



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.901253/2011-29
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3002-001.635 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 08 de dezembro de 2020
Recorrente BRF S.A (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE AVIPAL NORDESTE S/A)
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. SÚMULA CARF 157.

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no artigo 8º, da Lei nº 10/925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO.

Há vedação legal para apropriação de créditos da não cumulatividade das contribuições na aquisição de bens ou serviços, utilizados como insumos, não onerados mediante alíquota zero.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reversão da glosa relativa aos insumos da agroindústria com crédito presumido.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto da Silva Esteves (Presidente), Sabrina Coutinho Barbosa, e Mariel Orsi Gameiro.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3002-001.635 - 3ª Seju/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10530.901253/2011-29

Relatório

Por bem descrever os fatos no processo administrativo fiscal, adoto relatório proferido no acórdão de primeira instância:

Inicialmente, cumpre destacar que as folhas mencionadas neste Acórdão se referem às folhas digitais do e-processo.

2. Trata o presente processo de manifestação de inconformidade, de fls. 13 a 31, contra o Despacho Decisório emitido pela DRF em Feira de Santana/BA (fl. 9), que reconheceu em parte o direito creditório pleiteado por meio do PER/Dcomp n.º 32479.48476.300108.1.1.09-7733, relativo à Cofins não cumulativa/Exportação referente ao 2º Trimestre de 2007.

3. Em seu relatório fiscal (fls.43 a 49), a autoridade tributária descreve os procedimentos adotados no curso da análise do direito creditório relatando que:

I. “O contribuinte foi intimado a apresentar planilhas contendo informações que constavam das notas fiscais de entrada de bens utilizados como insumos, que configuram a parte mais substancial dos créditos da não cumulatividade nos períodos de apuração analisados.

II. Realizando a verificação das alíquotas atribuídas a cada bem adquirido, utilizadas para cálculo do crédito utilizado para desconto ou ressarcimento, encontradas nas planilhas fornecidas pelo contribuinte, constatamos a inadequação de algumas destas alíquotas.

Leite

III. A alíquota plena de PIS e de COFINS não se aplica à venda de leite nas situações descritas. Entretanto, em junho de 2006 a AVIPAL apurou créditos decorrentes da aquisição de leite in natura utilizando para os cálculos a alíquota plena dos tributos, prevista nas leis 10.637/02 e 10.833/03.

IV. Para estas aquisições, deveriam ter sido utilizados os percentuais de 0,99% (para o PIS/PASEP) e 4,56% (para a COFINS), correspondentes a 60% da alíquota plena dos tributos, de acordo com o inciso I do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04.

Soja

V. O contribuinte utilizou para os cálculos dos créditos decorrente das aquisições de soja os percentuais de 0,99% (para o PIS) e 4,56% (para a COFINS), correspondentes a 60% da alíquota plena dos tributos. Entretanto, de acordo com o inciso I do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04, este insumo não está listado entre os que confeririam ao comprador este percentual.

VI. No caso da soja e seus derivados, o percentual do crédito presumido é de 35% nos dois primeiros trimestres de 2007, e de 50% no terceiro trimestre, em função do disposto no artigo 32 da lei 11.488/07.

Milho

VII. O contribuinte utilizou para os cálculos dos créditos decorrente das aquisições de milho os percentuais de 0,99% (para o PIS/PASEP) e 4,56% (para a COFINS), correspondentes a 60% da alíquota plena dos tributos. Entretanto, de acordo com o inciso I do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04, este insumo não está listado entre os que confeririam ao comprador este percentual.

VIII. No caso do milho (código 10.05 da TIPI), o percentual do crédito presumido é de 35%, conforme inciso II do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04.

Sorgo

IX. O contribuinte utilizou para os cálculos dos créditos decorrente das aquisições de sorgo os percentuais de 0,99% (para o PIS/PASEP) e 4,56% (para a COFINS), correspondentes a 60% da alíquota plena dos tributos. Entretanto, de acordo com o

inciso I do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04, este produto não está listado entre os que confeririam ao comprador este percentual.

X. No caso do sorgo (código 10.07 da TIPI), o percentual do crédito presumido é de 35%, conforme inciso II do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04.

XI. O contribuinte utilizou para os cálculos dos créditos decorrente das aquisições os percentuais de 0,99% (para o PIS/PASEP) e 4,56% (para a COFINS), correspondentes a 60% da alíquota plena dos tributos. Entretanto, de acordo com o inciso I do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04, estes insumos não estão listados entre os que confeririam ao comprador este percentual.

XII. Em relação a esses insumos, o percentual do crédito presumido é de 35%, conforme inciso II do parágrafo 3º do artigo 8º da lei 10.925/04.

Vacinas

XIII. A venda de vacinas para medicina veterinária tem o benefício fiscal previsto no inciso VII do artigo 1º da lei 10.925/04, ou seja, tem alíquota zero de PIS/PASEP e de COFINS. Assim, não há crédito real destes produtos a ser contabilizado.

XIV. Também não há direito a créditos presumidos, pois os vendedores não são pessoas físicas, cooperados pessoa física, nem outras pessoas jurídicas listadas no caput e § 1º do artigo 8º da lei 10.925/04.

Derivados de petróleo

XV. Como a AVIPAL adquire estes produtos de distribuidores, não há crédito real destes tributos a ser contabilizado. Também não há direito a créditos presumidos.

Fretes nas compras

XVI. Nas planilhas intituladas “Mapa Nordeste de PIS e COFINS” o frete está identificado como “serviço utilizado como insumo”. Segundo o § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/02, são entendidos como insumos apenas os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, e, portanto, o frete escapa desta definição.

XVII. No caso específico da AVIPAL, o valor do frete incidente na compra dos insumos não integra o seu custo de aquisição, pois o negócio jurídico “aquisição de insumos” é inteiramente apartado do negócio jurídico “contratação de serviço de transporte para os insumos adquiridos”.

XVIII. Nos meses de agosto e setembro não há nas planilhas analisadas a descrição dos itens sobre os quais incidiria o frete (soja, milho, etc), mas como no caso analisado somente pode haver crédito nas operações de venda, os valores de frete sobre compras foram glosados por seu total.

Serviços Contratados de Pessoas Físicas

XIX. De acordo com o caput do artigo 8º da lei 10.925/04, os créditos presumidos decorrem única e exclusivamente da aquisição de bens, não se aplicando este benefício quando da contratação de serviços de pessoas físicas.

4. Cientificada do despacho decisório, a interessada apresentou manifestação de inconformidade argumentando, em síntese, que:

Regime da Não Cumulatividade

a) Pela forma prevista na Instrução Normativa o critério que deveria ser utilizado para definir o percentual aplicado sobre os valores dos insumos adquiridos estaria vinculado a classificação fiscal de tais insumos.

b) A Lei nº 10.925/2004 ao definir os percentuais para fins de cálculo do crédito presumido não vincula tais percentuais ao tipo de insumo que é adquirido pela pessoa jurídica, mas sim ao tipo de produto.

c) A aludida instrução normativa, ao determinar que o tipo de insumo adquirido pela pessoa jurídica define o critério de mensuração do percentual aplicável para o cálculo do crédito presumido, limita o disposto na Lei n.º 10.925/2004, condição esta impossível de se sustentar, pois, como pacificado em toda a jurisprudência os atos regulamentares e normativos em hipótese alguma podem mitigar o alcance da Lei.

d) Após discorrer longamente acerca da não cumulatividade: "para o correto e pleno emprego do princípio da não-cumulatividade, a legislação infraconstitucional não pode restringir a tomada de créditos relativamente às operações anteriores, sob pena de acabar por desfigurar a própria sistemática, evitando, assim, a consecução de seu objetivo maior, que é evitar a tributação em cascata.

e) A sistemática da não-cumulatividade, da forma como erigida pelo Texto Maior, depende essencialmente de que seja garantido o direito ao crédito relativo às entradas, para que este possa ser "compensado" ou "abatido" com os débitos referentes às saídas promovidas pelo contribuinte.

f) Desta forma é de clareza meridiana que todos os créditos relativos as aquisições de produtos agropecuários, glosados pelos trabalhos fiscais objetos do auto de infração aqui impugnado, são absolutamente legítimos e encontram consistente respaldo na legislação, na doutrina nos princípios constitucionais da não-cumulatividade que norteiam toda a aplicação das normas infraconstitucionais.

Frete nas compras

g) *Já o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/03 determina que, os valores apurados de PIS/PASEP e COFINS poderão ser descontados créditos destas contribuições, calculados com base nos valores das despesas incorridas com fretes, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, nas operações de vendas, desde que o ônus tenha sido suportado pela vendedora.*

h) Como se percebe da análise do texto legal, o inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/03 não faz menção, quando trata da questão do frete, às operações de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, excetuando apenas os casos em que o frete não é suportado pelo vendedor.

i) Deste modo, pode-se concluir, com fulcro no princípio constitucional da não-cumulatividade no texto legal que regula a matéria que o conceito de "frete na operação de venda" utilizado pelo legislador ordinário é mais abrangente que aquele, albergando também as operações de fretes nas aquisições de insumos com finalidade de venda posterior do produto resultante da industrialização.

j) A própria Receita Federal do Brasil-RFB, na Solução de Consulta n.º 63 de 12 de julho de 2010, foi expressa em reconhecer o direito ao crédito do PIS e COFINS sobre frete utilizados na aquisição de insumo.

Ausência de Responsabilidade da Sucessora

k) *Constata-se que, no presente caso, a multa aplicada em desfavor da Autuada é posterior a incorporação da AVIPAL NORDESTE S/A pela BRF -Brasil Foods S.A. e os fatos que ensejaram a aplicação da multa dizem respeito a situações anteriores à dita incorporação.*

l) *A multa fiscal em desfavor da empresa sucedida já constituída ou em discussão no momento da incorporação é absorvida pela empresa sucessora; a multa fiscalem desfavor da empresa sucedida, constituída após a incorporação e referente à fatos geradores anteriores à incorporação não é exigível da empresa sucessora.*

5. Ao finalizar sua manifestação requer a reforma do despacho decisório de modo a reconhecer a integralidade do direito creditório e homologar integralmente as compensações declaradas. Requer, ainda, a exclusão da multa aplicada, tanto por ausência de responsabilidade da impugnante em face das condutas supostamente praticadas pela Avipal Nordeste S/A antes da incorporação.

A quarta Turma da DRJ/SDR, através do acórdão 15-43.799, de 31 de outubro de 2017, julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal ou ilegalidade de atos normativos da legislação infralegal.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA.

Em relação ao ano calendário de 2006, aplica-se o percentual de 60% sobre a alíquota prevista da Cofins para cálculo do crédito presumido na aquisição de insumos de origem animal relacionados na legislação de regência, aplicando-se o percentual de 35% para os demais produtos.

CRÉDITO. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, é possível o aproveitamento do crédito relativo ao frete incluído em seu custo de aquisição.

MULTA. EMPRESA INCORPORADA. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.

A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelo crédito tributário da incorporada, respondendo tanto pelos tributos e contribuições como por multa de mora, multa de ofício e demais encargos legais decorrentes de infração cometida pela empresa sucedida.

O recorrente foi notificado da decisão em 10 de setembro de 2018 (fls. 87), e apresentou Recurso Voluntário em 05 de outubro de 2018, alegando, em síntese: i) a não-cumulatividade das contribuições PIS/COFINS, e o conceito de insumo à luz da legislação e jurisprudência, destacando os critérios de essencialidade e relevância; ii) do direito ao crédito presumido quanto aos insumos adquiridos de pessoas físicas/cooperativas com alíquota zero e quanto ao percentual aplicado conforme o produto fabricado – atividades agroindustriais; e, iii) aquisição de insumos com alíquota zero.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

A controvérsia cinge-se no conceito de insumo e na análise do direito creditório do recorrente quanto aos insumos adquiridos de pessoas físicas/cooperativas com alíquota zero e quanto ao percentual aplicado conforme o produto fabricado – atividades agroindustriais, e aquisição de insumos com alíquota zero.

E para melhor dirimir o litígio, tratarei do mérito em partes.

Insumos relativos às atividades agroindustriais – Crédito presumido

Sem delongas neste tópico, a discussão se instaura quanto à definição do percentual que deve ser aplicado ao cálculo do crédito presumido, em razão da previsão do artigo 8º, da Lei 10.925/2004.

Entende a fiscalização que os percentuais são definidos de acordo com a classificação dos insumos adquiridos – o que gera, em consequência a discrepância entre a utilização do percentual de 35% e 60%, enquanto o contribuinte entende que tal classificação está relacionada à mercadoria produzida.

A matéria oposta restringe-se à determinação da alíquota de cálculo do crédito presumido do PIS agroindústria, previsto no inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Este Conselho tem o tema já exaurido, pela Súmula 157:

Súmula CARF nº 157:

O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

E, por força do artigo 72, caput, do RICARF, aplica-se respectiva súmula ao presente processo administrativo, de modo que, entendo pela reversão das glosas.

Insumos tributados à alíquota zero

Os créditos relativos à aquisição de vacinas, pintos e ovos foram glosados, tendo em vista a incidência de alíquota zero, de acordo com artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03:

"(...)

§ 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."

Afirma o recorrente que a não manutenção de tais créditos fere o princípio da não-cumulatividade, vez que, se a saída é tributada, e se não for assegurada sua manutenção, sobre o produto final incidirá integralmente a contribuição.

Contudo, também neste item razão não assiste ao contribuinte.

Além da vedação legal expressa, entende-se, como regra geral, pela impossibilidade de aproveitamento de crédito oriundo de aquisições de produtos não tributados, porque não houve efetivo pagamento e cômputo no preço, e não há que se falar, portanto, na existência e registro de tais créditos.

Vale destacar que, a norma abriu exceção nos casos de isenção quando aplicada em produto ou serviço, que em subseqüentemente, tenha sua receita tributada.

E, quando tratamos de PIS e COFINS, não há que se falar em similitude da isenção e alíquota-zero, considerando que tais institutos são diferentes. A isenção é dispensa legal de tributo devido, com incidência – visto que a isenção é norma externa e estranha àquela que faz surgir o dever tributário. Enquanto que a alíquota zero atribui valor nominal igual a zero ao elemento quantitativo da regra matriz, há incidência, mas não há o dever tributário.

A única semelhança reside no resultado – desoneração tributária.

Cito, ainda, trecho da decisão no Recurso Extraordinário 628.093/RJ (STF):

“(…) Desta forma, impossível o creditamento de PIS e COFINS sobre as entradas de matérias-primas, insumos e demais produtos isentos, com alíquota zero ou não tributados, no caso de contribuição pela sistemática de não-cumulatividade das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. 2. Não há que se falar em princípio da não-cumulatividade. Inexiste superposição de incidência. Para existir direito a creditamento, é imprescindível que tenha havido cobrança e pagamento anteriores.”

Tal entendimento é sustentado também no RE 863.846/RJ (STF).

Portanto, entendo aqui, também, pela manutenção da glosa.

Conclusão

Ante o exposto, voto pelo provimento parcial do Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro