



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 16349.000277/2009-88  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9303-004.343 – 3ª Turma  
**Sessão de** 06 de outubro de 2016  
**Matéria** COFINS. INSUMOS.  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de produtos tributados alíquota zero de PIS/Cofins não dão direito a créditos no regime de apuração não cumulativo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO. É de se considerar as embalagens para transporte como insumos para fins de constituição de crédito de PIS/Pasep pela sistemática não cumulativa.

CONCEITO DE INSUMO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CREDITAMENTO.

Os gastos incorridos na aquisição de materiais para manutenção de máquinas são necessários e imprescindíveis à atividade produtiva da contribuinte, inserindo no conceito de insumo previsto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Recurso Especial da Procuradoria provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, nos termos do voto do relator, vencidas os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de Castro Souza, Luiz Augusto do Couto Chagas, Júlio César Alves Ramos, Valcir Gassen, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Erika Costa Camargos Autran.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto tempestivamente pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 3402-002.361, de 25/03/2014, proferido pela 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, que fora assim ementado:

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

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009*

*NULIDADE. INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE PERÍCIA. REALIZAÇÃO DE DILIGENCIA. ALTERNATIVA DO JULGADOR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.*

*Poderá a autoridade julgadora denegar pedido de diligência ou pericia quando entende-las desnecessárias ao julgamento do mérito, sem que isto ocasione cerceamento de direito de defesa.*

*NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA E CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.*

*Estando o processo suficientemente instruído com os documentos e informações necessárias para a formação da convicção dos julgadores e que permita a defesa das partes, tem-se por ausente o vício de nulidade por falta de produção de provas adicionais destinadas a contrapor os registros efetuados pelo sujeito passivo em sua contabilidade.*

*NULIDADE. CARÊNCIA DE DOCUMENTOS E PROVAS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.*

*Não padece de nulidade a decisão recorrida e nem o despacho decisório em manifestação de inconformidade, que seja lavrado*

*por autoridade competente, contendo a descrição dos fatos, enquadramentos legais e motivação pertinente, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quanto se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e eloquência, o seu direito de defesa.*

**PIS E COFINS. BENS AQUIRIDOS PARA REVENDA E CONSUMIDOS NO ESTABELECIMENTO. AUSÊNCIA DE CRÉDITO.**

*Procede a glosa de créditos de PIS e de COFINS sobre a aquisição de bens adquiridos para revenda e não empregados como insumo no processo produtivo, quando revelar-se terem sido consumidos pelo estabelecimento empresarial.*

**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. NÃOCUMULATIVIDADE. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE CRÉDITO.**

*O valor das despesas com serviços de transporte (fretes e carretos) dos produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não gera direito a crédito, por não se enquadrar no conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e, também, não estar relacionada, expressa e taxativamente (numerus clausus), nos incisos III a X da Lei nº 10.833/2003, pois trata-se de custo ou despesa realizada após a conclusão do processo de fabricação.*

**PIS E COFINS. NÃOCUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. ABRANGÊNCIA E LIMITES.**

*Concedem o crédito das contribuições ao PIS e à COFINS os serviços de armazenagem, sendo a esta inerentes os serviços portuários que compreendem a pesagem, o monitoramento, a ovação ou a desova, inspeção, movimentação e realocação, deslocamentos e a taxa de selagem de containers. Por outro lado*

*não estão abrangidos no conceito de armazenagem e nem de frente das operações de venda, os serviços de capatazia, taxa de liberação de BL, despachantes aduaneiros nas exportações, os quais revestem-se da natureza de despesas administrativas ou de vendas.*

*PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. LEIS N°S 10.637/02, 10.833/03 E 11.033/04. AQUISIÇÕES DE INSUMOS SUJEITOS A ALÍQUOTA ZERO COM SAÍDA SUBSEQUENTE PARCIALMENTE TRIBUTADA. DIREITO AO CRÉDITO PROPORCIONAL.*

*O inciso II, no §2º, dos arts. 3º, das Leis n°s 10.637/02 e 10.833/03, veda o desconto de crédito sobre a aquisição de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS e à COFINS quando a operação subsequente sujeitar-se à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, de modo que quando a operação subsequente for parcialmente tributada, deve ser permitido o direito ao desconto de créditos proporcionalmente às receitas de vendas sujeitas a incidência tributária, os quais podem ser mantidos nos termos do art. 17, da Lei n° 11.033/04. Glosa parcialmente mantida.*

*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).*

*PIS E COFINS. AGROINDÚSTRIA. COMPRAS COM SUSPENSÃO. CRÉDITO INTEGRAL. DESCABIMENTO. DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO.*

*A condição de que fossem editados “termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal SRF”, prevista no §2º, do art. 9º, da Lei n° 10.925/2004, não impede a incidência da norma de suspensão de PIS e de COFINS, estando atendidas todas as condições legais. Havendo a suspensão, procede a glosa do crédito integral tomado pelo adquirente, mas preserva-se o direito ao cômputo do crédito presumido, nos termos do art. 8º, da Lei n° 10.925/2004.*

*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 n° 9.249/95 (art. 15, do Decreto-Lei 1.598/77 e art. 301, do Decreto n° 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\$326,01, 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.*

*Recurso Provido em Parte.*

*Crédito Parcialmente Reconhecido.*

No Recurso Especial que apresentou, a Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN pleiteia a reforma do *decisum*, suscitando, após tecer comentários sobre o conceito de insumos, divergências de interpretação quanto à admissão de produtos empregados na movimentação de cargas e embalagens de transporte, às ferramentas e materiais utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos e aos créditos em relação à aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero ou submetidos à suspensão obrigatória das exações. Para comprovar a divergência, reproduz ementas dos Acórdãos nº 203-12.448, 3101-00.795, 3802-00.341, 203-12.452, 3403-002.469 e 3201-001.425, integralmente reproduzidas no corpo da peça recursal.

O exame de admissibilidade do recurso apresentado pela PFN encontra-se às fls. 3582/3588.

A contribuinte apresentou o recurso especial de fls. 3602/3633, ao qual, todavia, negou-se seguimento (fls. 3804/3818). As contrarrazões ao recurso interposto pela PFN encontra-se às fls. 3696/3749.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que o recurso especial aviado pela PFN deve ser conhecido e provido em parte. É o que se passa a demonstrar.

No exame de sua admissibilidade, entendeu o il. Presidente da 3ª Seção de Julgamento do CARF que as divergências suscitadas estariam plenamente comprovadas, exceto quanto ao creditamento dos bens destinados ao ativo imobilizado, matéria que, portanto, não foi devolvida a este Colegiado.

Como são quatro os desacordos admitidos, passamos a analisar, em relação a cada qual, os requisitos de admissibilidade do recurso, para, ao depois, se conhecido, adentrarmos no mérito.

- 1) Primeira divergência: **GLOSA DAS DESPESAS COM PRODUTOS DE MOVIMENTAÇÃO DE CARGAS E EMBALAGENS UTILIZADAS PARA O TRANSPORTE (FIOS DE POLIÉSTER E DE ALGODÃO, MATERIAL DE EMBALAGEM E ETIQUETAS, BOLSA TÉRMICA, CAIXA DE PROTEÇÃO, PALLET DE MADEIRA, DENTRE OUTROS)**

No acórdão recorrido, entendeu a Câmara baixa que tais glosas deveriam ser revertidas. Eis as suas razões:

*Além do item pontualmente elencado, do relatório da decisão recorrida, ainda extrai-se que dentre os insumos que compuseram a glosa fiscal, estão contidos itens como os **fiões de poliéster e de algodão**, que seriam utilizados na costura e embalagem dos bens produzidos e destinados a venda; fita sanitária, luvas, faca, suporte de faca, encosto de faca, além do “cabo de bisturi” em si, e congêneres, que seriam materiais peculiares a sua atividade de frigorífico e produtora de alimentos; e outros materiais classificados dentre “peças de reposição e serviços gerais” da produção, “material de segurança”, “material para conservação e limpeza” e “**material de embalagem e etiquetas**”, assim como também arrola itens como **bolsa térmica, caixa de proteção e afins, dando destaque aos pallets, que são utilizados especialmente na armazenagem e movimentação de matérias primas e produtos em elaboração ou acabados**, para garantir padrões de segurança e de higiene e limpeza, dentro de normas técnicas da ANVISA.*

*Tais itens, a toda evidência, compõem o processo produtivo da Recorrente, estando diretamente empregados na produção ou fabricação de bens, sendo notória sua utilidade para cortar, costurar, embalar, sanitizar, movimentar com segurança e higiene, organizar para manter o asseio e o ritmo da produção, assim como, para organização da própria movimentação da produção, de modo que, no meu entendimento, enquadram-se no conceito de insumo empregado pelo legislador ao prever o direito de crédito previsto no inciso II, do art. 3º, em questão, na acepção do processo de “fabricação”, que é mais amplo que a expressão “produção”, que acaba restringindo e reportando-se aos conceitos de industrialização inerentes ao IPI, aqui inaplicáveis.*

*Especificamente em relação aos pallets, por certo que cumprem a finalidade de movimentação indispensável para que a produção se desenvolva com organização e dentro de normas de segurança e limpeza, de modo que faz parte do processo de fabricação, assim como os serviços necessários que são empregados em sua manutenção e conservação, pois que por certo tais pallets acabam se desgastando pelo uso intensivo no processo empresarial, onerando o custo de produção. Esses pallets que são utilizados para a movimentação de produtos acabados, nos armazéns mantidos pela Recorrente, por certo que enquadram-se no conceito de “armazenagem”, e, devem conceder o direito ao crédito por este permissivo legal, redundando na permissão do direito ao crédito, de modo que as glosas correspondentes não merecem prosperar. (g.n.)*

No acórdão paradigma de nº 3101-00.795, de 02/06/2011, outra Turma da mesma 3ª Seção de Julgamento chegou a uma conclusão diversa: “*as embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (**embalagens de apresentação**), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar*

*direito a creditamento relativo às suas aquisições” (g.n.). Embora não expressamente se refiram às despesas com a movimentação das cargas, é obvio que, pela mesma tese, também não poderiam ser consideradas insumos para fins de creditamento.*

O dissídio jurisprudencial é manifesto. E, consoante entendimento majoritário desta CSRF, deve ser resolvido em favor da tese adotada no acórdão recorrido.

Como se sabe, em casos idênticos, vem-se decidindo pela possibilidade de creditamento (restei vencido no caso dos *pallets*), ao argumento de que se incluíram, sim, no conceito de insumos para os fins da legislação do PIS/Cofins. Confira-se:

*PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. As leis instituidoras da sistemática não cumulativa das contribuições PIS e COFINS, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao "consumo" no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração. Comprovado que o bem foi empregado no processo produtivo e não se inclui entre os bens do ativo permanente, válido o crédito sobre o valor de sua aquisição. (Acórdão nº 9303-003.478, de 25/02/2016).*

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS A DESCONTAR. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO. É de se considerar as embalagens para transporte como insumos para fins de constituição de crédito de PIS/Pasep pela sistemática não cumulativa. (Acórdão nº 9303-004.175, de 05/07/2016).*

*TAMBORES UTILIZADOS COMO EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. GÁS EMPREGADO EM EMPILHADEIRAS. É legítima a apropriação do crédito da contribuição ao PIS/PASEP não cumulativo em relação às aquisições de tambores empregados como embalagem de transporte e sobre o gás empregado em empilhadeiras, tendo em vista a relação de pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo. (Acórdão nº 9303-004.192, de 06/07/2016).*

É que o entendimento que vem sendo consolidado é o de que o conceito de insumo é mais abrangente que o conferido pela legislação do IPI, a abarcar todos os fatores necessários para o processo de produção ou de prestação de serviços e para a obtenção da receita tributável, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

Assim sendo, quanto a esta primeira divergência, não obstante conhecido, deve-se negar provimento ao recurso especial.

2) Segunda divergência: **FERRAMENTAS E MATERIAIS EMPREGADOS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS (LUVAS, FACA, SUPORTE DE FACA, ENCOSTO DE FACA, ALÉM DO “CABO DE BISTURI” EM SI, E**

**CONGÊNERES, LUBRIFICANTES, CORREIA, GÁS REFRIGERANTE, MANGUEIRA, LIXA, GRAXA, ANEL, BOBINA, BOTÃO, CHAVE, DISCO, DISJUNTOR, EIXO, FITA ISOLANTE, FUSÍVEL, LÂMPADA, REATOR, RESISTÊNCIA, RETENTOR, ROLAMENTO, SENSOR, TOMADA, VÁLVULA, DENTRE OUTROS)**

Aqui o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário sob o mesmo argumento, ou seja, o de que tais produtos também se incluíam no conceito de insumos:

*Neste item, conforme se extrai do Relatório da decisão recorrida, o contribuinte contesta a glosa realizada pela Administração ao argumento de que a mesma “englobou”, de forma genérica e sem critério, diversos bens que não dariam direito ao crédito tendo em conta o CFOP da nota fiscal, mas que deveriam estar segregados para se justificar de modo adequado a glosa; cita como exemplo: etiqueta para fatiados e outros, adesivo perdigão, folha plástica incolor, adesivo, graxa, navalha, disco de corte, adesivo, gás glp, papel toalha, pão, soro de leite, vinagre, aroma de baunilha, farinha de tribo, peneira, extrato de tomate, tempero para carne, reagente, serviço de industrialização de ração, saco plástico, lamina, mola, bolsa térmica, mola, pino, rolamento, faca, sensor de temperatura, martelo, entre outros.” Ainda mais adiante no relatório ainda cita como exemplo de glosa sob esse fundamento de CFOP que não representaria “insumo”, os seguintes itens: “faca, lâmina, mola, sensor de temperatura, martelo, rolamento, adesivo, gás GLP, disco de corte, peneira, pão, vinagre, mola, bolsa faca, tempero para carne, graxa, navalha, termostato, pino, que alega que se caracterizam como insumos, uma vez que são equipamentos, ferramentas e materiais utilizados na atividade produtiva ou em máquinas com esta destinação.”*

*Ainda, nesta rubrica, o Relatório da decisão recorrida ainda narra a inconformidade da Recorrente que “defende que são legítimos os créditos em relação aos lubrificantes, correia, gás refrigerante, mangueira, lixa, graxa, anel, bobina, botão, chave, disco, disjuntor, eixo, fita isolante, fusível, lâmpada, reator, resistência, retentor, rolamento, sensor, tomada, válvula. Contesta, ainda, a glosa de etiqueta para fatiados, sacolas big bag, adesivo perdigão, folha plástica incolor, saco plástico, bolsa térmica, entre outros. Alega que alguns itens chegam a incorporar o produto final, como etiquetas para fatiados, adesivo perdigão, folha plástica incolor para envolver produtos.” (fls.3375 – ne.)*

*Ao ser julgado o recurso do contribuinte neste particular, a DRJ/FNS houve por bem em manter as glosas ao fundamento, em síntese, de que “as descrições dos produtos adquiridos, ao contrário do que entende a contribuinte, não se mostram suficientes para infirmar a natureza dos produtos, atribuída pelo CFOP consignado na nota fiscal correspondente, ou, tampouco, para demonstrar, para além de quaisquer dúvidas, que se refiram a produtos utilizados como insumo.”*

*Tenho, todavia, que aqui merece reforma a decisão prolatada, pois que todos os itens descritos acima, concedem, à toda evidência, o direito de crédito na condição de insumo, não sendo eventual imputação equivocada no CFOP que irá desnaturar a verdadeira natureza ou emprego do bem ou serviço em questão, não podendo sobrepor-se a forma à essência. (g.n.)*

A divergência também aqui é evidente, e deve ser solucionada, pelo mesmo motivo, em favor da tese já encartada no acórdão recorrido. Além das ementas de decisões já reproduzidas, as quais adotaram a tese da necessidade/imprescindibilidade do insumo para a produção do produto final ou para a prestação do serviço, cite-se, ainda, a seguinte ementa de acórdão prolatado por esta mesma CSRF:

*CONCEITO DE INSUMO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS E NÃO DA LEGISLAÇÃO DO IPI OU DO IRPJ. A legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios para a conceituação de insumos para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ. CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS N 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL. 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 (Leis nºs 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. EMPRESA DE FABRICAÇÃO DE MÓVEIS. CRÉDITOS RECONHECIDOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. INSUMOS. Tratando-se de uma empresa fabricante de móveis, foram reconhecidos créditos com relação à aquisição de materiais para manutenção de máquinas. **Os gastos incorridos na aquisição de materiais para manutenção de máquinas são necessários e imprescindíveis à atividade produtiva da contribuinte, inserindo no conceito de insumo previsto no inciso II do artigo 3o da Lei n o 10.833/2003.** (Acórdão nº 9303-003.079, de 13/08/2014).*

Também aqui deve-se conhecer do recurso especial, mas lhe negar provimento.

- 3) Terceira divergência: **CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÕES DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO DE PIS/PASEP E COFINS (E A POSSIBILIDADE DE SUA MANUTENÇÃO COMO CRÉDITO PRESUMIDO) E SOBRE AQUISIÇÃO DE INSUMOS JUNTO A PESSOAS JURÍDICAS E QUE DEVERIAM TER OCORRIDO COM SUSPENSÃO OBRIGATÓRIA DE PIS/PASEP E COFINS, A TEOR DOS ARTIGOS 8º, 9º E 15 DA LEI Nº 10.925/2004.**

Antes de confrontar os entendimentos esposados no acórdão recorrido e no paradigma, cabe esclarecer o seguinte: a) parte dos créditos glosados pela fiscalização referem-se a produtos adquiridos para revenda tributados com alíquota zero de PIS/Cofins (informados na Ficha 16A – Linha 01 do Dacon); e b) parte refere-se à aquisição de insumos a pessoas jurídicas que deveria ter ocorrido com suspensão obrigatória de PIS/Cofins, nos termos dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004 (na Informação Fiscal de fls. 3196 e ss., a fiscalização sustenta que, caso o vendedor tenha apurado e recolhido o PIS e a Cofins sobre tais vendas, incorreu em pagamento indevido. E pagamento indevido não dá direito ao crédito para o comprador, mas à repetição de indébito para o vendedor). Não obstante tenha concordado que as aquisições com suspensão não podem gerar direito a créditos, concedeu-se, alternativamente, o crédito presumido de PIS/Cofins.

Nessas matérias, entendeu a Câmara baixa que a contribuinte faria jus ao crédito:

*Enfrentando cada um dos argumentos, tenho que assiste razão à DRJ/FNS quando não acata a irresignação do contribuinte quanto a supostos erros nas classificações fiscais adotadas pela autoridade fiscal, pois que a Recorrente não contrapôs o trabalho de alocação dos produtos aos fundamentos legais que reduziram a 0% as alíquotas dos produtos, limitando-se em afirmar estar incorreta a classificação. Do mesmo modo, no tocante ao simples argumento de que tais bens são “insumos” e como tal devem conceder o direito ao crédito, entendo que não é suficiente para concedê-lo, pois que no caso em concreto, não é a noção de insumo que o concederá, mas sim, o fato de se permitir o desconto do crédito e a sua manutenção sobre aquisições gravadas com alíquota zero que determinará o direito aplicável.*

(...)

*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.*

No acórdão paradigma de nº 3403-002.469, de 24/09/2013, prolatado por outra Turma de Julgamento, o entendimento foi o oposto: é vedado o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento das contribuições, o que inclui a tributação à alíquota zero (embora tenha sido objeto de recursos especiais interpostos pela PFN e pela contribuinte, a decisão, quanto à matéria em referência, continua hígida).

Comprovada a divergência, entendemos que não há outra solução a ser conferida ao caso, senão a de aplicar, pura e simplesmente, o que as próprias Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, já estabelecem no inciso II do §2º do art. 3º: não dá direito ao crédito de PIS/Cofins a 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.

Aqui, portanto, o recurso especial interposto pela PFN deve ser conhecido e provido.

O último tema proposto neste item diz com as aquisições de insumos a pessoas jurídicas que deveriam ter ocorrido com suspensão obrigatória do PIS/Cofins. No acórdão recorrido, teve o seguinte tratamento:

*Com esse entendimento, tenho que estando atendidas as condições para que as operações fossem suspensas da incidência de PIS e de COFINS, efetivamente assim elas ocorreram para os efeitos tributários, ainda que “financeiramente” as partes não tenham, eventualmente, previsto os seus impactos nos seus orçamentos comerciais. Acaso tivesse os fornecedores sido autuados por terem aplicado a suspensão e a Administração as estivesse exigindo o tributo, meu entendimento afastaria a exigência tributária, por óbvio.*

*Neste sentido, tenho que agiu acertadamente a Administração ao proceder à glosa dos créditos tomados pela Recorrente à alíquota de 3,65% e 7,60%, para o PIS e à COFINS, respectivamente, pois que não se contesta nos autos que as operações preenchiam cumulativamente os requisitos dos incisos I, II e III, do art. 9º, em questão.*

*Porém, tenho que a glosa não poderia ser integral, pois que o crédito presumido era um direito da Recorrente, decorrente justamente do mecanismo que estava sendo regulado pela própria Lei nº 10.925/2004. Basta cotejar os preceitos legais em questão (arts. 8º e 9º, citados). Portanto, deveria ter sido glosado apenas o excedente em relação ao crédito presumido que a Recorrente fazia jus em tais aquisições, pois as mesmas estão amparadas pelo §1º, do art. 8º, da mesma Lei nº 10.925/2004, in verbis:*

*(...)*

*Esse direito, aliás, ficou expresso no próprio voto da DRJ, objeto do Recurso, quando estampou o seguinte:*

*A recorrente, alternativamente, solicitou que fosse reconhecido a procedência parcial do crédito, mediante aplicação do percentual do crédito presumido. No entanto, não há como ora acolher esse pleito, dado o firmado no item 4 deste voto.*

*Por sua vez, o item 4, a que se reporta o excerto da DRJ, afirma que a instância de piso apenas analisou o direito ao crédito que estivesse informado na “linha correta” da DACON. Em tal tópico do acórdão recorrido, extrai-se esse entendimento no sentido de que tal decisão adotou como premissa que “no presente feito, somente será analisada a procedência dos créditos cujas bases de cálculo tenham sido corretamente informadas em Dacon”. Ou seja, aqui a DRJ entendeu que haveria o direito, mas não o concedeu porque não estava informado na linha incorreta da DACON.*

*Todavia, considerando meu entendimento de que não é a DACON que cria o crédito (como já mencionado quando aqui neste voto analisei o crédito referente à Energia Elétrica), mas sim o crédito nasce na “relação jurídica de direito ao crédito”, por sua vez decorrente da operação comercial de aquisição realizada e do respectivo enquadramento legal pertinente, tenho que a recomposição do cálculo do crédito, que decorrerá do cumprimento deste julgado, comporta perfeitamente o cálculo do crédito presumido das aquisições feitas nas operações que se deram com “suspensão”, nos termos do art. 9º.*

*E isto porque tenho que este fato retrata um direito da Recorrente de que tais operações lhe concedessem o crédito presumido, nos termos dos art. 8º, §1º, e 9º, ambos da Lei nº 10/925/2004.*

***Com efeito, merece parcial provimento o recurso voluntário nesse particular, para reconstituir parcialmente a glosa, até o limite do crédito presumido, nos termos do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, inclusive no tocante ao percentual da alíquota conforme definido nesse julgado, e também produzindo efeitos nos períodos contíguos a este, se for o caso.***

A Turma entendeu que, de fato, não cabia o crédito em face da suspensão, mas cabia a concessão do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, motivo por que propôs apenas a glosa parcial, não integral, do crédito aproveitado pela

contribuinte, até o limite do presumido a que, entendeu, esta teria direito. Este, na verdade, é que, de fato, constitui o tema divergente.

Já no **acórdão paradigma**, assim consignou o relator no item 5.8 do seu voto (“Aquisições de produtos à alíquota zero das contribuições”):

*No que se refere à alegação de que na aquisição de produtos agropecuários, o crédito deveria ser mantido, ao menos, no sentido de outorgar aquele presumido previsto nas operações do art. 8º da Lei no 10.925/2004, a DRJ destacou que é condição para o aproveitamento dos créditos a informação correta em DACON, o que não ocorreu no presente caso. A DRJ volta, depois, a tratar do tema quando analisa o crédito presumido (e aqui se fará o mesmo).*

*Assim, nesse tópico, mantém-se a glosa, na mesma linha da decisão de piso. (g.n.)*

A glosa de que fala ao final é, obviamente, do crédito referente às aquisições de insumos tributados à alíquota zero. O relator do **acórdão recorrido** apenas reproduziu o entendimento da DRJ, mas, ao tratar do crédito presumido, embora tenha dito que faria, nada falou a respeito das informações no Dacon:

#### *5.15. Crédito presumido de atividade agroindustrial*

*Em relação ao crédito presumido de atividade agroindustrial, informa o fisco que houve aplicação incorreta da alíquota de 60% (o correto seria 35%) a diversas aquisições de produtos classificados em códigos da NCM não contemplados no comando legal (art. 8º da Lei no 10.925/2004), inclusão de aquisições que não se enquadram no conceito de insumo (como animais reprodutores, animais para lactação, animais para recria, lenha, retentores e laudos técnicos), e inclusão de insumos sujeitos a alíquota zero (pintos de 1 dia).*

*A recorrente alega que o cômputo da alíquota deve ser feito em relação ao produto fabricado e não em relação ao insumo adquirido, e que os bens são de fato utilizados no processo produtivo (animais reprodutores e de lactação, para preparar outros animais para abate; lenha para fornos destinados a produzir copa, salame, etc; retentores como partes e peças de máquinas usadas na produção; e laudos técnicos para manutenção da qualidade e higiene na linha de produção).*

*O art. 8º da Lei no 10.925/2004 dispõe que as pessoas jurídicas que produzam determinadas mercadorias (que arrola no caput do artigo), destinadas à alimentação humana ou animal, podem deduzir das contribuições (Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins), devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do art. 3º das Leis no 10.637/2002 e 10.833/2003 (insumos), adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, residente ou domiciliada no País.*

*No § 3º do referido art. 8º, estabelece-se que o montante do crédito presumido será determinado mediante aplicação, sobre o valor das aquisições, de alíquota correspondente a: (a) 60% da prevista na legislação das contribuições, 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; e (b) de 35% da prevista na legislação das contribuições, para os demais produtos.*

*Na letra da lei:*

*(...)*

*Vê-se, pelas glosas, que o fisco aplicou as alíquotas conforme os insumos adquiridos. Contudo, a recorrente alega que o cômputo da alíquota deve ser feito em relação ao produto fabricado e não em relação ao insumo adquirido.*

*Assim, deve-se iniciar a análise da questão pela alíquota aplicável.*

*A literalidade da lei realmente abre possibilidade às duas linhas de entendimento, pelo que deve se buscar qual é a interpretação que se coaduna ao sistema, mantendo-o lógico, coerente e harmônico.*

*Tal tarefa foi recentemente empreendida nesta turma, que unanimemente chegou à conclusão que:*

*“O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei no 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei no 10.833/03 em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo”.*

*(Acórdão no 3403002.281, Rel Conselheiro Marcos Tranchesini Ortiz, unânime, sessão de 25.jun.2013) (grifo nosso)*

*É conveniente transcrever parte do raciocínio empreendido, para que reste nítida a coerência argumentativa da linha adotada:*

*“Originalmente, o crédito presumido da agroindústria no regime não cumulativo de apuração do PIS e da COFINS foi previsto nas próprias Leis no. 10.637/02 e 10.833/03, nos §§10 e 5º de seus respectivos artigos 3ºs. Como se trata de um segmento cujos insumos provêm em larga escala de fornecedores pessoas físicas – que, por não serem contribuintes das exações, não proporcionariam crédito à agroindústria adquirente – a solução encontrada pelo legislador para minimizar a cumulatividade da cadeia foi a outorga do crédito presumido. Pretendia-se, na ocasião, compensar o industrial pelo PIS e pela COFINS incidentes sobre os insumos da produção agrícola – fertilizantes, defensivos, sementes etc. – e acumulados no preço dos produtos agrícolas e pecuários.*

*Como esse foi o propósito por trás da instituição do crédito presumido – neutralizar a incidência do PIS e da COFINS acumulada no preço dos gêneros agrícolas – não faria sentido que o valor do benefício variasse em função do produto em cuja fabricação a indústria o empregasse. Aliás, seria até anti-isonômico se fosse assim. Daí porque as Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03 o concediam em alíquota única. Se os adquirisse de pessoas físicas, a agroindústria apropriaria sempre o mesmo percentual, independentemente da espécie de produto em que fossem aplicados.*

*A estipulação de mais de um percentual para apuração do crédito presumido foi obra da Lei no. 10.925/04 que, simultaneamente, também reduziu a zero a alíquota do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita de venda dos principais insumos da atividade agrícola.*

*Entraram na lista de produtos favorecidos com esta última medida adubos e fertilizantes, defensivos agropecuários, sementes e mudas destinadas ao plantio, corretivo de solo de origem mineral, inoculantes agrícolas etc. (artigo 1o).*

*Ora, se os insumos aplicados na agricultura e na pecuária já não são gravados pelo PIS e pela COFINS e, portanto, se o preço praticado pelo produtor rural pessoa física já não contém o encargo tributário, qual a justificativa para a manutenção do crédito presumido à agroindústria? Se o benefício perseguia compensar o setor pelo acúmulo de PIS e de COFINS no preço dos gêneros agrícolas, como explica-lo depois de reduzida a zero a alíquota dos insumos aplicados à produção?*

*A verdade é que, com o advento da Lei no. 10.925/04, o crédito presumido da agroindústria passou a servir a uma finalidade diversa da que presidiu a sua instituição. Como já não era preciso compensar incidências em etapas anteriores da cadeia, o legislador veiculou verdadeiro incentivo fiscal através do crédito presumido. Nesse sentido, veja-se trecho da Exposição de Motivos da MP no. 183, cuja conversão originou a Lei no. 10.925/04:*

*‘4. Desse acordo, que traz grandes novidades para o setor, decorreu a introdução dos dispositivos acima mencionados, que, se convertidos em Lei, teriam os seguintes efeitos: a) redução a zero das alíquotas incidentes sobre fertilizantes e defensivos agropecuários, suas matérias-primas, bem assim sementes para semeadura; b) em contrapartida, extinção do crédito presumido, atribuído à agroindústria e aos cerealistas, relativamente às aquisições feitas de pessoas físicas.*

*5. Cumpre esclarecer que o mencionado crédito presumido foi instituído com a única finalidade de anular a acumulação do PIS e da COFINS nos preços dos produtos dos agricultores e pecuaristas pessoas físicas, dado que estes não são contribuintes dessas contribuições, evitando-se, assim, que dita acumulação repercutisse nas fases subsequentes da cadeia de produção e comercialização de alimentos.*

*6. Com a redução a zero dos mencionados insumos, por decorrência lógica, haveria de se extinguir o crédito presumido, por afastada sua fundamentação econômica, pois, do contrário, estar-se-ia perante um benefício fiscal, o que contraria a Lei de Responsabilidade Fiscal.'*

*Como se vê, o crédito presumido em análise assumiu, com o advento da Lei no. 10.925/04, ares de um verdadeiro incentivo e, como medida de política extrafiscal, passou a não haver impedimento a que o legislador favorecesse os diversos setores da agroindústria com benefícios de montante distinto. Nada impedia, pois, que o valor do crédito presumido variasse não mais em função do insumo (origem vegetal ou animal) e, sim, em função do produto (origem vegetal ou animal).*

*Enquanto o crédito presumido servia ao propósito de eliminar a cumulatividade do PIS e da COFINS na cadeia agrícola, a lei de regência o concedia em percentual único, não importando em qual gênero alimentício o insumo fosse empregado.*

*Depois, a partir do instante em que o instituto revestiu caráter de incentivo, a lei passou a outorgá-lo em diferentes montantes, conforme, o texto mesmo diz, o “produto” tenha esta ou aquela natureza.”*

*Assim, entende-se aqui também cabível a concessão do crédito presumido mediante a aplicação das alíquotas de 60% ou 35% em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.*

Esclareça-se que, em ambos os acórdãos (recorrido e paradigma), não houve o reconhecimento do crédito quando a venda do insumo ao comprador se dá com suspensão do PIS/Cofins. O que houve foi que, **no acórdão recorrido**, a despeito do erro de preenchimento do Dacon, conferiu-se o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, enquanto que, **no acórdão paradigma**, quando se tratou do mesmo crédito, nada se falou a respeito.

Concluindo: no que respeita aos erros de preenchimento do Dacon como fato a obstar ou não a concessão do crédito presumido, não há como conhecer do recurso, uma vez que não constituiu tema abordado no acórdão paradigma quando tratou da matéria.

Ante o exposto, conheço em parte do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, para dar-lhe parcial provimento, **apenas para afastar o direito ao crédito de PIS/Cofins sobre as aquisições de bens ou serviços tributados à alíquota zero.**

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Processo nº 16349.000277/2009-88  
Acórdão n.º **9303-004.343**

**CSRF-T3**  
Fl. 3.834

---