



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

Processo n° 10880.907819/2015-80
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-005.713 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2019
Matéria PIS/PASEP
Recorrente MARFRIG GLOBAL FOODS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

INSUMO. CONCEITO. REGIME NÃO CUMULATIVO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial no 1.221.170/PR).

FRETES MARÍTIMOS INTERNACIONAIS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA

Não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País os serviços de transporte internacional contratados por intermédio de agente, representante de transportador domiciliado no exterior.

FRETE NA AQUISIÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO INTEGRAL

Cabe direito ao crédito sobre os valores dos fretes nas aquisições de mercadorias destinadas à revenda por integrarem o custo de aquisição desses bens, desde que o custo tenha sido suportado pelo adquirente.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento para afastar as glosas referentes aos serviços laboratoriais e de análises microbiológicas e o frete na aquisição de bovinos.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Winderley Morais Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 4612 a 4643) interposto pelo Contribuinte, em 14 de dezembro de 2017, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 10-60.583 (fls. 3679 a 3691), de 2 de outubro de 2017, proferido pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) – DRJ/POA – que decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls. 3641 a 3668)

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão:

O contribuinte em epígrafe foi alvo de fiscalização que teve seu início com o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-D), com suas devidas prorrogações, e o Termo de Intimação das fls. 9 a 11. Os períodos de apuração compreendidos nesse MPF-D eram entre o 4º trimestre de 2011 ao 4º trimestre de 2012 (com TDPF ampliando o período até o 4º trimestre de 2013). O objetivo desse procedimento era analisar pedidos de ressarcimento de créditos formalizados pelo contribuinte, sendo que esses autos se referem ao 2º trimestre de 2013.

Durante a fiscalização foi solicitado ao contribuinte documentação fiscal e contábil, além de esclarecimentos, a seguir destacados: amostragem de notas fiscais de compras de insumos acompanhadas dos respectivos comprovantes de pagamentos; arquivos magnéticos/digitais com lançamentos contábeis, saldos mensais, plano de contas e tabela de natureza das operações; arquivo de fornecedores/clientes, notas fiscais de saída e de entrada; notas fiscais de terceiros; memoriais de cálculo ou demonstrativos sobre a apuração de créditos declarados nos DACONs ou no SPED-Contribuições; descrição do processo produtivo da empresa e insumos utilizados; relação de todas as filiais com o percentual de participação no faturamento e nos custos; contrato social e alterações; consultas fiscais; ações judiciais; entre outros.

Registre-se a existência nos autos de *inúmeros arquivos não pagináveis* com dados juntados aos autos pela fiscalização (constando DACONs, SPED – escrituração digital, locações de máquinas e equipamentos, locação de imóveis, armazenagens e fretes, depreciações, contribuições do mercado interno e do externo, etc.).

Além desses arquivos não pagináveis, encontram-se juntados a esses autos: relatório de notas fiscais de entrada por CFOP, NCM e MERCAD, informando a data da emissão, códigos, descrição da mercadoria e valor dos itens (fls. 443 a 902); planilhas com código da empresa, data da entrada do bem ou do serviço, número de nota fiscal, série, espécie, código fiscal, fornecedor, código de item, item, quantidade, preço, valor contábil e código NBM/SH (fls. 922 a 1.534, 1.539 a 3.581); entre outros.

Constam nos autos peças judiciais referentes ao processo no 0022920-88.2014.4.03.6100, onde o contribuinte pleiteia a garantia do direito a manutenção da opção ao benefício concedido pelo art. 33 da Lei no 13.043/2014 (fls. 92 a 442). A análise do crédito pela DRF jurisdicionante deveria ser feita em 30 dias contados da data da sentença proferida, tendo para esse objetivo sido criado o e-dossiê no 10010.017475/0914-41.

Com base nesses elementos à fiscalização elaborou o Despacho Decisório das fls. 3.582 a 3.615 (tal despacho decisório se refere a diversos processos da empresa relativamente a pedidos de ressarcimento da empresa, inclusive o aqui em análise).

No caso desses autos o contribuinte em questão, através do PER/DCOMP no 16482.97036.131213.1.1.08-0865, pleiteava um crédito a ressarcir de R\$ 4.034.657,51 (quatro milhões e trinta e quatro mil e seiscentos e cinquenta e sete reais e cinquenta e um centavos), a título de PIS/Pasep - Receita de Exportação.

Em tal despacho é esclarecido que a MARFRIG tem como atividade econômica o abate de bovinos (frigorífico) e as aquisições de insumos para industrialização são as que geram a maior fatia de seus créditos na não-cumulatividade (compra de bovinos para abate, embalagens e outros bens utilizados no processo produtivo).

O trabalho fiscal verificou as rubricas que deram origem aos créditos pleiteados, em confronto com os livros e documentos fiscais e contábeis, bem como com os arquivos magnéticos apresentados pelo contribuinte no formato SPED EFD-Contribuições, DACONs, NF-E e planilhas MS-Excel.

O método para a apuração dos créditos ficou vinculado a proporção das receitas auferidas no mercado interno e no de exportação, *constatando-se que os índices de rateio aplicados pelo contribuinte foram corretamente apurados*. Também não foram encontradas irregularidades nas notas fiscais de compras de bens para revenda.

Porém no tocante aos *bens utilizados como insumos* foram identificados valores superiores aos montantes existentes nos arquivos magnéticos de notas fiscais, *ficando evidenciada uma grande discrepância* entre os DACONs e os valores que serviram de base de cálculo para os pedidos de ressarcimento. O contribuinte foi intimado a se manifestar sobre tais discrepâncias, tendo alegado que as mesmas se referiam a retificações relacionadas a insumos diretos *que não haviam sido lançados anteriormente*. Reconheceu a inclusão indevida de compras de bovinos para abate.

Do cruzamento da escrituração fiscal com as planilhas contendo as notas fiscais consideradas pelo contribuinte como passíveis de crédito, foram identificados

valores escriturados em desacordo com o disposto nas Instruções Normativas SRF no 247/2002 e 404/2004, sobre cujos montantes aplicou-se as devidas glosas, referentes a *combustíveis, óleos e lubrificantes de veículos da empresa, gases de manutenção, materiais de laboratório e construção civil, equipamentos de proteção individual, uniformes, alimentos de refeitório e produtos de limpeza.*

Outra questão tratou do *crédito presumido* incidente sobre a venda de produtos pecuários e da aquisição de tais produtos na agroindústria. Essa verificação tem como base os arquivos magnéticos de notas fiscais e da contabilidade apresentados pelo contribuinte, discorrendo o Despacho Decisório sobre os dispositivos legais pertinentes para a definição da apuração desse crédito presumido.

A respeito dos *serviços utilizados como insumos* foi observado pela fiscalização que o contribuinte teria se apropriado indevidamente de despesas não caracterizadas como insumos, as quais foram glosadas (Demonstrativo “Serviços GLOSA – ANO - 2013”). Tais serviços se referiam a *análises laboratoriais.*

Sobre as *despesas de armazenagem e fretes sobre vendas* ocorreram glosas devido ao fato de terem sido identificados transportadores sem domicílio no país (Demonstrativos “FRETES VENDAS GLOSA – ANO – 2013”). Sobre os fretes de compras de bovinos foi verificada irregularidade devido ao fato de se ter utilizado a integralidade da alíquota, quando o correto é que tal frete acompanhe o mesmo percentual que a legislação determina para tal específico insumo, que no caso seria 50 % (ver “FRETES COMPRAS BOVINOS GLOSA – ANO 2013”).

Com base em toda a auditoria foi proposto o deferimento parcial do crédito requerido pelo contribuinte. Dessa forma, o Despacho Decisório deferiu em parte o pedido de ressarcimento de PIS/Pasep vinculado às receitas de exportação do 2o trimestre de 2013, sendo reconhecido um crédito de R\$ 1.720.011,17, homologando-se as compensações transmitidas pelo interessado até o limite desse valor.

A ciência do Despacho Decisório se deu de acordo com o Termo de Abertura de Documento na Caixa Postal, em 14/03/2016 (fls. 3.638).

A **manifestação de inconformidade** foi apresentada em 12/04/2016 (conforme Termo de Solicitação de Juntada da fl. 3.640), às fls. 3.641 a 3.668, onde em **síntese** o contribuinte faz as seguintes alegações:

- QUE as diferenças que originaram o crédito pleiteado se referiam a retificações de insumos que não haviam sido lançados anteriormente, bem como a inclusão de compras de bovinos vivos para abate, esse último que *reconhece indevido.*

- QUE os combustíveis são aplicados no seu processo produtivo, citando o inciso II, do art. 3o, da Lei no 10.833/03, e o art. 8o, da Instrução Normativa no 404/04. Na sequência comenta que o Gás GLP seria utilizado no aparelho chamuscador e em campânulas para aquecimento. Já o óleo diesel seria utilizado em empilhadeiras e geradores. Cita Solução de Consulta no sentido que os combustíveis de caminhões na prestação de lixo seriam considerados insumos, Solução de Divergência COSIT no 37, de 09/10/2008, e Acórdão da DRJ/RJ2.

- QUE sobre os serviços utilizados como insumos – análises laboratoriais – o aproveitamento desses créditos estaria amparado no inciso II, do art. 3o, da Lei no 10.833/03. A rubrica “análises laboratoriais” seria composta por 3 serviços distintos: laboratório; serviço de inspeção federal (SIF); e análises microbiológicas.

- QUE o SIF teria caráter de inspeção sanitária. Já os serviços de laboratório e de análises microbiológicas seriam essenciais e obrigatórios nos frigoríficos porque serviriam para analisar a qualidade dos insumos e matérias-primas adquiridas. Cita decisão do CARF que entende reconhecer o direito a esses créditos.

- QUE o termo insumo representa não só elementos diretos, mas também indiretos necessários à produção de produtos e serviços. Faz comentários sobre o conceito de insumo aplicável às contribuições sociais.

- QUE sobre a natureza jurídica dos créditos de PIS e de Cofins não há correlação com a não-cumulatividade do ICMS e do IPI. Para essas contribuições entende se aplicar o chamado “método indireto subtrativo” 2. Defende que os créditos de PIS e de Cofins se tratam de créditos outorgados, em sentido lato, revestindo-se de características de subvenção estatal.

- QUE se nos termos da legislação o PIS e a Cofins incidem sobre a totalidade das receitas auferidas da pessoa jurídica, os créditos devem ser calculados sobre os custos e as despesas inerentes à atividade geradora dessa receita, sob pena de aumento excessivo da carga tributária. Aponta que não há como se restringir o conceito de insumo.

- QUE sobre a interpretação do conceito de “insumo” e de “produção” à luz da atividade econômica do contribuinte faz diversas considerações, discorrendo que não existe um sentido técnico para esses dois termos no campo legal de incidência do PIS e da Cofins. Aduz que o conceito aqui de insumo deve ser interpretado sob a ótica da ciência econômica, citando o Regulamento do Imposto de Renda. Argumenta que todos valores glosados seriam utilizados no seu processo produtivo, pois seriam indispensáveis ao mesmo.

- QUE a respeito do crédito presumido registrou a análise e ponderações feitas pela fiscalização a respeito dos mesmos.

- QUE em relação às glosas de fretes internacionais devido a transportadores sem domicílio no país, discorda entendendo que atendeu a todos requisitos normativos e legais, ou seja, que o ônus fosse suportado pelo vendedor e que os custos e as despesas fossem pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no país. Diz que ao agente marítimos contratados é que seriam os efetivos responsáveis do ponto de vista pelo serviço de transporte realizado, independente da atuação de terceiro.

- QUE a respeito dos fretes sobre compra de bovinos defende que poderia utilizar a integralidade do frete pago, bastando que o bem adquirido se enquadre como insumo, independentemente da alíquota parcial relativa ao crédito presumido.

POR FIM, requer que seja recebida e processada sua manifestação de inconformidade, dando-se provimento para: a) suspender a exigibilidade do crédito tributário de acordo com o disposto no inciso III, do art. 151, do CTN; b) reformar parcialmente o Despacho Decisório, a fim de que seja reconhecido integralmente o direito creditório postulado.

Protesta, ainda, pela juntada posterior de eventuais documentos a fim de corroborar todas as argumentações que expôs.

Tendo em vista a decisão supracitada, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 4612 a 4643), em 14 de dezembro de 2016, visando reformar o referido Acórdão.

Posteriormente o Contribuinte apresentou em relação a compensação de ofício duas Manifestações (fls. 3903 a 3908 e 4841 a 4846) e quatro Requerimentos (fls. 5597 a 5605; 5729 a 5730; 5846 a 5849 e 5892 a 5893) ao Delegado da Receita Federal do Brasil em São Paulo – SP. Encontram-se nos autos Recibos de Consolidação de Parcelamento de Dívidas – Débitos Previdenciários e Demais Débitos. Constatam também dos autos Petições dirigidas a Justiça Federal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen - Relator

O Recurso Voluntário interposto em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 10-60.583 é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado Recurso Voluntário visa reformar decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS. Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA. A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. FRETES MARÍTIMOS INTERNACIONAIS. Não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País os serviços de transporte internacional contratados por intermédio de agente, representante de transportador domiciliado no exterior.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO. PERCENTUAL. Cabe direito ao crédito sobre os valores dos fretes nas aquisições sujeitas ao crédito presumido, no mesmo percentual previsto para o crédito na respectiva aquisição.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O presente processo trata de Pedido de Ressarcimento (PER), referente a valores credores de COFINS não cumulativa vinculados à receita de exportação do 2º trimestre de 2013, cumulado com Pedido de Compensação (DCOMP). A administração fiscal entendeu pelo deferimento parcial e glosou parte dos créditos, confirmado pela DRJ, referentes às seguintes rubricas da DACON: a) bens utilizados como insumos, b) serviços utilizados como insumos, c) crédito presumido, e, d) despesas de armazenagem e frete sobre vendas.

O Contribuinte em seu recurso, em sede de preliminar, trata da verdade material no processo administrativo e diante disso, requer a juntada de documentos a qualquer tempo. O entendimento desta Turma é no sentido de um formalismo moderado e que assim atende o princípio da verdade material, mas acontece que no presente feito, o Contribuinte não junta em sede de recurso voluntário nenhum documento novo, apenas alega genericamente que (fls. 4618):

Desse modo, a ora Recorrente pugna pela posterior juntada dos documentos que comprovam que os procedimentos de compensação realizados estão efetivamente corretos, devendo ser reconhecido em sua integralidade os créditos pleiteados.

Percebe-se que o Contribuinte não demonstra e não junta ao processo qual ou quais documentos que comprovam o seu direito de crédito alegado. Assim, voto por negar provimento nesta preliminar.

Quanto ao mérito o Contribuinte apresenta por primeiro a questão da glosa dos **bens utilizados como insumos**, no caso, combustíveis. Salienta que a legislação de regência possibilita a tomada de crédito com as despesas com combustíveis (art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003). Neste sentido verifica-se o alegado (fls. 4620):

COMBUSTÍVEIS

(...)

E para que não restem dúvidas de que os itens mencionados pelo Sr. Agente Fiscal são combustíveis que geram direito a créditos de PIS e COFINS não- cumulativos para a Recorrente, confira-se abaixo a descrição deles, com o respectivo emprego no processo produtivo.

Gás GLP

Insumos utilizados como combustível no aparelho chamuscador, máquina esta que serve para retirar os pelos do suíno que ainda ficaram depois de terem passado pela máquina depiladora, para posterior abate, industrialização e venda.

Gás GLP 45 Kg

Insumo utilizado em granjas como combustível nas campânulas para aquecimento dos aviários onde estão os pintos, que posteriormente serão mortos para industrialização e venda.

Gás GLP Granel – Uso Industrial

Insumo utilizado como combustível no aparelho chamuscador, máquina esta que serve para retirar os pelos dos suínos que ainda ficaram depois de terem passado pela máquina depiladora, para posterior abate, industrialização e venda.

Óleo diesel (empilhadeiras), óleo diesel filtrado (para geradores)

Insumo para movimentação de máquinas na indústria, como empilhadeiras e equipamentos, bem como para uso em trator de limpeza de arredores de granjas de matrizes para assegurar a biosegurança e o controle de roedores. Óleo combustível que é utilizado nas empilhadeiras (movimentam produtos dentro do abatedouro) e equipamentos, tais como caldeiras (aquecimento de água) dos abatedouros, bem como nos tratores que efetuam a limpeza externa das granjas de matrizes.

Comprovada, assim, a utilização dos combustíveis acima descritos no processo produtivo da Recorrente, no qual se desgastam fisicamente.

Desta feita, é inegável o seu direito aos créditos de PIS e COFINS indevidamente glosados pelo fisco.

Cabe verificar o que dispõe a Lei nº 10.833/2003 sobre a possibilidade de tomada de crédito sobre combustíveis e lubrificantes:

Art. 3º Do valor apurado na forma do artigo 2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II – bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **inclusive combustíveis e lubrificantes**, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº. 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI. (grifou-se)

Já a Instrução Normativa SRF 404/2004 assim estabelece:

Art. 8º – Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

b) de bens e serviços, **inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos**;

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços; (grifou-se)

De acordo com a legislação assiste razão ao Contribuinte, mas ocorre que verificando nos autos a glosa efetuada, percebe-se no Despacho Decisório outra motivação, no caso, desencontro entre os valores (fls. 3586 e seguintes):

BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

18. (...)

19. De acordo com as análises efetuadas, identificamos que os valores informados na rubrica “02 – Bens Utilizados como Insumos” das fichas 06A e 16A dos DACONs são muito superiores aos montantes existentes nos arquivos magnéticos de notas fiscais, ficando evidenciada uma grande discrepância entre os DACONs, cujos valores serviram como base de cálculo dos Pedidos de Ressarcimento e os arquivos magnéticos.

20. Também verificamos que essas diferenças de bases de cálculo foram escrituradas nos SPED EFD-CONTRIBUIÇÕES na rubrica “Ajustes do Crédito de Pis/Pasep Apurado” e “Ajustes do Crédito de Cofins Apurado”.

21. Intimamos o contribuinte a se manifestar sobre essas diferenças de bases de, o qual explicou que essas bases de cálculos se referem retificações incluindo documentos representativos relacionados a insumos diretos, materiais de embalagem e fretes sobre vendas marítimos que não haviam sido lançados anteriormente, bem como a inclusão de compras de bovinos vivos para abate, que reconhece ser indevida.

22. Esclarecida a motivação do contribuinte, passamos a analisar as efetivas aquisições de insumos para industrialização com direito a crédito, excluindo das bases de cálculo as compras de bovinos para abate adicionadas indevidamente e outros insumos não aplicados diretamente na produção.

23. Efetuamos o cruzamento da Escrituração Fiscal com as planilhas contendo as notas fiscais consideradas pelo contribuinte como passíveis de crédito. Anexamos estas aos processos sob o título de “Bens Utilizados como Insumos”.

24. Em sintonia com o artigo 3º da Lei no 10.637 de 30 de dezembro de 2002, a Instrução Normativa SRF no 247, de 21 de novembro de 2002, nos seus artigos 66 e 67 define insumos nos termos a seguir, para fins do PIS/PASEP não-cumulativo:

(...)

25. Em sintonia com o artigo 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a Instrução Normativa SRF no 404, de 12 de março de 2004, nos seus artigos 8º e 9º define insumos nos termos a seguir, para fins da COFINS não-cumulativa:

(...)

26. Segundo os dispositivos mencionados, para que o bem seja considerado insumo à fabricação, além de não estar incluído no ativo imobilizado, deve enquadrar-se em uma das quatro situações: ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

27. Dessa forma, identificamos valores escriturados em desacordo com o disposto nas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, sobre cujos montantes aplicamos as glosas devidas, referentes a combustíveis, óleos e lubrificantes de veículos da empresa, bem como gases de manutenção, materiais de laboratório e construção civil, equipamentos de proteção individual, uniformes, alimentos de refeitório e produtos de limpeza.

Em que pese discordar da interpretação restritiva da administração fiscal no que tange aos insumos que possibilitam a tomada de crédito, a questão aqui que se coloca é o desencontro entre os valores informados na rubrica “02 – Bens Utilizados como Insumos” dos DACONS e valores muito superiores aos montantes existentes nos arquivos magnéticos de notas fiscais. Neste caso, por óbvio, a diferença entre os montantes apurados pelo Contribuinte superiores aos identificados nos seus próprios arquivos magnéticos, foi glosada.

Com isso considerado e também pelo fato do Contribuinte não apresentar a comprovação do seu crédito, com a devida liquidez e certeza, voto por negar provimento ao recurso voluntário do Contribuinte no que tange aos bens utilizados como insumos, no caso, combustíveis.

Por segundo o Contribuinte trata das glosas no que tange aos **serviços utilizados como insumos**: Laboratório, Análise Microbiológicas e Serviço de Inspeção Federal..

Em relação a estes serviços utilizados valho-me da decisão proferida no Acórdão nº 3201-003.777, do il. Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, como razões para decidir:

A fiscalização também glosou créditos derivados da aquisição de serviços, quais sejam, despesas com laboratórios, Serviço de Inspeção Federal e análises microbiológicas.

Temos, no entanto, o entendimento, em consonância com recente decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça STJ, na sistemática dos recurso repetitivos (portanto, de observância obrigatória, conforme art. 62 do RICARF/2015), que as despesas com laboratórios e em análises microbiológicas devem ser consideradas insumos, para o efeito de permitir o creditamento na sistemática do PIS/Cofins não cumulativo.

A Recorrente, como se sabe, é uma indústria de produtos de origem animal destinados à alimentação humana, de forma que submete-se a rigorosos requisitos de controle sanitário. Tais despesas, por óbvio, atendem aos critérios de essencialidade e relevância adotados pelo Tribunal nos autos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVANCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito de creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se

a imprescindibilidade ou a importância de terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Concordamos, porém, com a glosa referente às despesas com o Serviço de Inspeção Federal SIF, as quais não podem ser enquadradas como insumo. Além do mais, este Serviço constitui um sistema de controle do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento do Brasil, e suas receitas não se submetem ao pagamento do PIS/Cofins, daí a impossibilidade de creditamento (art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Desta forma, voto por dar provimento ao recurso do Contribuinte para reverter as glosas apenas quanto às despesas com laboratórios e em análises microbiológicas e mantendo as glosas quanto ao Serviço de Inspeção Federal – SIF.

Por terceiro o Contribuinte trata do **crédito presumido** nestes termos (fls. 4637 e 4638):

DO CRÉDITO PRESUMIDO

Consignou o i. Agente Fiscal no despacho decisório que sendo o bovino vivo para abate o principal insumo utilizado no processo de industrialização da empresa, a legislação vigente do crédito presumido incidentes sobre a venda de produtos pecuários e sobre o crédito presumido decorrente da aquisição desses produtos agroindustriais é a Lei no 12.058/2009 e a Instrução Normativa RFB 977/2009.

Destacou, ainda, que a suspensão das contribuições, nos termos dos artigos 2º da IN RFB no 977/2009, aplica-se obrigatoriamente, no caso em questão, às vendas efetuadas a pessoa jurídica que produza mercadoria classificada nas posições 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29, ou seja, pessoa jurídica entendida como “frigorífico”, como é o caso da Recorrente.

Reconheceu que “além do direito ao crédito presumido devemos ressaltar que a forma do cálculo prevista no art. 8º da IN SRF 660/2006 também foi alterada pelo 9º da IN RFB 977/2009, que passou a ser de 50% (cinquenta por cento) das alíquotas previstas no art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, 1,65% e 7,6%, respectivamente”.

Por fim, reconhecendo que a partir da publicação da Lei 12.058/2009 e da IN 977/2009 foi permitido o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos, deferiu parcialmente os créditos da Recorrente no que diz respeito à rubrica “crédito presumido”.

Por quarto e por último, o Contribuinte trata **das despesas de armazenagem e fretes sobre as vendas - fretes sobre importação e dos fretes sobre compra de bovinos**. Cito trechos do recurso para bem ilustrar o seu entendimento acerca da matéria (fls 4638 e seguintes):

DESPEAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDAS

No tocante ao presente tópico, afirmou o i. Julgador da 2ª Turma da DRJ/POA que “o contribuinte pode ter incorrido no ônus da despesa dos fretes e que os pagamentos foram feitos à pessoa jurídica domiciliada no país, preposto do prestador de serviços. Ocorre que os serviços devem ser adquiridos de uma pessoa jurídica domiciliada no país”.

Ademais, acrescentou que, em relação aos fretes sobre a compra de bovinos, cabe direito ao crédito, mas apenas no percentual de 50%.

Em razão disso, manteve a glosa dos créditos decorrentes de “fretes sobre importações” e “fretes sobre compra de bovinos para abate”.

1. DOS FRETES SOBRE IMPORTAÇÃO

Em que pesem as razões do I. Julgador para manter as glosas sobre os fretes em questão, tal posicionamento não merece prosperar, haja vista que a Recorrente atendeu todos os requisitos normativos e legais previstos nas Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02, quais sejam (i) que o ônus seja suportado pelo vendedor; e (ii) que todos os custos e despesas incorridos sejam pagas ou creditadas a pessoa jurídica domiciliada no País.

No presente caso, conforme resta comprovado em todas as operações que geraram o direito ao crédito (frete marítimo) o ônus foi suportado pela Recorrente, bem como todos os custos e despesas foram pagas/creditadas a pessoa jurídica domiciliada no País.

Vale mencionar que os agentes marítimos contratados pela Recorrente são os efetivos responsáveis do ponto de vista jurídico pelo serviço de transporte realizado, independente da atuação de terceiro (armador) para realização da empreitada pactuada junto à Recorrente.

Assim, todas as empresas contratadas pela Recorrente estão domiciliadas no país, configurando-se o direito ao creditamento sobre os valores pagos a título de fretes internacionais.

Corroborando o argumento, transcreve-se o art. 3º, inciso IX, § 3º, da Lei n.º 10.833/03 e art. 3º, § 3º, inciso II da Lei n.º 10.637/02, que trata da matéria em comento:

“(…)

Analisando os dispositivos legais acima transcritos, note-se que em momento algum é apontada a vedação indicada pelo Sr. Agente Fiscal.

Tanto isso é verdade que da sua leitura verifica-se que a Recorrente deve preencher 02 (dois) requisitos para ter direito ao crédito, quais sejam:

- o ônus dos valores despendidos com o frete deve ser suportado pelo vendedor, no caso a Recorrente; e
- os custos e despesas relativos ao frete devem ser pagos ou creditados à pessoa jurídica domiciliada no País.

Registre-se que todos os requisitos foram prontamente atendidos pela Recorrente, uma vez que na qualidade de adquirente arcou com os custos relativos ao frete quando do recebimento das mercadorias, bem como pagou todas as despesas a empresas domiciliadas no País.

Desta feita, atendendo a Recorrente todos os requisitos necessários para a fruição do benefício fiscal, não pode a autoridade administrativa glosar os créditos de COFINS/PIS calculados sobre a despesa com frete internacional, sob pena de ultrapassar as exigências previstas na legislação de regência, inovando em requisitos não trazidos pelo legislador ordinário.

(…)

Corroborando os argumentos acima, cumpre transcrever decisão proferida pela E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual menciona que não cabe ao intérprete a

tarefa de legislar, de modo que não se pode afastar o sentido da norma dos termos em que positivada, sob pena de, invadindo seara alheia, fugir de sua competência.

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO – RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI – BASE DE CÁLCULO – AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUINTES. Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes de PIS e da COFINS (pessoas físicas, cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei n.º 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez. A forma de cálculo prevista na norma legal estabelece uma ficção legal, aplicável a todas as situações, independentemente da efetiva incidência das contribuições na aquisição das mercadorias ou nas operações anteriores. (Recurso n.º 201-116198, Processo n.º 13805.007276/97-38, Data da Sessão: 24/04/2006, Relator: Antônio Bezerra Neto, Acórdão: CSRF/02-02.268). – grifamos

Diante de tudo o quanto exposto, demonstrada a inexistência de qualquer irregularidade nos procedimentos adotados pela empresa, inquestionável o direito creditório da Recorrente, razão pela qual o v. acórdão recorrido deve ser reformado.

2. DOS FRETES SOBRE COMPRA DE BOVINOS

Já no que diz respeito ao frete sobre compra de bovinos para abate, entendeu o I. Julgador que “o cálculo desses créditos deve se dar da mesma forma como ocorre o cálculo do insumo. Portanto, cabe direito ao crédito, mas apenas no percentual de 50% das alíquotas de 1,65% de PIS/Pasep e 7,6% de Cofins – consequentemente 0,825% para o PIS e 3,8% para a Cofins – sobre o valor de fretes das aquisições de bovinos”.

Contudo, da mesma forma, também não merece prosperar o aludido entendimento.

Isto porque, o frete pago por ocasião da compra de insumos a ser utilizado no processo produtivo da empresa, desde que o bem adquirido se enquadre como insumo para fins do crédito previsto no inciso II, do art. 3º das Leis no 10.637/02 e 10.833/03, poderá ser utilizado para fins de desconto de créditos das contribuições utilizando alíquota integral das contribuições, pois compõe o custo do insumo.

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II – bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;”

Assim, nessa hipótese, é importante esclarecer que o crédito não se refere ao inciso IX do art. 3º (crédito sobre frete na operação de venda), mas sim, por se tratar de valor que compõe o custo do insumo ou da mercadoria para revenda, ou seja, dará direito ao crédito utilizando alíquota integral das contribuições e não crédito presumido conforme afirmado pelo Sr. Agente Fiscal. Nesse sentido, cumpre transcrever a Solução de Consulta no 79/09, abaixo transcrita:

“Processo de Consulta no 79/09

Órgão Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF/8a RF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

(...)

FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. CRÉDITOS. O frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias destinadas à revenda integra o custo de aquisição desses bens, podendo gerar direito a créditos a serem descontados da Cofins, desde que o custo tenha sido suportado pelo adquirente. Dispositivos Legais: Lei no 10.833, de 2003, arts. 3o e 15; Lei no 10.865, de 2004, arts. 15 e 53; RIR, art. 289, § 1o; e IN SRF no 404, de 2004, arts. 8o e 9o. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep. Ementa:

(...)

ISIDORO DA SILVA LEITE – Chefe da Divisão

Data da decisão: 20/03/2009

Data da publicação: 06/04/2009

Deste modo, resta claro que o frete pago na aquisição de insumos é considerado como parte do custo daqueles, integrando o cálculo do crédito do PIS/Pasep e COFINS utilizando alíquota integral das contribuições.

Portanto, fica demonstrado que o frete pago pelo adquirente na aquisição de insumos integra o custo de aquisição desses bens, podendo, portanto ser utilizado como crédito integral a ser descontado da contribuição ao PIS/Pasep e COFINS, pouco importando qual o tipo de insumo adquirido, razão pela qual deve ser afastada a glosa também nesse ponto.

Na decisão ora recorrida assim ficou consignado no voto acerca do crédito presumido, dos fretes sobre importação e dos fretes sobre compra de bovinos:

2. Dos fretes marítimos e sobre bovinos

No tocante aos fretes marítimos (internacionais) argumenta que a glosa não deveria prosperar, pois teria atendido a todos os requisitos normativos e legais previsto na Lei no 10.833/03. As glosas se deviam ao fato de o transportador não ser pessoa jurídica domiciliada no país. Diz ter arcado com os custos relativos aos fretes para a remessa de sua mercadoria ao exterior, bem como todas as despesas foram pagas a empresas domiciliadas no país. Entende que a autoridade administrativa não pode ultrapassar as exigências previstas na legislação de regência.

Para fundamentar a glosa por parte da DRF deve-se ver a Solução de Consulta no 3 – SRRF/10a/RF/DISIT, no sentido de que os gastos com fretes internacionais arcados pela vendedora, decorrentes da exportação de seus produtos, somente dariam direito a crédito para desconto dos valores devidos de PIS e de Cofins na não-cumulatividade, se o transportador fosse pessoa jurídica domiciliada no país, independentemente de o agente do transportador ter domicílio no país.

A análise contábil (SPED-Contábil) possibilitou identificar os transportadores sem domicílio no país.

A interpretação feita pelo contribuinte dos requisitos dispostos na Lei no 10.833/03 é equivocada. O inciso I, do art. 3o, dessas leis, é bem explícito em relação a essa questão:

§ 3o O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
(gn)*

O contribuinte pode ter incorrido no ônus da despesa dos fretes e que os pagamentos foram feitos à pessoa jurídica domiciliada no país, preposto do prestador dos serviços. Ocorre que os serviços devem ser adquiridos de uma pessoa jurídica domiciliada no país. No caso, embora a transação seja intermediada por representantes domiciliados no país, a aquisição dos serviços foi feita de transportadores estrangeiros não domiciliados no país.

Reproduzimos jurisprudência administrativa nesse sentido:

Acórdão DRJ FNS, no 07-33844, de 2014

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. FRETES MARÍTIMOS INTERNACIONAIS. Não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País os serviços de transporte internacional contratados por intermédio de agente, representante de transportador domiciliado no exterior.

Correta, pois, a glosa fiscal.

O segundo aspecto levantado na manifestação de inconformidade relativamente a fretes refere-se a compra de bovinos. Entende o contribuinte que poderia se creditar na integralidade desses fretes, e não no percentual aproveitado do crédito presumido de 50 % como entendeu a fiscalização, citando o inciso II, do art. 3º, da Lei no 10.833/03.

Para gerar direito ao crédito das contribuições no regime não-cumulativo, é necessário que o valor do frete na compra esteja vinculado a um insumo cuja aquisição gerou crédito, quer seja básico ou presumido. Por consequência, o valor do crédito gerado pela despesa com frete na compra tem a mesma natureza e segue a mesma sistemática de cálculo do crédito gerado pelo bem cujo custo ele compôs, quanto a se tratar de crédito básico ou presumido.

Apurou-se compras efetuadas pela MARFRIG e que permitem o cálculo de crédito presumido no percentual de 50 % das alíquotas do art. 2º das Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003, nos termos do disposto no art. 8º, da Lei no 10.925/2004. Nesse caso, como a possibilidade de creditamento dos valores despendidos com frete só é possível por ele integrar o custo de aquisição do bem, o cálculo desses créditos deve se dar da mesma forma como ocorre o cálculo do crédito do insumo. Portanto, cabe direito ao crédito, mas apenas no percentual de 50% das alíquotas de 1,65% de Pis/Pasep e 7,6% de Cofins – consequentemente 0,825 % para o PIS e 3,8 % para a Cofins – sobre os valores dos fretes das aquisições de bovinos.

Dessa forma, é devido o crédito relativo ao frete, porém apenas no percentual aplicado às respectivas aquisições na apuração do crédito presumido.

No que tange aos fretes marítimos é correto o entendimento da administração fazendária, referendada pela decisão da DRJ, que com a citação acima serve como razões para decidir. Não há como afastar a glosa efetuada dos fretes marítimos, visto que não são considerados adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país os serviços de transporte internacional contratados por intermédio de agente, representante de transportador domiciliado no exterior.

Já em relação aos fretes relativos a compra de bovinos entendo, com a devida vênia a decisão da DRJ, assistir razão ao Contribuinte. Na decisão ora recorrida ficou consignado que o cálculo dos créditos referentes ao frete sobre compra de bovinos para abate deve ser feito da mesma forma como ocorre no cálculo do insumo, isto é, caberia direito ao crédito apenas no percentual de 50% das alíquotas de 1,65% de PIS/Pasep e 7,6% de Cofins – consequentemente 0,825% para o PIS e 3,8% para a Cofins – sobre o valor de fretes das aquisições de bovinos.

Processo nº 10880.907819/2015-80
Acórdão n.º **3301-005.713**

S3-C3T1
Fl. 5.909

Discordando desta posição, por se tratar de contribuições não cumulativas, é de se afastar a glosa relativa aos fretes de compra de bovinos visto que o valor compõe o custo do insumo para revenda devendo-se considerar a alíquota integral incidente sobre as contribuições.

Conclusão

Diante dos autos do processo e da legislação aplicável, voto por dar provimento parcial ao recurso do Contribuinte para permitir apenas o creditamento sobre as despesas realizadas com serviços laboratoriais, análises microbiológicas e frete na aquisição de bovinos.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen