interessada, a fim de afastar o conceito de insumo adotado pela Fiscalização, e defender que a palavra “insumo”, empregada pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, possui abrangência muito maior do que pretende lhe dar a RFB, nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 11/11/2002, e nº 404, de 12/3/2004, tece considerações sobre a não cumulatividade das contribuições em tela estabelecendo o seu entendimento sobre o conceito de insumo aplicável ao caso, à luz da interpretação que faz da legislação, da jurisprudência e da doutrina.

(...)

Pedido

A interessada requer a anulação do Despacho Decisório e, alternativamente, o reconhecimento do direito creditório pleiteado ou a baixa do processo em diligência a fim de a autoridade competente apurar a realidade dos fatos quanto à utilização dos insumos.

É o relatório.

A 4ª Turma da DRJ-FNS, em sessão datada de 07/03/2018, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 07-41.401, às fls. 1817/1866, com vedação de Ementa, conforme Portaria RFB nº 2724, de 2017.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 03/04/2018** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 1870), **apresentou Recurso Voluntário em 27/04/2018**, às fls. 1873/1946.

Na Sessão de 26/03/2019 a Turma 3401 deste Conselho analisou o presente Recurso Voluntário e exarou a Resolução nº 3401-001.818, nos seguintes termos:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência para que a unidade preparadora da RFB se manifeste conclusivamente em relação à adequação dos itens objeto de glosa em discussão no presente processo ao tratamento dado a insumos fixado de forma vinculante no Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, fundado no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, aplicável ao caso em julgamento.

Em 30/10/2019 foi elaborada a Informação Fiscal nº 041-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB, anexada aos autos às fls. 2022/2049, em resposta à referida Resolução.

O contribuinte, **tendo tomado ciência da Informação Fiscal nº 041-2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB em 11/11/2019** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 2052), **apresentou Petição** às fls. 2055/2075.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

I – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO – NECESSÁRIA ANÁLISE DA ATIVIDADE DA RECORRENTE PARA VERIFICAÇÃO DA VINCULAÇÃO DE CADA ITEM GLOSADO NO SEU PROCESSO PRODUTIVO

Alega o Recorrente que a glosa dos créditos decorrentes de PIS e COFINS apurados no 3º Trimestre de 2012 foi realizada a partir da mera análise de planilhas e documentos fiscais. Esse critério de apuração é, a toda evidência, viciado, uma vez que não busca alcançar a verdade material dos fatos relacionados à atividade produtiva da empresa.

Sustentou também a necessidade de busca da verdade material, *in verbis*:

Não há dúvida de que é necessário conhecer de perto a atividade desenvolvida pela empresa e não simplesmente elaborar planilha listando os itens glosados, sem explicitar a motivação (fática e jurídica) das glosas, conforme ocorreu no presente caso.

Essa necessidade decorre do fato de que para analisar o direito ao crédito em questão, é necessário verificar se o insumo está ligado (diretamente ou indiretamente) às atividades desempenhadas pela empresa.

Por essa razão é que **necessariamente deve-se buscar a verdade de todas as formas possíveis, não podendo ficar restrita somente ao que consta nos documentos fiscais e nas planilhas apresentadas pela Recorrente**, sob pena de glosar créditos tributários com fundamento em mera presunção. A autoridade fiscal deve apresentar e justificar as razões de glosa de todos os créditos que não acolheu, motivando (fática e juridicamente) as razões de tais glosas. Ora, cada item e crédito da Recorrente possui peculiaridades, de maneira que não há possibilidade de fundamentação genérica com a juntada de planilha.

Em síntese, para se assegurar que determinado insumo não gera direito a crédito de PIS, **a fiscalização, no mínimo, pode e deve se dirigir até a empresa** para conhecer o seu processo produtivo, requerer laudos periciais e demais provas que entenda necessárias, **a fim de buscar a verdade material**, fato este que não ocorreu.

(...)

Repise-se: no presente caso, **a fiscalização se limitou a analisar planilhas e documentos fiscais**. Sequer compareceu ao estabelecimento da empresa para conferir o seu processo produtivo (cuja cadeia é longa e complexa) e a essencialidade dos insumos nele aplicado, ou analisou os descritivos e laudos apresentados no processo, **em evidente violação ao princípio da verdade material**.

Tal fato foi, de maneira absolutamente equivocada, **corroborado pelo v. acórdão recorrido, que, da mesma forma, não valorou as provas produzidas nos autos (laudos e descritivos), razão pela qual é também nulo.**

(...)

Ora, se entendeu a Autoridade Fiscal que os documentos analisados não seriam suficientes, deveria ter averiguado in loco as operações da Recorrente. Assim como a DRJ não poderia ignorar as provas e elementos apresentados na Manifestação de Inconformidade. **Tais fatos são absoluta causa de nulidade do Despacho Decisório e do v. acórdão recorrido**, pois implicam em flagrante cerceamento do direito de defesa da Recorrente!

(...)

Diante disto, resta demonstrada a nulidade do despacho decisório e do v. acórdão recorrido, razão pela qual a Recorrente requer seja o mesmo cancelado e, por consequência, reconhecido integralmente o crédito pleiteado no PER nº 02570.50293.240513.1.5.10-2402 e homologadas integralmente as DCOMP's vinculadas ao referido pedido de ressarcimento.

Sem razão a Recorrente. Com efeito, as causas de nulidade no processo administrativo fiscal são tratadas nos arts. 10, 11 e 59 do Decreto nº 70.235/72:

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. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

(...)

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 consequência.

§ 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. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Analisando o Auto de Infração, verifico que todos os requisitos previstos no art. 10 foram cumpridos. Quanto à decisão da DRJ, verifico que **não foi** proferida por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Os julgadores da DRJ, assim como a Autoridade Tributária, entenderam que seria possível decidir sobre todas as matérias sem a necessidade de uma visita *in loco* à unidade de produção. Tal decisão pode se mostrar equivocada, o que implicaria a sua reversão por decisão de mérito, mas sem a necessidade de declarar a nulidade dos procedimentos.

A realização de diligências se presta para sanar dúvidas do julgador, desde que estas não impliquem em nova etapa de produção probatória, valendo esta restrição tanto para os contribuintes quanto para a Fazenda Nacional. Se a autoridade responsável pela fiscalização entendeu que poderia realizar todo o procedimento mediante a apresentação de documentos e a interpretação de dispositivos legais, isso não pode ser compreendido como uma nulidade. Na verdade, tal conduta apenas fragiliza a acusação fiscal, que poderia ser muito mais robusta em determinados pontos específicos com o acréscimo de constatações feitas diretamente no local de produção.

Logo, trata-se de questão de mérito, que pode ser compreendida até mesmo como carência probatória a cargo da Fazenda Nacional, a depender do caso concreto, mas jamais causa de nulidade do procedimento. Da mesma forma, se o Colegiado *a quo* entendeu possível julgar todas as matérias sem a realização de diligências, isso não implica uma preterição do direito de defesa do Recorrente, porque os julgadores não são obrigados a acatar pedidos de diligência se a entendem desnecessária por não terem dúvidas a serem sanadas. Isso pode, eventualmente, tornar mais frágil a decisão, sendo sua reversão uma questão de mérito, e não de nulidade.

Vale destacar que a Turma 3401 deste Conselho, ao julgar o presente processo na Sessão de 26/03/2019, decidiu, por unanimidade de votos, pela realização de diligência tão somente para que a unidade preparadora da RFB se manifestasse conclusivamente em relação à adequação dos itens objeto de glosa ao tratamento dado a insumos fixado de forma vinculante no Recurso Especial nº 1.221.170/PR. E tal diligência foi realizada sem a visita *in loco* ao estabelecimento produtor, entendendo a autoridade preparadora pela sua desnecessidade.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e/ou do Acórdão da DRJ.

II – DA ALEGAÇÃO DE DIREITO AO RESSARCIMENTO INTEGRAL DO CRÉDITO DE PIS APURADO NO 3º TRIMESTRE DE 2012

II.1 Custos com Fretes

Alega o Recorrente que a fiscalização glosou créditos sobre as despesas com fretes, tais como: fretes intermediários, fretes de movimentação interna, fretes de produto acabado, fretes na aquisição de bens do ativo imobilizado, fretes na aquisição de EPI's, frete nos serviços de limpeza, nos seguintes termos:

Parcela das glosas constantes na referida planilha são relacionadas aos **fretes na aquisição de bens que estão diretamente vinculados à atividade da Recorrente, tais como EPI's, materiais de limpeza, material de laboratório, etc.** Confira-se:

Quanto a este ponto, entendeu o v. acórdão recorrido que “quanto aos fretes na aquisição EPI's, materiais de limpeza e material de laboratório, não há direito a crédito, haja vista, como já visto em tópico específico, tais produtos não consistem de insumo”.

Contudo, diferentemente do que se entendeu no v. acórdão recorrido, tais bens que estão diretamente vinculados ao processo produtivo da Recorrente (como será demonstrado em tópico próprio a seguir), gerando, com isso, direito ao creditamento do PIS e da COFINS.

(...)

Ademais, há também na planilha constante na Informação Fiscal **glosas relacionadas aos fretes intermediários e de movimentação interna entre os estabelecimentos da empresa.** Confira-se:

Rótulos de Linha	IV	Soma de BASE.CALC	Soma de VLR.PIS	Soma de VLR.CONFIS
FRETE RETORNO VASILHAMES	R\$	1.357.201,84	R\$ 22.393,70	R\$ 103.147,63
FRETES INTERMEDIARIOS E MOV. INTERNAS	R\$	485.048,47	R\$ 8.003,17	R\$ 36.863,57
FRETE INTERMEDIARIOS E MOVIMENTACOES INTERNAS	R\$	26.280,30	R\$ 433,63	R\$ 1.997,28
CARGAS E DESCARGAS	R\$	13.335,60	R\$ 220,05	R\$ 1.013,52
FRETES INTERMEDIARIOS E MOVIMENTACOES INTERNAS	R\$	12.297,07	R\$ 202,90	R\$ 934,57

(...)

A Recorrente, em razão de sua atividade produtiva, **realiza o transporte de insumos e produtos acabados entre as diversas unidades da empresa,** cujas operações são essenciais para sua atividade produtiva. Se tais operações são essenciais, devem, diferentemente do que se entendeu no v. acórdão recorrido, gerar o direito ao crédito.

(...)

Em uma das etapas do seu processo produtivo, ignorada pelo v. acórdão recorrido, a Recorrente utiliza-se dos fretes em vários momentos: inicia-se com (i) o frete decorrente da aquisição de matéria-prima para fabricar ração (grãos), (ii) remessa pela empresa para industrializar a ração, (iii) após, envia-se, por frete, até seus integrados que criam animais (frangos, entre outros) e, novamente, (iv) remete-se à empresa para industrialização. Ou seja, há industrialização com emprego de tais matérias-primas.

Além disso, durante o processo de industrialização também **é comum que uma unidade envie seu produto final (exemplo, peito de frango) a outro estabelecimento, o qual é utilizado como insumo na elaboração de um produto industrializado** (um empanado, por exemplo).

Há, ainda, os casos em que se verifica a necessidade da contratação de frete para **transporte do produto elaborado até outro estabelecimento da empresa para armazenagem (frete intercompany) e posterior venda final.**

(...)

Veja-se que, ao contrário do afirmado no v. acórdão recorrido, a ora Recorrente não deixou de se insurgir em relação a parte das operações glosadas. Pelo contrário. A Recorrente comprovou em sua Manifestação de Inconformidade, tal como está fazendo no presente Recurso Voluntário, que **TODOS os serviços de frete utilizados (transporte de matérias-primas, produtos semi-elaborados, entre estabelecimentos da empresa e, por fim, os produtos acabados) fazem parte do processo produtivo da empresa,** sem os quais não poderia desenvolver suas atividades e auferir suas receitas.

(...)

Observe-se que a manutenção da refrigeração dos produtos, além de indispensável a TODO o processo produtivo, **decorre de obrigação normativa estabelecida pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA,** a saber, os arts. 1º, 3º e 4º Resolução CISA/MA/MS nº 10/19847 **(necessidade de manutenção da temperatura durante todas as fases do processo produtivo – produção até comercialização – incluindo o transporte dos produtos acabados)**, o item 8.2, anexo, da Portaria MAPA nº 368/978 (controle da temperatura dos alimentos na fase de transporte) e o item 8.8.2 da Portaria ANVISA nº 326/979.

Inicialmente, tendo em vista que o presente processo tem por objeto verificar se determinados bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual seria este conceito e quais as condições para analisar a subsunção de cada produto e/ou serviço ao mesmo.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, **em cotejo com o objeto social da empresa**, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percuientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

*É importante registrar que, no plano dogmático, **três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados**, quais sejam:*

***i) orientação restrita**, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, **adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI**, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;*

***ii) orientação intermediária**, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, **consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração")**, **prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência**. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e*

***iii) orientação ampliada**, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, **cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ**. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.*

*Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com 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.*

Por sua vez, a 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.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que foi expressamente refutada a tese do "conceito ampliado" de insumos, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

Prevaleceu a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância.

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes dentro do processo produtivo, como indicam os trechos acima destacados em negrito no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios

fora deste pudessem gerar crédito significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos.

Em verdade, essa delimitação consta expressamente do art. 3º, *caput*, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

De imediato se percebe a necessidade de delimitar o momento de início e fim do processo produtivo, verificável casuisticamente, porém com possibilidade de apresentação de alguns princípios gerais. Assim, em geral, o processo produtivo se inicia quando os insumos que estavam estocados, em galpões de estocagem, silos ou tanques são movimentados para sofrerem transformações físicas, químicas, ou serem agregados/montados a outros insumos, visando a obter um produto novo, objeto da atividade do contribuinte.

Logo, até o momento em que estes insumos estão apenas armazenados, “aguardando” para serem requisitados pelo setor de produção, seja em processos contínuos ou processos “à batelada”, serem sofrerem qualquer tipo de ação física, química, ou de montagem, preservando ainda as mesmas características físico-químicas de quando foram adquiridos, não se deve considerar iniciado qualquer processo produtivo.

A *contrario sensu*, deve ser considerado finalizado o processo produtivo quando todas as etapas necessárias à fabricação do produto final já tiverem ocorrido, estando este no mesmo estado físico-químico em que se dará a sua comercialização.

Partindo dessas premissas, e considerando que o presente tópico trata da possibilidade de incluir os gastos com fretes (serviços de transporte) no conceito de insumos aptos a gerar créditos das contribuições, vejamos a seguir o entendimento do STJ sobre esta questão.

O REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia, foi afetado para julgamento sob o rito dos Recursos Repetitivos, e tratava de um caso concreto de empresa do ramo alimentício que pleiteava o creditamento sobre os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando: água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões).

O STJ, após definir, em abstrato, como deveria ser aferido o conceito de insumo, aplicou a tese jurídica ao caso concreto em julgamento, determinando o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI), **excluindo a possibilidade de creditamento do frete**, nos termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

EMENTA

(…)

1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa.

(…)

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e 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. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, 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" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes 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 e não há obrigação legal para sua presença.

(…)

7. ACOMPANHO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo: Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido 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 e equipamentos de proteção individual - EPI** conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos).

Em outro trecho do REsp nº 1.221.170/PR, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, à pág. 144, esclarece o resultado do julgamento:

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, **tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.**

Ficaram de fora gastos com veículos, 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.

Originalmente o meu voto havia sido no sentido de "DIVERGIR PARCIALMENTE do Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem". Assim o fiz na vocalização original de meu voto e no primeiro aditamento.

Ocorre que, **com o realinhamento do voto do Relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, à tese que propusemos eu e a Min. Regina Helena, meu voto resta mantido,** contudo com a observação de que agora ACOMPANHO o Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem, conforme o explicitado (alterações já realizadas na ementa proposta no voto-vogal).

Ou seja, no próprio REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia e julgado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, **foi decidido que ficam de fora gastos com fretes,** salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

Contudo, tal decisão deve ser analisada com temperamentos, pois tal conclusão foi de certa forma genérica, enquanto os gastos com fretes guardam diversas particularidades, pois podem ser utilizados em diversos momentos distintos da atividade empresarial; por vezes trata-se de mero custo logístico para movimentação dos produtos acabados até os centros de distribuição; em outros, contudo, trata-se de verdadeiro insumo do processo produtivo. Explico.

No caso do frete nas aquisições de insumos, considerado de forma isolada, não gera créditos de PIS e de Cofins, pois é dispêndio realizado antes de iniciada qualquer etapa do processo produtivo do adquirente. Os insumos são transportados do fornecedor ao adquirente, que os recebe, armazena, e, em determinado momento, os encaminha para o setor de produção, onde se iniciará o seu processamento.

Além disso, não gera créditos também por absoluta falta de previsão legal, ao contrário da aquisição dos insumos propriamente dita, cuja previsão se encontra no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

Observe-se que a lei concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete na operação **de venda**, mas silencia em relação ao frete na operação de compra/aquisição, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido, **como já decidido expressamente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR**.

Se assim não fosse, teria sido desnecessário ressaltar que o frete que poderia gerar crédito seria aquele referente a operações de venda, bastando ao inciso IX conter o texto “armazenagem de mercadoria e frete”, e não “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”. Como é de amplo conhecimento, é regra de Hermenêutica que “a lei não usa palavras ou expressões inúteis”.

Contudo, tendo em vista que, nos termos do art. 289 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), o custo do frete integra o custo de aquisição dos insumos, admite-se que este dispêndio, de forma indireta, como um componente do custo dos insumos, possa gerar crédito.

Art. 289. **O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas** será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º **O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte** e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Deste contexto advém uma importante consequência: o crédito gerado pelo frete na aquisição de insumos não é obtido com o puro e simples registro, na escrituração fiscal, do PIS e da Cofins incidentes sobre a operação de transporte. **Este valor, como demonstrado, não consta do rol de operações elencados no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como passíveis de gerar crédito**. O próprio DACON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), exigível à época, possui linha para registro dos valores de “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, mas não possui linha para registro de “frete na operação de compra/aquisição de insumos).

O procedimento que o contribuinte deve realizar é acrescer o custo deste frete ao custo do seu insumo, como lhe permite o já citado art. 289 do Decreto nº 3.000/99, e sobre a valor total da aquisição fazer incidir a alíquota do PIS e da Cofins.

Esta diferença na forma de apuração do crédito é de extrema relevância, tendo em vista casos em que (i) a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos pode ter sido reduzida (por exemplo, nas hipóteses de crédito presumido), nos quais o valor do crédito apurado será inferior àquele que incidirá sobre o frete; e (ii) os insumos (ii.1) são tributados pelas contribuições à alíquota zero; (ii.2) são NT – não-tributados; (ii.3) são isentos; (ii.4) estão com a tributação suspensa; e (ii.5) estão sujeitos ao regime monofásico, **hipóteses nas quais a operação de aquisição não irá gerar crédito, seja sobre o insumo, seja sobre o frete respectivo.**

Neste sentido entendeu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.632.310/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Publicação em 15/12/2016:

2. **Caso em que pretende a empresa** - distribuidora/varejista de combustíveis, contribuinte de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos submetidos à alíquota zero pelas receitas auferidas na venda de combustíveis, **creditar-se pelo valor do frete pago na aquisição dos combustíveis** junto às empresas produtoras/importadoras dos mesmos, ou empresas distribuidoras/varejistas antecedentes na cadeia, estando as empresas produtoras/importadoras sujeitas a uma alíquota maior dos referidos tributos (tributação monofásica) e as demais à alíquota zero.

3. Com efeito, à luz do princípio da não cumulatividade, **e considerando que o frete (transporte) integra o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda** (regra estabelecida pelo art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99), **o creditamento pelo frete pago na aquisição (entrada) somente faz sentido para a segunda empresa na cadeia se esse mesmo frete, como receita, foi tributado por ocasião da exação paga pela primeira empresa na cadeia** (receita da primeira empresa) quando vendeu a mercadoria (saída) e será novamente tributado na segunda empresa da cadeia como receita sua quando esta revender a mercadoria (nova saída). Assim, com a entrega do creditamento, o frete sofrerá a exação somente uma única vez na cadeia, tornando a tributação outrora cumulativa em não cumulativa.

(...)

6. Desse modo, **se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica**, conforme o reconhecido pela lei e jurisprudência, **certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum**, visto que, como já mencionamos, o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime.

7. **Se o frete, por força de lei** (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) **é componente do custo de aquisição**, via de regra, no regime de tributação não-cumulativa, **o frete pago pelo revendedor na aquisição (entrada) da mercadoria para a revenda gera sempre créditos para o adquirente, não pelo art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003, mas pelo art. 3º, I, primeira parte, da mesma Lei n. 10.833/2003**. Aí, data vênica, o equívoco e incoerência do precedente REsp. n. 1.215.773-RS com os demais precedentes desta Casa, pois além de pretender criar um tipo de creditamento que já existia o estendeu para situações dentro do regime de substituição tributária e tributação monofásica sem analisar a coerência do crédito que criou com esses mesmos regimes.

8. O citado REsp. n. 1.215.773-RS não se aplica ao caso concreto. Isto porque, além de o precedente não ter examinado expressamente a questão referente aos casos de

substituição tributária e tributação monofásica como a do presente processo (a situação do precedente foi a de substituição tributária mas sequer houve exame expresso disso, o que, data vênica, explica o equívoco da posição adotada), **a parte final do art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003 evidencia que o creditamento pelo frete na operação de venda somente é permitido para os casos dos incisos I e II do mesmo art. 3º, da Lei n. 10.833/2003**, casos estes que excepcionam justamente a situação da contribuinte já que prevista no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.833/2003 (situações de monofasia).

Nesse mesmo sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais ao julgar Recurso Especial, conforme Acórdão nº 9303-005.156, Sessão de 17/05/2017:

Conforme relatado **o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos**. Porém como veremos mais a frente não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.

(...)

Portanto da análise da legislação, entendo que **o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo**, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. **Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento**.

Neste sentido destaco alguns trechos do voto vencido do acórdão recorrido, os quais espelham bem o meu entendimento a respeito do assunto:

(...)

Conforme já registrado alhures, repita-se, **sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS)** referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, **somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo**, salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), **somente em duas situações é possível creditar-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS**:

1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;

2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

Se o frete pago pelo adquirente (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) **compõe o valor do custo de aquisição do insumo** e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do frete se agrega ao custo de aquisição do insumo. **Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de**

aquisição do insumo a alíquota prevista no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). É o que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos:

(...)

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por determinação legal contida no art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).

(...)

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço. Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, **em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compondo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal**, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução.

Posteriormente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reiterou sua jurisprudência, conforme os seguintes precedentes:

a) Acórdão nº 9303-006.871, Sessão de 12/06/2018:

Mérito

Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, **entendo que a legislação** que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins **trouxe uma espécie de numerus clausus em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento**, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso.

(...)

O gasto que a empresa considerou passível de ser agregado ao custo do insumo empregado em seu processo produtivo está identificado na decisão recorrida, tal como já foi explicitado no preâmbulo do vertente acórdão, como transporte, por “tubovias”, do porto até a fábrica.

(...)

Ou seja, **não é difícil perceber que o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está, sem dúvida, compreendido no custo de aquisição desses insumos.**

Levando-se em conta os critérios contábeis aceitos e a própria legislação tributária aplicável, tomando por base as informações disponíveis nos autos, não vejo razão para que esse dispêndio com o pagamento de serviços prestados por terceiros para o transporte até a fábrica, por Tubovia, de insumos importados e efetivamente empregados no processo produtivo da indústria, seja desconsiderado para efeito de apuração do custo de aquisição desses insumos.

Assim, uma vez que essa instância recursal tenha por competência dirimir dúvidas acerca da correta interpretação da legislação tributária, entendo que a decisão deve ser pelo reconhecimento do direito à agregação de gastos da natureza dos que aqui se trata ao custo final de aquisição dos insumos empregados no processo produtivo da empresa.

Isto posto, necessário, contudo, destacar uma questão que parece ter passado à margem da decisão recorrida.

Conforme a própria recorrente já afirmava em sede de manifestação de inconformidade (e-folhas 43 e segs), **o produto importado é contemplado por benefício fiscal que reduziu a zero a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins**. Observe-se.

(...)

Ora, como é de sabença, **os insumos que não são onerados pelas Contribuições não dão direito ao crédito** no sistema de apuração não cumulativo instituído pelas Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Como pretendo ter deixado claro até aqui, o que se debate nos autos não é se os gastos com transporte, por Tubovia, da matéria-prima importada até as dependências da empresa trata-se ou não de um insumo aplicado no processo produtivo de fabricação de adubos e fertilizantes, mas se esses dispêndios podem ser agregados ao custo de aquisição do ácido sulfúrico e do ácido fosfórico (e outros quaisquer que sejam pelo mesmo meio de transporte conduzidos), esses, sim, insumos utilizados na fabricação do produto final. Como se viu, a priori, com base nas informações disponíveis, podem, contudo, no caso concreto, **essa decisão**, de cunho eminentemente jurídico, **não tem qualquer repercussão na solução da lide, pois os valores correspondentes terminam por ser acrescidos ao custo de um insumo que não dá direito ao crédito**.

b) Acórdão nº 9303-009.678, Sessão de 16/10/2019

CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições.

(...)

2 - FRETE DE PRODUTOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO

Tal mérito, em relação ao mesmo contribuinte, já foi objeto de análise desta E. Turma. Assim, valho-me do voto do i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no Acórdão 9303-008.061, julgado em 20/02/2019, vazados nos seguintes termos:

Recurso especial do contribuinte Direito ao crédito sobre fretes no transporte de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Estão englobados neste item, os seguintes sub itens do recurso especial do contribuinte:

2.1 Glosa de fretes nas compras de bens para revenda de pessoas físicas.

Como resta claro, pelo próprio título, esse assunto engloba os serviços de fretes utilizados na aquisição de bens para revenda. Nesse caso, aplica-se o mesmo raciocínio do item 1 da análise de frete. Esclareça-se que a apropriação de créditos, da não-

cumulatividade do PIS e da Cofins, nas aquisições de bens para revenda, se dá não em razão do conceito de insumos, inc. II do art. 3º das Leis, tanto discutido, mas com base no inc. I do mesmo art. 3º, também acima transcrito. Assim, o valor do frete é adicionado ao custo do bem para revenda e só dará direito ao crédito se o próprio bem adquirido para revenda der esse direito. Como se trata de bens adquiridos de pessoas físicas, não é possível esse creditamento.

c) Acórdão nº 9303-009.754, Sessão de 11/11/2019

CUSTOS. FRETES. AQUISIÇÕES. INSUMOS DESONERADOS (ALÍQUOTA ZERO/SUSPENSÃO). CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos tributados à alíquota zero e/ ou com suspensão da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para o PIS e COFINS.

Igualmente nesse sentido decidiu, por unanimidade, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao julgar Recurso Voluntário, conforme os seguintes precedentes:

a) Acórdão nº 3003-000.101, Sessão de 23/01/2019:

Conforme relatado, o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos.

(...)

Na atividade comercial, compra e revenda de mercadorias, e na atividade industrial, fabricação de produtos para venda, as despesas com fretes nas aquisições das mercadorias vendidas e dos insumos (matéria-prima, embalagem e produtos intermediários), quando suportadas pelo adquirente, integram o custo de suas vendas e o custo industrial de produção, nos termos do art. 13, caput, § 1º, "a", do Decreto-lei nº 1.598/1977, assim dispondo:

(...)

Portanto da análise da legislação, verifica-se que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.

b) Acórdão nº 3302-004.329, Sessão de 25/05/2017

FRETE PROPORCIONAL ÀS VENDAS COM SUSPENSÃO. GLOSA RELATIVA À OPERAÇÃO DE VENDA RESTABELECIDADA. GLOSA DO CRÉDITO CALCULADO SOBRE O FRETE PROPORCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

Por ser diretamente dependente da manutenção da glosa do crédito calculado sobre o valor proporcional da aquisição do produto com crédito (operação tributada), a improcedência desta implica reconhecimento improcedência também da glosa do crédito calculado sobre o valor do frete proporcional a venda com suspensão também deve cancelada.

(...)

2.3.2.3 Da glosa vinculada às aquisições de pessoas físicas de bens para revenda.

Segundo a fiscalização, se não há direito a créditos nas aquisições de mercadorias para revenda, feitas de produtor pessoa física, logo não havia que se falar em créditos relativos aos fretes vinculado a essas aquisições, visto que os mesmos constituem-se em parte do custo de aquisição das mercadorias compradas.

A fiscalização procedeu com acerto. Os bens adquiridos para revenda de pessoas físicas não asseguram direito ao crédito da Cofins, segundo determina o art. 3º, § 3º, I, da Lei 10.833/2003, a seguir transcrito:

(...)

Se os gastos com frete vinculados ao transporte de bens adquiridos para revenda admitem apropriação de crédito somente sob forma de custos agregados aos referidos bens, conforme anteriormente demonstrado, como não há direito a apropriação de crédito sobre aquisição de produtos adquiridos para revenda de pessoas físicas, por conseguinte, também não existe permissão para dedução de créditos sobre os gastos de frete com transporte de tais bens.

(...)

2.3.4.1 Da glosa vinculada às operações com alíquota zero.

De com o Relatório de Auditoria Fiscal, neste subitem foram glosados créditos calculados sobre o valor dos fretes vinculados a notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero, objeto da glosa relatada no subitem 4.1 do citado Relatório da Auditoria Fiscal e analisado no subitem 2.1 deste voto.

A decisão referente à presente glosa, inequivocamente, depende do resultado da decisão prolatada em relação à glosa anterior. Dessa forma, como a glosa do crédito calculado sobre valor da aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero foi integralmente mantida, conseqüentemente, a presente glosa deve ter o mesmo desfecho.

A recorrente alegou que não havia que se confundir ou vincular o crédito apropriado sobre o valor do serviço de frete com as aquisições com ou sem direito ao crédito, pois, cada qual obedecia a regramento estabelecido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, nos quais inexistia a vedação ou limitação imposta pela fiscalização.

Nos itens precedentes, restou demonstrado que, se o custo de aquisição do bem revendido ou utilizado como insumo de produção não origina crédito, conseqüentemente, o gasto com frete a ele associado também não o gera, pois, segundo o entendimento aqui esposado, nestas operações o que possibilita a apropriação do crédito é a inclusão do valor ao custo da mercadoria adquirida ou ao custo do insumo adquirido, conforme a natureza da operação de aquisição, e não o valor do custo/despesa com frete em si. Para o frete na operação de compra, isoladamente considerado, não há previsão legal de apropriação de crédito.

Cabe destacar que o TRF da 3ª Região **já adotou este entendimento inclusive nos casos de frete na venda**, caso o produto vendido não seja tributado, conforme acórdão unânime na **Apelação Cível nº 5011674-68.2018.4.03.6100, julgada em 13/12/2019** pela 6ª Turma, Relator Desembargador Federal Luís Antônio Johanson Di Salvo, nos seguintes termos:

EMENTA

(...)

7. **O creditamento do custo do frete e armazenagem** previsto no art. 3º, IX, da Lei 10.833/03 **tem por pressuposto que o valor pago pelo produto transportado ou armazenado também seja passível de creditamento**, por força de revenda (inciso I) ou na qualidade de insumo daquela atividade empresarial (II). Já delimitado que a autora não detém direito de crédito quanto à aquisição do álcool para revenda, e também não comprovou a necessidade e a relevância dos demais gastos elencados e tidos por insumos, não se faz possível admitir o direito de crédito.

(...)

VOTO

(...)

Por sua vez, o creditamento do custo do frete e armazenagem previsto no art. 3º, IX, da Lei 10.833/03 tem por pressuposto que o valor pago pelo produto transportado ou armazenado também seja passível de creditamento, por força de revenda (inciso I) ou na qualidade de insumo daquela atividade empresarial (II). Já delimitado que a autora não detém direito de crédito quanto à aquisição do álcool para revenda, e não comprovou a necessidade e a relevância dos demais gastos elencados e tidos por insumos, não se faz possível admitir o direito de crédito.

O contribuinte alega que foram glosados créditos de frete nas aquisições de determinados bens por estes não terem sido considerados insumos. Contudo, como visto no relatório deste acórdão, esta análise da Autoridade Fiscal tomou como premissa o conceito de insumo disposto na IN SRF nº 247/2002 e na IN SRF nº 404/2004, julgadas ilegais pelo STJ. Pelo exposto neste tópico, tem-se que o frete referente à aquisição de bens que se enquadrem no novel conceito determinado pelo STJ pode gerar crédito, desde que estes bens adquiridos pelo Recorrente estejam efetivamente sujeitos ao pagamento do PIS e da COFINS. **Atendidos estes requisitos, devem ser revertidas as glosas efetuadas.**

O contribuinte afirma que realiza o transporte de insumos e produtos acabados entre as diversas unidades da empresa. Nesse contexto, também se insurge contra as glosas relacionadas aos fretes intermediários e de movimentação interna entre os estabelecimentos da empresa constantes da planilha abaixo:

Rótulos de Linha	IT	Soma de BASE.CALC	Soma de VLR.PIS	Soma de VLR.CONFIS
FRETE RETORNO VASILHAMES	R\$	1.357.201,84	R\$ 22.393,70	R\$ 103.147,63
FRETES INTERMEDIARIOS E MOV. INTERNAS	R\$	485.048,47	R\$ 8.003,17	R\$ 36.863,57
FRETE INTERMEDIARIOS E MOVIMENTACOES INTERNAS	R\$	26.280,30	R\$ 433,63	R\$ 1.997,28
CARGAS E DESCARGAS	R\$	13.335,60	R\$ 220,05	R\$ 1.013,52
FRETES INTERMEDIARIOS E MOVIMENTACOES INTERNAS	R\$	12.297,07	R\$ 202,90	R\$ 934,57

Em relação aos fretes intermediários, tem-se situação completamente distinta da anterior. Estes fretes são referentes ao transporte de produtos intermediários ou semi-elaborados (em elaboração), **cujo processo produtivo ainda não se encontra finalizado**. Portanto, são custos incorridos dentro do processo produtivo. Como exemplo, pode ser usado aquele apresentado pelo próprio Recorrente ao citar o transporte de frango processado para outra unidade para fabricação de empanados.

Neste caso, o crédito seria concedido com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003:

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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Observe-se que é direito do contribuinte verificar qual a melhor forma de desenvolver sua atividade empresarial; realizando todas as etapas do seu processo produtivo em um mesmo ambiente físico, ou separando-as em unidades distintas, exigindo-se o transporte dos produtos semi-elaborados entre elas.

No presente caso, utilizando-se do “teste da subtração”, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, conclui-se que sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada “industrialização por encomenda”.

O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item “frete”, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo.

Ressalto, entretanto, que o frete de insumos, ou seja, de produtos que ainda se encontram no mesmo estado em que foram adquiridos de terceiros, **não se caracteriza como insumo do processo produtivo** pois, como já dito, este sequer se iniciou. É o caso de insumos que, após serem armazenados dentro de algum estabelecimento do adquirente, são reenviados para outra unidade deste, para atender a alguma demanda do insumo.

Em relação às movimentações internas de produtos acabados, não será possível valer-se dos critérios de essencialidade e relevância, pois o frete para o transporte de produtos acabados entre a unidade produtora e o centro de distribuição **é dispêndio realizado após finalizado o processo produtivo** do contribuinte.

Portanto, são apenas despesas com logística, que integram o custo administrativo da empresa, dedutíveis para efeitos de IRPJ e da CSLL, por expressa previsão legal, mas que não geram créditos das contribuições, por ausência de previsão legal e por não serem custos incorridos dentro do processo produtivo.

Nesse sentido, os seguintes precedentes do STJ:

i) AgInt no REsp 1.890.463/SP, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data da Publicação 26/05/2021:

Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.

1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, **não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária. Precedentes.**

2. No caso dos autos, **está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região**, segundo o qual apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida.

3. Agravo interno não provido.

ii) AgInt no AREsp 1.421.287/MA, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data da Publicação 27/04/2020:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7 DO STJ. DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO. DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

1. O acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre a matéria posta em debate na medida necessária para o deslinde da controvérsia.

(...)

4. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido:** AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

5. Quanto às despesas com taxa de administração de cartões de crédito, esta Corte já se manifestou no sentido de que verificar se a referida taxa integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS incorre, necessariamente, na definição de faturamento. A análise esta vedada ao STJ por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do STF (AgRg no REsp 1.518.752/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 05/02/2016).

6. Agravo interno não provido.

iii) AgInt no AREsp 1.804.525/RS, Relatora Ministra ASSUETE MAGALHÃES, Data da Publicação 17/06/2021:

Inadmitido o Recurso Especial, foi interposto o presente Agravo.

A irresignação não merece prosperar.

Nos termos da jurisprudência de ambas as Turmas da Primeira Seção deste Tribunal, "as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo**, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda" (STJ, AgInt no AREsp 1.421.287/MA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/04/2020).

Nesse sentido:

(...)

Ante o exposto, reconsidero a decisão de fls. 3.713/3.720e, pelo que, com fulcro no art. 253, parágrafo único, II, b, do RISTJ, conheço do Agravo, para negar provimento ao Recurso Especial.

iv) AgInt no AREsp 848.573/SP. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. Data da Publicação: 18/09/2020.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(...)

3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda** (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 10.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.

Os Tribunais Regionais Federais também já pacificaram este entendimento, conforme os seguintes precedentes:

i) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5022190-09.2018.4.04.7107/RS, Relator: DES. FED. RÔMULO PIZZOLATTI, Data da Decisão 15/06/2021:

VOTO

1. Preliminar de nulidade do processo

(...)

2. Mérito

Ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, cuja sistemática encontra-se traçada no texto constitucional, sendo de observância obrigatória, o regime não-cumulativo das contribuições sociais PIS e COFINS foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática e, inclusive, em qual extensão. Diferentemente do que ocorre no caso dos impostos anteriormente mencionados, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não-cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não-cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003), permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação (art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003).

Portanto, é a lei que estipula quais as despesas que serão passíveis de gerar créditos, bem como a sua forma de apuração, **podendo ainda estabelecer vedações à dedução de créditos** em determinadas hipóteses, sem que se cogite com isso de ofensa à não-cumulatividade.

Por outro lado, analisando a legislação infraconstitucional atinente ao tema, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento - submetido ao regime de recursos repetitivos - do REsp 1.221.170 / PR, firmou as teses de que (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. O julgado paradigma restou assim sintetizado:

(...)

Enfim, foi publicada no DOU de 15-10-2019 (seção 1, página 27) a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, que na sua Subseção II dispõe o seguinte:

(...)

Como se vê, a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, a partir do seu art. 171, veio a adequar a interpretação do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, no âmbito da administração pública federal, à orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170 / PR, e o fez de forma razoável, em conformidade com os critérios de essencialidade e relevância, nos termos do que assentado pelo Superior Tribunal de Justiça.

(...)

Com efeito, **o transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica não se trata de serviço utilizado "na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"**, tal como dispõe o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Nem tampouco se trata aqui de caso de "frete na operação de venda" cujo o ônus é suportado pelo vendedor, tal como previsto no art. 3º, IX, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Conforme narrado pela demandante na inicial (capítulo "DOS

FATOS), ela "realiza o transporte de suas mercadorias para suas filiais, de forma contínua", (...) "por questões logísticas e comerciais", ou seja, a autora realiza o transporte de produtos acabados entre sua matriz e suas filiais antes mesmo e independentemente de as mercadorias terem sido vendidas.

Na verdade, conforme esclarece a demandante, o frete do qual pretende se creditar diz respeito à distribuição de mercadorias para filiais localizadas em outras regiões do país, com o intuito de pô-las à venda em outros mercados, não dizendo respeito, portanto, à entrega de mercadorias vendidas. O frete trata-se, nesses termos, de mera despesa operacional.

Em suma, não tem a demandante o direito de deduzir crédito de PIS e COFINS das suas despesas com o frete atinente ao transporte de produtos acabados entre os seus estabelecimentos. Nessa linha, a propósito, é a jurisprudência da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Sinale-se, enfim, que pouco importa tenha o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em casos envolvendo terceiros estranhos a esta demanda, adotado a tese que o contribuinte ora defende. Apenas importa no presente caso que a União expressamente se opôs, nos autos, à tese e à pretensão da demandante, na linha, aliás, do que atualmente é previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019. Na verdade, se a tese da demandante viesse sendo adotada no âmbito da Receita Federal do Brasil ou do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ela nem sequer precisaria agora buscar socorro no Poder Judiciário.

Agiu com acerto o juiz da causa, dessarte, ao julgar improcedente a demanda.

ii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5002201-71.2019.4.04.7110/RS, Relator: DES. FED. FRANCISCO DONIZETE GOMES, Data da Decisão 28/10/2020:

VOTO

1. Admissibilidade

A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva. Custas satisfeitas no Evento 43.

2. Mérito

As impetrantes são tributadas pelo lucro real e, por isto, apuram as contribuições ao PIS/COFINS pelo regime não cumulativo, disciplinado pelas Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS).

2.1. Não cumulatividade do PIS/COFINS

(...)

2.2 Pretensão ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas referentes ao frete entre seus estabelecimentos (frete interno ou intercompany)

As Impetrantes fundam seu direito ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas com interno ("intercompany") nas operações de venda sobre os produtos acabados na previsão contida no art. 3º da Lei inciso IX, c/c art. 15, II, ambos da Lei 10.833/03.

(...)

Como se observa da legislação acima transcrita, **o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre as despesas com o frete ocorre apenas nas operações de venda dos bens e serviços** adquiridos para revenda quando o ônus tiver sido suportado pelo vendedor.

No caso, a pretensão da autora diz respeito ao creditamento das despesas com frete no transporte das mercadorias entre a matriz e filiais ou centros de distribuição.

Como não se trata de operação de venda, a situação de fato não se encaixa na previsão normativa e não há o direito ao crédito pela falta de lei específica exigida pelo art. 150, §6º, da CF.

(...)

Não assiste razão às impetrantes, portanto, sob esse fundamento.

2.3. Creditamento do PIS/COFINS incidente na referida operação na qualidade de insumo à sua atividade - Tema 779/STJ, Recurso Repetitivo nº 1.120.170/PR

Como anteriormente referido, ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, **o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos"** de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

(...)

Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a Cofins.

(...)

No caso concreto, a par de não ser elegível pela lei como gerador de crédito - uma vez que a lei elegeu como gerador de créditos a despesa de frete relativa à operação de venda ou revenda - **o frete interno ("intercompany") igualmente não atende ao critério da essencialidade** ("elemento estrutural e inseparável do processo produtivo"), **tampouco da relevância** (seja em função das particularidades da atividade econômica da empresa ou seja em face de exigências legais), **justamente porque é elemento externo ao processo produtivo, uma vez que se relaciona a produtos já acabados.**

Ademais, **não se justifica a pretensão de apropriação de créditos a partir de conceito genérico (insumos) quando a norma de regência já estabeleceu o creditamento para a situação específica (frete), mas reduziu sua abrangência, no caso apenas ao frete da operação de venda**, do que não se trata no presente caso. Somente se cogitaria de serviço de transporte como insumo caso a empresa atuasse, por exemplo, no ramo de transportes, do que aqui não se trata (empresa de beneficiamento de arroz e produtos agrícolas - Evento 1 - CONTRSOCIAL3).

(...)

Assim, a pretensão deve ser afastada também sob esse segundo fundamento.

iii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5052701-21.2012.4.04.7100/RS, Relator: DES. FED. MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data da Decisão 06/10/2020:

VOTO

O acórdão ora objeto de retratação, para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, acolheu os critérios adotados pela Receita Federal nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Assim, considerando a pertinência da matéria ao Tema 779/STJ, é caso de submissão do feito à sistemática da retratação (art. 1.030, II, do CPC).

2. Mérito

Ao apreciar o Tema 779, o Superior Tribunal de Justiça fixou as seguintes teses:

(...)

Com se vê, **o Superior Tribunal de Justiça acabou por adotar uma posição intermediária entre o que era pleiteado pelos contribuintes** - interpretação mais ampla de insumo, considerando todos os custos e despesas relacionados ao serviço prestado ou ao processo produtivo (crédito financeiro), **e o sustentado pela Receita Federal**, conceito de insumo ligado à noção de crédito físico.

(...)

A impetrante requer o reconhecimento do seu direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os valores despendidos a título de frete para transporte de materiais entre as suas unidades industriais localizadas em Porto Alegre e Charqueadas, ambas no Rio Grande do Sul, mais especificamente materiais auxiliares e também produtos semi-elaborados em fase de industrialização, cuja fabricação se inicia em uma unidade industrial e termina em outra unidade industrial, assim como para o transporte das embalagens que acondicionam as peças acabadas comercializadas aos seus clientes finais.

A subtração do frete entre as suas unidades, não implicaria perda na qualidade do seu processo produtivo, razão que não justifica seu enquadramento na condição de insumos.

Assim sendo, **são despesas operacionais e não operacionais que podem contribuir para o crescimento ou manutenção da atividade econômica, mas que não são essenciais para a sua realização**. Portanto, em consonância com o "teste de subtração", ainda que excluídas tais despesas, o objeto social não restaria inviabilizado.

(...)

Assim, **as despesas com frete para transporte de mercadorias** entre estabelecimentos da empresa, nos termos da jurisprudência deste Regional, **somente geram créditos em relação ao frete na operação de venda**, ainda assim, tão somente quando o ônus do pagamento for suportado pelo vendedor. Não tem o contribuinte o direito a creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS (Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), dos custos com transporte de matérias-primas entre estabelecimentos próprios, **justamente por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda**.

iv) Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível nº 0014644-68.2014.4.03.6100, Relator: DES. FED. CARLOS MUTA, Publicação em 14/07/2021:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NULIDADE DA SENTENÇA INEXISTENTE. PIS/COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. **CREDITAMENTO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.** INSUMOS. ARTIGO 3º, CAPUT, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. RESP

1.221.170. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. OBJETO SOCIAL. **CUSTO QUE NÃO SE REFERE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU FABRICAÇÃO DE BENS OU PRODUTOS DESTINADOS À VENDA.** TEMAS REPETITIVOS 979 E 980. DESPESAS OPERACIONAIS.

(...)

6. A jurisprudência encontra-se há muito pacificada no sentido de que a pretensão de creditamento a partir de despesas de frete entre estabelecimentos da empresa não encontra respaldo no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/2003 (extensível ao PIS pelo artigo 15 do mesmo diploma). Com efeito, não bastasse a literalidade que rege a concessão de benefícios fiscais (artigo 111 do CTN), **não há razão para, como objetiva a recorrente, desconsiderar que a legislação especificamente trata de frete na "operação de venda". Não se trata de qualificativo sem significância (como, de resto, é regra hermenêutica basilar)**, inclusive porque o dispositivo exige que o frete seja suportado pelo vendedor - tornando imperativa, portanto, a existência de uma avença de compra e venda. A própria exposição da apelante evidencia que o frete da fábrica até os centros de distribuição, caracterizada como transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa, e o frete na operação da venda ao consumidor retratam operações distintas, com tratamento tributário distinto.

7. Conforme orientação da Corte Superior quando do julgamento do REsp 1.221.170, para aplicação do regime de não-cumulatividade previsto no artigo 195, § 12, da CF/1988 e, por consequência, e reconhecimento do direito ao creditamento de tributos pagos na cadeia produtiva, deve ser cotejada a real e efetiva essencialidade do bem ou serviço com o objeto social do contribuinte, restringindo-se o direito ao creditamento somente aos imprescindíveis ou essenciais ao atingimento da finalidade empresarial, excluídos os demais, **cabendo, assim, fazer distinção entre o conceito de insumos, afetos ao processo produtivo e ao produto final, de meras despesas operacionais,** relacionadas às atividades secundárias, administrativas ou não essenciais da empresa.

8. (...) **Aplicando-se o “teste de subtração” delineado no REsp 1.221.170, não há como autorizar creditamento sobre despesas com locação de veículos ou mesmo frete para escoamento da produção,** pois não se referem a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, e sim, a custo percebido em etapa econômica posterior. Precedentes.

v) Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 0008372-29.2008.4.01.3803, Relator: DES. FED. REYNALDO FONSECA, Publicação em 24/04/2015:

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS 10.637/02 e 10.833/03. EMPRESA COMERCIAL. VENDA DE CEREALIS E BENEFICIAMENTO DE ARROZ. ATIVIDADE-FIM. **FRETE NA AQUISIÇÃO DOS PRODUTOS. DISTINÇÃO ENTRE INSUMOS E CUSTOS E DESPESAS.** JURISPRUDÊNCIA.

1. O autor busca a declaração do direito ao crédito presumido da contribuição ao PIS e da COFINS, previsto no artigo 3º e incisos, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, em decorrência dos **dispêndios/custos de frete pagos no momento da aquisição de matéria prima** (arroz com casca a granel), relacionados à consecução de sua atividade.

2. Muito embora o debate apresente complexidade, uma vez que a legislação cuide de atividades de toda ordem, o que se deve verificar, *in casu*, é o enquadramento do objeto de dispêndio/custos indicado pelo autor (frete) como “insumos”, na forma pretendida pelas citadas Leis 10.637 e 10.833.

3. E, conquanto a Instrução Normativa já referida tenha delineado o alcance das citadas Leis 10.633/02 e 10.833/03, o conceito de insumo extrapola a própria norma regulamentar, abrangendo aquilo que entra no processo produtivo e fica integrado ao produto final.

4. Como bem destacado em sentença, a referida Instrução Normativa veio tão somente regulamentar a previsão contida nas Leis nºs: 10.633/2003 e 10.833/2003, não demonstrando restrição do conceito de insumo como alega o apelante.

5. Acerca do tema cumpre acrescentar aresto do egrégio Superior Tribunal de Justiça: "(...) 2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. 3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor. 4. Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial. 5. Recurso Especial não provido." (REsp 1147902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 06/04/2010)

6. Ademais, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram hipóteses de não-cumulatividade para as contribuições devidas ao PIS e à COFINS, no que foram reforçadas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que remeteu à lei a possibilidade de definição dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento do empregador serão não-cumulativas (art. 195, § 12º).

7. No entanto, a não-cumulatividade prevista nas mencionadas leis não foi ampla e ilimitada, como ocorreu com o IPI e o ICMS. Houve a indicação expressa dos créditos que não poderiam ser compensados, para apuração da COFINS e do PIS (art. 3º, §2º).

8. As disposições contidas nas mencionadas leis ordinárias não ofendem a Constituição Federal, que, em nenhum momento, determina a aplicação da não-cumulatividade, na forma pretendida pela impetrante, com relação à COFINS e ao PIS. O comando constitucional contido nos arts. 153, §3º, II, e 155, §2º, I, dirige-se, especificamente, ao ICMS e ao IPI, e não pode ser estendido ao PIS e à COFINS, por mera vontade do contribuinte. Para as hipóteses de IPI e ICMS, o legislador constituinte deixou traçados, fixando os limites objetivos de sua ocorrência, os critérios para que se implementasse a não-cumulatividade, dadas as características desses tributos, enquanto, para o PIS e a COFINS a lei é que deve se incumbir dessa tarefa.

9. Apelação não provida.

Igualmente neste sentido, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

i) Acórdão nº 9303-011.615, Sessão de 21/07/2021:

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fábrica da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa.

ii) Acórdão nº 3402-008.850, Sessão de 23/08/2021:

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Utilizando-se do “teste da subtração”, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, constata-se que, sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada “industrialização por encomenda”.

O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item “frete”, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

iii) Acórdão nº 3402-006.999, Sessão de 25/09/2019.**CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.**

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(...)

Voto

(...)

No caso concreto, observa-se, pelos documentos fiscais juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição, em sua maioria de produtos químicos acabados denominados “Roundap” e “Glifosato Técnico”.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete e tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

iv) Acórdão nº 3401-000.940, Sessão de 25/09/2019.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO OU FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produto acabado a centros de distribuição ou a estabelecimento filial para “formação de lote” de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

v) Acórdão nº 3302-006.350, Sessão de 12/12/2018.

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

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

Quanto aos fretes de retorno de vasilhames, trata-se claramente de serviço que não se relaciona com o processo produtivo do Recorrente, sendo apenas uma despesa de logística, independentemente do momento em que ocorra (antes, durante, ou após o processo produtivo). Isso porque, efetuando o “teste de subtração”, verifica-se que a produção ocorreria com ou sem o retorno dos vasilhames. Logo, este serviço não se mostra essencial nem relevante ao processo produtivo, embora o reaproveitamento dos vasilhames possa reduzir as despesas do Recorrente.

Por fim, quanto às despesas de carga e descarga, verifico que também são despesas incorridas antes do processo produtivo, relacionadas à chegada dos insumos no estabelecimento do Recorrente, ou após finalizado o mesmo, quando são relativas à saída dos produtos do estabelecimento produtor, sem se caracterizarem nem como despesas de armazenagem, muito menos como fretes de venda.

Sobre o argumento da necessidade de manutenção da temperatura durante todas as fases do processo produtivo – produção até comercialização – incluindo o transporte dos produtos acabados, tal fato não é suficiente para caracterizar o **frete de produtos acabados entre estabelecimentos do Recorrente (frete intercompany)** como insumo do processo produtivo. Mais uma vez, esta despesa ocorre após finalizado o processo produtivo, e por mais que seja necessária, o STJ refutou a orientação ampliada de insumo, segundo a qual toda e qualquer despesa no contribuinte deve gerar créditos.

O fato do transporte do produto requerer condições especiais e obrigatórias já está refletido no preço do frete de venda, que obviamente deve ser maior que o frete de mercadorias que não exigem nenhum cuidado especial. Contudo, apenas o **frete de venda** tem permissão legal para gerar créditos, **aquele no qual a mercadoria é transportada acompanhada de nota fiscal de venda, e não de simples remessa.**

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial a este pedido, para reverter as glosas referentes a (i) fretes de transporte de produtos intermediários ou semi-elaborados (em elaboração), cujo processo produtivo ainda não se encontra finalizado, entre unidades de produção e (ii) fretes referentes à aquisição de bens que se enquadrem no novel conceito de insumo determinado pelo STJ, conforme decidido neste Acórdão, desde que estes bens estejam efetivamente sujeitos ao pagamento do PIS e da COFINS.

II.2 Custos com Pallets

Alega o Recorrente que os pallets são estruturas nas quais as mercadorias produzidas pela Recorrente são empilhadas e embaladas com filme plástico, viabilizando o seu transporte, o seu posicionamento nos caminhões ou mesmo nos contêineres. Para tanto, é necessária a sua devida embalagem para garantir a segurança do transporte e, sobretudo, para garantir a qualidade do produto final. Trata-se de bens necessários para a venda do produto final e, portanto, para as atividades da empresa. Anexa ao recurso as seguintes imagens:



Pallets em fibra-de-vidro



Nesta parte processo temos os pallets



Afirma que, conforme Laudo do Instituto Nacional de Tecnologia – INT (Doc. 05 da Manifestação de Inconformidade, e desconsiderado pelo v. acórdão recorrido), os pallets tem objetivo de garantir a segurança na movimentação das cargas (mecanização para levantamento e deslocamento do produto transportado) e são amplamente utilizados no processo produtivo da Recorrente, uma vez que são aplicados na (i) industrialização (movimento de matérias-primas e produtos em fase de industrialização), (ii) armazenagem de matérias-primas em condições de higiene, (iii) armazenagem durante o ciclo de produção e (iv) armazenagem do produto industrializado a ser comercializado, de tal forma que são indispensáveis para o processo produtivo da empresa.

E prossegue nos seguintes termos:

Vale mencionar que a utilização dos pallets decorre também da observância às normas de controle sanitário que exigem o acondicionamento de produtos acabados em estrados, impedindo eventuais danos nas embalagens e contaminações.

Por meio do Relatório de Operações elaborado pela Tyno Consultoria e anexado ao presente processo, é possível verificar o momento da utilização dos pallets e a sua vinculação direta ao processo produtivo.

No processo produtivo do frango, por exemplo, a paletização faz parte de uma das etapas, denominada estocagem. Segundo consta no referido Relatório: “Uma vez congelados, os produtos são direcionados a câmaras de estocagem congelada, onde ficam estocados até o momento da expedição” (pg. 46). Uma das etapas que antecedem o direcionamento dos congelados à câmara de estocagem é a paletização.

Nesse sentido, veja-se que na fase expedição consta a seguinte descrição: “Os produtos, já embalados em pallets de madeira, são transferidos das câmaras para caminhões refrigerados através de paleteiros” (pg. 48).

Como visto na decisão do STJ, aqueles custos decorrentes de aquisição de bens e/ou serviços por imposições legais no processo produtivo devem ser considerados como insumos, a exemplo do que foi decidido em relação aos EPI's. Os pallets, no caso específico do presente processo, não são destinados apenas a facilitar a movimentação das mercadorias (o que os excluiria do conceito de insumo por não serem essenciais e relevantes), mas resultam de exigências sanitárias dos órgãos responsáveis.

Nesse sentido, trago o seguinte precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-011.764, de 20/08/2021:

EMENTA

INSUMO DE PRODUÇÃO. EMBALAGEM PARA EXPORTAÇÃO. PALLETS PARA FUMIGAÇÃO.

Como se trata de bem necessário à manutenção da natureza e qualidade do produto fabricado, é de se reconhecer o crédito quanto às embalagens (pallets).

(...)

VOTO

(...)

3. Créditos sobre os custos de aquisição dos Palets para fumigação dos produtos exportados O acórdão recorrido entendeu que as despesas incorridas com "Paleta (tratado para fumigação dos produtos)" ensejaria o aproveitamento de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, tendo sua utilização no acondicionamento de produtos alimentícios, principalmente para evitar contato com o solo (preservação qualidade), sendo necessário à atividade da empresa e, desde que não retornável, é passível de creditamento.

Informa a Contribuinte que adquire embalagens não retornáveis para o transporte do seu produto final. Que o produto em questão cumpre os requisitos pois, além de estar vinculado à atividade, não cumpre os requisitos necessários à imobilização, quais sejam: (i) durabilidade; (ii) valor relevante; (iii) possibilidade de identificação; e (iv) controle. Tais paletes, usualmente, não retornam dos clientes por motivos diversos, quais sejam (i) custo de frete de caminhão vazio para retorno (ii) estocagem direta nas câmaras frias utilizando o paleta recebido no transporte, (iii) avaria constante, etc.

De acordo com o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 2018, as embalagens para transporte de mercadorias acabadas não podem ser consideradas insumos, confira-se:

(...)

Lembro que na decisão recorrida já havia sido rechaçada a possibilidade de os "Paletes PBR Retornável", não ser passível de creditamento, embora esse aspecto não foi objeto de recurso pela Fazenda Nacional.

Entretanto, no caso discutido, como se trata de bem necessário à manutenção da natureza e qualidade do produto fabricado, que geralmente objetiva garantir regras de higiene e limpeza (ANVISA e Ministério da Agricultura), é de se reconhecer o crédito quanto às embalagens (palets para fumigação dos produtos exportados), mesmo que não se incorporem ao produto final.

Portanto, não há reparos a ser efetuado no Acórdão recorrido e, portanto, nega-se provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

II.3 Custos com Operações de Movimentação, Serviços de Carga e Descarga, Operador Logístico

Alega o Recorrente que não há como realizar suas operações e gerar receitas sem os referidos serviços. Vedar o crédito neste caso acaba por transformar o PIS em tributo cumulativo, já que impede o crédito incidente sobre a quase a totalidade dos serviços utilizados pela Recorrente para gerar suas receitas.

Afirma que, caso a fiscalização tivesse buscado a verdade material dos fatos, teria constatado que essas despesas decorrem dos serviços de armazenagem de seus produtos. Dentro desses serviços se desdobram outros que estão diretamente vinculados ao correto acondicionamento dos produtos, quais seja: a movimentação, serviços de carga e descarga e operador logístico, sem os quais seria inviável o produto final chegar em perfeitas condições de consumo ao consumidor final.

Sem razão o Recorrente. Com efeito, a legislação concedeu a permissão para o creditamento especificamente em relação aos custos com armazenamento, não sendo possível

fazer uma ampliação dessa norma legal para abranger “atividades relacionadas com a armazenagem”. Além disso, tendo em vista que o caso concreto se refere a empresa do ramo alimentício, e não a empresa transportadora, tais despesas ocorrem antes de iniciado o processo produtivo, quando se trata da movimentação de insumos, ou após encerrado o mesmo, quando se trata da movimentação de produtos acabados. Logo, impossível o seu creditamento, conforme determina o STJ.

Nesse sentido, trago o seguinte precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-011.407, de 15/04/2021:

EMENTA

CRÉDITOS. SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA "TRANSBORDO". PRODUTOS ACABADOS.

Os serviços de “transbordo” de produtos acabados, não se compreendem no conceito de insumos, pois efetivadas após o encerramento do processo de produção. Não há previsão legal que ampare esse aproveitamento de crédito: nem são insumos e nem são armazenamento na operação de venda, uma vez que ainda não estão aptos para sua comercialização.

(...)

VOTO

(...)

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto aos créditos referentes a despesas com “serviços de transbordo de produtos acabados (carga e descarga)”, como passo a demonstrar.

No Acordo recorrido, consta a informação que, “(...) pelo número de notas fiscais listadas, a natureza do gasto, reputo que podemos concluir, sem exigir elementos complementares de prova, tratar-se de serviço de carga e descarga (transbordo) de matéria prima (quando de sua aquisição) e de produtos acabados”.

Como se vê o recorrido entendeu que, estas despesas – especificamente quanto ao transbordo de produtos acabados – geram créditos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, por serem despesas (carga e descarga) como atividades imprescindíveis e, por isto, inseparáveis dos serviços de frete e armazenagem, cujos custos são admitidos na base de cálculo dos créditos, na venda de produto acabado, como parte dos custos com transporte até o consumidor final, abrigados pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (frete na operação de venda).

Pois bem. Entendo que, na análise do conceito de insumo para fins de reconhecimento de créditos de PIS e da COFINS não-cumulativo, não se alcance todos os gastos da empresa. Contudo, há que se aferir a essencialidade e a relevância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida pela contribuinte visando conceituar o insumo para fins dessas contribuições. Para tanto, me amparo no que foi balizado pelo Parecer Cosit RFB nº 05, de 17/12/2018, que buscou assento no julgado do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, consoante procedimento para recursos repetitivos.

Nesse diapasão, passo a analisar a matéria discutida – crédito de COFINS sobre as “despesas com serviços de carga e descarga de produtos acabados”, que no meu entender, não se trata de insumo (porque já se encontra acabado o produto) e, não se

trata de armazenamento e nem de frete na operação de venda, porque ainda não está pronto para ser comercializados.

E, sobre esse tema, o Parecer RFB/COSIT nº 5, se manifestou no sentido de que eles NÃO se enquadram no conceito de insumo, para fins de creditamento, nos seguintes termos:

(...)

Como se vê, efetivamente essas despesas não se compreendem no conceito de insumos, pois efetivadas após o encerramento do processo de produção. E, não há qualquer elemento que demonstre que essas despesas refiram-se à operação de venda. Portanto não há previsão legal que ampare esse aproveitamento de crédito: nem são insumos e nem são armazenamento na operação de venda, uma vez que ainda não estão aptos para sua comercialização.

Portanto, dá-se provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a glosa sobre os “serviços de transbordo de produtos acabados”.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

II.4 Custos com Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas e Equipamentos

Alega o Recorrente que a aquisição de todos os materiais para manutenção de máquinas e equipamentos (inclusive geradores de energia) é essencial para a consecução das suas atividades produtivas, uma vez que se faz imprescindível manter seus equipamentos de produção funcionando com perfeição. Logo, é obrigatória a manutenção periódica dos mesmos.

A título exemplificativo, a Recorrente apresentou algumas peças que são utilizadas em suas máquinas (diretamente vinculadas ao setor produtivo), cuja manutenção é essencial para que as máquinas continuem operando regularmente.

Em relação ao quanto consignado no acórdão, no sentido de que não bastaria à Recorrente alegar que as peças foram utilizadas em máquinas empregadas no processo produtivo, mas também “(...) *identificar as máquinas às quais teriam sido agregadas as peças, explicando e demonstrando sua aplicação direta na produção do bem destinado à venda (...)*”, assim se manifestou o Recorrente, *in litteris*:

Ora, I. Julgadores, quanto a este ponto, há que se analisar a razoabilidade e proporcionalidade. São milhares de peças utilizadas na manutenção das máquinas empregadas no processo produtivo em várias plantas industriais da Recorrente. Se haviam dúvidas de sua aplicação na sua atividade produtiva pela 4ª Turma da DRJ/FNS, apesar de devidamente demonstrado pela Recorrente, é evidente concluir que os autos deveriam ter sido baixados em diligência e não levados a julgamento de forma precipitada, como ocorrido nos autos.

Como já afirmando reiteradamente, somente com a análise in loco do processo produtivo da Recorrente pela Autoridade Fiscal, seria possível verificar inequivocamente, item a item, sua participação no processo produtivo.

Assiste razão ao Recorrente. Sobre a presente questão, assim se manifestaram os auditores-fiscais no Relatório Fiscal:

Foram glosadas partes e peças relacionadas aos sistemas de geradores Stemac, porque se relacionam com a produção de energia elétrica e não com os produtos fabricados.

A DRJ, por sua vez, manteve essa glosa com base nos seguintes argumentos:

4.2.2 Peças para Manutenção de Máquinas, Equipamentos

Foram glosadas as aquisições de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo, conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404/2004 (Cofins) e IN SRF 247/2002, art. 66 (Contribuição para o PIS/Pasep). Todas as aquisições glosadas por não se enquadrarem no conceito de insumo foram listadas no arquivo inserido pelo Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável - GLOSAS 03 trim 2012, arquivo GLOSAS 01-2012.xlsx, na planilha Não atende conc Insumo.

No tópico IV.1.d – Peças e Serviços para Manutenção de Máquinas, Equipamentos a recorrente afirma que “... glosou créditos apropriados sobre peças utilizadas para manutenção de máquinas e equipamentos relacionados aos sistemas de geradores Stemac, porque se relacionam 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. Logo, é obrigatória a manutenção periódica dos mesmos.

(...)

Inicialmente, não se discute que exista o direito a crédito em relação a serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação dos produtos destinada à venda, bem como as aquisições de partes e peças de reposição dessas máquinas, desde que não promovam aumento de vida útil da máquina superior a um ano, conforme disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observados os demais requisitos normativos e legais atinentes à matéria.

Não geram crédito, portanto, à título de insumo, as aquisições de peças de reposição e os serviços de manutenção que não seja diretamente aplicados nas máquinas e equipamentos da linha de produção.

Em análise ao arquivo GLOSAS 03-2012.xlsx, na planilha *Não atende conc Insumo*, vê-se, a partir do campo “Descrição da Mercadoria”, que **não houve glosa em relação a serviços utilizados especificamente na manutenção de máquinas e equipamentos**. Como consta do relatório fiscal e da planilha de glosas, as glosas de serviços são em relação a

... serviços que não tem relação direta com a produção, não fazendo parte da produção em si, tais como eventos, serviço de instalação de tomadas, serviço de instalação de equipamentos, serviço de caminhão munk, serviço de avaliação, serviço de mão-de-obra não especificada, serviço de fabricação de peças, serviço de reforma de pallets; serviço de carga e descarga, serviço de repaletização, serviço de movimentação cross-docking, que não se confundem com fretes na operação de venda e são realizados sobre os produtos acabados, não sendo, portanto, considerados insumos na acepção da IN SRF 404/2004. Estas glosas estão marcadas como NI (Não é Insumo) nas planilhas anexas.

Foram glosadas as partes e peças identificadas como relacionadas aos sistemas de geradores Stemac, porque se relacionam com a produção de energia elétrica e não com os produtos fabricados. A impugnante, a seu turno, não contesta a aplicação dessas peças em máquinas utilizadas somente na geração de energia, razão pela

qual resta incontestado que não se aplicam às máquinas e equipamentos da produção, não gerando crédito da não cumulatividade das contribuições.

Quanto aos itens listados pela interessada em sua impugnação, tem-se que alguns claramente não consistem de peça ou serviço de manutenção de máquinas, tais como: ROLO TINTA 8103115642 BOSCH, FABRICAÇÃO PECAS, MAO OBRA OPERADOR EQUIP MOVIMENTAÇÃO, ESTRADO, REPARO, SERVIÇO DE INSTALAÇÃO ESTART UP, etc. Outros a descrição da peça ou serviço não é suficiente para se identificar do que se tratam e ou determinar sua aplicação unicamente em equipamentos e máquinas da produção, tais como: SERVIÇO ASSISTÊNCIA TÉCNICA, HASTE DELTA, PLACA DESAERADORA 2DTECAFORM KOPPEN CFS, CONJUNTO ROTOR, etc.

Assim é que, considerando o firmado no item 1.1 deste voto que trata da prova no processo administrativo, para afastar o motivo da glosa, não bastava à contribuinte apenas alegar o direito sem prová-lo; não bastava, simplesmente vir aos autos discordando do entendimento do fiscal, afirmando que entende possuir o direito ao crédito em relação a um ou outro tipo de despesa ou gasto; à contribuinte cabia comprovar cabalmente o direito ao crédito que alega, identificando, dentre as operações glosadas, aquelas que entende que lhe dariam origem e demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência.

Ou seja, para afastar a glosa não bastava à interessada simplesmente vir alegando que os bens listados teriam sido “empregados no processo produtivo”. **À impugnante cabia identificar as máquinas às quais teriam sido agregadas as peças, explicando e demonstrando sua aplicação direta na produção do bem destinado à venda.** Além disso, seria necessário restar demonstrado o cumprimento da condição legalmente prevista de o bem ou serviço não promover aumento de vida útil da máquina superior a um ano.

Em nada trazendo, a impugnante, capaz de infirmar a constatação fiscal e tampouco comprovar o direito ao crédito, mantém-se a glosa.

Como bem colocado pelo Colegiado *a quo*, “*não se discute que exista o direito a crédito em relação a serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação dos produtos destinada à venda, bem como as aquisições de partes e peças de reposição dessas máquinas*”.

A glosa se deu exclusivamente pelo entendimento da Fiscalização de que os sistemas de geradores Stemac se relacionam com a produção de energia elétrica e não com os produtos fabricados. Ocorre, entretanto, que os geradores de energia, em uma indústria alimentícia, são essenciais para a manutenção dos produtos refrigerados, sem a qual não seria possível a consecução das suas atividades produtivas.

A Lei nº 10.833/2003 concede expressamente o direito a este crédito no art. 3º, inciso III:

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

(...)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Ora, se é permitida a tomada de crédito sobre a energia elétrica e os geradores são utilizados para produzi-la, não pode haver dúvidas de que estejam inseridos no processo produtivo do Recorrente. Tais equipamentos utilizam o combustível diesel, que também é insumo do processo produtivo, para a produção de energia elétrica, a qual por sua vez será utilizada para garantir a adequada temperatura aos produtos fabricados. **Assim, o argumento apresentado no Relatório Fiscal não se presta à manutenção desta glosa.**

Quanto ao argumento da DRJ de que à impugnante cabia identificar as máquinas às quais teriam sido agregadas as peças, explicando e demonstrando sua aplicação direta na produção do bem destinado à venda, sabe-se, pelo art. 373, I, do Código de Processo Civil, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.

O contribuinte, alegando possuir um direito creditório em face da União, apresentou como provas os DACON's devidamente preenchidos (indicando a memória de cálculo da apuração das contribuições e respectivo saldo credor), livros contábeis, notas fiscais, e todos os demais documentos solicitados pela Fiscalização.

Por outro lado, o art. 373, II, do CPC, determina que o ônus da prova incumbe ao réu (no sentido de posição processual oposta à do autor, sendo ocupada, neste caso, pela União/Fazenda Nacional), quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

A Autoridade Fiscal, de posse dos documentos solicitados durante a fase inquisitória, caso decida por negar algum pedido de crédito, deve indicar de forma clara e individualizada quais os fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do autor, fazendo prova quanto à existência dos mesmos.

Como bem alegado pelo Recorrente, não é razoável que em todos os seus pedidos de ressarcimento tenha que identificar cada uma das máquinas às quais teriam sido agregadas as milhares de peças utilizadas. Os documentos apresentados pelo contribuinte eram suficientes para comprovar o seu crédito caso o procedimento tivesse sido eletrônico; tendo a Fazenda Nacional decidido realizar uma auditoria para comprovar tais créditos, caberia aos auditores-fiscais selecionarem os itens para os quais havia dúvida sobre a sua utilização e intimarem o contribuinte a responderem aos seus questionamentos.

Se a Fiscalização tivesse alegado que algumas peças e serviços poderiam não ter sido utilizados em máquinas empregadas no processo produtivo, deveria ter demonstrado que buscou esta informação junto ao contribuinte, intimando-o a fazer tal comprovação em relação às notas fiscais indicadas pela Autoridade Fiscal.

Contudo, tal procedimento não foi realizado. A glosa foi realizada unicamente pelo fato já citado, qual seja, as autoridades fiscais entenderam que as máquinas estavam relacionadas à produção de energia elétrica, e não dos produtos finais.

Assim, o Colegiado de piso claramente apresentou um novo fato impeditivo ao direito creditório pleiteado pelo contribuinte/autor, caracterizando uma decisão *extra petita*, nos termos do art. 141 do CPC:

Art. 141. O juiz decidirá o mérito nos limites propostos pelas partes, sendo-lhe vedado conhecer de questões não suscitadas a cujo respeito a lei exige iniciativa da parte.

Nesse sentido, os professores Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery trazem as seguintes lições em sua obra Código de Processo Civil Comentado - 3. ed. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, pág. 511:

- 2. Fixação da lide. **É o autor quem, na petição inicial, fixa os limites da lide.** É ele quem deduz pretensão em juízo. O réu, ao contestar, apenas se defende do pedido do autor, não deduzindo pretensão alguma. Quando reconvém, o réu se torna autor da reconvenção, fixando os limites da lide reconvençional na petição inicial desta ação.
- 3. Pedido e sentença. Princípio da congruência. Deve haver correlação entre pedido e sentença (CPC 492; CPC/1973 460), sendo defeso ao juiz decidir aquém (citra ou infra petita), fora (extra petita) ou além (ultra petita) do que foi pedido, se para isto a lei exigir a iniciativa da parte. Caso decida com algum dos vícios apontados, a sentença poderá ser corrigida por embargos de declaração, se citra ou infra petita, ou por recurso de apelação, se tiver sido proferida extra ou ultra petita. **Por pedido deve ser entendido o conjunto formado pela causa (ou causae) petendi e o pedido em sentido estrito. A decisão do juiz fica vinculada à causa de pedir e ao pedido.** Como as questões de ordem pública não necessitam ser deduzidas em juízo, pois o juiz deve conhecê-las de ofício, não se pode falar em decisão extra ou ultra petita, quando não se encontram expressas no pedido e o juiz, nada obstante, sobre elas se pronuncia. O princípio da congruência entre pedido e sentença não incide sobre as matérias de ordem pública. V. coment. CPC 492.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

II.5 Custos com Manutenção Predial

Alega o Recorrente que, para a regular consecução das suas atividades produtivas, é necessário que a estrutura dos prédios utilizados no processo produtivo da Recorrente esteja em condições de produzir as mercadorias por ela comercializadas, em conformidade com as exigências legais para tanto (como, por exemplo, exigidas pela vigilância sanitária). À fl. 1.960 o contribuinte apresentou alguns exemplos das glosas efetuadas, tais como:

Edificações	571.963,81	9.437,24	571.963,81
SERVICO TECNICO ELETRICIDADE	165.865,66	2.736,93	165.865,66
CONCRETO CONSTRUCAO 20MPA A GRANEL	56.742,50	936,29	56.742,50
LACRE FECHADURA 20,0CM	23.600,00	389,40	23.600,00
CONCRETO CONSTRUCAO 15MPA A GRANEL	15.697,50	259,01	15.697,50
CHAPA CHD12101 EQUIPAR	12.558,00	207,21	12.558,00
INSTALACAO ELETRICA COM MATERIAL	8.582,08	141,60	8.582,08
SERVICO INSTAL ELETR PASS CABO A CIMA 35MM	8.258,50	136,25	8.258,50
DETECTOR GAS CROWCON XGARD/1	7.960,52	131,35	7.960,52
PAINEL	7.909,06	130,50	7.909,06
MATERIAIS DE INSTALACAO ELETRICA	7.795,37	128,62	7.795,37
CAIXA MONTAGEM 300X200X150MM INOX CED	7.155,80	118,07	7.155,80
REATOR LAMP FLUOR 220V 2X110W	6.378,70	105,25	6.378,70
EXAUSTOR DE PAREDE DIAM.30CM 220V	6.060,00	99,99	6.060,00
METALON ACO INOX 304 40X40 PAREDE 2.00MM	5.609,25	92,56	5.609,25
BOCAL 6903877 KARCHER	5.587,60	92,20	5.587,60
CONCRETO CONSTRUCAO 35MPA SACO 25KG	5.268,20	86,93	5.268,20
PORTA	4.956,14	81,78	4.956,14
CHAPA PP/KK06208 PLANALTO	4.890,00	80,69	4.890,00

Assiste razão, em parte, ao Recorrente. Sobre a presente questão, assim se manifestaram os auditores-fiscais no Relatório Fiscal:

Foram glosados itens relativos a instalação e manutenção predial, incluídas instalação elétrica e de água e esgoto, tais como lâmpadas, luminárias, difusores, reatores, eletrocalhas, capacitores para correção de fator de potência, caixas de passagem e de ligação, tomadas, acoplamentos, plugues, fios, cabos, aparelho telefônico, cabos telefônicos, caixas-d'água, chuveiro, torneiras, conexões, acoplamentos hidráulicos, curva 90º PVC, carrinho de mão e suas partes, buchas de fixação, chumbadores de expansão, chaves de fenda, chapas metálicas, luvas e conexões, ventiladores, cadeados, entre muitos outros, que não se enquadram no conceito de insumo acima reproduzido.

Via de regra, este Conselho possui jurisprudência pacífica no sentido de conceder o crédito sobre estes custos/despesas na forma de depreciação, conforme os seguintes precedentes:

i) Acórdão nº 9303-009.978, Sessão de 22 de janeiro de 2020:

2.3 MATERIAIS DE LIMPEZA; PEÇAS DO PARQUE FABRIL; SERVIÇOS DE LIMPEZA (LAVAGEM E DESINFECÇÃO DAS INSTALAÇÕES, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS); SERVIÇO DE LAVANDERIA INDUSTRIAL (LAVAGEM DE UNIFORMES); E **SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO PREDIAL DO SETOR FABRIL**

Com relação aos materiais e serviços de limpeza, conforme diligência efetuada no processo, os mesmos abrangem a lavagem e desinfecção das instalações, máquinas e equipamentos industriais; os serviços de lavanderia industrial (lavagem dos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam no processo produtivo). No acórdão recorrido, foi reconhecido o direito ao crédito levando-se em consideração a atividade de cunho alimentício desenvolvida pelo Contribuinte.

Peças do parque fabril, que se constituem em peças de reposição de máquinas, também foram reconhecidos como insumos do processo produtivo do Contribuinte.

Quanto aos serviços de manutenção predial do setor fabril, consignou o acórdão recorrido que “a diligência revela que a manutenção predial e os serviços de pintura e construção civil foram realizados no estabelecimento fabril e a compra de todos os itens foi utilizada nos estabelecimentos industriais, conforme demonstrado através das cópias dos documentos fiscais e razão contábil”. Assim, **somente os custos com a manutenção predial e com os serviços de pintura do setor fabril foram reconhecidos como passíveis de creditamento, e desde que não caracterizem benfeitorias e melhoramentos que devam ser adicionados aos valores dos imóveis para futuras depreciações**.

Ocorre que os custos com os serviços de manutenção predial do setor fabril acabam por se incorporar ao ativo imobilizado da empresa, havendo o aproveitamento dos créditos por meio da depreciação dos imóveis. Por essa razão, reconhecendo-se o direito ao crédito com relação a esse item, haveria um aproveitamento em duplicidade do mesmo valor, razão pela qual, nesse ponto, há de prosperar o recurso especial da Fazenda Nacional.

Portanto, merece prosperar em parte a pretensão recursal neste ponto. Os itens questionados tratam-se de insumos essenciais ao processo de fabricação dos alimentos da empresa, tendo sido inclusive feita a verificação e comprovação por meio da realização de diligência.

Dá-se parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional neste ponto, somente para restabelecer a glosa com relação aos serviços de manutenção predial do setor fabril.

ii) Acórdão nº 3002-001.222, Sessão de 8 de abril de 2020:**2.5 Manutenção predial**

Este item engloba bens e serviços como argamassa, calcário, tintas, tomadas, torneira, concreto usinado, eletroduto, condutele, joelho, serviço de pintura, serviço de construção civil, etc. Ou seja, este item abrange os produtos e peças utilizados na construção civil, aí incluídas as instalações hidráulicas e elétricas, e os serviços contratados para o mesmo fim. No Despacho Decisório, corresponde à alínea f) na folha 17.

O crédito sobre este tipo de despesa somente pode ser reconhecido quando demonstrado que foi efetuado na área fabril, industrial. Ademais, não é possível tomar o crédito diretamente sobre os valores de aquisição de bens e serviços – o valor de construções ou benfeitorias deve ser incluído no ativo imobilizado e o creditamento se dá em relação às despesas de depreciação. Esse é o procedimento previsto em Lei para os gastos com edificações e benfeitorias, bem como máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, incisos VI e VII do art. 3º da Lei 10.637/2002.

Contudo, nenhum dos requisitos foi atendido. Não há qualquer informação sobre onde ou como foram utilizados tais materiais e serviços. E o pedido de reconhecimento de crédito foi feito de forma equivocada, porque considerado sobre o valor de aquisição dos bens ou serviços, e não sobre a depreciação, como determina a Lei.

Portanto, nego provimento por esses dois motivos.

A base legal é o art. 3º, § 1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, c/c o art. 48 da Lei nº 4.506, de 1964:

Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

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

Lei nº 4.506/64

Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

Contudo, tais dispositivos devem ser analisados em harmonia com o disposto no art. 15 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Despesas Operacionais

Art. 15 - O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a Cr\$ 3.000,00 ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Ressalto que o contribuinte não apresentou pedido subsidiário para que seus dispêndios aqui discutidos pudessem gerar créditos sobre encargos de depreciação no caso dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial a este pedido, para reverter a glosa de créditos originados de custos de aquisição de bens e serviços empregados em manutenção predial cujo valor unitário não seja superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não seja superior a 1 (um) ano.

II.6 Custos com Lubrificantes e Graxas

Alega o Recorrente que o art. 3º, inciso II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 dispõe sobre a possibilidade de a pessoa jurídica descontar créditos de PIS/Pasep e de COFINS sobre a aquisição de lubrificantes e graxas utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados à venda.

Afirma que, apesar da previsão legal, o acórdão recorrido manteve a glosa de créditos de PIS sobre lubrificantes e graxas utilizados pela Recorrente, sob o fundamento de que a Recorrente não teria comprovado que os produtos em questão dariam direito ao crédito.

Contudo, sustenta que, caso a fiscalização tivesse analisado os documentos fiscais da Recorrente, bem como realizado o procedimento fiscal *in loco*, poderia verificar que referidos produtos indevidamente glosados se tratam de lubrificantes e graxas utilizados em suas máquinas, equipamentos e veículos da Recorrente, que se encontram vinculados ao seu processo produtivo, apresentando exemplos (diversos tipos de graxas e fluidos).

Por fim, se insurge contra a glosa de “graxas”, afirmando que esta tem propriedades lubrificantes e, portanto, também gera direito ao crédito. Independentemente da denominação dada ao produto, é evidente que a graxa tem como objetivo “lubrificar” as máquinas (função de lubrificar).

Assiste razão ao Recorrente. Sobre a presente questão, assim se manifestaram os auditores-fiscais no Relatório Fiscal:

Quanto às graxas, a glosa se reporta à Solução de Divergência Cosit nº 12, de 24/10/2007, que estabelece não terem direito a crédito porque, apesar de apresentarem propriedades lubrificantes, com estes não se confundem. Também os detergentes foram tratados na mesma solução de divergência, cuja ementa transcrevemos abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas.

Os créditos calculados sobre a aquisição de peças de reposição, utilizadas nas máquinas e equipamentos, que efetivamente respondam pela fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, desde que não façam parte do ativo imobilizado, podem ser utilizados para desconto da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Inciso II do art 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, na versão dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, combinado com § 5º do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, na versão dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 12 de setembro de 2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

(...)

A DRJ, por sua vez, manteve essa glosa com base nos seguintes argumentos:

4.2.4 Lubrificantes e Graxas

A interessada alega que apesar de existir previsão legal de crédito, a fiscalização glosou os créditos sobre os lubrificantes sendo que a única informação que consta sobre a glosa de créditos decorrentes da aquisição de graxas é que a “Solução de Divergência Cosit nº 12, de 24/10/2007, que estabelece não terem direito a crédito, porque, apesar de apresentarem propriedades de lubrificantes, com estes não se confundem”.

(...)

Inicialmente, diga-se que não se discute que há previsão legal de direito a crédito em relação aos combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo, assim considerados somente os utilizados em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na linha de produção da empresa.

No mais, tem-se que os únicos itens glosados, por não consistirem de lubrificantes, foram os itens descritos como “graxa”. **A matéria foi tratada na Solução de Divergência nº 12 da Coordenação-Geral de Tributação, da Secretaria da Receita Federal do Brasil**, da qual transcreve-se o trecho a seguir, que explicita os motivos

pelos quais as graxas não podem ser consideradas insumos para fins de obtenção de créditos de PIS e Cofins.

(...)

18.3) **Em termos técnicos, as graxas são diferentes dos óleos lubrificantes**, visto que elas são tidas como uma combinação de um fluido com um espessante, resultando em um produto homogêneo com qualidades lubrificantes. Segundo a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), **enquanto lubrificante ou óleo lubrificante é líquido obtido por destilação do petróleo bruto**, utilizados para reduzir o atrito e o desgaste de engrenagens e peças, desde o delicado mecanismo de relógio até os pesados mancais de navios e máquinas industriais, **a graxa é lubrificante fluido espessado por adição de outros agentes, formando uma consistência de ‘gel’ e tem a mesma função do óleo lubrificante, mas com consistência semi-sólida para reduzir a tendência do lubrificante a fluir ou vazar**. Não fosse a disposição literal que se encontra no art. 3º Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (“bens utilizados como insumo ... na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes...”), as graxas com certeza poderiam ser aqui incluídas. Entretanto, **o referido artigo não contém o termo graxa** e, por isso, não se pode desonerar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. Tal ocorre porque:

18.3.1) **Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a exclusão do crédito tributário (art. 111 do CTN), de forma que o termo graxa deverá estar contemplado na lei;**

18.3.2) A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins só pode ser desonerada, conforme manda o § 6º do art. 150 da CF 88, com a redação dada pela emenda Constitucional nº 3, de 1993, por lei específica, ou seja (negritei):

A interessada, a seu turno, não contesta a natureza e os valores dessas operações e nada traz para infirmar o fundamento da glosa. Como visto, a impugnante limita-se a manifestar sua discordância com o entendimento fiscal.

(...)

Assim, para afastar a glosa não bastava a interessada simplesmente vir alegando de forma genérica que os “produtos se tratam sim de combustíveis e lubrificantes utilizados em suas máquinas, equipamentos e veículos”. À impugnante cabia identificar não só todos os produtos em relação aos quais entende ter direito ao crédito como também indicar quais consistiriam de combustível e quais consistiriam de lubrificantes e segregar os utilizados em suas máquinas e equipamentos da produção dos utilizados em seus veículos. Note-se que somente a descrição dos produtos citados pela impugnante não comprovam que consistam de combustíveis ou lubrificantes utilizado como insumo, na medida em que seriam usados unicamente em máquinas e equipamentos da linha de produção.

À ausência de demonstração e prova do crédito, mantém-se a glosa.

Observe-se que a negativa ao crédito, tanto pela Fiscalização quanto pela DRJ, tem como embasamento a Solução de Divergência Cosit nº 12, de 24/10/2007, a qual traz uma interpretação já completamente ultrapassada para o art. 111 do CTN. Com efeito, usa-se deste dispositivo para, mesmo reconhecendo que “graxa” é um “lubrificante”, negar o direito ao crédito porque a lei não utilizou a palavra “graxa”, mas tão somente a palavra “lubrificante”. A própria norma interpretativa afirma que **“Não fosse a disposição literal que se encontra no art. 3º Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (...), as graxas com certeza poderiam ser aqui incluídas”**.

Sobre o tema, trago as lições do professor Leandro Paulsen, em sua obra *Direito Tributário*, 14ª ed., 2012, às págs. 1885/1888:

Aplicação “cum grano salis”. “... não vemos como razoável um dispositivo legal que determine a interpretação literal de nenhum texto normativo. O artigo 111 do CTN, ao determinar a interpretação liberal para suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, desorganiza a harmonia sistêmica do Direito Tributário, que parte dos princípios constitucionais tributários. A negativa de aplicação das técnicas interpretativas dadas pela ciência do direito e pela teoria geral do direito, a partir do Direito Tributário, compromete a importância da codificação tributária. ... a melhor solução, diante do artigo 111 do CTN, é compatibilizá-lo com os princípios constitucionais tributários.” (BECHO, Renato Lopes. Considerações sobre a Interpretação Literal e o art. 111 do CTN. RDDT 175/161, abr/2010)

– Para Paulo de Barros Carvalho, este artigo merece severa crítica, tendo em vista que não se pode lançar mão, isoladamente, da técnica de interpretação literal, sob pena de não se apreender o verdadeiro conteúdo da norma. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª edição. Saraiva, 2009, p. 107/108)

– Sobre a interpretação da lei tributária, vide notas ao “Art. 107” do CTN.

Nem mais, nem menos. “4. É firme o entendimento do STJ, no sentido de que a busca do real significado, sentido e alcance de benefício fiscal não caracteriza ofensa ao art. 111 do CTN.” (STJ, 2ª T., REsp 1125064/DF, Rel. Ministra ELIANA CALMON, abr/2010)

– “INTERPRETAÇÃO LITERAL DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 111 DO CTN... 2... É certo que a interpretação literal preconizada pela lei tributária objetiva evitar interpretações ampliativas ou analógicas (v.g.: REsp 62.436/SP, Min. Francisco Peçanha Martins), mas também não pode levar a interpretações que restrinjam mais do que a lei quis.” (STJ, 1ª T., REsp 1109034/PR, BENEDITO GONÇALVES, abr/09)

– **Interpretação extensiva x analogia.** “É consabido que este Superior Tribunal, em julgamento de recurso repetitivo, incluiu, na cegueira tratada naquele mesmo inciso, tanto a bilateral como a monocular, ao entender que o necessário respeito à literalidade da legislação tributária não veda sua interpretação extensiva. Contudo, é diferente a hipótese dos autos, pois o acórdão recorrido utilizou interpretação analógica entre a cegueira e a surdez para considerar a última também passível de isentar seu portador de IR, o que não é permitido: a cegueira é moléstia prevista na norma, mas a surdez, não. Relembre-se que há outro julgado em recurso repetitivo neste Superior Tribunal a firmar que o rol de moléstias do referido dispositivo legal é taxativo (*numerus clausus*), a restringir a concessão de isenção às situações lá enumeradas. Anote-se que o art. 111 do CTN apenas permite a interpretação literal às disposições sobre isenção. Esse foi o entendimento acolhido pela maioria da Turma. (...)” (Informativo nº 472, STJ, mai/11)

– “... deve-se entender, por exemplo, o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que se interpretará ‘literalmente’ a legislação tributária que disponha sobre ‘outorga de isenção’. Dele resulta somente uma proibição à analogia, e não uma impossibilidade de interpretação mais ampla.” (ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório. Interpretação Conforme a Constituição e Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p. 74)

– Sobre a distinção entre analogia e interpretação extensiva, vide nota ao “Art. 108, I”, do CTN.

– **Contra a própria interpretação extensiva.** “Consectariamente, revela-se interdita a interpretação das normas concessivas de isenção de forma analógica ou extensiva, restando consolidado entendimento no sentido de ser incabível interpretação extensiva

do aludido benefício à situação que não se enquadre no texto expresso da lei, em conformidade com o estatuído pelo art. 111, II, do CTN... Acórdão submetido ao regime do art.543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.” (STJ, Primeira Seção, REsp 1116620/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, ago/2010)

– “1. A isenção tributária, como espécie de exclusão do crédito tributário, deve ser interpretada literalmente e, a fortiori, restritivamente (CTN, art. 111, II), não comportando exegese extensiva.” (STJ, 1º T., REsp 958736/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, mai/2010)

– “INTERPRETAÇÃO LITERAL. ART. 111 DO CTN... 3. Ofensa ao art. 111 do CTN, visto ser impossível a interpretação extensiva de dispositivos que fixam isenção.” (STJ, 2ª T., AgRg no REsp 980.103/SP, HERMAN BENJAMIN, fev/09)

– “Controverte-se no feito acerca do direito do autor à concessão de isenção relativa ao imposto de renda incidente sobre os proventos de inatividade, prevista, considerando alegado quadro de cardiopatia grave. [...] Observo, inicialmente, que a concessão da isenção pleiteada, na hipótese de cardiopatia, está estreitamente vinculada e condicionada à gravidade da moléstia. Com efeito, os dispositivos acima transcritos referem-se exclusivamente à cardiopatia grave como ensejadora do benefício, não sendo válida uma interpretação extensiva dos preceitos, inclusive ante a previsão do art. 111, II, do CTN, a exigir uma leitura restritiva da legislação tributária que outorga isenção. Ademais, no que tange à proposta do autor de interpretação teleológica da norma, tenho que merece fundamental reparo. Deveras, entendo que o critério incorporado pela lei para a concessão do benefício fiscal não se refere à mera necessidade de custeio de tratamento médico contínuo imprescindível para a manutenção de expectativa de vida razoável. Acatar tal tese significaria isentar parcela substancial da população brasileira, especialmente dos aposentados, considerando que estes, em grande parte, também possuem moléstias que demandam um tratamento médico ininterrupto e vitalício, com a aquisição de custosos medicamentos em prejuízo de seu sustento e de sua família. Em que pese o desejo de mudança dessa realidade, com a viabilização de melhores condições de vida para tal segmento populacional, trata-se aqui de aferir a hipótese de aplicação de lei, devendo-se permanecer vinculado aos pressupostos nela estabelecidos.” (TRF4, 2ª T., AC 2003.71.02.008421-8/RS, excerto do voto condutor do Des. Fed. Otávio Roberto Pamplona, set/07)

– “Ao determinar, nesse dispositivo, que a interpretação de normas relativas à suspensão ou exclusão do crédito tributário, à outorga de isenção e à dispensa do cumprimento de obrigações acessórias seja ‘literal’, o legislador provavelmente quis significar ‘não extensiva’, vale dizer, sem alargamento de seus comandos, uma vez que o padrão em nosso sistema é a generalidade da tributação e, também das obrigações acessórias, sendo taxativas as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e de anistia. Em outras palavras, quis prestigiar os princípios da isonomia e da legalidade tributárias.” (COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Saraiva, 2009, p. 164)

– Pela interpretação restritiva. “ISENÇÃO – INTERPRETAÇÃO LITERAL... 2. Normas tributárias que impliquem em renúncia fiscal interpretam-se restritivamente.” (STJ, 2ª T., REsp 1074015/PR, ELIANA CALMON, ago/09)

Nesse contexto, tendo em vista que as graxas são espécies de lubrificantes, não há como negar o crédito com base no fundamento alegado pela Fiscalização. Em relação especificamente aos fluidos indicados no Recurso Voluntário, observo que a Autoridade Fazendária não indicou fatos impeditivos, modificativos ou extintivos ao direito de crédito pleiteado, fazendo crer que o entendimento é de que estes também não seriam lubrificantes, com base no mesmo fundamento utilizado para as graxas, o qual já se mostrou insuficiente para manter as glosas.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

II.7 Custos com embalagens

Alega o Recorrente que o acórdão recorrido manteve a glosa de créditos em razão dos custos incorridos com material de embalagem (alça injetável, caixas, embalagens específicas para cada tipo de produto, sacos big bag, dentre outros), por entender que somente confeririam créditos ao contribuinte as embalagens incorporadas ao produto no processo de industrialização, não podendo ser aceitos os créditos sobre os materiais de embalagem destinados à armazenagem e ao transporte de produtos acabados.

Contudo, afirma que não é esta a correta interpretação que deve ser dada à legislação, pois a aquisição de insumos necessários à atividade da empresa confere o direito à apropriação de créditos da contribuição. Ademais, em momento algum a lei restringiu o creditamento do PIS e da COFINS às embalagens de apresentação.

Afirma ainda que parte destas glosas se refere a “big bags”, conforme exemplos colacionados no recurso. Do Relatório do INT anexado à Manifestação de Inconformidade (Doc. 05), retira-se o seguinte excerto: “33. *Utiliza-se o mesmo sistema de acondicionamento para recolher a farinha no final da linha de produção do fornecedor interessado, para transportar o subproduto formado para a fábrica de ração, para armazenamento dos materiais granelizados e para transportar a ração da sua fábrica até os produtores de aves que não possuem silo. O sistema acondicionador é do tipo SC “big bag”, com dimensões 0,90 metros x 0,90 metros de seção reta e altura igual a 2,10 metros*”.

Por fim, sustenta que o fato destas embalagens serem utilizadas no transporte dos insumos e das mercadorias acabadas (embalagem secundária) e não propriamente revestir o produto (embalagem primária), não tira a sua natureza de embalagem, cujo crédito é amplamente autorizado pela legislação.

Assiste razão ao Recorrente. Sobre a presente questão, assim se manifestaram os auditores-fiscais no Relatório Fiscal:

IV.III.4.2 Demais assuntos das linhas 1 a 7

Da análise descrita no item IV.III restaram identificadas:

(...)

b) Aquisições de bens e serviços que não se enquadram no conceito de insumo, **conforme o art. 8º, §4º, inc. I, alínea “a” da Instrução Normativa SRF nº 404**, de 12 de março de 2004, (IN SRF 247/2002, art. 66 para o PIS) abaixo transcrito:

(...)

Foram também glosados equipamentos de proteção individual, tais como protetores faciais, luvas, etc; **pallets e big bags, que são equipamentos de transporte dos produtos, mas não são matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem**; instrumentos de medição como alicate-amperímetro e suas pontas de prova, multímetros e baterias.

Como se verifica, o único fundamento apresentado pelas autoridades fiscais para esta glosa foi o entendimento de que o conceito de insumo era aquele definido pelas IN SRF nº 404/2004 e 247/2002, julgadas ilegais pelo STJ.

O Recorrente, por sua vez, realizou ampla demonstração, inclusive com laudo técnico do INT, sobre a utilização dos “big bags” dentro do seu processo produtivo, demonstrando sua essencialidade e relevância para o mesmo. O referido laudo técnico inclusive traz fotos desta utilização:



Em relação às caixas e embalagens específicas para cada produto, o Recorrente não demonstrou a sua efetiva utilização no processo produtivo, fazendo tão somente uma menção genérica a estes bens. Não existem fotos ou registros de sua utilização, que pudessem demonstrar sua essencialidade e relevância ao processo produtivo.

Acompanho, em parte, o entendimento da DRJ de que devem gerar crédito das contribuições as embalagens incorporadas ao produto durante o seu processo produtivo, aquela que acompanha o produto acabado até o consumidor, a ele se agregando. Diante disso, qualquer tipo de material de embalagem utilizado unicamente para facilitar o transporte ou manuseio do produto acabado até os seus pontos de venda não pode ser considerado como insumo.

Dirirjo da DRJ, entretanto, quanto à tese de que esta embalagem deve ser aquela que acompanha o produto até o consumidor final. Isso porque o processo produtivo, como já dito, se encerra quando o produto está pronto para ser armazenado e vendido para o cliente do estabelecimento, que, no caso, são mercados/supermercados, atacadistas ou varejistas, e não o consumidor final.

Por exemplo: o peito de frango é geralmente vendido nos mercados ao consumidor final em embalagens de 1 kg consistentes de uma bandeja de isopor revestida por um filme plástico onde se encontram impressas as informações do produto, ou apenas dentro destas

embalagens plásticas “zipadas”. Esta é a chamada “embalagem primária”. Contudo, quando o Recorrente realiza suas vendas para seus clientes, os mercados, tais unidades de peito de frango de 1 kg são vendidas dentro de caixas de papelão, para serem assim transportadas e entregues ao adquirente. É a chamada “embalagem secundária”.

Logo, o peito de frango, após ser colocado na bandeja de 1 kg e envolto no filme plástico, é colocado dentro de caixas para então serem armazenadas nas condições adequadas de temperatura e, tão logo estejam prontas, serem remetidas aos adquirentes. As bandejas não são armazenadas individualmente, mas sim em caixas, que propiciam um armazenamento (e transporte, por consequência) mais adequado. Logo, esta etapa ainda está inserida no processo produtivo do Recorrente. Deve se ter em mente que, se o mercado vende ao consumidor final bandejas de peito de frango, o industrial, por sua vez, vende ao mercado caixas de determinado peso (ou quantidade) contendo estas bandejas.

Logo, apesar do Recorrente não ter feito uma detalhada exposição da utilização dessas caixas e demais embalagens específicas, pelo próprio conceito de insumo definido pelo STJ é possível concluir que estes bens se constituem em insumos do processo produtivo, mesmo sendo chamadas de “embalagens secundárias”.

Ressalto que não geram créditos as aquisições de bens utilizados após finalizado o processo produtivo com o único objetivo de facilitar a movimentação dos produtos fabricados ou para transporte até centros de distribuição, tais como pallets retornáveis, porta pallets e bens registrados no ativo imobilizado.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial a este pedido, para reverter as glosas de créditos originados de custos de aquisição de big bags e de caixas e embalagens específicas que acompanham o produto vendido pelo Recorrente até o seu cliente direto.

II.8 Custos com Materiais de Laboratório

Alega o Recorrente que seu processo industrial, por envolver alimentos de origem animal, está submetido aos mais diversos controles de qualidade que visam garantir não só a qualidade das matérias-primas e insumos utilizados na atividade industrial, mas também a qualidade do produto final objeto de venda.

Para tanto, afirma que dispõe de laboratórios devidamente equipados em seus estabelecimentos, por meio do qual realiza os testes relativos ao controle de qualidade. Dentre os referidos produtos e equipamentos, afirma que se destacam os detergentes ácidos, tubos, kit's zearalenona, kit Elisa Vomitoxina, Kit Elisa Aflatoxina, Kit Fumonisina, entre outros.

Segundo o Recorrente, as atividades laboratoriais desenvolvidas são imprescindíveis à garantia de que o produto produzido atenda às exigências dos consumidores e, sobretudo, às exigências fitossanitárias. Caso inexistissem tais controles de qualidade, seus estabelecimentos poderiam adquirir matérias-primas (p. ex. suínos para abate) que não atendem, por exemplo, a requisitos de nutrição pré-estabelecidos, influenciando negativamente no produto resultante do processo industrial.

Assiste razão ao Recorrente. Com efeito, os custos com materiais de laboratório são essenciais ao processo produtivo, atestando a qualidade dos produtos fabricados e estando diretamente vinculados a este, inclusive para verificar seu correto funcionamento. A própria Fazenda Nacional já reconhece o direito ao crédito sobre tais dispêndios do contribuinte, conforme consta do Parecer Normativo nº 5, de 17/12/2018:

52. Nada obstante, **nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens** ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: **a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação**; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

II.9 Custos com Higienização e Limpeza

Alega o Recorrente que, para o desenvolvimento de suas atividades, é submetida a uma rígida inspeção e fiscalização de diversos órgãos, dentre os quais o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento que, pela IN nº 04/07 impõe diversos requisitos e padrões de higiene sanitária.

Afirma que toda sua atividade produtiva deve ser submetida a um rígido acompanhamento de higiene e limpeza, a fim de que os produtos alimentícios produzidos não sejam contaminados e, conseqüentemente, não venham causar prejuízo a saúde de seus consumidores.

Assiste razão ao Recorrente. Com efeito, a própria Fazenda Nacional já reconhece o direito ao crédito sobre tais dispêndios do contribuinte, conforme consta do Parecer Normativo nº 5, de 17/12/2018:

7.4. PRODUTOS E SERVIÇOS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO DE ATIVOS PRODUTIVOS

98. Como relatado, na presente decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, os Ministros consideraram elegíveis ao conceito de insumos os "materiais de limpeza" descritos pela recorrente como "gastos gerais de fabricação" de produtos alimentícios.

99. Aliás, também no REsp 1246317 / MG, DJe de 29/06/2015, sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, foram considerados insumos geradores de créditos das contribuições em tela "os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios".

100. Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

101. Isso porque, à semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e bem assim porque em algumas atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado, como na produção de alimentos, nos serviços de saúde, etc.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

II.10 Custos com EPI's e Indumentárias

Alega o Recorrente que a Norma Regulamentadora nº 6 do Ministério do Trabalho e Emprego estabelece a regulamentação para os equipamentos de proteção para a cabeça, dos olhos e face, do sistema auditivo e respiratório, tronco, membros superiores e inferiores, dentre outros, de observância obrigatória pela Recorrente em razão da atividade desenvolvida.

Afirma ainda que, mais do que equipamentos de segurança para os empregados por força de lei (o que já seria suficiente para legitimar o crédito), em verdade, são instrumentos para se produzir alimentos aptos ao consumo humano, evitando contaminações, seguindo, assim, também as determinações da Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde e do Ministério da Agricultura (v. Portaria SVS/MS nº 326/1997, Portaria nº 711/1995, Portaria nº 210/1998 e Portaria MAA nº 542/1998).

Assiste razão ao Recorrente. Com efeito, o STJ, no julgamento do Resp nº 1.221.170 – PR, decidiu que tais dispêndios devem ser incluídos no conceito de insumo:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, **parcialmente provido**, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a **possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.**

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

II.11 Custos com instrumentos

Alega o Recorrente que, ao contrário do que se entendeu no acórdão recorrido, tais instrumentos, exemplificados em lista, incluindo os instrumentos de medição, são imprescindíveis na atividade agroindustrial por ele desenvolvida, de forma a manter todo o seu processo produtivo dentro dos parâmetros legais e sanitários para a produção de alimentos de origem animal:

-Instrumentos de Medição	101.992,08	1.682,83	101.992,08
TERMÓGRAFO (-)30-30°C RTP120 JONHIS	20.049,10	330,81	20.049,10
TERMÓHIGROMETRO DIG (-)50-70°C	14.459,42	238,55	14.459,42
ALICATE AMPER DIG 373 FLUKE	10.598,34	174,88	10.598,34
TERMÓGRAFO RYAN EZT 40 DIAS COD.Z4000	8.928,60	147,32	8.928,60
TERMOMETRO DIG (-)200-650°C DELTA OHM	8.735,00	144,13	8.735,00
ALICATE AMPER ANALG EB100 EMBRASUL	4.027,56	66,45	4.027,56
ALICATE AMPER DIG 374 FLUKE	3.979,50	65,66	3.979,50
TERMOMETRO DIG (-)50-150°C HANNA	3.865,33	63,78	3.865,33
ALICATE AMPERIMETRO DIG 32Z FLUKE	3.406,55	56,20	3.406,55
TERMOMETRO DIG (-)50-150°C AKSO	3.272,60	53,98	3.272,60
TERMOMETRO DIG (-)50-200°C AKSO	3.139,40	51,80	3.139,40

Assiste razão ao Recorrente. Estes instrumentos são insumos do processo produtivo pois devem ser acoplados às caixas e embalagens nas quais os produtos são comercializados para verificar se a temperatura foi mantida dentro dos padrões exigidos, considerando que se trata de uma empresa do ramo alimentício, cujos produtos podem se deteriorar se não atendidos os referidos padrões. Tais insumos se agregam ao produto, acompanhando as embalagens que são entregues aos clientes do Recorrente. Logo, a inserção destes equipamentos nas caixas ainda faz parte do processo produtivo.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

II.12 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.

Ou seja, a *contrario sensu*, 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.

Em suas palavras:

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.

O Recorrente ainda apresenta, neste tópico, um segundo argumento. Alega 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.

Ao final, resume o tópico nos seguintes termos:

Conclui-se, portanto, que, ao se adquirir um produto favorecido com alíquota zero, duas são as hipóteses que justificam a apropriação de créditos das contribuições ao PIS/Pasep e a COFINS: (i) se alíquota zero é caso de isenção o crédito será devido, desde que o insumo seja utilizado para a fabricação e revenda de produto tributado (caso da Recorrente); ou (ii) se alíquota zero é tributada, mas com alíquota zero, utiliza-se a regra geral de apropriação do crédito das contribuições.

Não assiste razão ao Recorrente. Vejamos o que consta do dispositivo legal invocado:

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)

Conforme se depreende do texto da norma, a vedação ao crédito é referente a bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Ora, se um produto é tributado à alíquota zero, obviamente não está sujeito ao pagamento da contribuição, não sendo possível compreender porque o Recorrente afirma que esta vedação “*somente pode estar se referindo à não incidência, imunidade ou isenção*”, excluindo a possibilidade de ser aplicável a produtos sujeito à alíquota zero.

Ainda menos compreensível é a afirmação de que o regime de tributação com alíquota zero, por não ser caso de não-incidência ou de imunidade, seria, em verdade, caso de isenção, tendo em vista que a própria norma legal acima transcrita se refere em seu final a “*produtos ou serviços sujeitos à **alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição***”, claramente distinguindo 3 institutos/regimes tributários.

Se “isenção” e “alíquota zero” fossem denominações para um mesmo instituto tributário, a lei não mencionaria ambos. Como se sabe das regras de Hermenêutica, “a lei não contém palavras inúteis” (*verba cum effectu sunt accipienda*). Essa é a regra utilizada pelo STF, como se depreende do Acórdão do Supremo na ADIN 5946, de relatoria do Min. GILMAR MENDES, com julgamento em 10/09/2019:

É o relatório.

Decido.

(...)

Ao dispor sobre a Universidade Estadual de Roraima, a emenda constitucional em questão deu nova estrutura à instituição, atribuindo à Universidade o poder de elaborar sua proposta orçamentária, recebendo os duodécimos até o dia 20 de cada mês; o poder de escolher seu Reitor e Vice-Reitor por voto direto, a cada quatro anos; o poder de instituir Procuradoria Jurídica própria; e de propor projeto de lei que disponha sobre sua estrutura e funcionamento administrativo.

Transcrevo, por oportuno, como razões de decidir, o parecer de lavra da Procuradora-Geral da República, Dra. Raquel Dodge:

*“(…) Com efeito, **é princípio basilar da hermenêutica que a lei não contém palavras inúteis (verba cum effectu sunt accipienda)**. Nesse sentido, convém observar que a autonomia das universidades, em matéria financeira e patrimonial, é de gestão. Com isso, nota-se que o regime jurídico das universidades públicas não é o mesmo de Poderes da República ou de instituições as quais a própria Constituição atribui autonomia financeira em sentido amplo, ou seja, sem a restrição relativa a atos de gestão como faz o art. 207 da Constituição.*

Além disso, apesar da posição de Paulo de Barros Carvalho, a doutrina majoritária, bem como a jurisprudência, já diferenciam a isenção do regime de alíquota zero. Na isenção não ocorre a hipótese de incidência do tributo; trata-se, portanto, de uma não incidência específica. No regime de alíquota zero, ao contrário, constata-se a ocorrência da hipótese de incidência, mas seu aspecto quantitativo é nulo, pois ao fazer incidir a alíquota zero, não resulta em valor algum a ser pago.

Aliás, a própria forma de determinação da alíquota é fator que diferencia esses institutos jurídico-tributários: enquanto a isenção somente pode ser concedida por lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, a redução da alíquota do PIS e da COFINS a zero pode ocorrer por decreto do Poder Executivo, sem estes requisitos. Da mesma maneira, o Poder Executivo pode reverter essa redução da alíquota, ao contrário da isenção, a qual, se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, não pode ser revogada ou modificada.

Observe-se ainda que a isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares, ou a certas pessoas, ao contrário da alíquota zero, que é estipulada unicamente em função do produto e tem validade geral, sem possibilidade de limitação a certas regiões ou a grupos de pessoas.

A semelhança entre a isenção, imunidade, não incidência, suspensão e o regime de alíquota zero é evidente, pois em todos os casos se afasta o pagamento do tributo; para o contribuinte, somente este efeito lhe interessa, pouco importando a forma como ele é alcançado. Contudo, como se verá a seguir, não é possível utilizar estes institutos indistintamente, como se fossem sinônimos.

Para melhor esclarecer o tema, trago à colação as lições do professor Hugo de Brito Machado Segundo em sua obra Manual de Direito Tributário, 10ª ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018:

6.5. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

6.5.1. Noções gerais

Segundo o CTN, a isenção e a anistia “excluem” o crédito tributário, vale dizer, impedem que este seja constituído. Essa exclusão, porém, não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente (CTN, art. 175). Em outras palavras, mesmo isento, um contribuinte deve continuar cumprindo suas obrigações acessórias (emitindo notas, escriturando livros fiscais etc.). É o que observa Baleeiro: “**A isenção veda a constituição do crédito tributário**, mas deixa de pé as obrigações acessórias.”

Ao indicar a isenção como causa de “exclusão” do crédito, equiparando-a à anistia, o CTN foi claramente influenciado pelo pensamento, equivocado mas ainda dominante na época, segundo o qual a isenção seria a “dispensa legal do tributo devido”. Segundo essa teoria: (1º) a lei prevê as hipóteses em que o tributo é devido; (2º) tais hipóteses ocorrem; (3º) o tributo se faz devido; (4º) a lei isentiva incide, impedindo a constituição do crédito tributário.

Essa teoria, porém, já foi superada, sendo hoje mais aceito que **a isenção é uma exceção à norma de tributação.**

6.5.2. Isenção

A isenção já foi definida como a “dispensa legal de tributo devido”, mas essa ideia vem sendo questionada pelos estudiosos do Direito Tributário, que não a consideram tecnicamente adequada. Prefere-se dizer, hoje, que a isenção é a exceção, contida em norma legal, à regra jurídica de tributação. **Não é adequado, do ponto de vista da Teoria do Direito, entender-se a isenção como “dispensa legal do tributo devido”**, salvo se a expressão for vista em um sentido muito amplo e não-técnico, o que não foi, todavia, o propósito de quem a empregou originalmente. **Tanto que ela foi indicada, no CTN, como causa de “exclusão” do crédito**, vale dizer, surgiria uma obrigação tributária e, posteriormente, a lei isentiva apenas dispensaria a constituição do crédito tributário (tal como, a rigor, ocorre com a decadência). Não é isso, como dito, o que acontece, à luz da Teoria Geral do Direito.

Quando uma norma concede isenção de determinado tributo, a situação por ela abrangida, na verdade, deixa de integrar a hipótese de incidência da norma de tributação, que por ela é recortada, ou excepcionada. Exemplificando, se uma lei institui tributo a ser pago por todos os que realizam operações relativas à circulação de mercadorias, e outra, mais específica, concede isenção a operações com feijão, tem-se que as operações com feijão foram retiradas do campo de incidência da norma de tributação, que sobre elas sequer incide. Trata-se de noção de Teoria do Direito, como dito, segundo a qual **a norma específica prevalece sobre a mais geral**, quando tratam a mesma situação de forma diferente. E é precisamente isso o que acontece quando uma norma mais geral estabelece que todas as operações relativas à circulação de mercadorias sejam tributadas, e outra, mais específica, determina que as operações relativas à circulação de mercadorias, quando estas forem feijão, não sejam tributadas.

(...)

A isenção se diferencia da imunidade tributária porque, embora em ambas as situações não seja juridicamente possível a cobrança do tributo, a imunidade opera-se no plano constitucional. Trata-se de regra que estabelece exceção à regra de competência, recortando-a de modo a que, nas situações imunizadas, sequer os entes federativos têm competência para instituir o tributo. No caso da isenção, como visto, tem-se norma mais específica que opera recorte na norma de tributação, de modo a que, **nas situações isentas, não mais se possa cogitar da incidência do tributo**. É por isso que se diz, de forma mais resumida, que **as imunidades são concedidas no âmbito constitucional, enquanto as isenções devem ser veiculadas por lei** editada pela mesma entidade federativa competente para a instituição do tributo.

Existem, ainda, figuras correlatas, que merecem registro, ainda que rápido: **a não incidência e a alíquota zero.**

Embora nos casos de imunidade e de isenção também aconteça, a rigor, a não incidência da norma tributária, isso acontece porque uma outra regra, mais específica, recorta a regra de competência, ou a regra de tributação, respectivamente. Não fosse a regra de imunidade, os Estados-membros poderiam tributar livros com o ICMS, e os Municípios poderiam tributar igrejas com o IPTU, apenas para citar dois exemplos, pois as operações relativas à circulação de livros, e a propriedade de imóveis pelas entidades religiosas, estariam abrangidas pelas regras de competência referentes ao ICMS e ao IPTU. **O mesmo se dá com as isenções, que sempre dizem respeito a situações que, não fosse a regra isentiva, em tese, seriam tributáveis.**

No caso da não incidência propriamente dita, não. Ela diz respeito, simplesmente, a todas as situações que, a contrario sensu, não estão abrangidas pela hipótese de incidência da regra de tributação.

(...)

Um exemplo pode deixar a distinção mais clara. Relativamente ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, IPVA, suponha-se que a lei de determinado Estado afirma estar concedendo “isenção” a veículos da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a veículos elétricos e a bicicletas. **Embora todas as situações tenham sido definidas como “isenções”, tem-se, no primeiro caso, uma imunidade,** que prevaleceria ainda que a lei nada dispusesse a respeito, ou ainda que dispusesse expressamente em contrário, hipótese em que seria inconstitucional. **Na segunda hipótese, referente aos veículos elétricos, trata-se de autêntica isenção,** pois eles são veículos automotores, situando-se no âmbito de competência dos Estados e, em tese, no campo de incidência da norma de tributação definida na lei criadora do imposto, sendo dele excluído apenas em virtude da norma isentiva. **Finalmente, na terceira, alusiva às bicicletas, tem-se claro exemplo de não incidência,** pois elas não são veículos automotores, mas de propulsão humana, e não estariam sujeitas ao imposto pelo simples fato de não se encaixarem em sua hipótese de incidência. A norma que se reporta à propriedade de bicicletas como hipótese de não incidência é meramente explicitante e exemplificativa, como o são todas as que tratam de autênticas hipóteses de não incidência.

Finalmente, a alíquota zero é um artifício ao qual recorre o Poder Público, notadamente quanto a tributos em relação aos quais o Poder Executivo pode modificar alíquotas de tributos sem que se faça necessária a edição de lei. É o caso do imposto de importação, e do imposto sobre produtos industrializados, por exemplo. Relativamente a eles, a lei estabelece limites máximos e mínimos para a fixação das alíquotas pelo **Poder Executivo, sendo este que as estabelece, para cada produto a ser tributado,** por meio de atos infralegais. Nos casos em que o legislador estabelece o limite mínimo como sendo zero, o Poder Executivo por vezes reduz a alíquota até esse patamar, o que, **na prática, equivale à concessão de uma isenção. E juridicamente, também, há semelhança bastante grande, com a exceção de que, caso pretenda suprimir a redução, o próprio executivo poderá restabelecer a alíquota em seu montante originário, sem a necessidade de que se edite uma lei para isso.**

Ainda quando prevista em contrato (celebrado entre o contribuinte e o ente público correspondente), a isenção deve sempre decorrer de lei, a qual deve especificar as condições e os requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração (CTN, art. 176). **A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.** É o que ocorre, por exemplo, com certas isenções de Imposto de Renda, ou de IPI, concedidas pela União Federal a contribuintes situados na região Nordeste ou na região Norte.

(...)

A isenção pode ser geral, aplicando-se a todos os contribuintes de determinado tributo que se encontrem em determinada situação, independentemente do cumprimento de qualquer formalidade adicional (p. ex., isenção de IR concedida aos rendimentos da caderneta de poupança). **Pode a isenção, porém, ser individual**, sendo concedida por despacho da autoridade competente, que verifica, em cada caso, se o contribuinte atende aos requisitos exigidos pela lei.

(...)

A isenção pode ser revogada a qualquer tempo, hipótese em que os fatos antes “isentos” voltam a fazer nascer o dever de recolher o tributo, podendo a autoridade lançá-lo. **Entretanto, caso a isenção tenha sido concedida a prazo certo, e à luz do atendimento de determinadas condições (p. ex., instalação de indústria no Nordeste), essa revogação não pode ocorrer**, tendo o contribuinte direito adquirido de fruí-la até o final do prazo correspondente (CTN, art. 178).

No mesmo sentido, a lição do professor Luís Eduardo Schoueri, em sua obra *Direito tributário – 8ª. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018*, na qual a distinção já se faz perceber em seu índice:

Capítulo V

Sistematização das categorias técnicas de tributação

- 1 Introdução
- 2 Competência/não competência
- 3 Imunidade
- 4 Incidência e não incidência
- 5 Isenção
- 6 Outras figuras: alíquota zero e redução de base de cálculo

(...)

1 Introdução

É muito comum, na linguagem cotidiana, utilizarem-se indistintamente termos como “isenção”, “imunidade” ou “não incidência” como se fossem sinônimos. São categorias diversas, com regimes jurídicos próprios. Nem mesmo sua fonte se confunde, já que algumas exigem base constitucional e outras são matérias da lei ordinária. Tais categorias serão examinadas nos capítulos seguintes, cabendo, neste ponto, oferecer uma visão do conjunto, com vistas à sua diferenciação.

Para a exposição das diferenças, este capítulo valer-se-á de uma feliz figura imaginada por Ruy Barbosa Nogueira⁵⁵⁴, à qual serão adicionadas algumas anotações pessoais.

(...)

4 Incidência e não incidência

Delimitado, positiva e negativamente, o campo da competência tributária, tem o legislador ampla liberdade para definir, abstratamente, a hipótese tributária. Fazendo-o, delimita o campo de incidência do tributo. Ou seja: **incidência existe quando a situação, compreendida no campo da competência, foi contemplada pelo legislador**

para dar nascimento à relação tributária; não incidência revelará situação igualmente compreendida no campo da competência, mas deixada de lado pelo legislador no momento da descrição da hipótese.

(...)

É bom que se esclareça que **a imunidade ou a não competência não deixam de ser casos de não incidência.** Em sentido amplo, não há incidência em qualquer situação não coberta pela incidência. Entretanto, reserva-se usualmente a expressão para se referir ao campo não coberto pela incidência por falta de previsão legal. Nesse sentido resta ao legislador definir o campo de incidência, sobrando, por exclusão, o campo da não incidência.

(...)

5 Isenção

Na sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional, **a isenção não se confunde com a não incidência, mas pressupõe a incidência.** É por isso que a isenção é incluída, no artigo 175 do Código Tributário Nacional, como hipótese de exclusão do crédito tributário. Ou seja: no modelo teórico ali inserido, o crédito tributário surge, mas o pagamento é dispensado, por conta da isenção. Assim é que a isenção está compreendida dentro do campo da incidência da norma, já que o legislador contemplou a hipótese (e por isso não seria caso de falar-se em não incidência), mas isentou o contribuinte do pagamento.

Em síntese, sob tal aproximação, se o legislador tratou da hipótese e decidiu não tributá-la, então há isenção; não incidência surgiria apenas quando o legislador se omitisse sobre a situação.

(...)

Não obstante a clareza didática do modelo acima, tem ele sofrido críticas de autores que entendem não ter sentido falar em nascimento de um crédito tributário quando a própria lei teria disposto sobre a sua isenção. Seria, pois, a isenção uma hipótese de não incidência qualificada ou, ainda, uma supressão do próprio campo de incidência da norma. Em consequência, não haveria a incidência da norma sobre o campo isento; não surgiria, assim, a obrigação tributária. Esse tema será retomado no Capítulo XVI.

(...)

Tem-se, assim, nova aproximação, onde a não incidência – enquanto o oposto da incidência – se manifesta por diversas técnicas: por vezes, o legislador simplesmente deixará de considerar a situação em questão; noutras, a situação será considerada, mas expressamente afastada a tributação. No primeiro caso, tem-se o que classicamente se denominava não incidência (ou não incidência stricto sensu); **no último, tem-se a isenção que, insista-se, nada mais é que um caso de não incidência (lato sensu).**

(...)

6 Outras figuras: alíquota zero e redução de base de cálculo

Por outros modos pode o legislador, positivamente, atacar a norma de incidência, reduzindo sua abrangência. Comuns são os casos de redução de alíquota (até alíquota zero) ou de base de cálculo.

Do ponto de vista matemático, não haverá quem ouse negar que, ao reduzir a zero a alíquota de um tributo, o legislador acaba por afastar qualquer pretensão tributária. Ter-se-á, então, **efeito idêntico ao da isenção.** Poder-se-á, a rigor, dizer que **na redução da alíquota mutila-se a regra de incidência em seu aspecto quantitativo, enquanto na**

isenção a mutilação se dá no aspecto material, temporal, pessoal ou espacial. Em qualquer caso, restringir -se -á o campo de incidência da norma.

Entretanto, a redução de alíquota – chegando a alíquota zero – tem peculiaridade que não deve ser deixada de lado. Ver-se-á, no Capítulo VII, que via de regra o Princípio da Legalidade exigirá que a própria lei fixe a hipótese de incidência tributária em todos os seus aspectos, não deixando qualquer margem para a atuação do Poder Executivo. Esta regra, entretanto, apresenta exceções, nos casos dos impostos aduaneiros, do IPI e do IOF. Nesses casos – como se verá – surge a mitigação da Legalidade, já que o Constituinte expressamente autorizou que o legislador apenas disponha sobre os limites dentro dos quais será fixada a alíquota; esta, por sua vez, será estabelecida pelo Poder Executivo, posto que dentro daqueles limites. Ora, se o legislador, ao estabelecer os limites da alíquota de um imposto, escolhe a alíquota zero como o mínimo, então o Poder Executivo poderá fixar aquela alíquota dentro de sua atribuição. Entretanto, tendo em vista que para aqueles impostos, o papel do legislador se restringe aos limites, **o Poder Executivo poderá, igualmente, fixar outra alíquota, dentro dos mesmos parâmetros, sem que se faça necessária edição de lei.**

Ou seja: a alíquota zero é matéria de competência do Poder Executivo, para determinados impostos previstos taxativamente pela Constituição Federal. É uma das diversas alíquotas, dentro da faixa estabelecida pela lei, colocadas à disposição do Poder Executivo. Não se confunde, destarte, com os casos de isenção, já que esta pressupõe ato do Poder Legislativo.

Outra peculiaridade da alíquota zero que merece nota é que, de regra, o expediente surge para os impostos que, a par de não se dobrarem aos rígidos limites da Legalidade estrita – por admitirem discricionariedade do Poder Executivo na sua fixação –, **tampouco se sujeitam aos mesmos parâmetros da Anterioridade.** Como se verá no Capítulo VII, também o Princípio da Anterioridade admite exceções, podendo em alguns casos a alíquota do tributo ser elevada de modo imediato, ou sem aguardar o início do exercício financeiro subsequente. Eis, mais uma vez, uma oportunidade para a alíquota zero.

O Supremo Tribunal Federal já analisou a questão, fazendo a diferenciação entre os institutos, conforme precedente do Recurso Extraordinário nº 475.551/PR, Relator: Min. Cezar Peluso, Redatora do acórdão: Min. Cármen Lúcia, publicação em 13/11/2009:

EMENTA: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. INSUMOS OU MATÉRIAS PRIMAS TRIBUTADOS. SAÍDA ISENTA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. ART. 153, § 3º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11 DA LEI N. 9.779/1999. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO: INEXISTÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

1. Direito ao creditamento do montante de Imposto sobre Produtos Industrializados pago na aquisição de insumos ou matérias primas tributados e utilizados na industrialização de produtos cuja saída do estabelecimento industrial é isenta ou sujeita à alíquota zero.

2. A compensação prevista na Constituição da República, para fins da não cumulatividade, depende do cotejo de valores apurados entre o que foi cobrado na entrada e o que foi devido na saída: o crédito do adquirente se dará em função do montante cobrado do vendedor do insumo e o débito do adquirente existirá quando o produto industrializado é vendido a terceiro, dentro da cadeia produtiva.

3. Embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas jurídicas diferentes, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo.

4. O regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa.

5. Com o advento do art. 11 da Lei n. 9.779/1999 é que o regime jurídico do Imposto sobre Produtos Industrializados se completou, apenas a partir do início de sua vigência se tendo o direito ao crédito tributário decorrente da aquisição de insumos ou matérias primas tributadas e utilizadas na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero.

6. Recurso extraordinário provido.

Quanto ao segundo argumento do Recorrente, de que a aquisição desses insumos seria tributada, porém à alíquota zero e, assim sendo, então haveria que se concluir pela aplicação da regra geral de apropriação de créditos, melhor sorte não assiste. É que o art. 3º, § 2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 veda o desconto de créditos sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao **pagamento** da contribuição, sem se referir a bens **não tributados**.

Logo, pouco importa se o não pagamento decorre do fato do bem estar submetido à alíquota zero, à não-incidência, à imunidade ou à alguma isenção; basta que não ocorra o pagamento na fase anterior.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

II.13 PRODUTOS ADQUIRIDOS COM CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA

Alega o Recorrente que, de maneira equivocada, restou consignado no acórdão recorrido que “*não foram contestadas as glosas (...) dos créditos informados como decorrentes Lei 12.350, mas que ainda são regulados pela Lei nº 10.925/2004*”. Contudo, afirma que impugnou especificamente as glosas relacionada ao crédito presumido da agroindústria (tópico IV.4 da Manifestação de Inconformidade), demonstrando que se utilizou do benefício em absoluta conformidade com a lei, *in verbis*:

IV.4 – PRODUTOS ADQUIRIDOS COM CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA

No curso da fiscalização e também em sua Manifestação de Inconformidade, a ora Recorrente demonstrou, por meio de planilhas e composição de cálculos, o seu inequívoco direito à apuração do crédito presumido concedido pelas Leis nºs 10.925/04, 12.058/09 e 12.350/10.

(...)

Como já dito anteriormente, o número de operações realizadas pela Recorrente é bastante expressivo, razão pela qual as planilhas de demonstração de direito ao crédito relacionado aos insumos vinculados às Leis nºs 10.925/04, 12.058/09 e 12.350/10 (insumos para ração e carnes in natura, por exemplo) foram feitas por amostragem.

De qualquer forma, é evidente que tal fato não é capaz de ensejar o reconhecimento de ausência de impugnação específica da referida glosa. É uma questão de razoabilidade.

No tópico abaixo, a Recorrente demonstrará, por meio de planilhas – tal como fez na Manifestação de Inconformidade –, a composição dos cálculos, sendo possível verificar a forma de apuração do crédito pelas Leis nºs 10.925/04, 12.058/09 e 12.350/10.

(...)

Segundo entendimento da fiscalização – mantido pelo acórdão recorrido –, os valores creditados pela Recorrente relativos aos bens tratados na Lei nº 12.058/09 e na IN RFB nº 977/09 (bovinos) “*devem ser estornados porque a suspensão na sua aquisição era obrigatória, conforme art. 4º da citada instrução normativa, acima transcrito, e todas as condições para a suspensão estavam presentes. Por outro lado, o crédito presumido não era permitido porque a contribuinte estava enquadrada na vedação à apropriação do citado crédito*”.

Ou seja, no entendimento do Fisco a Recorrente não poderia usufruir deste benefício, uma vez que realiza a venda de bovinos vivos, atividade impeditiva ao uso do benefício disposto nos arts. 5º, parágrafo único, e 2º, inc. I, ambos da IN RFB nº 977/09.

Vejamos:

(...)

Quanto a este ponto, a Recorrente comprovou em sua Manifestação de Inconformidade que **apropriou tão somente o crédito presumido proporcional sobre os bois vivos adquiridos que, de fato, configuraram como insumo aos bens exportados**, ou seja, observando a vedação inserida na legislação mencionada acima relacionada à revenda.

(...)

A Recorrente tem absoluto conhecimento de que a vedação legal alcança aquelas operações em que a aquisição do boi vivo não se configura como insumo à produção de produtos destinados à exportação, o que não é o seu caso, uma vez que os animais são adquiridos para serem utilizados no processo produtivo e quando são destinados para revenda os créditos apropriados na entrada são devidamente estornados.

Não é factível inferir que o fato de a empresa realizar a venda de alguns animais vivos resulta na impossibilidade de apropriação de qualquer crédito sobre a aquisição de animais, até mesmo porque a atividade principal da Recorrente não é revenda. Ela não pode ser prejudicada pelo fato de realizar diversas operações com carne. Neste sentido, deve ser considerado o procedimento por ela adotado, correspondente à apropriação de créditos proporcionais a cada receita auferida.

(...)

Mesma interpretação deve ser realizada quanto ao crédito presumido das operações com aves e suínos vivos, amparadas pela Lei nº 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/11.

Assim como ocorre em relação à operação com bovinos vivos, **a Recorrente apropria tão somente o crédito presumido proporcionalmente sobre as aves e suínos vivos adquiridos que, de fato, configuraram como insumo à produção**, razão pela qual a referida glosa não merece prosperar.

(...)

IV.4.1 – Forma de apuração do crédito presumido

A Recorrente, devido ao tamanho e diversidade de suas operações, procede com o registro do crédito presumido no momento da entrada das mercadorias adquiridas com suspensão do PIS e da COFINS que geram direito ao referido crédito.

Esta sistemática se faz necessária, pois a Recorrente não possui condições de segregar previamente quais insumos serão utilizados em cada produto, devido ao fato de um mesmo insumo poder ser consumido em diversos produtos que podem, ou não, ser beneficiados com o referido crédito presumido.

Dessa forma, ao adquirir bens com suspensão do PIS/Pasep e da COFINS, o crédito que seria auferido pela compra desses bens fica registrado como “suspensão na receita bruta de venda ao mercado interno”, uma vez que não é possível saber sua destinação final do produto (se este será tributado ou não na saída).

Somente quando da saída final desses bens é que a Recorrente apura o valor do PIS/Pasep e da COFINS 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. Igualmente, realiza os estornos necessários de bens com saídas sem tributação, como é o caso de venda de animal vivo.

Sem razão o Recorrente. Explico.

Inicialmente, vejamos os exatos termos da acusação fiscal:

IV.III.5.1 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.** 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 na posição 01.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, **vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 02.10.20.00, 05.06.90.00, 05.10.00.10 e 15.02.00.1 da NCM; (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)**

II - produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 02.10.20.00, 05.06.90.00, 05.10.00.10 e 15.02.00.1 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que revenda tais produtos ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011)

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, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, 02.10.20.00, 05.06.90.00, 05.10.00.10 e 15.02.00.1 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 na posição 01.02 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

[...]

§ 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 ou revenda mercadorias com a suspensão** do pagamento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **prevista no inciso II do art. 32, poderá descontar** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, 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 12.350, de 2010)

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput deste artigo nas aquisições realizadas pelas pessoas jurídicas mencionadas no inciso II do caput do art. 32 desta Lei.(destacamos)

[...]

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.”

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.

(...)

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. 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.

Foram adquiridos no 3º trimestre bens que se enquadram na suspensão obrigatória do art. 2º da IN RFB 977/2009. Foram aquisições de frigoríficos que se enquadram na condição do inciso II do art. 3º da citada instrução normativa. Assim, não é possível haver créditos à alíquota de 1,65% para Pis ou de 7,6% para a Cofins.

Também quanto ao crédito presumido do art. 6º, a contribuinte não faz jus 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.

Em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN 977, acima transcrito, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.02, com CFOP 5101, descrição “BOI VIVO ABATE MISTO”, com suspensão de PIS/Pasep e COFINS, no valor de R\$ 3.781.400,00 em julho, R\$ 4.071.781,04 em agosto e R\$ 4.721.240,16 em setembro.

Todas as vendas foram realizadas pela filial 01.838.723/0096-98 e foram realizadas para um mesmo comprador, SADIA S.A., filial CNPJ 20.730.099/0053-15, que, apesar de ser subsidiária integral da contribuinte à época dos fatos, com esta não se confundia. Os animais negociados foram utilizados como insumos pela adquirente. O arquivo não-paginável VENDA DE BENS VEDAÇÃO PRESUMIDO anexado pelo Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável de folha 702 contém a listagem das notas de venda de boi vivo no período (selecionar NCM começando com 0102), com chave da nota, o que a identifica completamente.

Assim, quanto a julho, agosto e setembro a contribuinte não faz jus a nenhum crédito presumido da IN RFB nº 977/2009.

(...)

Isto posto, verifica-se que não há crédito presumido algum no segundo trimestre de 2012, relativo à IN RFB nº 977/2009, sendo necessário excluí-los dos créditos presumidos lançados nas linhas 22, 23, 25, 26, 27 e 28 do Dacon, levando-se em conta os créditos já estornados conforme mais adiante consolidado.

(...)

Em resumo, todos os valores creditados relativos aos bens tratados na Lei 12.058/2009 e IN RFB 977/2009 devem ser estornados porque a suspensão na sua aquisição era obrigatória, conforme art. 4º da citada instrução normativa, acima transcrito, e todas as condições para a suspensão estavam presentes. 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 relativas à aquisição de bens tratados na IN RFB nº 977/2009, foi alterada a linha 28. Ajustes Negativos de Créditos para incluir o estorno do crédito em tela, conforme item IV.III.5.3. adiante.

IV.III.5.2 Créditos Presumidos da Lei nº 12.350/2010 e IN RFB nº 1.157/2011

Em 21/12/2010 foi publicada a Lei nº 12.350, criando novos casos de suspensão e crédito presumido. Seu art. 57, na redação dada pela Lei nº 12.431/2011, excluía do campo normativo da Lei 10.925/2004 diversos bens:

Art. 57. 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 aos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e 23.09.90 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

II - (revogado). (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

Assim, à época dos fatos, os artigos de interesse tinham a seguinte redação:

Art. 54. **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 - insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos:

a) para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

b) para pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; e

c) para pessoas físicas;

II - preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

III - animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, **vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00**, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

IV- produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e carne de frango classificada no código 0210.99.00 da NCM, **quando efetuada por pessoa jurídica que revenda tais produtos, ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05** da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011 – destacamos)

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:

I – não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo;

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

Art. 55. 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 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 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:

I - o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;

II – o valor das preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;

III – o valor dos bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto nos incisos I a III do caput deste artigo aplica-se também às aquisições de pessoa jurídica.

§ 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 os incisos I e II do caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de percentual correspondente a 30% (trinta 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.

§ 4º O montante do crédito a que se referem o inciso III do caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação sobre o valor das mencionadas aquisições de percentual correspondente a 30% (trinta 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.

§ 5º É vedado às pessoas jurídicas de que trata o § 1º deste artigo o aproveitamento:

I – do crédito presumido de que trata o caput deste artigo; (destacamos)

II – de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo, exceto em relação às receitas auferidas com vendas dos produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

§ 6º O crédito apurado na forma do caput deste artigo deverá ser utilizado para desconto do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno.

§ 7º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar o crédito na forma prevista no § 6º deste artigo poderá:

I – efetuar sua compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II – solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 8º O disposto no § 7º deste artigo aplica-se somente à parcela dos créditos presumidos determinada com base no resultado da aplicação, sobre o valor da aquisição de bens relacionados nos incisos do caput deste artigo, da relação percentual existente entre a receita de exportação e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O disposto neste artigo aplica-se também no caso de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 10. O crédito presumido de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (destacamos)

Art. 56. A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, que adquirir para industrialização ou venda a varejo as mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM poderá descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, determinado mediante a aplicação, sobre o valor das aquisições, de percentual

correspondente a 12% (doze 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.

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput deste artigo nas aquisições realizadas pelas pessoas jurídicas mencionadas no inciso IV do caput do art. 54 desta Lei. (destacamos)

§ 2º O direito ao crédito presumido somente se aplica às mercadorias de que trata o caput deste artigo, adquiridas com suspensão das contribuições, no mesmo período de apuração, de pessoa 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.”

Foi editada a IN RFB nº 1.157/2011 em 17/05/2011, mas produzindo efeitos a partir de 01/01/2011:

(...)

Relembre-se: quanto ao art. 5º, já estava estabelecida a inexistência de crédito presumido em decorrência da venda, com suspensão, de bens das posições 01.03, 01.05, 10.04, 10.05, 12.01, 23.04 e 23.09.90 da NCM, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º da IN RFB 1.157/2011, em julho, agosto e setembro, vedação de seu parágrafo único; também se aplica a estes meses o descumprimento da obrigação acessória; relativo ao art. 6º, já estava estabelecida a inexistência do crédito presumido uma vez que a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: é incontestável 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.

Isto posto, verifica-se que não há crédito presumido algum no terceiro trimestre de 2012, relativo à IN RFB nº 1.157/2011, sendo necessário ajustar os valores lançados nas linhas 22, 23, 25, 26, 27 e 28 a fim de excluir os efeitos do citado crédito presumido inexistente.

(...)

Relembre-se que a contribuinte preencheu as linhas 2, 25 e 26 do Dacon com créditos calculados pelas alíquotas previstas nas Leis 10.833/2003 (Cofins), 10.637/2002 (PIS) ou Lei nº 10.925/2004. Os bens em tela não são mais regulados por estas leis, passando à regulação da Lei nº 12.350/2010. A contribuinte não atende às condições da legislação para a apuração do novo crédito presumido.

(...)

O crédito (soma dos créditos apurados a 5,55% e 9,25%) será corrigido, sendo estornado o valor que exceder ao cálculo do crédito presumido permitido pela Lei 10.925/2004, tendo em vista que não foi admitido nenhum crédito relativo à Lei 12.350/2010. Os poucos casos de revenda, onde a suspensão era vedada, por simplificação, estão somados na coluna Crédito 10.925. No caso do período em tela, voltou a ser permitido o creditamento de crédito presumido da Lei 10.925/2004, tendo em vista as alterações introduzidas no art. 57 da Lei 12.350/2010 pela Lei nº 12.431, de 2011 para alguns dos produtos listados nas tabelas abaixo.

Com relação aos itens carnes in natura, classificadas nas posições da NCM 0203, 0207 e 0210.1, Ração Outros Animais e insumos para ração, classificados na subposição da NCM 2309.90, nenhum crédito foi admitido baseado na Lei 10.925/2004 porque o art. 57 da Lei 12.350, com a redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011, estabelece que “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 aos produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e 23.09.90 da NCM” (destacamos).

(...)

Em resumo, todos os valores creditados relativos aos bens tratados na Lei 12.350/2010 e IN RFB 1.157/2011 devem ser estornados porque a suspensão na sua aquisição era obrigatória, conforme art. 4º da citada instrução normativa, acima transcrito, e todas as condições para a suspensão estavam presentes. Por outro lado, o crédito presumido não era permitido **porque a contribuinte estava enquadrada na vedação à apropriação do citado crédito** conforme previsão legal acima referida e demonstrado acima.

Assim, para efetivar as alterações decorrentes da glosa dos créditos relativos à aquisição de bens tratados na IN RFB nº 1.157/2011, foi alterada a linha 28. Ajustes Negativos de Créditos para incluir o estorno do crédito em tela, conforme item IV.III.5.3. adiante.

Do art. 34, § 1º, da Lei nº 12.058/2009, e dos fatos narrados pelos auditores-fiscais observa-se que é vedada a apuração do crédito presumido de que trata o caput do seu art. 34 nas aquisições realizadas pelas pessoas jurídicas mencionadas no inciso II do caput do art. 32, ou seja, aquelas **que revendam ou que industrializem** bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 (animais vivos da espécie bovina e carnes bovinas).

Da mesma forma, do art. 56, § 1º, da Lei nº 12.350/2010, e dos fatos narrados pelos auditores-fiscais observa-se que é vedada a apuração do crédito presumido de que trata o caput do art. 56 nas aquisições realizadas pelas pessoas jurídicas mencionadas no inciso IV do caput do art. 54, ou seja, aquelas **que revendam ou que industrializem** bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 (animais vivos da espécie suína e aves).

Portanto, está equivocada a afirmativa do Recorrente de que a glosa dos créditos foi decorrente do entendimento do Fisco de que não poderia usufruir deste benefício porque realiza a venda de bovinos vivos.

Igualmente equivocada a sua justificativa de que tem “*absoluto conhecimento de que a vedação legal alcança aquelas operações em que a aquisição do boi vivo não se configura como insumo*”, mas que “*apropriou tão somente o crédito presumido proporcional sobre os bois vivos adquiridos que, de fato, configuraram como insumo*”.

Como visto na transcrição do Relatório Fiscal acima, em ambas as leis existem vedações ao crédito presumido, **tanto na revenda dos animais e aves vivos quanto na sua utilização como insumo**, pois o art. 32, inciso II, da Lei nº 12.058/2009 suspende a incidência das contribuições tanto no caso das receitas do Recorrente provenientes da revenda quanto da industrialização, o mesmo se dando com o art. 54, inciso IV, da Lei nº 12.350/2010.

As respectivas aquisições desses animais vivos para revenda ou industrialização também ocorre com suspensão das contribuições, conforme especificado no art. 32, inciso I, da Lei nº 12.058/2009 e no art. 54, inciso III, da Lei nº 12.350/2010, justificando as vedações acima referidas, por conta do disposto no art. 3º, §2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A DRJ identificou exatamente a mesma deficiência na argumentação constante da Manifestação de Inconformidade e repetida neste Recurso Voluntário, conforme se depreende do seguinte excerto do Acórdão *a quo*:

Crédito presumido da agroindústria

As razões de contestação da recorrente são no sentido de 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.

Ocorre que o motivo da glosa não é o fato de as saídas dos bens adquiridos com suspensão também estarem sujeitas à suspensão das contribuições. Em verdade, não se discute que a pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, que adquirir para industrialização ou revenda mercadorias com a suspensão do pagamento da contribuição tem direito à tomada do crédito presumido, desde que, por sua vez, não tenha suspenso o pagamento das contribuições incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno.

As glosas, como está claramente posto no relatório fiscal, se deram em face da ocorrência das hipóteses legais de vedação ao crédito pretendido pela recorrente, quais sejam:

a) Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009 e IN RFB nº 977/2009:

iii. Em relação ao Créditos Presumidos da Lei nº 12.058/2009, a autoridade fiscal, tendo em conta que a interessada, à época dos fatos, industrializava os bovinos vivos (posição 01.02) que adquiria, glosou todos os valores relativos à aquisição de carnes, com fundamento na vedação prevista art. 34, §1º, da Lei nº 12.058/2009;

iv. Quanto ao crédito do art. 6º da IN RFB nº 977/2009, a Autoridade Fiscal afirma que a contribuinte não faz jus 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;

v. Já em relação ao crédito presumido do art. 5º da IN RFB nº 977/2009, a contribuinte incorreu na vedação destacada no parágrafo único do mesmo artigo: realizou operação de venda de bens da posição 01.02, com CFOP 5101 e 5102, descrição “BOI VIVO ABATE MISTO” ou “NOVILHA VIVA ABATE MISTO”;

b) Créditos Presumidos da IN RFB nº 1.157/2011 e da Lei nº 12.350/2010:

vi. 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, 10.07, 12.01, 23.04 e 23.09.90, bens estes listados nos incisos I a III do caput do art. 2º;

vii. 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.

Contra tais fatos, a manifestante nada diz. Em verdade, a manifestação da recorrente resume-se a explicações em relação à sua forma própria de apuração do crédito e a argumentos em defesa da regularidade deste método ante a legislação de regência.

Entretanto, ao contrário do que demonstra entender a recorrente, o motivo de glosa não está relacionado à sua forma de apuração do crédito, mas pela ausência de direito de apurar o tal crédito, em face da ocorrência da hipótese legal de vedação ao crédito. Sobre os fatos apontadas pela fiscalização como vedações aos créditos, a impugnante, todavia, nada fala.

Aqui também, em sendo inconteste os fatos impeditivos aos créditos presumidos pretendidos, há que se manter suas glosas.

Quanto à afirmação do Colegiado de piso de que “*Contra tais fatos, a manifestante nada diz*”, a qual foi contestada pelo Recorrente, verifico que se encontra plenamente correta. Não foi dito que o Recorrente não apresentou defesa contra esta matéria, mas tão somente que não tornou controvertidos os fatos, ou seja, não foi negado que a empresa efetivamente usava animais e aves para revenda ou industrialização. O Recorrente apenas apresentou uma interpretação distinta sobre a legislação, embasando a apuração realizada nas planilhas trazidas aos autos nesta sua interpretação.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

III - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por (i) rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório; e (ii) no mérito, por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes a (ii.1) fretes de transporte de produtos intermediários ou semi-elaborados (em elaboração), cujo processo produtivo ainda não se encontra finalizado, entre unidades de produção, (ii.2) fretes relacionados à aquisição de bens que se enquadrem no novel conceito de insumo determinado pelo STJ, desde que estes bens estejam efetivamente sujeitos ao pagamento do PIS e da COFINS, (ii.3) custos com pallets, (ii.4) custos com peças e serviços para manutenção de máquinas e equipamentos, (ii.5) créditos originados de custos de aquisição de bens e serviços empregados em manutenção predial cujo valor unitário não seja superior a R\$1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não seja superior a 1 (um) ano, (ii.6) graxas e fluidos, (ii.7) créditos originados de custos de aquisição de big bags e de caixas e embalagens específicas que acompanham o produto vendido pelo Recorrente até o seu cliente direto, (ii.8) custos com materiais de laboratório, (ii.9) custos com higienização e limpeza, (ii.10) custos com EPI's e indumentárias e (ii.11) custos com instrumentos.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Fl. 79 do Acórdão n.º 3402-009.898 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10983.917657/2016-11

Voto Vencedor

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Redatora Designada.

Em que pese os relevantes fundamentos apresentados pelo Ilustre Conselheiro Relator, pelo voto de qualidade, este Colegiado decidiu por reverter a glosa sobre frete de produtos sob alíquota zero e crédito presumido.

Em síntese, concluiu o ilustre Relator que o frete referente à aquisição de bens que se enquadrem no conceito determinado pelo STJ pode gerar crédito, desde que estes bens adquiridos estejam efetivamente sujeitos ao pagamento do PIS e da COFINS

Com a devida *vênia* ao entendimento acima demonstrado, assiste razão à Recorrente ao afirmar que as operações de frete realizadas devem ser enquadradas como custos e despesas essenciais e relevantes às atividades da empresa e à obtenção das suas receitas.

A partir da decisão definitiva do Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, restou pacificado que no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é calculado sobre os custos e despesas relativas a bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa.

Para o fim de identificar a essencialidade e relevância de tais insumos, destaco a identificação apontada pela Eminentíssima Ministra Regina Helena Costa em seu r. voto:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade diz com 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.

Por sua vez, a **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.

Desse modo, sob essa perspectiva, o **critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.** (sem destaques no texto original)

Diante da decisão do STJ, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, conforme Ementa abaixo transcrita:

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 ESTABELECIDO 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”;

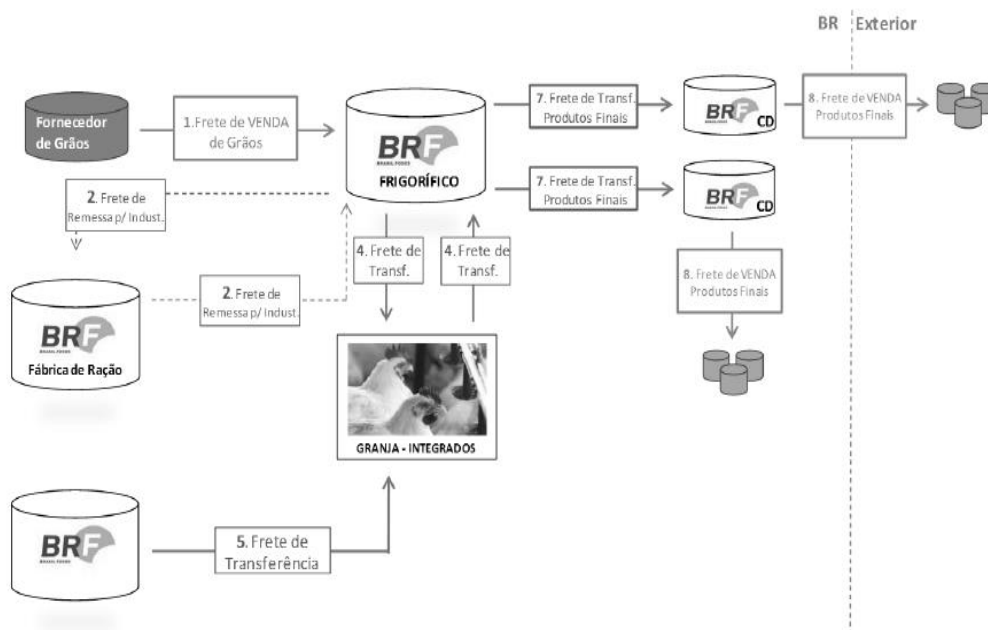
b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

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.

Em razões recursais, a defesa apresentou o seguinte exemplo de um processo de produção que envolve a necessária contratação de transporte das mercadorias:



Para justificar que tais fretes envolvem o ciclo produtivo, a Recorrente argumentou da seguinte forma:

No caso da Recorrente, aludidas operações são muito comuns, uma vez que ela possui inúmeras plantas industriais com linhas de produção muitas vezes diferentes, tornando-se comum operações com transferência.

Como cada uma delas fabrica determinados tipos de produto (in natura, empanados, embutidos, entre outros), é normal que em algumas das plantas sejam industrializados apenas empanados, cuja matéria-prima (peito de frango), é produzido em outra planta industrial, a qual envia a matéria-prima para outra unidade da Recorrente.

Constata-se que 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.

Portanto, por aplicação do artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF e, para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, para conceituação de insumos, deve ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para

o desenvolvimento da atividade produtiva, adotando o “teste de subtração”, ou seja, quando retirado do processo produtivo, implique na impossibilidade da realização ou comprometa a consecução da atividade-fim da empresa.

Por sua vez, diante da configuração dos fretes em análise como serviços utilizados no processo produtivo, não há que se considerar os respectivos créditos de acordo com o regime submetido aos insumos transportados. Com isso, se o serviço de frete no transporte de insumo é tributado pelo PIS/COFINS e prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, deve ser reconhecido o direito creditório independente do fato de o material transportado não o ser.

Neste mesmo sentido vem sendo o posicionamento deste Colegiado, a exemplo das decisões abaixo citadas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. PERÍCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Sendo prescindível a realização de perícia para elucidar os fatos sob julgamento, revela-se correto o seu indeferimento pela DRJ. Inexistência de cerceamento de defesa.

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. FUNDAMENTAÇÃO.

O acórdão recorrido está razoavelmente fundamentado sobre os pontos articulados pela contribuinte, não havendo que se falar em nulidade.

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. FUNDAMENTAÇÃO. DETALHAMENTO DA GLOSA. DOCUMENTAÇÃO.

O Termo de Informação Fiscal e seus anexos constituem fundamento razoável do despacho decisório e representam detalhamento a glosa dos créditos. É desnecessário a juntada, no despacho decisório, de toda a documentação da empresa, uma vez que pertence à própria Contribuinte e a Fiscalização a identificou nas planilhas. Inexistência de nulidade do despacho decisório.

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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Os gastos gerais de fabricação são necessários, essenciais e pertinentes ao processo produtivo da empresa, portanto, geram direito de crédito das contribuições. Precedentes.

FRETE NO TRANSPORTE DE INSUMOS. SERVIÇO QUE SE ENQUADRA NO CONCEITO DE INSUMOS. INADEQUAÇÃO DO RACIOCÍNIO DE QUE O ACESSÓRIO SEGUE O PRINCIPAL. O REGIME DE CRÉDITO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO É O MESMO DA MERCADORIA TRANSPORTADA.

Os créditos de frete de insumos, contratados pela Recorrente perante pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, devem ser apurados com as alíquotas básicas previstas no art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, independente do regime a que se submetem os insumos transportados.

CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção e nem corresponderem a uma operação de venda, as despesas com o frete contratado para promover a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram créditos do PIS ou COFINS.

CRÉDITOS NÃO CUMULATIVOS. AQUISIÇÃO DE SOFTWARES. UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.

Afastada a motivação específica de inexistência de participação no processo produtivo, resta a reversão das glosas relativas às aquisições de softwares para utilização no processo produtivo. Não sendo abordada a hipótese específica de aproveitamento de créditos de amortização, resta a apuração de créditos como insumos.

INSUMO. BOI VIVO E LENHA. FRIGORÍFICO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI 12.865/2013. ART. 106, I, DO CTN. APLICAÇÃO RETROATIVA.

A aquisição de boi vivo (NCM 01.02) e de lenha (NCM 44.01), utilizados como insumos de mercadoria classificada no Capítulo 2, se sujeita a alíquota do crédito presumido, prevista no inciso I, art. 8º, § 3º, da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013, aplicável retroativamente, por força do art. 106, I, do CTN.

AQUISIÇÃO DE MILHO. INSUMOS ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito a aquisição de insumos com suspensão da exigência das contribuições.

(Acórdão n.º 3402-009.035 – PAF nº 10675.721875/2011-21 – Relator: Conselheiro Pedro Sousa Bispo) – Sem destaque no texto original

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/09/2009

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/09/2009

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, 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 FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E COM CRÉDITO PRESUMIDO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero e com crédito presumido geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

CRÉDITO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS.

As empilhadeiras são verdadeiros equipamentos, cuja locação para a utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica (movimentação de insumos e produtos acabados dentro da fábrica) é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, da Lei n.º 10.833/2003.

TAXA SELIC. CORREÇÃO. RESSARCIMENTO PIS/COFINS. NOTA CODAR 22/2021. POSSIBILIDADE

Deve-se aplicar a Selic aos créditos de ressarcimento de IPI, PIS, Cofins e Reintegra, a partir do 361º dia após a transmissão do pedido à parcela do crédito deferido e ainda não ressarcido ou compensado, considerando Parecer PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho de 2021, em atenção à tese fixada pelo Superior Tribunal do Justiça em relação à incidência de juros compensatórios, na hipótese de não haver o ressarcimento de créditos.

(Acórdão n.º 3402-009.459 – PAF nº 11080.720182/2011-73 – Relator: Conselheiro Pedro Sousa Bispo) – Sem destaque no texto original

Portanto, os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero e com crédito presumido geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos, na forma prevista pelo artigo 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, uma vez que tais serviços são independentes do regime a que se submete o insumo transportado.

Por tais razões, deve ser reconhecido o direito de crédito da Contribuinte, revertendo a glosa sobre frete de produtos sob alíquota zero e crédito presumido.

É o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos