



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.720336/2010-29
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3001-002.036 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 14 de outubro de 2021
Recorrente CAMANOR PRODUTOS MARINHOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

ALEGAÇÕES ESTRANHAS À LIDE. NÃO CONHECIMENTO

Não devem ser conhecidas as alegações de defesa que não guardam relação com a controvérsia debatida nos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

FRETES. BENS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS

O frete incorrido na compra de bens integra o seu custo de aquisição. Assim, haverá direito a crédito, quando a operação de compra do bem transportado estiver prevista em alguma das hipóteses de creditamento do art. 3º da Lei nº 10.637/02, tais como, aquisições para revenda (inciso I) e para aplicação no processo produtivo ou prestação de serviço (inciso II).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecidos os argumentos que pleitearam a reversão de glosas dos créditos presumidos de IPI do art. 1º da Lei nº 9.363/96, e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas de fretes no transporte de insumos tributados à alíquota zero.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira e Sabrina Coutinho Barbosa.

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

“Cuidam os autos de Pedido Eletrônico de Ressarcimento de crédito de PIS Não-Cumulativo Exportação, apurada no 1º trimestre de 2006, no valor de R\$ 38.885,33.

O Despacho Decisório deferiu parcialmente o pedido apresentado.

Inconformada, a empresa apresentou manifestação de inconformidade sob os seguintes argumentos, em síntese:

DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A fiscalização afirma, **item "3" do Termo de Informação Fiscal, que a sistemática não-cumulativa das contribuições para para o PIS foi construída a partir de um mecanismo de apuração de créditos decorrentes dos custos suportados pela contribuinte. No entanto, em seguida, a fiscalização acusa que a contribuinte teria apurado créditos que não são decorrentes dos custos suportados no processo de produção. Daí o motivo da cobrança e deste recurso.**

O fato é que, no item "4" e seus subitens do Termo de Informação Fiscal, a fiscalização glosou (excluiu) itens listados pela contribuinte como custos do processo produtivo. A fiscalização não os aceitou, afastando o enquadramento como custo de produção. Apesar disto, a contribuinte entende que tais itens glosados são efetivamente utilizados diretamente no processo produtivo do camarão que foi exportado, gerando, sim, direito ao crédito apurado, e, por isso, apresenta-se este manifesto de inconformidade para discutir a questão.

Desde logo, transcrevemos o seguinte precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a fim de estabelecer as premissas do órgão maior administrativo tributário e demonstrar o equívoco da DRF/Natal.

DAS GLOSAS (Exclusões de créditos legitimamente apurados)

Pois bem, no **item "4" do Termo de Informação Fiscal** (Glosa de bens utilizados como insumos) *o fiscal registrou* que a empresa, que atua no segmento de criação, beneficiamento e comercialização de camarão, pleiteou créditos relativos à aquisição de produtos que considera intermediários em seu processo de produção. Por isso as glosas dos produtos e serviços que relacionou o fiscal são equivocadas.

Em manifestação preliminar, na época da fiscalização, a contribuinte já tinha informado e justificado a utilização dos referidos produtos em sua produção, com atuação direta sobre o camarão exportado, sob pena do camarão produzido não ter as características próprias específicas exigidas pelos países estrangeiros, inclusive quanto ao tamanho, cor, aspecto etc.

Observa-se na legislação de regência que as glosas invocadas pela fiscalização com base em normas infralegais não prosperam, pois não é o escopo da *mens legis*.

Como se vê da leitura da regra-matriz do direito ao crédito, o benefício está expressamente dirigido ao insumo utilizado na produção pelo produtor e não apenas para o insumo utilizado na fabricação pela empresa fabricante ou industrial.

Destacamos que o ciclo produtivo do camarão é composto de etapas uníssonas que se agregam para formar o todo: a) preparar os viveiros e terreno para desenvolver o crescimento das pós-larvas de camarão; b) Alimentação das pós-larvas saídas do laboratório e transportadas para a empresa onde são armazenadas em tanques "pré-berçários" para alimentação (5 a 15 dias); c) Manutenção dos animais juvenis em viveiros de "pré-engorda" onde permanecem um curto período (25 a 35 dias); d) Engorda dos camarões em viveiro próprio onde os animais permanecem em viveiros até a etapa de despesca, sendo acompanhado o desenvolvimento da pós-larva, considerando alimentação própria, exames, incentivo a alimentação natural com a

proliferação controlada e incentivada de algas etc; e) Efetivação do processo de despesa do camarão adulto; f) Realização de processo de conservação da qualidade do camarão, através de submersão do produto em substância química inofensiva para o homem (metabissulfito), que passa a se incorporar ao produto e é uma etapa típica do aperfeiçoamento para consumo humano; g) Procedimento de melhoramento do produto, através de controle de qualidade e lavagens, congelamento e embrulho do crustáceo, sendo devidamente embalado, momento em que ocorre o termo do ciclo produtivo e o produto passa a estar pronto para exportação.

Mercadorias recebidas em Doação/Bonificação

A contribuinte adquiriu grandes quantidades de produtos e em razão destas aquisições, como resultado destas compras, teve direito a bônus de produtos extras como benefício pela fidelidade e dimensionamento das compras que efetuou, de modo que a bonificação não se mostra totalmente "grátis", não sendo uma doação pura e simples, haveria o direito de crédito, sob pena de se desvirtuar o instituto de desoneração - não-cumulatividade. Há de se caracterizar a operação como bonificação ou desconto comercial, desconto incondicional, pois vinculado a todas as operações de compra e venda envolvendo as partes.

Deve prevalecer a verdade real como tantas vezes os órgãos julgadores têm ponderado. Vejamos por analogia o seguinte sobre este princípio, inclusive sob o crivo de entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), antigo Conselho de Contribuintes, onde se colhe a compreensão de que importa a verdade real sempre.

Logo, não é de se concluir que as mercadorias recebidas em bonificação constituam receitas sujeitas à tributação pelas contribuições do PIS e COFINS apuradas na sistemática não-cumulativa, inclusive pelo fato de no caso concreto já ter havido uma glosa irregular dos créditos que não geraram resultados positivos, eis que creditado e debitado, e, ainda, querer se tributar as bonificações, um *bis in idem fiscalizatório — excluir os créditos e cobrar os bônus recebidos, tributando-os.*

Notas fiscais emitidas com suspensão

Neste ponto, o fisco está, mais uma vez, totalmente equivocado, inclusive pelo fato de não apontar em qualquer parte do relatório documentos não juntados ou créditos glosados por este motivo. Em suma, o fisco não aponta onde estaria o crédito apurado que tem de ser glosado por tal fundamento de glosa.

Não apresentação de documentos comprobatórios

Neste ponto, o fisco está, mais uma vez, totalmente equivocado, inclusive pelo fato de não apontar em qualquer parte do relatório quais seriam os documentos não juntados ou apresentados para motivar os créditos glosados por este motivo.

Produtos sujeitos à alíquota zero

A fiscalização lembra que as hipóteses de aquisição de insumos isentos utilizados em produtos com saídas sujeitas ao pagamento, como o camarão, devem ter direito de efetuar o creditamento, pelo que deve ser revisada a autuação.

DA PROVA PERICIAL TÉCNICA

Há necessidade de se apurar tecnicamente como vem a ser o processo produtivo promovido pela impugnante, esclarecendo do ponto de vista científico, acadêmico e doutrinário toda a cadeia produtiva desenvolvida nas dependências da contribuinte, onde ela se inicia e em que ponto é finalizada, bem como delineando a importância e interação dos produtos glosados e a ação que tais produtos exercem na produção do camarão, para atestar, ou não, se a ação é direta ou indireta, pois discordamos que a

interferência seja meramente indireta, sob pena de não se ter o produto nas condições, qualidades e tamanhos necessários para o produto exportado.

Por isso, entendemos ser necessária a realização de perícia técnica a ser trabalhada pelo profissional competente para trazer aos autos, de modo técnico, estes elementos imprescindíveis para o julgamento da causa, sendo a **Ciência da "Engenharia de Pesca"** o norte para se colher as respectivas diretrizes e respostas conclusivas, assim sendo necessária a realização da referida perícia por meio de um "Engenheiro de Pesca" devidamente registrado no Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura (CREA).

Por sua vez, impõe-se, a título acessório, a produção de prova pericial técnica para demonstração do equívoco nas glosas do ponto de vista contábil e escritural, quando a contribuinte impugnante, mesmo com as supostas glosas, *continua a apresentar crédito em DACON*. Ademais, os créditos de bonificação também não geraram saldos.

Ante o exposto, requer a reforma do despacho decisório no ponto em que não concedeu o direito da contribuinte, afastando-se toda e qualquer ordem de cobrança e considerar a compensação como realizada.”

A DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente e o Acórdão n.º 03-080.758 foi assim ementado:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO DO BEM FABRICADO/PRODUZIDO.

Geram crédito de PIS e Cofins, descontáveis do valor devido da contribuição e compensáveis, as aquisições de qualquer bem que sofra alteração, 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.

No que se refere às despesas com serviços, o termo “insumo” também não pode ser interpretado como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão-somente aqueles que efetivamente se aplicaram ou consumiram diretamente na produção dos bens fabricados/produzidos pelo interessado, ou, ainda, que se aplicaram ou consumiram nos serviços prestados pela empresa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ENTENDIMENTO DA RFB EXPRESSO EM ATOS NORMATIVOS.

Cabe ao Poder Judiciário se manifestar sobre a ilegalidade das normas, por força do princípio da unidade jurisdicional. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, o julgador deve observar o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

DECISÕES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. EFEITOS.

As Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF são normas complementares das leis quando a lei atribui eficácia normativa e as decisões judiciais, no caso, só tem efeito *inter partes* e não *erga omnes*.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo demonstrar, por meio de provas hábeis, a composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INSUFICIÊNCIA DO CRÉDITO.

A compensação de créditos tributários só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo; no caso, o pretense crédito da empresa é insuficiente para homologar integralmente a compensação declarada.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará a realização de diligência e/ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

O contribuinte interpôs recurso voluntário.

Inicia, insurgindo-se contra uma glosa de créditos presumidos de IPI, que teriam sido apurados à luz da Lei n.º 9.363/96, diferentemente do que foi o fundamento da glosa indicado no Termo de Informação Fiscal e Despacho Decisório, qual seja, glosa de créditos de PIS não cumulativo exportação do 3º trimestre de 2006, apurados de acordo com a Lei n.º 10.637/02.

Em tópico seguinte, todavia, refere-se à Lei n.º 10.637/02, para sustentar o registro de créditos sobre fretes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Relator.

Trata-se de Pedidos de Ressarcimento (PER) de PIS não cumulativo exportação do 3º trimestre de 2006, ao qual foram vinculadas Declarações de Compensação (DCOMP).

O PER foi parcialmente deferido e as DCOMP homologadas até o limite do crédito reconhecido. O “Despacho Decisório” (fls. 441 a 443) fundamentou-se no “Termo de Informação Fiscal” - TIF (fls. 418 a 434), que discorre sobre o trabalho fiscal e as glosas de créditos de PIS.

O TIF apresenta quadros com os insumos e sua destinação e os meses em que os respectivos créditos foram registrados. Em seguida, o “Detalhamento dos Produtos e Serviços Glosados” e a seguinte legenda, com indicação dos motivos que levaram às glosas:

“(. .)

(1) Não se enquadra no conceito de insumo/não utilizado como insumo.

(2) Falta de escrituração da nota fiscal.

(3) Bonificação.

(4) Notas fiscais emitidas com suspensão nos termos da IN 466/2004 (Lei 10.865/2004).

(5) Não apresentou os documentos comprobatórios.

(6) Produto sujeito à alíquota zero, nos termos da Lei n.º 10.925/2004, artigo 1º, inciso I (adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da TIPI).

(7) Produto sujeito à alíquota zero, nos termos da Lei n.º 10.925/2004, artigo primeiro, inciso IV (corretivo de solo de origem mineral classificado no capítulo 25, da TIPI).

(8) Produto sujeito à alíquota zero, nos termos do inciso I do artigo 1º dos Decretos n.º 5.127/2004, e n.º 5.821/2006 (produtos químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, relacionados no Anexo I destes Decretos).

(9) Frete pago na aquisição de bens adquiridos à alíquota zero ou não enquadrados no conceito de insumos.

(10) Diferença entre os valores dos Bens para Revenda informados no Dacon e os valores do somatório da relação de notas fiscais apresentadas pelo contribuinte.

(. . .)”

Em seguida, dispõe sobre as glosas, por meio dos seguintes tópicos:

- “4.1 – Glosa de Bens que não se enquadram no conceito de insumos”
- “4.1.1 – Glosa de combustíveis”
- “4.1.2 – Glosa dos demais produtos”
- “4.2 – Mercadorias recebidas em Doação/Bonificação”
- “4.2.1 – Receitas não Operacionais”
- “4.2.2 – Aproveitamento dos Créditos”
- “4.3 - Notas fiscais emitidas com suspensão”
- “4.4 – “Não apresentação de documentos comprobatórios”
- “4.5 - Produto sujeito à alíquota zero”
- “4.6 – Fretes na aquisição de bens”

A auditoria foi realizada à luz do art. 3º da Lei n.º 10.637/02 e art. 66 da IN SRF n.º 247/02 e 404/04, que dispõem sobre o desconto de créditos, no âmbito do regime não cumulativo do PIS e da COFINS.

Na manifestação de inconformidade (fls. 447 a 475), a recorrente se apresenta como produtora de camarão e contesta cada um dos tópicos do TIF, à luz do art. 3º da Lei n.º 10.637/02.

A DRJ não acatou os argumentos e ratificou o Despacho Decisório. Mais uma vez, a base legal adotada foi o art. 3º da Lei n.º 10.637/02, notadamente o inciso II, que dispõe sobre créditos de insumos aplicados no processo industrial.

Então, foi interposto recurso voluntário.

Conforme até então exposto, a controvérsia diz respeito à legitimidade do desconto de créditos PIS, apurados de acordo com o art. 3º da Lei n.º 10.637/02. Entretanto, ao contrário do que apresentou em sua manifestação de inconformidade, o recurso é centrado na defesa dos créditos previstos no art. 1º da Lei n.º 9.363/96, como segue (fl. 528):

“(. . .)

Importa, neste íterim, pontuar os aspectos iniciais de todo o caso. Pois bem, a contribuinte – por força de suas exportações e nos termos do art. 1º da Lei 9.363/1996 –, apurou créditos “*presumidos de IPI*” (*ficção jurídica criada pela norma sobredita*) para fins de desonerar o produto nacional por ela exportado (camarões beneficiados) das contribuições do PIS e COFINS, com o escopo de evitar a “*exportação de tributos*”, silogismo aplicável em razão da certeza de que os produtos adquiridos para

a produção se encontram onerados por tais tributos na sequência lógica de toda cadeia produtiva, ainda que, eventualmente, não haja a incidência dos referidos tributos (PIS e COFINS) na última aquisição.

(. . .)

A contribuinte entende que apurou corretamente os créditos a que faz jus, na forma do art. 1º da Lei nº 9.363/1996, que reza:

Art. 1º **A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados**, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares n.ºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, **incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.**

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, nos casos de venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação para o exterior.

(. . .)”

Então, consigna que o Fisco teria efetuado as glosas, porque entendeu que as compras não poderiam ser consideradas como MP, PI ou ME, nos termos do dispositivo legal acima transcrito:

“(. . .)

O fisco fundamenta sua tese alegando que a maior parte dos insumos utilizados pela contribuinte não seriam utilizados em sua produção (processo produtivo industrial – conceito que seria extraído do Regulamento do IPI), sendo pertinentes a uma fase anterior a de industrialização (cultivo do camarão – atividade agrícola). Ou seja, seriam insumos da atividade primária de cultivo do camarão, seriam os insumos do camarão *in natura*, sendo este apenas (o camarão *in natura* a ser beneficiado) o insumo industrial.

O fisco, ainda, supõe que a contribuinte teria relacionado a compra de alguns produtos não compreendidos no conceito de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), o que, em verdade, da leitura dos fundamentos da fiscalização, está intimamente ligado ao entendimento de que haveria uma fase *“isolada”* anterior a de industrialização (cultivo do camarão – atividade agrícola), portanto tudo que seja referente a dita etapa não seria MP, PI ou ME.

Em resumo, os créditos apurados e excluídos pelo fisco foram glosados por se entender que as aquisições a seguir não estão compreendidas no conceito de MP, PI e ME, ou são pertinentes a insumos da atividade agrícola:

(. . .)”

E no trecho abaixo reproduzido, sintetiza seus argumentos de defesa:

“(. . .)

FUNDAMENTOS RECURSAIS

(. . .)

Eis a hipótese dos autos, haja vista que **não se concorda com as glosas**, posto que as aquisições excluídas são, sim, abrangidas pelo conceito de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), portanto ensejando direito ao creditamento (Lei 9.363/1996, art. 1º), notadamente pelo fato de não existir uma fase dissociada, chamada de “atividade agrícola de cultivo de camarão”, mas sim uma linha de produção industrial culminando no beneficiamento

de produto industrial (inclusive, vale dizer que o camarão consta da TIPI) com a maturação e controle de qualidade e aperfeiçoamento dos camarões imediatamente na sua etapa inicial quando os camarões (já em fase de seletividade) sofrem processo de engorda dentro dos viveiros, inclusive passando do estágio de pós-larvas para camarões adultos com peso e medida controlados rigidamente mediante controle de qualidade necessário para fins de exportação, até a fase final de acondicionamento e embalagem, tudo caracterizador de processo industrial.

(. . .)”

Em seguida, inicia a contestação de cada uma das glosas, individualmente, seguindo à anteriormente citada legenda do quadro de créditos aproveitados, que indica os motivos das glosas (TIF, fl. 424).

Nos itens “*Do creditamento das MP, PI e ME do processo produtivo de camarões*” e “*Impugnação específica das glosas de código 1*”, descreve o processo produtivo e defende que os bens incluídos pelo Fisco no quadro “Detalhamento dos Produtos e Serviços Glosados” constituem insumos, porém não para fins de enquadramento no inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.637/02, mas nos de MP, MI e ME do art. 1º da Lei n.º 9.363/96.

No item seguinte, combate as demais glosas, como segue:

“Impugnação específica das glosas de código “3”, “4”, “5”, “6”, “7” e “8””.

(. . .)

As glosas (8) e (4) são irrelevantes e entram no conceito restritivo de insumo, adotado pela Receita Federal, integrando, assim, a fundamentação realizada quanto a glosa (1).

Na glosa (4), a Fiscalização não esclareceu, com precisão, os motivos da glosa.

Na glosa (5), não há indicação dos supostos itens/insumos cujas notas fiscais não foram apresentadas, apontando o Fisco apenas o valor somatório final, sem individualizar quais foram os produtos que não foram comprovados. Há, aqui, flagrante violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Na glosa (9), se a lei permite o creditamento de frete, não pode o Fisco restringir o benefício com interpretações distorcidas. Aliás, na Solução de Consulta n.º 210, de 25 de junho de 2009, a Receita Federal assim se manifestou:

SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 210/2009 ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep. EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. MANUTENÇÃO. COMBUSTÍVEIS. FRETE. ARMAZENAGEM. (...) ***Geram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep apurada em regime não-cumulativo os dispêndios (...) com armazenagem de mercadoria e os dispêndios com o frete pago na aquisição de insumos.*** O transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, também enseja apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep. (...)

Com base nesse entendimento, a 3.ª Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais do CARF proferiu o Acórdão n.º 9303-006.871, sob relatoria da Conselheira ANDRADA MÁRCIO CANUTO NATAL, assim ementado:

Processo n.º 11080.722811/2009-85

Acórdão n.º 9303-006.871 – Sessão: 12/06/2018

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

SISTEMA NÃO CUMULATIVO DE APURAÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. INSUMOS. GASTOS COM TRANSPORTE. CUSTO DE

AQUISIÇÃO. AGREGAÇÃO. POSSIBILIDADE. INSUMO TRIBUTADO À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

Conforme Termo de Aprovação do Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), de 08 de maio de 2009, assim como legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, o custo de aquisição dos estoques compreende os gastos com o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os **custos de transporte**, seguro, manuseio e outros. (...)

Já a glosa (3) é pertinente à bonificação. O item não foi esclarecido em nenhum momento, isso é, a Fiscalização não deixou claro o motivo da glosa. Com efeito, a contribuinte, ora recorrente, adquiriu grandes quantidades de produtos e em razão destas aquisições, teve direito a bônus de produtos extras, estratégia dos fornecedores para fidelização da contribuinte para futuras aquisições. Dessa forma, não houve doação pura e simples, mas, sim, bônus que compuseram, de forma dimensionada, um grande volume de compras. A onerosidade encontra-se intrínseca à própria proposta de bonificação *“por volume de aquisições”*.

Cabe, aqui, destacar a posição da Receita Federal na Solução de Consulta n.º 23, de 18 de fevereiro de 2011, abaixo transcrita no que interessa:

SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 23/2011 – COFINS ASSUNTO: Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO. BONIFICAÇÕES.

As bonificações condicionadas ao volume de compras não configuram descontos incondicionais, e, portanto, não podem ser excluídas da receita bruta do vendedor para efeito de apuração da base de cálculo da Cofins. Para fins de apuração da Cofins, integra a base de cálculo as receitas decorrentes de bonificação condicionada, por se adequarem ao conceito de faturamento prescrito na legislação.

Logo, se a contribuinte adquiriu quantidades de produtos e em razão dessas aquisições, teve direito a bônus de produtos extras como benefício de fidelidade, inexistiu doação pura e simples, como defendido pela Fiscalização. Destarte, é de se concluir que as mercadorias recebidas em bonificação constituem receitas sujeitas à tributação pelas contribuições do PIS e COFINS, apuradas pela sistemática não-cumulativa.

(. . .)”

Aprecio a questão.

Para que não haja dúvida quanto ao escopo do processo em discussão, inicio com os “Dados iniciais” do PER (fl. 03) e ementa e trecho do relatório do Despacho Decisório (fl. 441):

PER – “Dados Iniciais”

PER/DCOMP 3.3		RFBIDREFINATR	
08.594.814/0001-03	38271.59262.040907.1.5.08-0429	Fis. 01	Página 1
Dados Iniciais			
Nome Empresarial: CAMANOR PRODUTOS MARINHOS LTDA			
Seqüencial: 005			
Data de Criação: 03/09/2007		Data de Transmissão: 04/09/2007	
Banco: 001	Agência: 4361	DV: 3	Nº Conta-Corrente: 9338 DV: 6
PER/DCOMP Retificador: SIM	Nº do PER/DCOMP Retificado: 29550.86182.100407.1.1.08-2499		
Optante Refis: NÃO			Data de Opção:
Optante Paes: NÃO	Data de Opção:		
Qualificação do Contribuinte: Outra Qualificação			
Pessoa Jurídica Extinta por Liquidação Voluntária: NÃO			
Tipo de Documento: Pedido de Ressarcimento			
Tipo de Crédito: PIS/PASEP Não-Cumulativo - Exportação			
Crédito Oriundo de Ação Judicial: NÃO	Nº Processo Trat. Manual: . / -		

Ementa do Despacho Decisório

“Ementa: **CRÉDITOS DE PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. EXPORTAÇÃO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DEFERIMENTO PARCIAL. DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO PARCIAL.**”

A pessoa jurídica pode solicitar o ressarcimento em dinheiro dos créditos decorrentes de receita de exportação que, até o final de cada trimestre do ano civil, não sejam utilizados na dedução ou compensação da própria Contribuição para o PIS.

O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

Dispositivos Legais: Lei n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional); Lei n.º 9.430/1996; Lei n.º 9.784/99; **Lei n.º 10.637/2002**; IN SRF n.º 600/2005 e IN RFB n.º 1.300/2012.

RELATÓRIO

O interessado acima identificado solicitou, por meio do Pedido de Ressarcimento n.º 38271.59262.040907.1.5.080429, devolução de valores relativos ao PIS não cumulativo exportação, relativo ao 3º trimestre de 2006, no montante de R\$ 29.999,98 (vinte e nove mil, novecentos e noventa e nove reais e noventa e oito centavos).

(...)" (g.n.)

De plano, reputo estranhas à presente lide e, por conseguinte, não conheço das alegações dos tópicos “*Do creditamento das MP, PI e ME do processo produtivo de camarões*” e “*Impugnação específica das glosas de código 1*”, que pleitearam a reversão de glosas de créditos presumidos de IPI, com fundamento no art. 1º da Lei n.º 9.363/96.

A glosa “(3) *Doação/Bonificação*” foi assim apresentada (fl. 428 e 429):

“4.2 – Mercadorias recebidas em Doação/Bonificação

Em abril de 2006 e nos meses seguintes, o contribuinte recebeu mercadorias em bonificação, por meio de notas fiscais próprias, principalmente ração animal. A partir de 2007, a quase totalidade da ração recebida da empresa Cargill foi em bonificação.

O contribuinte escriturou, em conta de receita, as mercadorias recebidas em bonificação, apurando os tributos devidos, mas aproveitou os créditos dessas aquisições, anulando os valores dos tributos pagos.

Intimado a justificar o aproveitamento dos créditos das mercadorias adquiridas em bonificação, o contribuinte respondeu que:

- A empresa creditava-se de PIS e de Cofins considerando-se que as mercadorias eram usadas na produção e seriam deduzidas do custo do produto;
- A cada mês de fechamento as mesmas notas creditadas eram debitadas de PIS e de Cofins por se tratarem de produtos que compõem o produto final tributado;
- Na apuração de PIS e Cofins de 2006 e 2007, as Notas Fiscais de bonificação que geraram os créditos também foram lançadas a débito nas planilhas de apuração de PIS e de Cofins; e
- Não houve prejuízo no cálculo do imposto.

4.2.1 – Receitas não Operacionais

As mercadorias em bonificação não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins quando se caracterizarem como descontos incondicionais e constarem discriminadas na própria nota fiscal de venda das mercadorias sobre a qual se concedeu a bonificação.

No caso em análise, as mercadorias em bonificação foram recebidas pelo contribuinte, por meio de notas fiscais próprias, escrituradas com o Código Fiscal de Operações e de Prestações –CFOP 2.910, com natureza da operação: Entrada de Bonificação, sem qualquer vinculação com uma operação de compra.

Mercadorias recebidas gratuitamente, em nota fiscal própria, sem vinculação com outra nota fiscal de compra, configuram doações cujos valores constituem receita sujeita à tributação pelo PIS e pela Cofins.

Nesse sentido é, também, o entendimento da SRRF da 9ª Região Fiscal, manifestado na Solução de Consulta nº 207, de 11/10/2011, da qual extraímos o trecho abaixo:

(...)

Conclusão

10. À vista do exposto, conclui-se que o valor relativo às mercadorias recebidas em doação constitui receita sujeita à tributação pelas contribuições PIS/Pasep e Cofins apuradas na sistemática não-cumulativa.”

(. . .)

Nesse sentido é, também, o entendimento da SRRF da 9ª Região Fiscal, manifestado na Solução de Consulta nº 11, de 22 de janeiro de 2007, da qual extraímos o trecho abaixo:

(. . .)

CONCLUSÃO

13. À vista do exposto, conclui-se que as mercadorias recebidas em bonificação não podem ser descontadas como crédito na sistemática da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. A base de cálculo dos créditos deve ser construída a partir do total líquido da Nota Fiscal de venda, que não inclui as mercadorias recebidas em bonificação.”

Vê-se que, ao contrário do alegado pela defesa, o motivo da glosa foi devidamente esclarecido. E que não constitui fundamento para a tomada de crédito o fato de ter tributado a receita registrada como contrapartida do lançamento contábil da mercadoria.

Com base na descrição da operação, admitiria o crédito, caso tivessem sido trazidas provas documentais de que fora calculado sobre o valor total da compra que motivou a concessão da bonificação e distribuído por todas mercadorias, incluindo as recebidas como bonificação. Saliento que este é o posicionamento da SC nº 11/07, mencionada pelo auditor.

Portanto, afastos todos argumentos de defesa relativos à glosa (3).

A recorrente argumenta que a glosa “(4) *Notas fiscais emitidas com suspensão nos termos da IN 466/2004 (Lei 10.865/2004)*” também não foi devidamente explicada. Mais uma vez, a alegação não procede, como segue:

“(. . .)

4.3 - Notas fiscais emitidas com suspensão

Ao adquirir a mercadoria o contribuinte já teve um desconto do PIS equivalente ao crédito solicitado.

O § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, com redação dada pela Lei nº 10.865/2004, veda o aproveitamento de créditos quando da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Assim, fica claro que os insumos adquiridos com suspensão não podem ser incluídos na base de cálculo dos créditos a serem descontados na apuração do PIS.

(. . .)”

Na glosa 5 (“Não apresentou os documentos comprobatórios”), aduz que não foram indicados os insumos cujas notas fiscais não foram apresentadas.

No “Demonstrativo de Apuração de Créditos de PIS” (fl. 413), elaborado a partir de dados fornecidos pela recorrente, constantes do SINTEGRA, DACON, livros contábeis e fiscais e notas fiscais, constam os totais mensais de bens utilizados como insumos, com identificação da natureza de cada um deles (ex: frete, gelo, hipoclorito de cálcio etc.). E também o montante total não comprovado. Naturalmente que o agente fiscal não poderia indicar a natureza dos bens para os quais nenhum comprovante foi entregue.

As glosas (6) e (7) não foram contestadas.

Sobre a glosa “(8) *Produto sujeito à alíquota zero, nos termos do inciso I do artigo 1º dos Decretos nº 5.127/2004, e nº 5.821/2006 (produtos químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, relacionados no Anexo I destes Decretos)*”, a recorrente limitou-se a consignar que “(. . .) *entram no conceito restritivo de insumo, adotado pela Receita Federal, integrando, assim, a fundamentação realizada quanto a glosa (1).*”

A glosa do tópico (1) foi combatida, com a alegação de que eram insumos, enquadrados nos conceitos de MP, ME e MI do art. 1º da Lei nº 9.363/96, a qual, conforme já exposto, versa sobre crédito presumido de IPI e não sobre a questão em debate nos autos, isto é, crédito de PIS, previsto no art. 3º da Lei nº 10.637/02.

Assim sendo, não conheço do argumento.

E, por fim, quanto à glosa 9, sustenta que a fiscalização não pode restringir um direito previsto em lei. Cita a SC nº 210/09 e o Acórdão CARF nº 9303-006.871.

Colaciono trecho do TIF (fl. 433):

TIF

“(. . .)

4.6 – Fretes na aquisição de bens

O frete pago na aquisição de bens gera créditos para a Cofins, nos termos do art. 3º, I, da Lei nº 10.833/2003, por integrar o custo dos produtos adquiridos.

Se os bens foram adquiridos à alíquota zero ou não enquadrados no conceito de insumos, não podem gerar créditos por fazer parte dos custos de bens em que não houve o pagamento da contribuição.

O § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, com redação dada pela Lei nº 10.865/2004, veda o aproveitamento de créditos quando da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

(. . .)”

De acordo com o §1º do art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/18), o frete integra o custo de aquisição da mercadoria. Assim, gerará direito a crédito, quando incorrido para transportar mercadoria para revenda (inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637/02) ou insumo para industrialização ou prestação de serviço (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02).

Portanto, concordo com a fiscalização, quando não admite crédito, pelo fato de não ter transportado bem não classificado como insumo. Cumpre relembrar que a recorrente não defendeu o enquadramento dos bens e serviços que adquiriu como insumo, nos termos do inciso II do art. 3 da Lei nº 10.637/02, mas do art. 1º da Lei nº 9.363/96.

Porém, divirjo, em relação ao transporte de bens cujas compras foram tributadas à alíquota zero. Primeiro, porque não há informação nos autos de que o serviço de frete não tenha sido tributado pelo PIS. E, segundo, em razão de o bem transportado não ter sido excluído do conceito de insumo do art. 3º da Lei nº 10.637/02.

Desta forma, proponho a reversão das glosas de PIS, calculados sobre fretes no transporte de insumos tributados à alíquota zero.

Conclusão

Conheço parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dou provimento parcial, para reverter as glosas de fretes no transporte de insumos tributados à alíquota zero.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira