



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

**Processo n°** 11516.720812/2013-12  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-002.966 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de maio de 2016  
**Matéria** Créditos de PIS e COFINS  
**Recorrente** BRF BRASIL FOODS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2008

**NULIDADE. CRÉDITOS GLOSADOS EM DUPLICIDADE**

Os créditos glosados não foram objeto de PER/DCOMP e não estão sendo discutidos em outros processos. Portanto, não houve glosa de créditos em duplicidade.

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

Ano-calendário: 2008

**COMPRAS DE PESSOAS FÍSICAS OU BENEFICIADAS COM SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO AO REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS**

Não dão direito a créditos básicos as compras de insumos de pessoas físicas ou beneficiadas com suspensão ou alíquota zero, por força do inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02.

**CRÉDITO PRESUMIDO. PERCENTUAL DETERMINADO COM BASE NO PRODUTO EM QUE O INSUMO FOR APLICADO**

Com a edição da Lei nº 12.865/13, que acresceu o § 10 ao art. 8º da Lei nº 10.925/04, pôs-se fim à controvérsia em torno da determinação do percentual a ser aplicado sobre os insumos, para fins de cálculo do crédito presumido. O percentual é determinado de acordo com o enquadramento do produto em que o insumo é aplicado nos inc. I ao III do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/04.

**REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS.**

Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, e que **tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua**

identificação, das especificidades de cada processo produtivo e cuja subtração obsta a atividade da empresa ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes

Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização e com fretes em compras de insumos e em transporte de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos.

#### **CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO**

As subvenções para custeio na forma de créditos do ICMS integram o faturamento mensal e deverão ser incluídas nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

#### **VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL**

A não incidência do PIS e da COFINS prevista nos inc. III do art. 5º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 somente se aplica a vendas, cuja mercadoria é entregue no porto de embarque ou em recinto alfandegado. A Recorrente não faz jus ao benefício fiscal, porque não atendeu aos requisitos legais.

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

Ano-calendário: 2008

#### **COMPRAS DE PESSOAS FÍSICAS OU BENEFICIADAS COM SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO AO REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS**

Não dão direito a créditos básicos as compras de insumos de pessoas físicas ou beneficiadas com suspensão ou alíquota zero, por força do inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02.

#### **CRÉDITO PRESUMIDO. PERCENTUAL DETERMINADO COM BASE NO PRODUTO EM QUE O INSUMO FOR APLICADO**

Com a edição da Lei nº 12.865/13, que acresceu o § 10 ao art. 8º da Lei nº 10.925/04, pôs-se fim à controvérsia em torno da determinação do percentual a ser aplicado sobre os insumos, para fins de cálculo do crédito presumido. O percentual é determinado de acordo com o enquadramento do produto em que o insumo é aplicado nos inc. I ao III do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/04.

#### **REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS.**

Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo e cuja

subtração obsta a atividade da empresa ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes

Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos em relação a custos com uniformes, vestuários, equipamentos de proteção, uso pessoal, materiais de limpeza, desinfecção e higienização e com fretes em compras de insumos e em transporte de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos.

#### CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO

As subvenções para custeio na forma de créditos do ICMS integram o faturamento mensal e deverão ser incluídas nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

#### VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL

A não incidência do PIS e da COFINS prevista nos inc. III do art. 5º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 somente se aplica a vendas, cuja mercadoria é entregue no porto de embarque ou em recinto alfandegado. A Recorrente não faz jus ao benefício fiscal, porque não atendeu aos requisitos legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, na forma do relatório e dos votos que integram o presente julgado.

Vencido o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal que negava provimento ao recurso em relação ao aproveitamento de créditos sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos. Também vencidos os conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira (relator), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Paulo Roberto Duarte Moreira, que davam provimento para não tributar as subvenções para custeio.

Designado para a redação do voto vencedor o conselheiro Francisco José Barroso Rios.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Redator designado para o voto vencedor.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, Luiz Augusto do Couto Chagas, Marcelo

Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Paulo Roberto Duarte Moreira, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

## Relatório

Adoto o breve relatório contido na decisão de primeira instância.

"Contra o interessado foram lavrados autos de infração de redução de base de cálculo de créditos de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos relativo ao ano de 2008 (fls. 3.907/3.931), em função das irregularidades que se encontram descritas no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 3.834/3.906.

A empresa apresenta impugnação na qual alega, em síntese:

a) DA NULIDADE DOS LANÇAMENTOS NO QUE TANGE À GLOSA DE CRÉDITOS JÁ GLOSADOS;

b) DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS E O CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO, INTERPRETADO À LUZ DA LEGISLAÇÃO E JURISPRUDÊNCIA;

c) DO DIREITO AO CRÉDITO PELA AQUISIÇÃO DE BENS COM SUSPENSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES;

d) DO DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO DA LEI Nº 10.925/2004 QUANTO AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS/COOPERATIVAS COM ALÍQUOTA ZERO E QUANTO AO PERCENTUAL CONFORME O INSUMO ADQUIRIDO – ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS;

e) DOS CUSTOS COM UNIFORMES, VESTUÁRIO, EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO, USO PESSOAL, MATERIAIS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E HIGIENIZAÇÃO;

f) DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO;

g) DAS DESPESAS COM FRETE;

h) DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS;

i) DA NÃO INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS;

j) DA SUPOSTA OMISSÃO DAS RECEITAS DECORRENTES DE VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO, SEM O CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA FAZER JUS À ISENÇÃO;

k) DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA.

É o breve relatório."

A DRJ em Juiz de Fora /MG julgou improcedente a impugnação e confirmou as glosas dos créditos e os lançamentos de ofício de PIS e COFINS. O Acórdão nº 0949552, de 12/2/2014, foi assim ementado:

## ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

## INSUMOS

O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, que se repetiu na IN 404/2004.

## AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE INSUMOS. CRÉDITO PRESUMIDO. APURAÇÃO.

Nos termos da legislação de regência, as pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem vegetal ou animal destinadas à alimentação humana ou animal, podem descontar créditos presumidos relativos às aquisições feitas de pessoas físicas, considerados os percentuais de redução da alíquota básica de acordo com a classificação dos insumos adquiridos e não dos produtos produzidos.

## PIS/PASEP COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETE

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que podem gerar direito a créditos a serem descontados das Contribuições.

## RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E PARA A COFINS

Só se caracteriza como venda com fim específico de exportação, aquela em que os produtos são remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em que, basicamente, repete os argumentos contidos na impugnação. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por sua vez, apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira,

O Recurso Voluntário reúne os requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Extraio alguns excerto do termo de Verificação Fiscal (fls. 3.834 a 3.906), para que este colegiado compreenda o contexto em que se insere o processo, saiba a que período de apuração se refere processo e tenha um sumário das infrações cometidas:

**"Do escopo do procedimento de fiscalização:** Os procedimentos levados a efeito junto à contribuinte fazem parte da verificação de ofício da contribuição para o PIS e da COFINS, bem como dos PER/Dcomp apresentados pela contribuinte, no período entre 2006 e 2010. Os procedimentos relativos aos anos de 2006 e 2007 já foram encerrados anteriormente e o presente termo refere-se à apuração de 2008. O trabalho prossegue normalmente para a apuração de 2009 e 2010.

(. . .)

Este Termo de Verificação Fiscal integra os autos de infração por meio dos quais são constituídos os créditos tributários de PIS e COFINS apurados no período de 01 a 12/2008.

**Das infrações apuradas:** No decorrer das verificações foram detectados fatos que constituem infrações à legislação tributária, que acarretaram a glosa de créditos a descontar informados em Dacon e o lançamento de valores de PIS/Pasep e de Cofins não considerados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais e não declarados em DCTF."

Em relação às razões de direito, a peça recursal é dividida em preliminar de nulidade e oito tópicos, os quais serão tratados na ordem em que foram apresentados pela Recorrente.

#### **DA NULIDADE DOS LANÇAMENTOS, NO QUE TANGE À GLOSA DE CRÉDITOS JÁ GLOSADOS**

A Recorrente alega que *"trata-se da glosa de créditos da incorporada Eleva e da própria Impugnante, que já tinham sido glosados, nos processos administrativos dos pedidos de ressarcimentos desses mesmos créditos"*.

Por este motivo, *"os lançamentos ora guerreados são nulos pela supressão de instâncias e pela desconformidade com o rito processual inerente aos pedidos de ressarcimento/compensação, previsto no art. 74, da Lei n.º 9.430/96"*.

Idêntica preliminar de nulidade foi enfrentada pela DRJ, que a refutou com base nos seguintes argumentos:

"Tal afirmação não corresponde à realidade, tendo em vista que a autoridade fiscal informa no TVF que 'o procedimento fiscal em andamento abrange a verificação dos créditos de PIS e COFINS apurados pelo sujeito passivo, bem como dos respectivos débitos. Em relação aos períodos em que o sujeito passivo apresentou saldos credores e entregou PER/Dcomp, a análise de ofício dos créditos é feita diretamente no despacho decisório dos pedidos de ressarcimento e compensação. Paralelamente, a análise dos créditos dos períodos para os quais não há PER/Dcomp, assim como a análise dos débitos de todos os períodos é feita dentro do procedimento de fiscalização. Nestes casos, o instrumento competente para eventuais glosas de créditos e lançamentos de débitos é o auto de infração'.

(. . .)

Ora, os pedidos de ressarcimento e as declarações de compensação constantes dos processos questionados, relacionados na fl. 3.835 do TVF, foram devidamente analisados pela DRF competente, sendo que a empresa apresentou as manifestações de **inconformidade que entendeu necessárias, manifestações essas que estão sendo**

julgadas nesta mesma sessão de julgamento. Assim, não há que se falar em supressão de instâncias."

A Recorrente não indicou número de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER), cujos créditos tivessem sido eventualmente glosados em duplicidade.

Minha leitura do Termo de Verificação fiscal é semelhante à da DRJ. Os processos dos PER indeferidos, para os quais foi apresentada manifestação de inconformidade, seguem seus cursos normais, sendo o presente relativo a créditos para os quais não há PER/DCOMP.

Portanto, não identifiquei duplicidade na glosa de créditos. E, à luz dos art. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, não vejo nulidade no auto de infração, pelo que nego provimento à preliminar de nulidade.

### CONCEITO DE INSUMOS

Nos itens seguintes, trataremos de glosas de créditos de PIS e COFINS. Sendo assim, antes de adentrar nos casos específicos, tal qual o fez a Recorrente, consigno os conceitos jurídicos utilizados no exame.

Sob o regime da não cumulatividade, é admitido o cálculo e registro de créditos de PIS e COFINS sobre aquisição bens e custos e despesas, a serem abatidos das contribuições devidas sobre vendas.

O art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 dispõe sobre diversos tipos de crédito. Listamos alguns, próprios de empresas industriais, como a Recorrente:

*Lei nº 10.833/03*

*“ 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;*

*(. . .)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*(. . .)*

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

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

(. . .)

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

*2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e*

*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.*

(. . .)"

Sobre o conceito de insumos, de suma importância para o processo em comento, transcrevo o § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404/04:

"(. . .)

*§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

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

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (grifo nosso)*

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

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço."*

O conceito de insumos ainda não está pacificado no âmbito do CARF e dos tribunais.

Em decisão recente e muito importante, o Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.246.317/MG, publicado em 29/06/2015) adotou um conceito de insumos mais amplo do que o da IN SRF nº 404/04, acima transcrita:

"(. . .)

*Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n.10.637/2002, e art.3º, II, da Lei n. 10.833/2003, são 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.*

(. . .)"

Enquanto a IN SRF nº 404/04 limita o conceito de insumos a elementos aplicados diretamente no processo de produção ou prestação do serviço, o STJ ampliou. Podem ser considerados como tal os que forem imprescindíveis para a consecução do objetivo final.

Ainda mais amplo é conceito de insumos do Dr. Marco Aurélio Greco, para o qual é possível calcular créditos de PIS e COFINS sobre todo o custo ou despesa que contribuir para a formação da receita:

*“Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto ‘receita’ e não ‘produto’.” (MARCO AURELIO GRECCO - “Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Paulsen, São Paulo: IOB Thomsom, 2004)*

Por fim, em uma posição intermediária entre o entendimento do STJ e o do Dr. Marco Aurélio Greco, há o do Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, aposto no Acórdão 9303-003.079, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em sessão do dia 13/08/04:

*"Por conseguinte, em face de todo o exposto, entendemos que a linha mestra de interpretação quanto às despesas que geram créditos de PIS e COFINS só pode ser uma: se o legislador quis alcançar todas as receitas, justo que todas as despesas incorridas para gerar tais receitas devem ser passíveis de creditamento, observadas as limitações postas pela própria lei. Não cabe ao intérprete, assim, impor limites além do que a lei já o fez.*

(...)

*Portanto, “insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou*

*encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo."*

Entendo que o conceito de insumos trazido pela IN SRF nº 404/04, que assemelha-se ao do IPI, é demasiadamente restrito e sua aplicação severa muitas vezes afronta a sistemática da não cumulatividade prevista nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Também considero inapropriado que qualquer despesa ou custo possa gerar crédito, não obstante o fato de serem indiretamente computadas no preço final do produto, pois, do contrário, nenhum negócio seria econômica e financeiramente viável. E, se são computadas no preço de venda, naturalmente, sofrem incidência das contribuições.

Se as leis de regência falam em processo fabril e de prestação de serviços, estabelecem, ainda que de forma precária, as áreas da empresa, cujos bens, custos e despesas podem gerar créditos. Assim, não podemos cogitar a possibilidade de calcular créditos, por exemplo, sobre despesas com material de escritório incorridas pelas gerências financeira e contábil de uma fábrica de sapatos ou de uma prestadora de serviços técnicos de engenharia.

Em suma, repisando as palavras do Conselheiro Rodrigo C. Miranda e trecho da citada decisão do STJ, **observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03**, considero como insumo "( . . . ) *todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo ( . . . )*" e "( . . . ) *cujas subtrações importam 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.*"

### **Comprovação do direito ao crédito**

Sobre ônus da prova, vale lembrar que, na lide tributária, à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte. Por outro lado, ao contribuinte incumbe o de provar os fatos impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou de sua extinção, ou requisitos constitutivos de uma isenção ou outro benefício tributário.

Em se tratando especificamente de tomada de créditos, tema central do processo em comento, é cediço que o ônus da prova cabe àquele que alega tê-los, isto é, do contribuinte.

Tais entendimentos podem ser extraídos dos art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 333 do antigo Código de Processo Civil - CPC, em vigor na data da autuação e reproduzido pelo art. 373 do novo CPC, cuja aplicação ao Processo Administrativo Fiscal é supletiva:

*"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:*

(. . .)

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

(. . .)"

"Antigo CPC

*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.*

(. . .)"

Assentados os conceitos jurídicos que serão aplicados, passemos às controvérsias.

## **DO DIREITO AO CRÉDITO PELA AQUISIÇÃO DE BENS COM SUSPENSÃO DAS CONTRIBUIÇÕES**

Foram glosados os créditos calculados sobre as aquisições de produtos beneficiadas com suspensão do PIS e da COFINS.

A Recorrente alega que as compras realizadas no período fiscalizado (ano-calendário de 2008) sofreram tributação pelo PIS e COFINS, posto que a suspensão tornou-se obrigatória tão somente após a edição da IN SRF nº 977/09 (1/11/2009). Até então, sob a IN SRF nº 660/2006, era opcional.

Divirjo da Recorrente.

Minha leitura do art. 9º da Lei nº 10.925/04 é a de que, desde sua instituição, a aplicação da suspensão era obrigatória e não opcional, a despeito do que se pudesse inferir da leitura da IN SRF nº 660/06. Ademais, não há evidência nos autos de que as compras tenham sido oneradas pelas contribuições. E o registro de créditos, em casos de suspensão, é vedado pelos inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, a saber:

"(. . .)

*§ 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.*

*(. . .)"*

Portanto, nego provimento aos argumentos da Recorrente, previstos no tópico "Do Direito Ao Crédito Pela Aquisição De Bens Com Suspensão Das Contribuições".

**DO DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO DA LEI Nº 10.925/04 QUANTO AOS INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS/COOPERATIVAS COM ALÍQUOTA ZERO E QUANTO AO PERCENTUAL APLICADO CONFORME O INSUMO ADQUIRIDO - ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS**

A controvérsia gira em torno do cálculo do crédito presumido sobre insumos aplicados na produção de produtos de origem animal, previsto no art. 8º da lei nº 10.925/04. Enquanto a fiscalização e DRJ entendem que o percentual a ser aplicado sobre o valor da compra deve ser determinado com base na classificação na TIPI do insumo adquirido, a Recorrente alega que seria a do produto no qual o insumo é aplicado.

Transcrevo o art. 8º da Lei nº 10.925/04:

*"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.*

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

*(. . .)*

*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.*

*§ 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 nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;*

*II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 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*

*III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.*

*§ 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.*

Posteriormente, a Lei nº 12.865/13 acresceu o § 10 ao art. 8º da Lei nº 10.925/04, a saber:

*"( . . . )*

*§ 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."*

Realmente a redação original dos incisos I ao III do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/04 enseja dúvidas. Mas, com a edição da Lei nº 12.865/13, a controvérsia terminou. O percentual deve ser determinado, **de acordo com a classificação na TIPI do produto no qual o insumo é aplicado**. E seus efeitos são retroativos, abrangendo o caso em tela - ano-calendário de 2008 - em razão do art. 106 do CTN:

*"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*( . . . )"*

Voto pelo provimento das alegações da Recorrente, concernentes à interpretação do art. 8º da Lei nº 10.925/04, qual seja, de que é de 60% o percentual a ser aplicado sobre insumos aplicados na produção de produtos de origem animal.

### **DOS CUSTOS COM UNIFORMES, VESTUÁRIOS, EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO, USO PESSOAL, MATERIAIS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E HIGIENIZAÇÃO**

Foram glosados os créditos de PIS e COFINS, apurados nas aquisições de dos produtos em epígrafe, porque a autuante, bem como a DRJ, entendem que não se enquadram no conceito de insumos.

Em sua defesa, alega a Recorrente tratar-se de material essencial e indispensável à atividade que desenvolve, sendo inclusive exigidos pelas autoridades sanitárias.

E transcreve trecho do voto proferido pelo Acórdão CARF nº 201-81.723 e a ementa do Acórdão nº 9303-01.740, de 9/11/2011, por meio do qual a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) confirmou aquele posicionamento:

*Acórdão nº 201-81.723*

*"( . . . )*

***Quanto às despesas com indumentárias, concordo com a recorrente quando afirma que representam produtos intermediários, necessários à produção por força de exigência de autoridade sanitária. A indumentária usada pelos operários na fabricação de alimentos não se confunde com fardamento/uniforme, este é de livre uso e escolha de modelo pela empresa e aquele é de uso obrigatório e deve seguir modelos e padrões estabelecidos pelo Poder Público. Fardamento/uniforme não é insumo. A indumentária acima referida é insumo.***

*( . . . )"*

*Acórdão nº 9303-01.740, da CSRF*

***COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO.ART. 3º LEI 10.833/03.***

***Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.***

*Recurso Especial do Procurador Negado.*

A defesa da Recorrente não merece reparos. Trata-se, indiscutivelmente, de itens essenciais ao processo produtivo, sem os quais os mesmos não poderiam ser realizados. Nesta sentido, posicionei-me no início deste voto, ao consignar o conceito de insumo. E, não é demais repetir a ementa da decisão do STJ sobre o conceito de insumos:

*"( . . . )*

*Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n.10.637/2002, e art.3º, II, da Lei n. 10.833/2003, são 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.*

(...)"

Voto, portanto, pelo provimento das alegações concernentes ao tópico "Dos Custos Com Uniformes, Vestuários, Equipamentos De Proteção, Uso Pessoal, Materiais De Limpeza, Desinfecção e Higienização".

### **DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM ALÍQUOTA ZERO**

Foram glosados créditos, calculados sobre compras de produtos, cujas alíquotas de PIS e COFINS estavam reduzidas a zero. A glosa se fundou nos inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

A Recorrente alega que a tomada dos créditos atende o princípio da não cumulatividade.

Como já dispus anteriormente, o registro de créditos em casos de aquisição de produtos que não sofreram a incidência das contribuições (suspensão ou alíquota zero) é expressamente vedado pelos inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, acima transcritos.

Portanto, nego provimento.

### **DAS DESPESAS COM FRETE**

No auto de infração, há menção de glosa, em razão de o contribuinte não ter vinculado a despesa com frete a operações de venda de produtos. Na decisão recorrida, fala-se em glosa, em razão de tratar-se de transporte de produtos acabados entre unidades da empresa.

A Recorrente fez a defesa dos créditos sobre fretes em compras de insumos, vendas e transporte de insumos e produtos acabados entre seus estabelecimentos.

Em suas contrarrazões, a PGFN ataca os créditos sobre transporte entre estabelecimentos e aqueles, cuja operação a que estava vinculado não foi identificada.

De pronto, consigno que voto pela manutenção da glosa dos créditos sobre os fretes, em relação aos quais não foi identificada a operação a que estavam vinculados.

Sobre fretes em compras de insumos, de acordo com o art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99), integram o custo de aquisição dos insumos. Sendo assim, podem ser computados nas bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, suportados pela regra que ampara os créditos sobre insumos (inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).

Em relação aos fretes sobre vendas, há previsão expressa (inc. IX do art. 3º das Leis nº 10.833/03, também aplicável ao PIS, em função do inc. II do art. 15 da Lei nº 10.833/03).

Também reconheço o direito a créditos sobre os fretes relativos aos deslocamentos dos insumos e produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente.

Como vimos, o frete pago na aquisição de insumos compõe o custo de aquisição e, como tal, pode ser computado na base de cálculo dos créditos. E, a meu ver, este frete é o incorrido para que o insumo percorra todo o caminho entre o fornecedor e o estabelecimento que o industrializará. Muitas vezes, por razões ligadas à logística de armazenamento e distribuição, no caminho, a mercadoria acaba passando por mais de um estabelecimento, até chegar ao seu destino final, o estabelecimento industrializador.

Outrossim, semelhante raciocínio deve ser efetuado para produtos acabados, cujos fretes em operações de venda geram créditos de PIS e COFINS. Neste caso, devemos admitir créditos sobre a totalidade do gasto necessário para levar o produto final do armazém até o consumidor final. E, no curso deste trajeto, por motivos de ordem operacional, é possível que ele tenha de ser primeiro levado para outro estabelecimento do titular, para depois, então, ser entregue ao cliente.

Em linha com meus posicionamentos, cito os Acórdãos nº 3402-002.881, de 28/1/2016, e nº 3401-01.715, de 15/2/2012, de cujas ementas extraio excertos, a saber:

*"FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS.*

***Os fretes vinculados à aquisição de insumos geram créditos das contribuições não cumulativas, por se caracterizarem como custo de produção, a teor do art. 290, I, combinado com o art. 289, § 1º do RIR/99."*** (Acórdão nº 3402-002.881)

*"FRETES. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE PROVAS.*

***A norma introduzida pelo art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual os fretes prestados por pessoas jurídicas residentes no Brasil e suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos a partir de 1º de fevereiro de 2004, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base neste inciso os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e mercadorias produzidas ou vendidas, também dão direito a créditos. Mas para tanto há necessidade de comprovação quanto aos bens transportados e aos percursos, sem a qual os créditos são negados."*** (Acórdão nº 3401-01.715)

Com base no acima exposto, voto por reconhecer os direitos creditórios relacionados às despesas com fretes em compras de insumos e em transporte de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente. Por outro lado, voto por manter a

glosa dos créditos sobre fretes, cuja operação a que estava vinculada não tenha sido identificada.

### **DA NÃO INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS**

Foram lançados PIS e COFINS sobre receita de créditos presumidos de ICMS.

A Recorrente alega que não se trata de receita, mas apenas uma forma de apuração do ICMS, instituída em observância ao princípio da não cumulatividade. Colacionou importantes decisões do STJ sobre o tema (Resp nº 1.025.833/RS, de 17/11/2008, e nº 1.159.562/RS, de 16/3/2012).

Primeiramente, cabe assentar que não há nos autos informação sobre a legislação básica do incentivo de ICMS de que a Recorrente gozava.

Não obstante, no Auto de Infração e contrarrazões da PGFN, falam de subvenção, registrada como receita. E, na decisão recorrida, da subvenção para custeio, prevista no art. 392 do do Decreto nº 3.000/99 - RIR.

Vamos então tratar de subvenções para custeio e da possível incidência do PIS e da COFINS, uma vez que o outro tipo de subvenção, para investimento, deve ser registrada como reserva de incentivos fiscais (art. 195-A da Lei nº 6.404/76, com redação dada pela Lei nº 11.638/07) e não em conta contábil de resultado do exercício, como o fez a Recorrente.

Não poderemos considerar a questão como pacificada no âmbito do CARF. Contudo, vê-se que a maioria das decisões mais recentes são favoráveis aos contribuintes, porque os respectivos colegiados avançaram na análise do tema e atingiram seu ponto central: não se trata de receita e, portanto, não deve ser computada nas bases de cálculo das contribuições.

A Lei nº 4.320/64, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, em seus art. 12 e 18, trata de subvenções, a saber:

*"Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:*

*(. . .)*

*§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:*

*I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;*

**II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.**

(. . .)

**II) Das Subvenções Econômicas**

*Art. 18. A cobertura dos déficits de manutenção das empresas públicas, de natureza autárquica ou não, far-se-á mediante subvenções econômicas expressamente incluídas nas despesas correntes do orçamento da União, do Estado, do Município ou do Distrito Federal.*

**Parágrafo único. Consideram-se, igualmente, como subvenções econômicas:**

**a) as dotações destinadas a cobrir a diferença entre os preços de mercado e os preços de revenda, pelo Governo, de gêneros alimentícios ou outros materiais;**

**b) as dotações destinadas ao pagamento de bonificações a produtores de determinados gêneros ou materiais."**

A doutrina e a legislação do IRPJ (art. 392 do Decreto nº 3.000/99 - RIR) referem-se às subvenções econômicas como subvenções para custeio, em razão de terem como objetivo o custeio de despesas das atividades das beneficiadas.

E, como a própria lei orçamentária dispõe, tais subvenções para custeio destinam-se a cobrir despesas das beneficiadas - no caso em tela, reduzir a despesa com ICMS. Portanto, não estamos falando de receitas, porém de redução de despesas.

Em 2008 (período fiscalizado), o § 1º e o *caput* do art. 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 dispunham que as contribuições incidiam sobre "*o faturamento total, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*" e que o total das receitas "*compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pessoa jurídica.*" O § 3º exclui, expressamente, as receitas da venda de bens do ativo permanente, uma vez que não operacionais.

Não há um dispositivo legal que apresente expressamente o conceito de receita.

Todavia, no âmbito tributário, o conceito de receita deve ser extraído da legislação do IRPJ. No "Capítulo V - Lucro operacional" do RIR, verifica-se que são tituladas como receitas operacionais o produto das vendas de bens e serviços e da aplicação capital. As doutrina e jurisprudência dominantes também vão neste sentido.

No caso em tela, vemos um subsídio, cujo objetivo é o de reduzir a despesa com ICMS, a fim de incentivar a atividade empresarial. Não se trata de receita. E se imaginarmos que, ao invés de conceder o incentivo, tivesse o respectivo fisco estadual simplesmente reduzido a alíquota do ICMS, de forma alguma teria nascido este debate.

Neste sentido, há várias decisões do CARF, tais como as proferidas por meio dos Acórdãos nº 3102-00.787, de 27/10/2010, 3401-001.976, de 26/9/2012, e 3201-002.060, de 26/2/2016. Adicionalmente, há o Acórdão nº 3201-000.754, de 11/8/2011, de cuja ementa extraio o seguinte excerto:

*"COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS.*

*O "crédito presumido do ICMS", mero incentivo fiscal, não se trata de receita auferida pela empresa, portanto, está fora do campo de incidência da COFINS, não devendo compor a sua base de cálculo. Não há a subsunção do fato concreto ("crédito presumido do ICMS") com a hipótese normativa ("auferir receita"), portanto, não se instaurará o conseqüente da norma (relação jurídico-tributária/ obrigação tributária)."*

E, também nesta linha, há várias decisões do STJ, dentre as quais as colacionadas pela Recorrente, às quais acresço o AgRg no Resp nº 1.329.781 - RS, cuja ementa reproduzo:

*"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ART. 557 CPC. POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO MONOCRÁTICO. EXCLUÍDA ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA. POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE MEMORIAIS. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. AGRAVO NÃO PROVIDO*

(. . .)

*3. De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o crédito presumido do ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com a finalidade de proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento.*

*4. Agravo regimental não provido."*

Isto posto, dou provimento às alegações da Recorrente.

#### **DA SUPOSTA OMISSÃO DAS RECEITAS DECORRENTES DE VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO, SEM O CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA FAZER JUS À ISENÇÃO**

A Fiscalização lançou PIS e COFINS sobre receitas de venda de mercadorias para empresa Perdição Agroindustrial S/A, entregues em estabelecimento não alfandegado, que a Recorrente alegou terem sido amparadas pela não incidência das contribuições prevista no inc. III do art. 5º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03:

*"Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

(. . .)

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação*

(...)"

Com efeito, considera-se venda com fim específico de exportação:

*Decreto nº 4.524/ 2002:*

*"Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):*

(...)

*VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior.*

(...)

***§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.***

(...)"

Em sua defesa, a Recorrente alega que, no próprio Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização consignou que a Perdição Agroindustrial S/A exportava os produtos adquiridos da Recorrente. Assim, teria restado provado que a venda teria sido efetuada "com fim específico de exportação". Transcreveu ementa do Acórdão nº 203-13.488, de 4/11/2008, que, em suma, considerou que determinadas vendas estavam amparadas pela não incidência, a despeito do não cumprimento das formalidades legais, pelo fato de o adquirente ter revendido as mercadorias para o exterior.

A condição estabelecida pelo inc. III do art. 5º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e § 1º do art. 45 do Decreto nº 4.524/02, de fato, não foi satisfeita. A mercadoria não saiu do estabelecimento da Recorrente diretamente para embarque e tampouco para recinto alfandegado.

E o argumento da Recorrente de que a Perdição Agroindustrial S/A teria exportado todas as mercadorias adquiridas não a socorre. Não cabe estender o benefício a casos não contemplados na legislação, que restringiu-o às situações em que a mercadoria é entregue no porto de embarque ou em recinto alfandegado.

O art. 111 do CTN dispõe que *"interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre I) suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de*

*isenção (. . .)". O Dr. Carlos Maximiliano ("Heremênutica e Aplicação do Direito" - 20ª Edição - Rio de Janeiro: Forense, 2011) dispôs que "280 - Os privilégios financeiros do fisco se não estendem a pessoas, nem a casos não contemplados no texto(. . .) 281 - As isenções e simples atenuações de impostos e taxas, decretadas em proveito de determinados indivíduos ou corporações, sofrem exegese restrita (. . .)."*

Portanto, nego provimento.

### **DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA**

A Recorrente protesta pela realização de perícia, para demonstrar a aplicação dos insumos glosados em seu processo de industrialização.

Nos autos, há os elementos necessários à formação da opinião deste colegiado, pelo que nego provimento ao pedido da Recorrente de realização de perícia..

### **CONCLUSÃO**

Abaixo, declaro meu voto para cada um dos tópicos tratados:

"Da Nulidade Dos Lançamentos, No Que Tange À Glosa De Créditos Já Glosados": nego provimento.

"Do Direito Ao Crédito Pela Aquisição De Bens Com Suspensão Das Contribuições": nego provimento.

"Do Direito Ao Crédito Presumido Da Lei Nº 10.925/04 Quanto Aos Insumos Adquiridos De Pessoas Físicas/Cooperativas Com Alíquota Zero E Quanto Ao Percentual Aplicado Conforme O Insumo Adquirido - Atividades Agroindustriais": dou provimento às alegações da Recorrente, concernentes à interpretação do art. 8º da Lei nº 10.925/04. Como a recorrente adquiriu diversos tipos de insumo, para a execução do Acórdão, a DRF de origem deverá relacionar os insumos adquiridos aos produtos finais neles aplicados, para a determinação do percentual a ser adotado para cálculo dos créditos presumidos.

"Dos Custos Com Uniformes, Vestuários, Equipamentos De Proteção, Uso Pessoal, Materiais De Limpeza, Desinfecção e Higienização": dou provimento.

"Da Aquisição De Insumos Com Alíquota Zero": nego provimento.

" Das Despesas Com Frete": voto por reconhecer os direitos creditórios relacionados aos fretes em compras de insumos e em transporte de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente. Por outro lado, voto por manter a glosa dos créditos sobre fretes, cuja operação a que estava vinculada não tenha sido identificada

"Da Não Inclusão Do Crédito Presumido De Icms Nas Bases De Cálculo Do Pis E Da Cofins": dou provimento.

"Da Suposta Omissão Das Receitas Decorrentes De Vendas Com Fim Específico De Exportação, Sem O Cumprimento Dos Requisitos Legais Para Fazer Jus À Isenção ": nego provimento.

"Da Necessidade De Realização De Perícia": nego provimento.

Em suma, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira

### Voto Vencedor

Conselheiro Francisco José Barroso Rios,

Peço vênia para discordar do i. conselheiro relator exclusivamente na parte em que o mesmo entende que o PIS e a COFINS não incidiriam sobre as subvenções do ICMS para custeio.

Conforme relatado, foi formalizado lançamento para exigência do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita de créditos presumidos do ICMS.

Segundo o relator, a subvenção em tela, prevista no artigo 392 do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda, não poderia ser tratada como receita, razão pela qual não deveria ser computada na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS.

Todavia, da leitura do inciso I do artigo 392 do Regulamento do Imposto de Renda, contido na Seção IV - *Outros Resultados Operacionais* - vê-se que as subvenções correntes para custeio (inciso I) "*serão computadas na determinação do lucro operacional*", sujeitas, pois, à incidência do Imposto sobre a Renda. São, portanto, receitas operacionais, de sorte que integram o faturamento mensal, base de cálculo do PIS e da COFINS, "*assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*" (artigo 1º, *caput*, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 - redação à época dos fatos).

Não obstante a respeitável jurisprudência trazida pelo e. relator, há, também, entendimentos no sentido de que as subvenções para custeio tem natureza de receitas tributáveis, integrando a base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS. Confira-se:

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ***

*Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011*

***SUBVENÇÕES CORRENTES PARA CUSTEIO. TRIBUTAÇÃO.***

*São tributáveis, como receitas, as subvenções obtidas pelo contribuinte para o custeio de suas atividades, ainda mais quando não demonstrada qualquer exigência concreta e específica a título de investimentos.*

(Processo nº 11516.723135/2012-03. Acórdão nº 1201-001.404, da Primeira Seção, Segunda Câmara, Primeira Turma Ordinária. Data do julgamento: 06/04/2016. Relator: Roberto Caparroz de Almeida)

*Período de apuração: 01/01/2002 a 31/08/2002, 01/10/2002 a 31/10/2002, 01/03/2003 a 31/03/2003*

[...]

*BASE DE CÁLCULO. REGIME NÃO CUMULATIVO. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS. SUBVENÇÕES. INCLUSÃO.*

*A base de cálculo da contribuição para o PIS com incidência não cumulativa, para a competência de março de 2003, é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

(Processo nº 10283.005504/2003-00. Acórdão nº 3301-002.120, da Terceira Seção, Terceira Câmara, Primeira Turma Ordinária. Data do julgamento: 27/11/2013. Relator: José Adão Vitorino de Moraes)

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

*Período de apuração: 31/05/2009 a 31/12/2011*

*COFINS. BENEFÍCIOS ESTADUAIS - ICMS. RECEITAS. CLASSIFICAÇÃO. IRRELEVÂNCIA.*

*Na sistemática da não cumulatividade, regida pela Lei nº 10.833/2003, a COFINS incide sobre o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica (operacionais ou não operacionais), independentemente de sua denominação ou classificação contábil sendo irrelevante a classificação das receitas como subvenções (para custeio ou operação, ou para investimento) ou outras rubricas.*

(Processo nº 10945.720481/2014-71. Acórdão nº 3401-003.102, da Terceira Seção, Quarta Câmara, Primeira Turma Ordinária. Data do julgamento: 23/02/2016. Relator: Rosaldo Trevisan)

Em tempo, deixo aqui registrado que, diferentemente do entendimento exarado no último julgado referenciado, penso que o PIS/Pasep e a COFINS não incidem sobre as subvenções para **investimento**. Conforme disposto no Decreto-Lei nº 1.598, de 26/12/1977 (artigo 38, § 2º), tais subvenções, concedidas como **estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos**, não são computadas na determinação do lucro real, e a incidência do PIS/Pasep ou da COFINS sobre as mesmas representaria verdadeira ofensa ao princípio federativo.

Com efeito, tributar pelo PIS ou pela COFINS subvenções de investimento a título de isenção ou redução do ICMS representaria verdadeira e indevida transferência de recursos dos estados membros para a União, em detrimento do estímulo empreendedor dado pelo ente federado, o qual seria parcialmente neutralizado pela indevida incidência de tributo federal sobre a subvenção concedida.

Feito esse registro, e considerando que a subvenção objeto dos autos é da espécie para **custeio**, sendo, pois, receita operacional que integra o faturamento mensal da interessada, e ainda, diante do disposto no artigo 1º, *caput*, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo o qual a base de cálculo do PIS e da COFINS é o "*faturamento mensal*", que deve ser entendido como "[...] o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil" (redação à época dos fatos), **voto, nessa parte, para negar provimento ao recurso do sujeito passivo.**

Processo nº 11516.720812/2013-12  
Acórdão n.º **3301-002.966**

**S3-C3T1**  
Fl. 4.175

---

Quanto às demais questões acompanho o voto do e. relator.

Sala de sessões, em 17 de maio de 2016.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator

CÓPIA