



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

Processo nº 10909.001635/2005-77
Recurso nº 000.001 Voluntário
Acórdão nº 3301-00.980 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de julho de 2011
Matéria PIS NÃO-CUMULATIVO - PERDCOMP
Recorrente SEARA ALIMENTOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CRÉDITOS. DESPESAS DE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. OPERAÇÃO DE VENDA

As despesas de fretes incorridas com outras operações que não sejam integrantes do custo de aquisições de insumos e de vendas das mercadorias produzidas e/ ou revendidas não geram créditos de PIS não-cumulativo.

GLOSAS. FRETES. RESTABELECIMENTO. PROVAS

O restabelecimento de glosas de créditos do PIS não-cumulativo apurados sobre despesas de fretes está condicionado à apresentação de provas de que tais despesas foram incorridas na aquisição de insumos e/ ou na operação de venda de mercadorias produzidas.

CRÉDITO-PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTAS

O cálculo do crédito-presumido do PIS não-cumulativo para a agroindústria deve ser calculado à alíquota de 4,56 % ou 2,66 %, dependendo da mercadoria produzida e comercializada.

SERVIÇOS SUBCONTRATADOS. FRETES. CRÉDITOS. BENEFICIÁRIOS

Somente as pessoas jurídicas que exerçam a atividade de transportes rodoviários de carga fazem jus aos créditos de Cofins não-cumulativa incidente sobre serviços sub contratados com empresas do mesmo ramo.

RESSARCIMENTO COMPLEMENTAR. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO

Reconhecido o direito da recorrente à parte do ressarcimento pleiteado e declarado na declaração de compensação (Dcomp), homologa-se a compensação dos débitos fiscais declarados até o limite do crédito complementar reconhecido.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator. Fez sustentação pela parte o Dr. Alessandro Barreto Borges, OAB/SP 196401/SP, e pela Fazenda Nacional a Dra Indiara Arruda da Almeida Serra.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

José Adão Vitorino de Moraes - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Maurício Taveira e Silva, Fábio Luiz Nogueira, Maria Teresa Martínez López e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ Rio de Janeiro II que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório que reconheceu parcialmente o direito da recorrente ao ressarcimento do saldo credor do PIS não-cumulativo, apurado e reclamado para o 1º trimestre de 2005, e homologou as compensações dos débitos fiscais declarados até o limite do ressarcimento reconhecido.

Cientificada do despacho decisório, inconformada com o deferimento/compensação parcial do ressarcimento pleiteado, a recorrente interpôs manifestação de inconformidade (fls. 414/429), requerendo a sua reforma a fim de que fosse reconhecido, na íntegra, o seu direito ao ressarcimento pleiteado e homologadas as compensações dos débitos fiscais declarados, alegando razões que foram assim resumidas por aquela DRJ:

“a) Inicialmente discorre sobre as suas atividades e relaciona os principais produtos industrializados e comercializados no mercado externo;

b) Com relação à glosa de fretes supostamente não vinculados a aquisições que geraram crédito, a fiscalização deixou de elaborar uma planilha demonstrando quais CTRC não foram aceitos, o que configura cerceamento de defesa da recorrente. Assim, há que se admitir a nulidade deste item do Parecer;

c) O direito ao creditamento de PIS sobre valores pagos a título de frete decorre da própria lei (art. 15, inciso II c/c art. 3º, inciso IX da Lei 10.833/04). Cita diversas Soluções de Consulta tratando do direito ao crédito sobre valores de frete em diferentes hipóteses;

d) A fiscalização glosou os valores de aquisições de pessoas jurídicas incluídas pela recorrente na base de cálculo do crédito presumido do PIS nos meses de janeiro a março. De acordo com o entendimento da fiscalização, tais valores

deveriam ter sido incluídos na rubrica 'bens utilizados como insumos' concedendo crédito calculado à alíquota de 1,65%;

e) A recorrente calculou o crédito presumido à alíquota de 60%, tendo em vista que os produtos produzidos pela mesma encontram-se classificados nos códigos constantes do inciso I do § 3º, art. 8º da Lei 10.925/04;

f) O critério para determinar o cálculo do benefício do crédito presumido não é o insumo, mas sim o produto produzido pela empresa, os quais, no caso em tela são aqueles classificados no capítulo 2 e 16 da TIPI, bem como código NCM 15.01.

g) De acordo com o disposto nos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei 10.833/03, as empresas prestadoras de serviço de transporte rodoviário de carga farão jus ao crédito presumido do PIS sobre os pagamentos de serviço de carga prestados por pessoa física. Considerando que uma das atividades descritas em seu objeto social é a prestação de serviços de transporte de cargas a Recorrente tem direito ao crédito. Os créditos glosados referem-se a operações de transporte prestada a si mesma, o que não furta seu direito ao crédito."

Analisada a manifestação de inconformidade, aquela DRJ julgou-a procedente em parte, reconhecendo o direito de a recorrente apurar créditos do PIS não-cumulativo sobre: a) aquisições de pessoas jurídicas nos meses de janeiro a março de 2005; e, b) sobre estoques de abertura; mantendo as glosas sobre: a) as despesas de fretes com transportes de produtos que não se inseriram no conceito de insumos utilizados na produção; b) sobre fretes que não se referiram à operação de venda; c) sobre as aquisições de pessoas físicas em relação à redução de alíquota de cálculo do crédito-presumido; e, d) sobre outras despesas de fretes com pessoas físicas por sub contratações de serviços prestados a ela própria, conforme acórdão nº 13-28.087, datado de 11/02/2010, às fls. 443/448, sob as seguintes ementas:

"NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não ocorre cerceamento do direito de defesa quando os dados utilizados pela autoridade administrativa foram extraídos dos documentos e demonstrativos fornecidos pelo próprio contribuinte.

INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

É cabível a apropriação de crédito da contribuição ao PIS calculado mediante aplicação da alíquota de 1,65% sobre o valor das aquisições de insumos de pessoas jurídicas domiciliadas no País realizadas antes da aplicação da suspensão do PIS de que trata o artigo 9º da Lei 10.925/2004.

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. ALÍQUOTAS.

O crédito presumido da agroindústria a que se refere o artigo 8º e § 1º da Lei 10.925/2004 é determinado mediante aplicação, sobre o valor das aquisições de insumos, de alíquotas diferenciadas previstas no § 3º do mesmo artigo, determinadas em função dos produtos adquiridos.

SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGA. SUBCONTRATAÇÃO.

O crédito de que trata os §§ 19 e 20 da Lei 10.833, de 2003, na redação da Lei 11.051, de 2004 somente se aplica na hipótese de empresa de serviço de transporte rodoviário de carga em relação aos pagamentos por ela efetuados pela subcontratação de serviço de transporte anteriormente contratado.

DECISÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

Consideram-se definitivos os ajustes efetuados na base de cálculo dos créditos a descontar relativamente aos itens que não foram expressamente contestados.”

Inconformada com essa decisão, a recorrente interpôs o recurso voluntário às fls. 453/469, requerendo a sua reforma a fim de que se reconheça seu direito ao ressarcimento integral do valor pleiteado e à homologação das compensações de todos os débitos fiscais declarados, alegando, em síntese, que não procedem as glosas mantidas pela autoridade julgadora de primeira instância sobre: a) as despesas com fretes nas aquisições de insumos (aves vivas), bem como na operação de venda e com transporte de produtos acabados entre seus estabelecimentos, por se tratar de operação essencial a sua atividade econômica; b) decorrentes da utilização da alíquota de 0,99% sobre aquisições de insumos de pessoas físicas, tendo em vista que a legislação prevê esta alíquota e não a de 0,578% utilizada pela fiscalização; e, c) outros créditos decorrentes de subcontratação de fretes com pessoas físicas porque dentre suas atividades se encontra a de serviços de transporte de cargas.

Para fundamentar seu recurso, expendeu extenso arrazoadado sobre: I) breve descrição das atividades exercidas pela recorrente; II) fretes de bens utilizados como insumos e fretes na operação de venda – transferências entre estabelecimentos; III) crédito presumido – atividades agroindustriais – utilização da alíquota de 0,99% (60% de 1,65%); e, IV) outros créditos a descontar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele conheço.

As questões opostas nesta fase recursal se restringem às glosas dos créditos do PIS não-cumulativo, apurados sobre: i) despesas de fretes com bens utilizados como insumos (aves vivas) e fretes na operação de venda – transferências entre estabelecimentos; ii) crédito presumido – atividades agroindustriais – utilização da alíquota de 4,56% (60% de 7,6%); e, iii) outros créditos a descontar.

i) fretes

A Lei nº 10.637, de 30/12/2002, que instituiu a contribuição para o PIS com incidência não-cumulativa, vigente na data da competência do ressarcimento em discussão, assim dispunha, quanto aos créditos dessa contribuição:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º;

II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

(...).

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

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...).”

Posteriormente, a Lei nº 10.833, de 29/12/2003, ampliou o direito de se apurar créditos do PIS não-cumulativo, estendendo-o sobre as despesas com fretes na operação de venda, assim dispondo:

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

(...).

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

(...).

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...);

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 6º, inciso I, e 10 a 15 do art. 3º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...).

Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeito, em relação:

I - aos arts. 1º a 15 e 25, a partir de 1º de fevereiro de 2004;

(...).”

Ora, segundo esse dispositivo legal, o direito ao crédito sobre despesas com frete na operação de venda de mercadorias produzidas e/ ou revendidas, suportadas pelo vendedor, está expressamente previsto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, c/c o art. 15, inciso IV desta mesma lei, citados e transcritos anteriormente. Já o frete sobre aquisições de insumos, embora não esteja expressamente previsto em nenhum dispositivo legal, da interpretação do conteúdo do inciso II do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, também citados e transcritos anteriormente, conclui-se que tais despesas, por integrarem o custo dos insumos adquiridos, também geram créditos do PIS não-cumulativo.

Do exame da decisão recorrida, verifica-se que a autoridade julgadora de primeira instância reconheceu e deferiu o ressarcimento/compensação dos créditos apurados sobre despesas de fretes incorridas nas operações de aquisições de insumos e de vendas de mercadorias produzidas, comprovadas, mediante os Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Cargas (CTRC) e respectivas notas fiscais vinculadas a estes, mantendo a glosa sobre as despesas de fretes apuradas com base: a) nos CTCRs: a.1) não-vinculados a notas fiscais: a.2) a notas fiscais não-escrituradas no livro Registro de Saídas; e, a.3) a notas fiscais vinculados, mas não escrituradas no livro Registro de Saídas e que não correspondem a despesas com vendas.

Em seu pedido original, a recorrente apurou e reclamou créditos sobre despesas com fretes, exclusivamente, incorridas na operação de venda, conforme demonstrado na planilha às fls. 131, elaborada por ela própria. Já nesta fase recursal, contestou as glosas sobre as despesas de fretes incorridas nas aquisições de insumos, requerendo a nulidade da glosa referente a estas despesas sob o argumento de que no despacho decisório a descrição dos fatos não lhe permitiu conhecer a acusação que lhe foi imputada, ou seja, não foi possível a identificação dos CTCRs que não foram aceitos pela fiscalização. Alegou, ainda, que os CTCRs considerados pela administração como não vinculados a notas fiscais se referem a aquisições de aves vivas consideradas insumos em seu processo produtivo.

Preliminarmente, ao contrário da alegação da recorrente, os CTCRs não aceitos pela autoridade administrativa estão identificados e relacionados um a um e mês a mês nas planilhas às fls. 358/370, denominadas glosas, contendo os números dos conhecimentos, os CNPJs dos transportadores, os números das respectivas notas fiscais vinculadas, os CNPJs dos fornecedores, as datas de emissões e de entradas e os valores dos fretes. Tais informações lhe permitiram ampla defesa.

Conforme consta da decisão recorrida e demonstrado nos parágrafos anteriores, as glosas sobre despesas com fretes foram mantidas porque a recorrente não conseguiu demonstrar a vinculação das respectivas notas fiscais de aquisições de aves vivas com os CTCRs e/ ou com aquisições de outros insumos, bem como com a operação de venda de mercadorias. Para as notas fiscais que tiveram suas vinculações aos respectivos CTCRs comprovadas, o crédito apurado foi reconhecido.

A alegação de que, em vista de sua atividade econômica é impossível, relacionar as notas fiscais aos respectivos CTCRs não constitui fundamento legal para restabelecer as glosas efetuadas. Além disto, no entendimento, deste Relator, tal alegação não procede, uma vez que bastaria informar no corpo das notas fiscais os respectivos CTCRs.

Dessa forma, para as notas fiscais cujas vinculações com os CTCRs não foram comprovadas, não há como restabelecer as glosas efetuadas pela autoridade administrativa competente.

Já em relação às despesas de fretes incorridas nas transferências de produtos entre seus estabelecimentos, também, em momento algum, a recorrente demonstrou quais produtos acabados e/ ou semi-acabados foram transportados de um estabelecimento para outro. Em seu recurso voluntário, se limitou a alegar “... *especificamente em relação à questão dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa o crédito de PIS não deve ser glosado, eis que essa operação se trata de etapa essencial à atividade econômica da pessoa jurídica e, portanto, os gastos correlatos devem ser computados no cálculo dos créditos*”.

Conforme demonstrado na decisão recorrida, todos os créditos apurados sobre despesas de fretes incorridas nas aquisições de insumos e na operação de venda dos produtos cujas notas fiscais tiveram suas vinculações aos respectivos CTCRs comprovadas foram reconhecidos pela autoridade julgadora de primeira instância.

Assim, as glosas efetuadas pela autoridade administrativa competente e mantidas pela autoridade julgadora de primeira instância sobre despesas de fretes cujos CTCRs não estavam vinculados a notas fiscais de aquisições de insumos e/ ou de vendas das mercadorias devem ser mantidas.

ii) glosas de crédito presumido – atividades agroindustriais – utilização da alíquota de 0,99% (60% de 1,65%)

A recorrente discordou das alíquotas, 0,99 % e 0,578 %, utilizadas pela autoridade fiscal para o cálculo do crédito-presumido do PIS não-cumulativo, agroindústria, defendendo a alíquota única de 0,99 % (60% de 1,65%) sob o argumento de que a Lei nº 10.925, de 23/07/2004, art. 8º, incisos I e II, lhe garante esse percentual.

Conforme se verifica dos autos, a autoridade fiscal, assim como a julgadora de primeira instância entenderam que as alíquotas são determinadas, em relação aos bens adquiridos.

No entanto, tal entendimento é equivocado, conforme se verifica do disposto na Lei nº 10.925, de 23/07/2004, que criou esse benefício fiscal, *in verbis*:

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todas da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro

de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010)

(...).

*§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:*

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

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

(...).”

Ora, segundo este dispositivo legal, as alíquotas são determinadas em função das mercadorias produzidas e vendidas e não dos insumos adquiridos.

Dessa forma, o crédito-presumido do PIS não-cumulativo a que a recorrente faz jus deve ser recalculado, aplicando-se as alíquotas em função das mercadorias produzidas e vendidas pela recorrente e não dos insumos adquiridos, nos termos dos incisos I e II do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, citados e transcritos acima.

iii) glosas sobre outros créditos a descontar

A recorrente reclama créditos apurados na forma do § 19 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, ou seja, sobre os pagamentos efetuados sobre serviços de transporte de carga subcontratados e utilizados como insumos na prestação de serviços.

No entanto, ao contrário do seu entendimento, os créditos apurados nos termos daquele dispositivo legal somente se aplicam a empresas prestadoras de serviços de transporte rodoviários de carga que os utilizam como insumos na prestação dos serviços prestados por elas e subcontratados com outras empresas, pessoas físicas transportadoras autônomas e/ ou pessoas jurídicas também prestadoras dos mesmos serviços, de mesma natureza, conforme disposto, *in verbis*:

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

(...).

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços ...

§ 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)”

Conforme se verifica destes dispositivos legais, a recorrente não enquadra em nenhum dos dispositivos citados e transcritos acima por não ser empresa de serviço de transporte rodoviário de carga e, principalmente, porque os alegados serviços subcontratados não terem sido utilizados como insumos na prestação de serviços de mesma natureza.

iv) homologação de compensação

Já a homologação da compensação de créditos financeiros contra a Fazenda Nacional, mediante a apresentação de Dcomp, bem como a extinção do débito fiscal declarado, a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, art. 74, a condiciona à certeza e liquidez do crédito financeiro utilizado,

No presente caso, conforme demonstrado, a recorrente faz jus à parte dos créditos glosados e ora reclamados.

Assim, deve ser homologada a compensação dos débitos fiscais declarados remanescentes das compensações não homologadas pela autoridade julgadora de primeira instância até o limite do ressarcimento complementar, ora reconhecido.

Em face de todo o exposto e de tudo o mais que conta dos autos, voto pelo provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer à recorrente o direito de apurar crédito-presumido do PIS não-cumulativo para a agroindústria, à alíquota de 0,99 %, sobre os insumos adquiridos de pessoas físicas e utilizados na produção de mercadorias de origem animal, classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e das misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18, cabendo à autoridade administrativa competente apurar o ressarcimento complementar e homologar a compensação dos débitos declarados até o limite apurado, exigindo-se o saldo e/ ou os débitos remanescentes não extintos pela homologação ora determinada.

José Adão Vitorino de Moraes - Relator

