



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

**Processo n°** 11065.000819/2010-19  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-002.481 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de setembro de 2014  
**Matéria** PIS/PASEP  
**Recorrente** MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PIS E COFINS. CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS PREVISTOS NO ART. 3º, II, DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMOS. RELAÇÃO DE PERTINÊNCIA E DEPENDÊNCIA COM O PROCESSO DE PRODUÇÃO E FABRICAÇÃO DE BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No regime de apuração não cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS, o desconto de créditos das aquisições de bens e direitos utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens destinados a venda (art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), está condicionado a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem ou prestação de serviços pelo contribuinte, analisada em cada caso em concreto, não sendo aplicável o conceito restrito das IN's 247/02 e 404/04, que equiparou o insumo aos produtos intermediários no âmbito do IPI e nem o conceito mais elástico de despesa necessária previsto para o IRPJ.

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS. COMPONENTE DO CUSTO DE FABRICAÇÃO. INSUMO. DIREITO A CRÉDITO.

O frete pago pelo fabricante a pessoa jurídica domiciliada no País, relativo ao transporte de insumos ou produtos em elaboração entre estabelecimentos produtores de uma mesma empresa, compõe a fase de fabricação na acepção ampla do conceito de industrialização, devendo ser contabilizado no custo dos estoques, nos termos dos itens 9 e 10, do CPC nº 16 (aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009), de modo que gera o direito ao desconto de créditos por atender ao conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

**PIS E COFINS. AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS. INSUMOS. DESPESAS OPERACIONAIS. ATIVO IMOBILIZADO. PREÇO E TEMPO DE VIDA ÚTIL. PARÂMETROS PARA O DIREITO DE CRÉDITO.**

Nos termos do art. 30, da Lei nº 9.249/95 (art. 15, do Decreto-Lei 1.598/77 e art. 301, do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99), o valor da aquisição de partes e peças de máquinas do setor produtivo da indústria, poderá ser deduzido diretamente como despesa operacional se não superior a R\$326,61, ou o prazo de vida útil que não ultrapasse a um ano, concedendo o respectivo direito ao crédito na qualidade de insumo. Quando não atendidos pelo menos um desses parâmetros, o bem ou direito deverá ser registrado no ativo permanente, passando a ser depreciado à taxa legal aplicável ao bem ao qual a parte ou peça está vinculado, gerando crédito através dos encargos de depreciação, nos termos do art. 3º, §1º, III, da Lei nº 10.833/2003, devendo ser recomposto o cálculo dos créditos objeto de ressarcimento.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. ALÍQUOTA DE PRESUNÇÃO DO CRÉDITO. PRODUTO EM FABRICAÇÃO.**

O montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota relativa ao produto a ser produzido e das mercadorias a serem vendidas e não pelos insumos adquiridos, sendo que no caso de frigorífico que industrializa produtos para a alimentação humana, a alíquota aplicável é de 60% (sessenta por cento).

**CRÉDITOS. AQUISIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.**

Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, não mais se poderá apurar créditos relativos ao PIS/COFINS decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

Recurso Provido em Parte.

Crédito Parcialmente Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator e do redator designado. Vencidos os conselheiros João Carlos Cassuli Junior e Fernando Luiz da Gama D Eça quanto aos créditos referentes a serviços de água e esgoto, aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos e a insumos "alíquota zero" adquiridos de pessoa jurídica e o conselheiro Helder Massaaki Kanamaru quanto aos créditos referentes a serviços de água e esgoto, aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos, as doações recebidas e a insumos alíquota zero adquiridos de pessoa jurídica. Designado conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida para redigir o voto vencedor.

Processo nº 11065.000819/2010-19  
Acórdão n.º **3402-002.481**

**S3-C4T2**  
Fl. 894

---

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO (Presidente Substituto), HELDER MASSAAKI KANAMARU (SUPLENTE), FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA (SUPLENTE), MARA CRISTINA SIFUENTES (SUPLENTE), JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

## Relatório

Por bem narrados os fatos ocorridos no processo, no relatório da 2ª Turma da DRJ/POA recorrida, adoto o mesmo por fidelidade:

*Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de crédito de PIS referente ao segundo trimestre de 2008, cumulado com Declaração de Compensação (Dcomp). O valor do ressarcimento pleiteado é de R\$ 275.869,91. A fiscalização fez a apuração e apurou irregularidade nos créditos. O Despacho Decisório da fl. 712 (a numeração citada é a do processo digitalizado), com base no Relatório intitulado Auto de Infração das fls. 680 a 711, reconhece o crédito no valor de R\$ 90.518,86. O Despacho da fl. 712 homologa as compensações até o limite do crédito reconhecido, não homologando as demais. De acordo com o Relatório, as seguintes irregularidades foram constatadas: (1) Crédito presumido com utilização indevida do percentual de 60%, ao invés do correto de 35%; (2) Creditamento indevido de fretes de pessoas físicas; (3) Crédito básico indevido sobre aquisições de pintos de 1 (um) dia e vacinas veterinárias; (4) Crédito indevido para pagamento de água e serviços de esgoto; (5) Crédito básico indevido para fretes de compras que integram o presumido; (6) Creditamento sobre fretes de produtos prontos entre unidades; (7) Apuração de crédito integral sobre aquisição (guias longitudinais de madeira para confecção de redler – transportador) que deveria ser imobilizada para posterior depreciação (valor admitido 10/48 avos e glosado 38/48 avos); (8) Crédito indevido sobre doação; (9) Crédito indevido de serviços relacionados à importação de trigo; (10) Crédito sobre fretes não comprovados; (11) Créditos sobre fretes de exportação descontados indevidamente, por mostrarem-se efetivamente relacionados a logística da operação de exportação, intermediários entre a fiscalizada e o transportador; (12) Devolução de insumos para as quais não foi efetuado o ajuste negativo nos créditos; e (13) Créditos informados indevidamente a título de Cofins/PIS importação. No mês de abril, foi apurado valor devido, sendo o valor decorrente do procedimento fiscal, objeto de lançamento de ofício no processo 11065002.163/201079, juntamente com os valores do primeiro trimestre. As glosas referentes a maio e junho somaram R\$ 185.351,05. Os itens 12 e 13, embora constem do Auto de Infração / Relatório, não se referem aos meses contemplados no presente processo, além de não terem sido questionados, não fazendo parte do litígio em apreciação. A empresa foi cientificada em 23/02/2011 (fl. 720).*

*A empresa apresentou manifestação de inconformidade (fls. 721 a 813). Concorde com as glosas referentes aos itens 2, 12 e 13, acima, contestando os demais. De início, indica estar impugnando e apresentando manifestação de inconformidade tendo em vista não restar claro as repercussões individuais das glosas e lançamentos. Gênericamente, se insurge contra o*

*conceito de insumo adotado pela RFB e pelo auditor-fiscal autuante, que seria aplicável somente ao IPI. Sustenta que a aplicação de tal conceito resulta na transformação da sistemática não-cumulativa em cumulativa, com a alíquota maior, em desacordo com os objetivos da introdução da não-cumulatividade. Entende que a necessária “utilização” dos bens e serviços no processo produtivo é o critério que deveria ser adotado. Especificamente, questiona:*

*- Quanto ao item 1: Explica a atividade exercida. Indica que o pinto de 1 dia, o frango vivo e o milho (para a ração) não são revendidos, destinando-se exclusivamente à produção do frango a ser abatido e vendido, sendo todos os produtos da posição 02.07 da TIPI. Acrescenta que, na realidade, teria direito a totalidade do crédito, uma vez que são todos insumos sem indicação do tratamento tributário de suspensão. Junta cópias de documentos fiscais a título exemplificativo, informando encontrarem-se os demais a disposição;*

*- Quanto ao item 3: Entende que o fisco confunde os tributos sujeitos à alíquota zero com a isenção. Sustenta que os produtos estão submetidos à tributação, mas com a alíquota zero;*

*- Quanto ao item 4: Protesta contra o conceito de insumo utilizado pelo fisco, conforme já destacado. Entende ser insumo necessário e utilizado na produção, estando de acordo com a Lei de regência. Com relação à tarifa de esgoto, aponta ser a mesma água a geradora dos custos, mesma base, sendo a tarifa custo vinculado e compulsório. Na apuração do valor, apresenta documentos com a finalidade de demonstrar equívoco na informação prestada referente a unidade Trigobel, de Belém – PA, para fevereiro de 2008, o que ocasionou o erro na glosa efetuada;*

*- Quanto ao item 5: Argumenta que o frete pago é distinto dos insumos e que o serviço foi tributado pelas contribuições. Entende inexistir fundamento legal para a glosa;*

*- Quanto ao item 6: Explica que o produto pronto é remetido à filial que o revendeu para entrega ao destinatário final, não sendo operação similar àquela da Solução de Divergência Cosit 26/08, citada pelo autuante. O valor do frete, particularmente alto para Manaus, é suportado e repassado ao preço pelo impugnante. A apuração de créditos tem fundamento no art. 3º, IX, da Lei 10.833/03;*

*- Quanto ao item 7: Diz tratar-se de bem de pequeno valor e que as peças de madeira não são para redler novo, mas para substituição de peças do redler já em funcionamento;*

*- Quanto ao item 8: Argumenta ser aquisição regular de mercadoria, tendo ICMS destacado e sendo operação sujeita ao PIS e Cofins (notas nas fls. 792 e 793). O fato de ter constado “Doação” na nota do emissor não descaracterizaria a operação;*

- Quanto ao item 9: Alega serem os gastos preponderantemente para mercadoria já desembaraçada e nacionalizada. Repisa a crítica ao conceito adotado de insumo;

- Quanto ao item 10: Questiona o cálculo realizado, entendendo não estar devidamente documentado, além de não constar expressamente o aproveitamento de diferença a maior pró-contribuinte;

- Quanto ao item 11: Alega que a glosa contraria disposição legal, Tratando-se de pagamentos no Brasil para empresas brasileiras, apontando documentos para comprovação. Indica que o nome do documento (Nota de Débito) é problema com o emissor. Considera que as informações prestadas pelos agentes são para eximir-se do tributo.

Requer seja declarada a improcedência da ação fiscal e a homologação das compensações. A DRF/NHO encaminhou o processo para apreciação da DRJ.

## DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise e atenção aos pontos suscitados pela interessada na manifestação de inconformidade apresentada, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS), proferiu o Acórdão de nº. 10-36.175, ementado nos seguintes termos:

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

*Período de apuração: 01/05/2008 a 30/06/2008*

**CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA APLICÁVEL.**

*O percentual de 60% aplicável sobre a alíquota prevista no art. 2º da Lei nº 10.637/2002 será utilizado apenas para os insumos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 1501 a 1506, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18 adquiridos de pessoa física, aplicando-se o percentual de 35% para os demais produtos, com exceção de soja e seus derivados que possui percentual específico de 50%.*

**CRÉDITOS. AQUISIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.**

*Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não mais se poderá apurar créditos relativos ao PIS decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO.**

*Do valor do PIS ou da Cofins, apurados segundo o regime da não-cumulatividade, a pessoa jurídica somente poderá descontar os créditos listados na legislação de regência.*

*Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. As despesas com água não utilizada diretamente na produção e com tarifa de esgoto não podem ser considerados insumos na fabricação/produção de bens destinados à venda.*

**POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.**

*Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição.*

**POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE DE PRODUTOS PRONTOS.**

*Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS não-cumulativo sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, não clientes.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AGENCIAMENTO DE TRANSPORTE.**

*Os serviços contratados de agenciamento, logística e intermediação de exportação ou frete não são passíveis de creditamento.*

**ALEGAÇÕES. FALTA DE COMPROVAÇÃO. INDEFERIMENTO.**

*É ônus da interessada a comprovação das alegações, de modo a não deixar dúvida sobre a existência do direito ao ressarcimento.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inicialmente, no que tange ao crédito presumido, a DRJ/POA entendeu que o percentual para apuração é de 35%. Já no que se refere às aquisições com alíquota zero, asseverou que não teve motivo para creditamento, tendo em vista que não houve imposição de PIS ou COFINS na compra. No que diz respeito à aquisição de água e taxa de esgoto, o órgão julgador não considerou como insumos, por não terem sido utilizadas diretamente na fabricação de bens destinados à venda. Em relação aos créditos na transferência de produtos acabados, a DRJ/POA utilizou-se do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2002 para expor que o frete passível de creditamento é somente aquele destinado à entrega direta aos clientes. Por fim, discorreu sobre os fretes relacionados à exportação, afirmou que a contribuinte descontou créditos sobre fretes marítimos relacionados ao produto exportado, porém o efetivo transporte

teria sido prestado por armadores domiciliados no exterior. Afirmou ainda, que a contribuinte não comprovou os pagamentos da efetivação do servido de transporte marítimo.

Votou, ao final, por julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade.

## **DO RECURSO**

Ciente, em 03/02/2012, do Acórdão nº. 10-36.175, e não se conformando com o julgamento improcedente da Manifestação de Inconformidade, o contribuinte apresentou em 17/02/2012 Recurso Voluntário a este Conselho.

Preliminarmente, a Recorrente alega que a decisão da 2ª Turma da DRJ/POA fixou-se na reprodução de textos legais já esgotados, bem como deixou de considerar as razões e comprovações apresentadas em sede de Manifestação de Inconformidade.

Com base em decisões deste Conselho, assevera que a decisão da primeira instância, no que se refere a conceito de insumos, não está em conformidade com o estabelecido, aplicando limitadamente o conceito utilizado na legislação do IPI e não os efetivos custos geradores de receita, a correta base de cálculo das contribuições discutidas. Após, além de transcrever extensa jurisprudência no sentido fundamentado, do Relator Gilberto Moreira Castro Junior, requereu a análise da descrição e demonstrativos contidos nos subitens, “1.2” a “1.4”, assim como nos subitens “2.1”, “2.3” a “2.11” da Manifestação de Inconformidade, logo, reiterando os argumentos lá alegados.

Quanto à alíquota aplicável do crédito presumido, reiterou os argumentos de sua defesa anterior, tecendo em seguida, esclarecimentos acerca da apropriação dos créditos sobre as seguintes rubricas: (i) Pintos de Um Dia; (ii) Vacinas Veterinárias; (iii) Água e Serviço de Esgoto; (iv) Fretes de Compras; (v) Frete sobre Transferência de Produtos Vendidos; (vi) Imobilização despesas; (vii) Crédito sobre doações – Dação em pagamento; (ix) Serviços Relacionas à Importação de Trigo; (x) Fretes na Exportação e (xi) fretes não comprovados.

Ao fim, requereu o acolhimento do Recurso Voluntário, para que seja reformada a decisão da DRJ/POA e declarada a insubsistência do crédito tributário pretendido, levando-se em conta o voto do acórdão nº 3202-00.226 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Terceira Seção de Julgamento do CARF, parcialmente reproduzido no subitem “1.5” do Recurso.

## **DA DISTRIBUIÇÃO**

Tendo o processo sido distribuído a este relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 05 (cinco) Volumes, numerado até a folha 892 (oitocentos e noventa e dois), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do CARF.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O Recurso é tempestivo, atendendo aos demais pressupostos de desenvolvimento válido e eficaz, pelo que dele tomo conhecimento..

A análise dos autos dá conta de que trata-se de pedido de ressarcimentos de créditos de PIS pelo regime da não cumulatividade, relativa ao 2º Trimestre de 2008, vinculado a Declarações de Compensação, sendo que o litígio foi instaurado em face do indeferimento de determinados créditos tomados pelo contribuinte, glosas essas que foram mantidas pela DRJ/POA, motivando a interposição do recurso, o qual volta-se, em apertada síntese, contra o conceito de insumo empregado pelas instâncias anteriores, especificamente para diversos itens listados no processo [01], o direito de desconto de créditos sobre aquisição de pintos de 01 dia e vacinas, tributadas à alíquota zero [02], o correto percentual de presunção do crédito presumido ditado pelo art. 8º, da Lei nº 10.925/2004 [02], e, finalmente, quanto ao direito de créditos sobre despesas de vendas relacionadas a importação [04].

Tendo focalizado as questões em debate nos autos, passo a abordagem de cada uma delas separadamente, nos termos seguintes.

### **I. Glosas de Créditos sobre Aquisição de Bens ou Serviços utilizados como “insumos”:**

O contribuinte insurgiu-se, asseverando que tomou crédito sobre aquisição de “bens” e “direitos” que fazem parte de seu processo produtivo, afirmando serem tais dispêndios absolutamente essenciais no processo, sustentando haver o pleno direito ao crédito discutido.

Consequentemente, como se atesta da análise dos autos, uma das principais questões do processo diz respeito à interpretação e ao alcance da expressão “insumo”, contida no inciso II, do artigo 3º, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, para as Contribuições ao PIS e à COFINS, respectivamente, e que muito tem rendido de debates na comunidade jurídica tributária e fiscal pátria nos últimos anos.

Nesse sentido, antes de adentrar nos itens que compuseram a glosa a título de insumo, no caso em concreto, mister deixar firmadas as premissas que presidem o entendimento deste Relator acerca da interpretação do conceito de insumo, sendo o que passo a fazer.

Inicialmente, é sabido que as Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 instituíram, para o PIS e a COFINS, um sistema de concessão e proibição de créditos expressamente mencionados, denominando-o de “não-cumulatividade”. Contudo, os contribuintes conheciam, até então, somente a sistemática de apuração não-cumulativa aplicável ao IPI e ao ICMS, para os quais o direito de crédito está relacionado ao *pagamento* (ou “incidência”) de tais tributos

nas etapas anteriores de produção e circulação de bens, e, ainda, que estão balizados pela produção e circulação “física” de produtos ou mercadorias.

Para melhor posicionar, convém destacar o dispositivo legal das leis citadas que em ambas estão no artigo 3º artigo, e que em seus incisos II, rezam especificamente haver direito ao crédito pela entrada de “... *bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...*”.

Ao assim dispor, considerando o grande número de produtos, bens e serviços utilizados pelos contribuintes na produção ou fabricação, nem tudo pôde ali ser contemplado. Ainda, as mesmas leis cometeram a grave omissão (sob o particular ponto de vista) de, ao se referirem aos “insumos” como concessores de crédito, não definiram ou especificaram o alcance de seu conceito.

É importante frisar que para fins tributários, o termo “insumo” nem sempre representa o mesmo universo de bens ou serviços, como se tem exemplificado na apuração do IPI e do Imposto sobre a Renda – para citar tais exemplos, por mais marcantes e frequentes. Enquanto no universo do primeiro o conceito de insumo está ligado aos bens “consumidos no processo produtivo” no do segundo, corresponde a “custos e despesas necessárias”.

Assim, ao se referirem as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 ao direito de crédito relativo a insumos, sem lhes delimitar a extensão, trouxe consigo a dúvida se nesse conceito estarão incluídas as despesas que se demonstram necessárias, mas não representam entradas de bens ou serviços utilizados diretamente na produção, fabricação ou na comercialização dos produtos. Maior ainda a dificuldade de, ao elaborar uma “lista” de bens e serviços concedentes de créditos é discernir o que representa insumo para algumas atividades e não para outras.

O posicionamento da Administração tributária, diante das dúvidas geradas, tem sido o de restringir a eficácia do sistema previsto como não-cumulativo para uma técnica de abatimento de créditos pontuais, sendo tal posicionamento externado através das Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04, que reconhecem como insumos concessivos de crédito somente aqueles bens ou serviços que são utilizados na fabricação ou produção dos bens tais como a matéria prima, produtos intermediários, as embalagens e “quaisquer outros bens que sofreram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado” (§ 4º do art. 8º da IN 404/04), ou seja, buscou aplicar ao PIS e à COFINS o conceito de insumos utilizado para o IPI, desde o Parecer CST nº 65/79, que definiu o conceito de “produto intermediário” para fins deste tributo que agrava a industrialização.

No entanto, em que pese referida regulamentação decorrer de competência outorgada pelas próprias Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, é assente que essa delegação de competência não permite às normas infralegais inovarem a ordem jurídica, mas apenas disciplinarem os procedimentos para o fiel cumprimento da lei (art. 84, IV, da CRFB-1988). Ao pretenderem definir o alcance do conceito do que seja insumo, aplicando o mesmo raciocínio vigente para a disciplina do IPI, as citadas Instruções Normativas, no entendimento particular, olvidaram dos diversos aspectos vinculados a técnica da não cumulatividade, especialmente o fato de que as contribuições ao PIS e à COFINS gravam a “totalidade das receitas”, e não apenas produção e circulação de produtos/mercadorias, fisicamente considerados. E, ao partir dessa premissa por elas pressuposta (e não pela legislação) acabaram inovando a ordem jurídica, o que lhes é vedado.

Nesta mesma linha temos o entendimento de José Antonio Minatel, ao pontuar que:

*...essa técnica adotada para a neutralização da incidência daqueles impostos, que como se disse gravam a circulação de bens (aqui tomada em seu sentido lato,) não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades.<sup>1</sup>*

Na mesma linha de entendimento leciona Marco Aurélio Greco, destacando a impossibilidade de serem utilizados os conceitos do IPI na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos:

*(...) não há um dispositivo que, categoricamente, determine que “insumo” deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto (...) o regime de créditos existe atrelado à técnica da não-cumulatividade que, em se tratando de PIS/COFINS não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI. (...) no âmbito da não-cumulatividade do IPI, a CF/88 (art. 153, § 3º, II) restringe o crédito ao valor do imposto cobrado nas operações anteriores... Por isso, insumo para fins de não-cumulatividade de IPI é conceito de âmbito restrito, por alcançar, fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.*

*Por outro lado, nas contribuições, o § 12 do art. 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente.*

*(...) No âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante que poderá, ou não, ser considerado “insumo”... no âmbito do PIS/COFINS a referência explícita é a “produção ou fabricação”, vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos.<sup>2</sup>*

Com efeito, entendo que a pretensão das citadas Instruções Normativas editadas pela Receita Federal do Brasil está em desacordo com o comando normativo contido nos arts. 3º, das citadas Leis, pois que não se poderia vincular a não cumulatividade inerente as contribuições ao PIS e à COFINS, que gravam a receita bruta das empresas, ao pressuposto de que os dispêndios concessores de crédito fossem apenas aqueles ligados fisicamente ao processo produtivo, no sentido de entender como insumos apenas os itens que neles se desgastam.

<sup>1</sup> MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo, MP, 2005, p. 180.

<sup>2</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Conceito de insumo à luz da legislação de PIS e COFINS**. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul/ago. 2008.

E isto porque, fundamentalmente inexistente previsão legal para tanto, sendo que a interpretação que se deve aplicar, em consonância com o comando do art. 109 do CTN, deve guardar relação de proporcionalidade com o fato jurídico gravado pelo tributo, no caso, a receita bruta, e não a produção ou circulação, fisicamente falando, de produtos ou mercadorias, estes sim, vinculados ao IPI e ICMS.

É nesse sentido o entendimento contido no v. Acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região, nos autos da Apelação Cível Nº 0029040-40.2008.404.7100/RS, em 14.07.2011, cuja Ementa, da lavra do Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik, contém a afirmação que segue:

*Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior. - (Grifou-se)*

Igualmente pertinentes são as ponderações feitas por Leandro Paulsen<sup>3</sup>, as quais, dada sua total aplicabilidade ao caso, transcreve-se:

*Preliminarmente à análise da dita não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS, importa ter em consideração alguns aspectos:*

- a) a não-cumulatividade do PIS e da COFINS surgiu por força de leis ordinárias, e a EC 42/03, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 da Constituição, apenas a refere, sem estabelecer critérios a serem observados;*
- b) a receita é fenômeno que diz respeito a cada contribuinte individualmente considerado, não havendo que se falar propriamente em ciclo ou cadeia econômica;*
- c) a não-cumulatividade em tributo sobre a receita é uma ficção que, justamente por ter em conta a receita, induz uma amplitude maior que a da não-cumulatividade dos impostos sobre operações com produtos industrializados ou mesmo sobre a circulação de mercadorias.*

*Neste sentido, são as lições de Marco Aurélio Greco, que chama atenção para a necessidade de ser interpretar os dispositivos da*

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro. **Contribuições: custeio da seguridade social.** Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007, p.184-185.

*legislação específica tendo como referência, sempre e necessariamente, a base econômica que é objeto de tributação - a receita -, a racionalidade da sua incidência e a necessária coerência interna do seu regime jurídico:*

*(...) como não há - subjacente à noção de receita - um ciclo econômico a ser considerado (posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa), os critérios para definir a dedutibilidade de valores devem ser construídos em função da realidade "receita" como figura atrelada subjetivamente ao contribuinte, isoladamente considerado.*

*(...) enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI. (Grifou-se)*

Portanto, de início afasta-se a interpretação que está contida nas citadas Instruções Normativas, passando a perquirir as premissas que sustentam a técnica da não cumulatividade aplicável às contribuições ao PIS e à COFINS.

Neste sentido, é preciso lembrar que ao tempo em que foram editadas as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, inexistia qualquer dispositivo constitucional dispendo sobre a não cumulatividade dessas contribuições. Somente a Emenda Constitucional nº 42/03, que introduziu o § 12, do art. 195 veio tratar do assunto. Contudo, não cuidou de estabelecer o modo e a forma dessa não-cumulatividade que deveria ser obedecida pelo PIS e pela COFINS. E após o advento da Emenda, nenhuma regulamentação àquela norma nova surgiu. Dessa forma, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS deve obedecer ao regramento estabelecido pelas normas infralegais, ao mesmo tempo em que estas mesmas leis não se prestam com reguladoras dos dispositivos constitucionais acrescentados pela EC 42/03.

As leis em comento e mesmo a Emenda Constitucional (EC) nº 42/03, ao determinarem a aplicação do regime não-cumulativo às contribuições de PIS e COFINS, não foram capazes de criar um novo sistema de não-cumulatividade, razão pela qual se deveria, ao meu sentir, admitir créditos relativos a todas as operações anteriores e não apenas as relacionadas com determinados produtos, sob pena de se estar inaugurando outro instituto jurídico apartado da conhecida "não-cumulatividade", desde que tais itens concorressem positivamente para a geração da receita bruta sobre a qual incidirá a tributação das contribuições, para que se tenha, portanto, o sentido da não-cumulatividade.

No entanto, apesar de ter havido diversas decisões que alargaram o conceito de insumo, mesmo neste tribunal (por exemplo: Processo nº 11065.101271/2006-47, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres; Processo nº 13974.000199/2003-61, Cons. Júlio César Alves Ramos; Processo nº 11020.001952/2006-22, Rel. Cons. Gilberto de Castro Moreira Junior, entre outros), e ainda, que a questão absolutamente encontra-se em aberto, a verdade é que a única certeza que se tem é que o conceito de insumo não é nem aquele "importado" e restrito do IPI, e nem tão amplo como aquele previsto para custo e despesa necessária prevista para o Imposto sobre a Renda.

Embora com a ressalva de meu entendimento pessoal, decorrente de toda a gama de fundamentos jurídicos até aqui expostos, a verdade é que tem prevalecido o entendimento de que o direito ao crédito emerge da análise de cada caso em concreto, buscando a relação de pertinência do processo produtivo do sujeito passivo com o emprego do respectivo insumo naquele respectivo processo, para então, se perquirir de sua efetiva participação, decidindo-se pela concessão ou não do direito de crédito no caso concreto.

Não há, portanto, um critério objetivo definido, mas há um critério que é **a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem pelo contribuinte**, sendo essa a premissa que, por hora, se aplicará neste voto, com as observações que, ponto a ponto e quando necessário, se fará observar.

Assim sendo, partindo destes entendimentos e das premissas colocadas, revela-se que a autuação glosou créditos mediante o emprego da interpretação contida nas Instruções Normativas n.ºs. 247/02 e 404/04, que trazem para as contribuições ao PIS e COFINS o conceito de insumo (ou de “produto intermediário”) empregado para o IPI desde o Parecer CST n.º 65/79, e, por tal razão, merecerá reparos a partir da análise dos itens em si, como passa a expor.

No caso em concreto, foram glosados os créditos sobre dispêndios incorridos pela Recorrente relativos aos seguintes bens e direitos: : (i) Pintos de Um Dia; (ii) Vacinas Veterinárias; (iii) Água e Serviço de Esgoto; (iv) Fretes de Compras; (v) Frete sobre Transferência de Produtos Vendidos; (vi) Imobilização despesas; (vii) Crédito sobre doações – Dação em pagamento; (ix) Serviços Relacionas à Importação de Trigo; (x) Fretes na Exportação e (xi) fretes não comprovados.

Quanto aos itens (i) Pintos de Um Dia e (ii) Vacinas Veterinárias, serão tratados no tópico relativo às aquisições com alíquota zero. Assim, quando aos demais itens glosados à guisa da interpretação do conceito de insumo, passa-se à abordagem de cada qual, separadamente.

#### **a) Aquisição de Água e Serviço de Esgoto:**

Neste item, a glosa efetivada pela DRF e posteriormente mantida pela DRJ, fundamenta-se unicamente no entendimento de que referidos bens e serviços não se consomem no contato direto com o produto em fabricação, não preenchendo o conceito de insumo nos termos das INs n.º 247/2002 e 404/2004.

Por sua vez, o contribuinte sustenta, em sua defesa, que tais bens e serviços constituem-se em *“insumo necessário e utilizado na produção, estando de acordo com a Lei de regência. Com relação à tarifa de esgoto, aponta ser a mesma água a geradora dos custos, mesma base, sendo a tarifa custo vinculado e compulsório”*.

Tenho, nos termos acima, que na atividade da Recorrente, de abate de frangos, que o emprego da água é de fato componente indispensável da produção e, quiçá, de sua ausência pode provocar inclusive a interrupção do processo produtivo, por não conseguir a empresa atender aos padrões sanitários pertinentes. Do mesmo modo, os serviços de esgoto, cuja tarifa vem destacada na própria fatura de aquisição de água, cuidam de dar adequada destinação aos rejeitos e resíduos da produção, sendo, do mesmo modo, um item indispensável ao processo fabril da indústria do abate.

Assim, tenho que, nos termos da fundamentação exposta, devem ser afastadas as glosas relativas a aquisição de água e de serviços de esgoto.

**b) Serviços de Transporte na Compra de insumos e na Transferência de Produtos entre estabelecimentos:**

Insurge-se a Recorrente contra a glosa de dispêndios com a aquisição de serviços de transportes, de modo *parcial* quanto aos fretes das aquisições de insumos junto à pessoas físicas e cooperativas, e de modo integral quanto aos fretes no transporte entre estabelecimentos da mesma empresa, de produto acabados.

Inicialmente, quanto a glosa parcial, entendeu a fiscalização de que os fretes nas aquisições deveriam receber a mesma presunção de crédito aplicada aos insumos adquiridos junto à pessoa físicas ou cooperativas, pois que inerentes à mesma operação.

Tenho, no entanto que no particular merece amparo a insurgência, pois que os fretes são pagos à pessoa jurídica diversa das pessoas físicas e cooperativas, que são as transportadoras, estas quais, por seu turno, sujeitam-se à incidência não cumulativa da contribuição, enquanto que os fornecedores de insumo ou não se sujeitam à incidência alguma (pessoa física) ou fornecem referidos insumos com “suspensão” da incidência, o que não ocorre com os serviços de transporte.

Deste modo, tenho que os dispêndios que agregam-se ao custo dos insumos adquiridos são os totais dos serviços de transporte, e não apenas parte deles, de modo que merece que seja o crédito tomado pela sua integralidade, afastando a glosa parcial realizada pela autoridade fiscal, reformando-se a decisão recorrida neste particular.

No tocante aos dos fretes entre estabelecimentos de uma mesma empresa, sabe-se que essa questão já gerou muitas discussões, embora aparentemente deveria ser de simples resolução, pois que se solucionaria pela simples aplicação da ciência contábil.

Tenho que os serviços de frete na movimentação das matérias primas, produtos intermediários, dos produtos em elaboração, ou mesmo dos produtos acabados, entre as unidades produtivas, ou mesmo entre unidades produtivas e unidades comerciais de uma mesma pessoa jurídica, compõem ainda o custo dos produtos vendidos ou CPV, pois que até o momento em que são colocados no ponto de venda, disponível para serem adquiridos pelos seus compradores, não se pode tratar tais dispêndios como “despesas comerciais”.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o pronunciamento técnico CPC nº 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM nº 575, de 05 de Junho de 2009, que regulamenta o registro dos estoques, dispondo, em seus itens 9 e 10, que:

***Mensuração de estoques***

*9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.*

***Custos dos estoques***

*10. O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais. (grifou-se)*

Com efeito, o custo dos estoques das matérias-primas e produtos em elaboração englobam, sem sobra de dúvidas, os custos dos serviços de transportes de movimentações destes produtos no curso do processo produtivo. E por essa razão a Receita Federal tem garantido o direito ao crédito do frete incidente no transporte nas aquisições de insumos quando suportado pelo comprador.

Quanto aos estoques de “produtos acabados”, sua mensuração também deve levar em conta o custo do frete incorrido em sua movimentação, até que seja colocado no ponto de venda, de modo que os dispêndios incorridos na movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, como forma de disponibilizar o produto no ponto de armazenagem (CD) ou mesmo no ponto de venda, se suportado pelo vendedor, deve conceder o direito ao crédito, pois que compõe ainda o custo de produção e ainda faz parte do “ciclo produtivo”, compondo o termo “fabricação” contido no inciso II, do art. 3º, das Leis 10.833/03, na sua acepção genérica.

No caso de empresas de frigorificação de carnes, há ainda uma particularidade que deve também ser levada em consideração, que é o fato de que os produtos fabricados pela Recorrente são perecíveis, e, portanto, as normas para o transporte entre os estabelecimentos são especiais, também rigorosamente disciplinadas pela ANVISA, conforme a Portaria SVS/MS nº 326/2007, assim como a Resolução CISA/MA/MS nº 10, de 31 de julho de 1984, ambas prevendo rigorosas normas para a conservação durante as fases de transporte dos produtos acabados até os locais de distribuição ou venda. Tais normas denotam a necessidade de um cuidado e de controles especiais por parte da Recorrente, lhe ensejando responsabilidades se acaso descumpridas.

Daí, por óbvio, a decisão empresarial de trazer para si esta gestão do transporte entre suas unidades, assumindo os custos pertinentes, os quais, em última análise, são repassados ao produto, servindo à incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, e, como se trata de não cumulatividade por certo que deve garantir o direito ao crédito.

Assim, a toda semelhança que os fretes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, quando pagos pelo adquirente, concedem o direito ao crédito pelo fato de que compõem o custo do produto, e do mesmo modo, também dão direito ao desconto de crédito o gasto com fretes nas operações de venda, quando são “arcados” pelo vendedor; assim também o frete entre as unidades do mesmo contribuinte, seja de insumos (matéria-prima, produtos intermediários, materiais de embalagens, ou mesmo de transportes de funcionários) seja de produtos acabados a serem colocados no ponto em condições de venda, deve gerar o direito ao crédito, pois que tais dispêndios ainda estão dentro do ciclo de “produção e fabricação” compondo esses custos, sendo que tolher esse direito de crédito significaria manter uma lacuna que deixaria um custo relevante na incidência cumulativa, nem lógica e nem juridicamente sustentável.

Neste mesmo sentido, cumpre citar os seguintes precedentes desta Corte:

**FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.**

Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem

utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados a venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem. (CARF – Acórdão 3301-00.423 - 3ª Seção – 3ª Câmara – 1ª Turma – DOU 18.01.2011)

COFINS EXPORTAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS. DIREITO A CRÉDITO. LEI Nº 10.833/2003, ART. 3º, INCS. II E IX.

A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportado pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.” (CARF – Acórdão 3401-02.075 - 3ª Seção – 4ª Câmara – 1ª Turma – DOU 28.11.2012)

Tenho, conseqüentemente, que o frete pago pelo fabricante a pessoa jurídica domiciliada no País, relativo ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, compõe a fase de fabricação na acepção ampla do conceito de industrialização, devendo ser contabilizados no custo dos estoques, nos termos dos itens 9 e 10, do CPC nº 16 (aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009), de modo a gerar o direito ao desconto de créditos por atenderem ao conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não podendo referido conceito ser alterado pelas normas de natureza tributária, na forma do art. 109, do CTN, de aplicação obrigatória às empresas por força do art. 177, da Lei das Sociedades Anônimas.

Assim sendo, devem ser afastadas, inicialmente, a glosa *parcial* quanto aos fretes nas compras de insumos concedentes do direito ao crédito presumido, e ainda, a glosa *integral* com relação aos serviços de transportes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, recompondo-se, conseqüentemente, os direitos de crédito e os reflexos nas apurações como um todo, inclusive em períodos contíguos que com ele tenham referência, sempre que seja pertinente.

### c) Peças de Reposição e Serviços em Imobilizados:

Insurge-se a Recorrente quanto a glosa de despesas incorridas na manutenção dos chamados “redlers” (transportadores de arrasto por correntes, frequente para produtos a granel), que estavam em funcionamento, afirmação, ante ao fato de serem de pequeno valor e por não agregarem aos ativos tempo de vida útil superior a 01 ano.

No caso em concreto tenho que o tratamento a ser dado à partes e peças deve seguir ao regramento ditado pelo art. 15, do Decreto-Lei n° 1.598/77, pelo art. 30, da Lei n° 9.249/95, a saber:

*Decreto-Lei n° 1.598/77*

*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.*

*Lei n° 9.249/95*

*Art. 30. Os valores constantes da legislação tributária, expressos em quantidade de UFIR, serão convertidos em Reais pelo valor da UFIR vigente em 1° de janeiro de 1996.*

Conforme determinado pelo art. 301, do Decreto n° 3.000/99 (RIR/99), temos o seguinte:

*Art. 301. 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 trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei n° 1.598, de 1977, art. 15, Lei n° 8.218, de 1991, art. 20, Lei n° 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei n° 9.249, de 1995, art. 30).*

Assim sendo, tem-se como acertado o posicionamento da Recorrente em lançar como despesa operacional o valor relativo às aquisições de partes e peças quando o tempo de vida útil das mesmas for inferior a 01 ano, ou que o seu valor unitário seja inferior a R\$326,61 centavos.

Considerando que não há prova atestando o tempo de vida útil das referidas partes e peças, ou mesmo o seu uso intensivo ou a existência de ato normativo específico excepcionando o tratamento como “despesa operacional” para tais itens (como ocorre, p.ex., como lâminas e facas na indústria calçadista), aquelas que tiverem o preço de aquisição superior a R\$326,61, deverão ser levados ao imobilizado, em subconta relativa ao bem a que estiverem vinculadas, para que sejam depreciados, e, conseqüentemente, as taxas de depreciações pertinentes devem ser revertidas em créditos no trimestre em questão, já que nestes autos será recomposto o cálculo dos créditos ressarcimentos.

Desta forma, merece parcial provimento o recurso, para reconhecer o direito ao cômputo de créditos sobre as partes e peças como despesa operacional quando o preço de aquisição for inferior a R\$326,61, e quando em valor superior, deve ser mantida a glosa, pois que já reconheceu o crédito mediante cálculo através dos pertinentes encargos de depreciação.

**d) Crédito sobre doações – Dação em pagamento:**

Quanto a essa rubrica, a recorrente insurge-se quando a tomada de créditos sobre a aquisição de farelo de trigo perante a empresa Vitarella, que eram pagos com permuta por serviços de moagem de grãos de trigo. Ou seja, a empresa Vitarella contratava serviços perante a Recorrente, pagando mediante a dação em pagamento do farelo do trigo moído. Por outro lado, não se questiona que referida operação era efetivamente realizada, porém, ante ao fato da Vitarella consignar no documento fiscal que tratar-se-ia de “doação” do farelo de trigo, emergiu a glosa do crédito tomado pela Recorrente.

Desta forma, tem-se claramente que a relação assume duas facetas, uma pela receita proveniente da prestação de serviços prestado *pela* Recorrente e outra da aquisição de farelo de trigo que a empresa Vitarella fazia *para* a Recorrente. Quanto ao dever de submeter tais receitas de serviços à tributação não há dúvidas, vez que dentro do campo de incidência das contribuições ao Pis e Cofins; já com relação ao direito ao desconto de crédito de tais produtos, depende ele da sua qualificação como insumo, o que, igualmente não vislumbro maiores problemas, já que destinados à alimentação dos animais que eram por ela abatidos, mas, além disso, depende da prova da vinculação entre os serviços prestados (de moagem) com as notas de aquisição.

Considerando que a aquisição está amparada em nota fiscal que consigna que se trata de doação, e não de compra, tem-se que o ônus de provar essa efetiva vinculação, para todas as operações, é da Recorrente, e, nesse sentido, entendo que a prova carreada aos autos não é suficiente para concluir positivamente em direção a desconstituição da doação para uma operação onerada.

Desta forma, à míngua de prova entendo que deva ser mantida a glosa dos créditos neste particular.

#### **e) Serviços relacionados à Importação de Trigo:**

Com relação a este item, insurge-se a Recorrente quanto à glosa de serviços vinculados à importação de Trigo, guerreando a postura da auditoria fiscal de apenas aceitar o crédito sobre o “valor aduaneiro” que serviu de base para a operação de importação, desconsiderando serviços como o de “descarga de trigo”, “armazenamento do trigo” importado e posterior “transporte do trigo do porto-moinho”, sustentando a Recorrente que com isso, desconsidera o direito ao desconto de créditos sobre os serviços que compõem o custo do trigo importado.

Tenho que com relação a este item assiste razão ao contribuinte, pois que os dispêndios com os serviços vinculados à importação de insumos, são igualmente insumos que agregam-se ao seu custo de aquisição, devendo compor o custo dos respectivos estoques, nos termos do pronunciamento técnico CPC nº 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM nº 575, de 05 de Junho de 2009, itens 9 e 10, já citados.

Assim, por comporem o custo de aquisição dos insumos, devem ser afastadas as glosas sobre os serviços vinculados à importação do trigo, recompondo-se a apuração e transferindo os respectivos efeitos para os períodos que tenham relação contígua ao objeto dos autos.

**f) Fretes na Exportação:**

Foram também glosados valores de pagamentos relativos a "fretes na exportação", se enquadrariam no prescrito pelo art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003, sendo que consta dos esclarecimentos da Recorrente está contido que tais serviços consistem em:

*Em preliminar, importa destacar que se tratam de fretes pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País (...)*

*Com efeito, a Lei não traz distinção entre frete de operação de venda interna ou frete em operação de venda para o exterior, significando dizer que é assegurado para toda e qualquer venda.*

*E mais, está comprovado pelo Ilustre Autuante, que o frete foi suportado/pago pela empresa Recorrente.*

*É irrelevante que afora as demais alegações do Ilustre Autuante, o documento de cobrança de frete pago tenha a denominação de Nota de Débito, eis que na lei não está previsto que o documento hábil para efeito de apropriação do respectivo crédito.*

Analisando referida descrição, tem-se que a glosa procede, pois embora comungue do posicionamento que não há distinção entre o frete interno ou o frete internacional, na linha de entendimento existente na Solução de Consulta nº 09/2012 (9ª Região Fiscal), deve ser questionado se o valor destinado através de Nota de Débito emitida contra a Recorrente, suporta a prova necessária de que o destinatário do pagamento relativo ao transporte foi efetivamente aquele que prestou o serviço.

No caso em tela, por se tratar de “Nota de Débito” tem-se que tratam-se de documentos emitidos pelos agentes que controlam a operação de exportação, que repassam para a Recorrente os dispêndios com os transportadores de trigo, estas não necessariamente empresas sediadas no País, como exige a Lei.

Assim, tenho que não basta efetivar o pagamento, via Nota de Débito ao agente sediado no país, relativamente aos serviços de transporte, mas que o transporte efetivamente tenha sido prestado por empresa de transporte sediada no país, sendo que se não houver essa prova, a cargo da Recorrente por se tratar de ressarcimento de créditos, não há como cancelar o desconto de crédito.

Assim, merece ser mantida a glosa quanto a estes serviços de transporte vinculados à exportação.

**g) Fretes não comprovados:**

Neste item, a Recorrente limita-se em alegar que não teria fundamento a glosa, sem, porém, nada trazer em seu amparo a título de prova da inadequação respectiva, de modo que neste aspecto, ante a ausência de prova que da efetiva contratação de fretes bem como o seu efetivo emprego na atividade da empresa, deve ser mantida a glosa fiscal.

## II. Percentual da Alíquota para o Cálculo dos Créditos Presumidos nas Atividades Agroindustriais:

Outra questão que aqui se questiona, é em relação ao percentual a ser aplicado, relativo à alíquota para o cálculo do crédito presumido previsto no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, sendo que o Despacho decisório entendeu que para as aquisições de insumos que não se classifiquem nos capítulos e posições citados no inciso I, do §3º, citado dispositivo, deve ser aplicado o percentual do inciso II (soja e derivados) ou no inciso III (demais), conforme o caso, para os quais foram apropriados créditos presumidos de 3,8% (50% de 7,6%) e 2,66% (35% de 7,6%), respectivamente.

Por seu turno, a Recorrente sustenta que há equívoco de interpretação por parte da Autoridade fiscal, na medida em que o percentual correto que deve ser aplicado sobre as Notas Fiscais de aquisições, deve ser ditado pelo produto que está sendo industrializado, e não pelo insumo que está sendo adquirido. Assim, considerando que seus produtos, conforme o “caput”, do art. 8º, são destinados a alimentação humana, deve ser aplicada a alíquota de 60% sobre a aquisição do insumo, independentemente da espécie do insumo e de sua posição nos incisos do §3º, do art. 8º, pois que estes dizem respeito à base de cálculo, determinada pelo insumo adquirido, enquanto que o “caput” do preceito legal diz respeito à alíquota a ser aplicada, que é ditada pelo produto em fabricação.

Neste sentido, discussões posicionamentos parte a parte, a verdade é que a questão acabou sendo recentemente pacificada com a edição da Lei nº 12.865, de 09 de outubro de 2013, que inseriu o §10, no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, nos seguintes termos:

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis n's 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº11.051, de 2004)*

*§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:*

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos*

*da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)*

*II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e*

*III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).*

*§ 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 das Leis n's 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

*§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:*

*I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17e 15.18; e*

*II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n's 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Renumerado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:*

*I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;*

*II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.*

*§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.*

***§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013)***

Com efeito, constata-se que a lei foi expressamente interpretativa, além do que, por estarmos diante de um ato ou fato não definitivamente julgado, que deixa de tratar o procedimento do contribuinte de calcular o crédito presumido da agroindústria à alíquota de 60% ditado pelo produto final, como contrário a exigência de qualquer ação ou omissão, aplica-se, plenamente de forma retroativa, nos termos do art. 106, inciso I, e II, “b”, do CTN.

Nestes termos, merece ser reformulado o cálculo do crédito presumido, para acatar o percentual da alíquota relativo ao produto em fabricação pela Recorrente, independentemente do insumo empregado, nos termos do §10, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.865/2013.

### **III. Glosa de Créditos sobre Aquisições de bens utilizados como Insumos sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS:**

Com relação a esta questão trazida no recurso, foram glosados créditos tomados com relação a aquisições de (i) Pintos de Um Dia e (ii) Vacinas Veterinárias, que ingressaram no estabelecimento da Recorrente com alíquota zero, e que posteriormente, quando efetivamente vendidos, foram parcialmente submetidos a tributação das contribuições.

Penso que a questão divide-se em duas frentes, uma delas quanto as aquisições de pessoas físicas e cooperativas, e as outras quanto as aquisições de pessoas jurídicas em geral, de modo que passo a abordagem de cada um dos aspectos.

Com relação as aquisições de insumos gravados com alíquota zero, feitas junto a pessoas físicas ou cooperativas, tenho que há o direito ao crédito presumido calculado na forma do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, que assim está redigido:

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.** (grifou-se)*

Com efeito, esse crédito presumido é concedido justamente porque a legislação em questão (Lei nº 10.925/2004) concretizou um programa de redução a zero das alíquotas das contribuições ao PIS e à COFINS para alguns setores vinculados a cadeia de alimentação, sem que, no entanto, eliminasse por completo o custo de tais tributos em toda a cadeia produtiva até que chegasse ao produtor rural pessoa física e nas cooperativas de

produtores rurais, o quais, sabidamente, não podem creditar-se de tais contribuições nas respectivas aquisições. Assim é que, quando adquire-se insumos agrícolas do produtor rural pessoa física ou de cooperativas, mesmo que gravados com alíquota zero, há direito ao crédito presumido calculado na forma do art. 8º, suso mencionado.

Há que distinguir-se, ainda, a vedação ao desconto de crédito corrente, ordinário, previsto no art. 3º, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, e cuja vedação está estampada no seu §2º, com o crédito presumido previsto no art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004. Portanto, o art. 8º, mencionado, ao regular inteiramente a matéria do crédito presumido, anteriormente prevista nos §§10 e 11, do art. 3º, acima citado, acabou igualmente deixando de submeter-se à restrição contida no seu §2º deste.

Deste modo, **quanto as aquisições feitas a pessoas físicas, e glosadas ao fundamento de que se deram com alíquota zero, tenho que deve ser afastada a glosa**, pela aplicação direta do art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004, devendo ser concedido o direito ao crédito presumido, quanto a aquisição de insumos.

Já no tocante as compras junto a outras pessoas jurídicas (que não cooperativas de produção agropecuária), em que vigoraria vedação ao crédito dos bens gravados com alíquota zero **quando a operação subsequente é gravada com a incidência e cobrança das contribuições** (por suposta afronta a não cumulatividade), tenho que a questão merece uma análise mais aprofundada, como passo a discorrer.

A glosa efetivada, assim como sua manutenção pela decisão recorrida, está fundada na vedação à tomada de crédito contida no inciso II, do §2º, do art. 3º, das Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 10.865/04.

A Recorrente sustenta que teria o direito a manter tais créditos das entradas, *inclusive* por ser aplicável o direito que emana do art. 17, da Lei n.º 11.033/2004, assim redigido:

*“Art. 17 - As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”*

Tenho que o dispositivo acima transcrito (art. 17, da Lei n.º 11.033/04), realmente permite que haja a manutenção dos créditos provenientes das aquisições de insumos, ou de mercadorias para revenda (ambas as hipóteses – indústria ou comércio), mesmo que a subsequente operação de venda, seja do produto acabado ou da mercadoria revendida, se opere sob o pálio da “*suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS*”. Observo que aqui até mesmo a “não incidência” está amparada pelo direito à manutenção dos créditos vinculados a “*essas operações*”, e não apenas as operações sujeitas às contribuições, embora desoneradas. É quando se fala “*a essas operações*”, se está referindo tanto aos insumos empregados no fabrico de bens ou produtos (e aí abrange custos e encargos comuns como energia elétrica, depreciação, fretes e seguros nas operações de compras etc.) quanto às mercadorias para simples revenda.

Porém, entendo que, para que haja o direito à “manutenção de crédito”, tem que haver direito ao próprio “desconto de crédito”. Dizendo de outro modo: manter o crédito pressupõe o direito de creditar-se.

E a norma acima (art. 17, da Lei n.º 11.033/04) trata de *conferir* o direito à **manutenção do crédito, e não propriamente em disciplinar o “direito ao crédito”**. Com efeito,

tenho que o que cabe analisar é se há o “direito de crédito”, pois que se houver, aí sim caberá o direito de mantê-lo, já que quanto a “manutenção dos créditos” o art. 17, da Lei nº 11.033/04 foi explícito em permitir, mesmo nas saídas desoneradas, e mesmo para o comércio.

O direito ao desconto de crédito - esse sim -, está regulado pelos arts. 3º, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, e, a partir do advento da Lei nº 10.865/04, tais créditos passaram a limitar-se pela seguinte disposição:

“§2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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

E a interpretação (“norma jurídica”) que extraio do dispositivo supra é no sentido de que os bens adquiridos sem o pagamento das contribuições não ensejam direito ao crédito, **quando** a operação subsequente for igualmente desonerada das contribuições. Ou seja, se não houve a oneração pela contribuição na operação anterior, não se concede o crédito ao comprador na operação subsequente. Essa a regra geral que passou a vigorar a partir da Lei nº 10.865/04.

Por outro lado, tenho que o dispositivo em questão também *qualificou* as hipóteses em que o crédito será permitido, **mesmo quando adquiridos bens ou serviços sem pagamento das contribuições**. Nesse caso, tenho que a Lei disciplinou que o crédito sobre as aquisições de bens ou serviços *não sujeitos ao pagamento* das contribuições será permitido *quando* as saídas subsequentes forem gravadas pelas contribuições. É a interpretação que “a contrario sensu” se extrai da literalidade do próprio dispositivo.

Ou seja, **não dará** direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços *não sujeitos ao pagamento da contribuição* **quando** revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. Por outro lado, **dará** direito a crédito **quando** revendidos com incidência da contribuição.

Esta é a leitura que desponta clara do dispositivo em questão. Ele não foi simplório em dizer que *não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*, e “ponto final”. O preceito legal *qualificou* quais espécies de desoneração não dará direito ao crédito, e o fez pela *natureza* da operação subsequente, como sendo aquela *desonerada* na etapa subsequente. Portanto, se a *natureza* da operação subsequente for *desonerada* de tributação pela contribuição, não dará direito ao crédito.

Por outro lado, **se** o *insumo* foi adquirido *sem o pagamento da contribuição* mas, **utilizado como insumo ou revendido** sob o pálio de uma operação subsequente cuja *natureza* for uma saída tributada, em homenagem à não cumulatividade (leia-se: para que esse industrial/comerciante não “recolha” tributo pelas duas etapas da cadeia), deve-se permitir o crédito da aquisição.

Assim, tenho que seja perfeitamente possível (e adequado) conciliar as normas emanadas do inciso II, do §2º, do art. 3º, das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03 (introduzido pela Lei nº 10.865/04) com aquela do art. 17, da Lei nº 11.033/04. E a interpretação que extraio destes dispositivos – e que entendo consecutânea com a regra da não cumulatividade –, é no sentido de que, se houve ônus da tributação na operação anterior haverá o crédito, ainda que a operação subsequente seja desonerada (conforme permissão de *manutenção de crédito* contida no art. 17, da Lei nº 11.033/04). Por outro lado, se não houve operação tributária na aquisição de bens que serão igualmente vendidos *sem* operação tributária, não se dará o crédito, que somente será concedido, a bem da não cumulatividade, se a saída subsequente for efetivamente gravada com o ônus tributário (é a interpretação que emana do inciso II, do §2º, do art. 3º, das Leis citadas). Em complemento da “cadeia” de produção, havendo saída onerada, ainda que a entrada seja desonerada, deve ser permitido o desconto do crédito das aquisições, pois que a vedação a tomada do crédito foi qualificada para a hipótese em que a operação subsequente também seja desonerada. O crédito daí originado (inciso II, do §2º, do art. 3º), poderá então ser mantido, segundo o art. 17, da Lei 11.033/04.

Portanto, na cadeia de circulação de bens e serviços, para se evitar que uma etapa acabe arcando financeiramente pelo tributo devido por outra etapa, se criaram legalmente (arts. 3º, §2º, II das Leis 10.637/02 e 10.833/03 c/c 17, da Lei 11.033/04) os mecanismos de “concessão” e de “manutenção” dos créditos, de modo a permitir que se houver operação, seja na aquisição seja na revenda, deverá existir o direito ao crédito. Se não houver a operação nem na aquisição e nem na revenda, não se concederá o crédito. Essa técnica é da natureza da norma da não cumulatividade, pois que se assim não o for, transmuda-se o crédito em mero diferimento entre as etapas, sem produzir o efeito almejado de desonerar a cadeia produtiva.

Por isso que se a etapa anterior é desonerada e a etapa subsequente também o for, não deverá haver o direito ao crédito, pois que nesse caso, se estará criando direito de crédito em detrimento do Estado arrecadador, prejudicando as receitas públicas. Tenho que esta seja a “justa medida” e o sentido de ser do instituto da não cumulatividade.

E o caso da Recorrente é de aquisição de produtos de pessoas jurídicas (as aquisições de pessoas físicas ou cooperativas, com crédito presumido do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, já foi abordado anteriormente), sujeitos a alíquota zero – que tem natureza jurídica de isenção, segundo o STF, com subseqüentes vendas sujeitas, parcialmente, a incidência das contribuições, o que, segundo norma acima extraída, deve permitir o cômputo do crédito sobre as aquisições realizadas, na mesma proporção em que as operações de venda tenham se realizado com incidência tributária.

E diz-se nessa “proporção” porque sabidamente a Recorrente tem receitas sujeitas a incidência das contribuições (como afirmou), e outras não incidentes (exportação, por exemplo), podendo ter ainda receitas de vendas sujeitas a regimes diferenciados, monofásicos, e afins. Tenho, portanto, que a proporção das receitas de vendas que sujeitarem-se a incidência da contribuição, deve gerar a base sobre a qual calcular-se-á o desconto do crédito, às alíquotas contidas nos arts. 2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Desta técnica que emana do próprio §2º, II, do art. 3º, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, cumulado com o art. 17, da Lei 11.033/2004, tenho que, automaticamente, estar-se-á vedando a tomada de créditos sobre aquisições desoneradas que estejam vinculadas a receitas de vendas que se operem *sem* a incidência tributária, e, conseqüentemente, a respectiva manutenção desses créditos que não se permitiu tomar. Ou seja, ao se aplicar a “proporcionalização” dos créditos pelas aquisições desoneradas em relação ao percentual das saídas oneradas, se estará vedando *manter* créditos que não se podem descontar.

Merece, portanto, ser parcialmente afastada a glosa e ser feito o recálculo do crédito nas aquisições de insumos sujeitos a alíquota zero ou desoneradas, seja para aplicar o crédito presumido quando adquiridos de pessoas físicas, seja, no caso de aquisições de outras pessoas jurídicas, na proporção das vendas sujeitas a incidência tributária, tudo na forma contida na fundamentação supra.

#### **IV. Dispositivo:**

Ante todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, para afastar parcialmente as glosas, nos termos da fundamentação exposta, inclusive para determinar o refazimento dos cálculos dos créditos ressarcidos e para que repercutam nos períodos contíguos naquilo que com este período tenham relação de pertinência.

É como voto.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator.

**Voto Vencedor**

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, Redator designado.

Nada obstante a posição do nobre relator, no sentido de não acompanhar o entendimento externado pela decisão recorrida no que tange aos pontos: **3. Aquisições alíquota zero: pintos de um dia e vacinas veterinárias; 4. Aquisição de água e taxa de esgoto; e 6. Crédito de fretes na transferência de produtos acabados;** com todo o respeito, faço uma leitura dissonante, concluindo que o mesmo deve prevalecer, diante dos irrefutáveis fundamentos jurídicos apresentados, como passo a reproduzir e demonstrar.

**AQUISIÇÕES ALÍQUOTA ZERO**

Concluiu a decisão recorrida que a Lei nº 10.865/2004, restringiu o direito ao aproveitamento de créditos, no momento em que estabeleceu que não daria direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Entendo, no mesmo sentido, que a Lei nº 10.865/2004 redefiniu as condições para o direito ao crédito das contribuições não-cumulativas quando alterou a redação do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

*"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:*

...

*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, respectivamente, pelos arts. 37 e 21 da Lei nº 10.865, de 2004)" [grifou-se].*

Portanto, com o advento da Lei nº 10.865/2004, não mais pode a contribuinte descontar créditos relativos ao PIS e a Cofins, decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

**AQUISIÇÃO DE ÁGUA E TAXA DE ESGOTO**

Concluiu a decisão *aquo* que foram acertadamente glosados os créditos referentes à despesa com água utilizada em laboratório, banheiros, cozinha, bebedouros e refeitórios, além da taxa de esgoto, em razão dos mesmos não se caracterizarem como bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; nem, tão pouco, se encontrarem listados nos diversos outros incisos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Compartilho da idéia de que se fosse esta a intenção do legislador, os gastos com água e esgoto, poderiam ter sido destacados de modo independente no art. 3º das supracitadas leis, como ocorreu com as despesas de energia elétrica, e, uma vez que não estão listados nas hipóteses da lei, não podem ser caracterizados como passível de creditamento.

Ainda que entendido que na atividade da Recorrente os serviços de esgoto e o emprego da água sejam componentes aplicáveis na produção, caberia ao mesmo provar a composição do crédito pleiteado, por meio da segregação da parcela integrante do processo produtivo das parcelas utilizadas em laboratório, banheiros, cozinha, bebedouros e refeitórios.

Regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 333 do Código de Processo Civil:

*“Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

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

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário.

Diferentemente do processo de revisão do lançamento tributário, em que o ônus da prova compete ao fisco, nos pedidos de restituição/ressarcimento/compensação, o contribuinte deve provar a composição e a existência do crédito pleiteado.

## **CRÉDITO DE FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS**

Nesse ponto, assim como o Órgão Julgador recorrido, também entendo que deve ser mantida a glosa efetuada pela Fiscalização.

Prevê o inciso IX, do art. 3º c/c inciso II, do art. 15, da Lei 10.833/03, a hipótese de calcular créditos sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor:

*“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...*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...*

...

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

*“Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:*

...

*II - nos incisos VI, VII e IX do caput ...” [grifou-se].*

No caso, a empresa alega transportar a mercadoria acabada para outra unidade da empresa, em especial para a de Manaus, para entrega posterior ao destinatário final.

Porém, no meu entendimento e no de diversas manifestações da Administração Tributária Federal (Solução de Divergência COSIT nº 11/2007; Solução de Divergência COSIT nº 12/2008; e Solução de Divergência COSIT nº 2/2011), somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias acabadas diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito aos créditos previstos no inciso IX, do art. 3º c/c inciso II, do art. 15, da Lei 10.833/03.

Com estas considerações, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, quanto ao direito de creditamento sobre serviços de água e esgoto; fretes de produtos acabados entre estabelecimentos; e insumos "alíquota zero" adquiridos de pessoa jurídica.

(assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida – Redator designado