



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

Processo n° 10909.003020/2005-85
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-002.018 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de janeiro de 2016
Matéria RESSARCIMENTO PIS
Recorrente SEARA ALIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Para fins de geração de créditos da Cofins no regime da não cumulatividade caracteriza-se como insumo toda a aquisição de bens ou serviços necessários à percepção de receitas vinculadas à prestação de serviços ou a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Excluem-se deste conceito as aquisições que, mesmo referentes à prestação de serviços ou produção de bens, não se mostrem necessárias a estas atividades, adquiridas por mera liberalidade ou para serem utilizadas em outras atividades do contribuinte, assim como aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES NÃO TRIBUTADAS.

Não é permitido descontar créditos decorrentes de aquisições de insumos não tributados na operação anterior, mesmo que utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIAS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Os créditos presumidos da agroindústria somente podem ser aproveitados como dedução da própria contribuição devida em cada período de apuração, não sendo permitido o ressarcimento de seu saldo credor.

PIS. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. EMPRESAS CEREALISTAS. COOPERATIVAS.

A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep em relação às vendas efetuadas por empresas cerealistas e cooperativas às agroindústrias que

apurem o imposto de renda com base no lucro real foi suspensa a partir de 01 de agosto de 2004, nos termos da lei de regência.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

É ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação dos créditos apropriados para desconto da base de cálculo da Cofins apurada pelo regime da não cumulatividade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Mércia Helena Trajano Damorim, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisario e Winderley Morais Pereira.

Fez sustentação oral, pela Recorrente, o(a) advogado(a) Guilherme de Macedo Soares, OAB/DF nº 35220.

Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida.

Trata o presente processo de Declarações de Compensação (Dcomp) de créditos da Contribuição para Programa de Integração Social - PIS não-cumulativa, no valor de R\$ 2.373.689,28, decorrentes de operações no mercado externo, que remanesceram ao final do 3º trimestre de 2005.

Do Parecer Fiscal

Em seu parecer, a Seção de Arrecadação e Cobrança (Sarac da Delegacia da Receita Federal em Itajaí/SC, inicialmente registra que os valores informados pela interessada no Dacon não correspondem àqueles presentes na memória de cálculo apresentada em atendimento a intimação a Receita Federal para fins de demonstração da composição da base de cálculo do

direito de credito e que foram. então. considerados como pleiteados os valores presentes nesta e não os declarados no Dacon.

Na apreciação do pleito. efetuadas as verificações do credito em confronto com os livros contábeis. arquivos digitais dentre outros documentos da contribuinte. manifestou-se a Sarae/DRF/Itaiai/SC pelo seu deferimento apenas parcial. fazendo-o com base no não acatamento na apuração de créditos. dos seguintes valores:

a) Bens Adquiridos para Revenda: do montante informado a esse título foram excluídos os valores de aquisição de produtos classificados nos capítulos e códigos previstos nos incisos II e VII do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004

b) Bens Utilizadas como Insumos: do montante informado a esse título foram excluídos os valores:

- de aquisição de bens utilizados como insumos. cujas receitas de vendas estão sujeitas a alíquota zero. conforme: art. 1º do Decreto nº 5.127/2004; art. 28, III, da Lei nº 10.865/2004; art. 1º, incisos I, II, IV e VII da Lei nº 10.925/2004;

- de fretes relativos a CTRC aos quais não foram vinculadas quaisquer notas fiscais (Anexo II). por não ser possível determinar trataram-se de fretes no transporte de insumos. pagos pela adquirente a pessoas jurídicas domiciliadas no país:

- de fretes relativos a CTRC cujas notas fiscais vinculadas não se encontram na memória de cálculo do crédito do período apresentada pela contribuinte (Anexo III). não configurando. portanto. fretes na compra de bens utilizados como insumos.

c) Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda: foram excluídos:

- os fretes relativos a CTRC cujas notas fiscais vinculadas não se encontram no Livro Registro de Saídas do período;

- os fretes relativos a CTRC cujas notas fiscais vinculadas não se referem a uma operação de venda de mercadoria de produção do estabelecimento.

d) Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado: foram excluídos os valores referentes a bens do ativo imobilizado que não são utilizados na produção de bens destinados a venda;

e) Crédito Presumido - Atividades Agroindustriais: dos valores informados a esse título:

- foram excluídos: os valores relativos a aquisições de pessoas jurídicas, em razão de este tipo de aquisição. a teor da legislação pertinente. não gerar direito a credito presumido: os valores dos fretes relativos a essas aquisições.

- pelo mesmo motivo também foram glosados da base de cálculo do crédito presumido aquisições de mercadorias para revenda - Cfpop 1 102;

- foram ajustadas as alíquotas aplicadas a aquisições de insumos de pessoas físicas: 0.99% (60% de 1,65%) 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 de 0.5775% (35% de 1.65%) para os demais produtos:

f) Outros Créditos a Descontar: sobre os valores informados a esse título. informa a autoridade fiscal que a interessada não presta serviços de transporte rodoviário de carga e que os códigos Cnae relativos a esse tipo de serviço. atribuídos a algumas de suas filiais. têm servido apenas para a emissão de conhecimentos de carga cujo tomador do serviço e a própria empresa. tendo sido. então. excluídos os valores informados destes serviços. por não gerarem créditos presumidos - nos termos previstos nos §§ 19 e 20 do art. 3º e inciso II do art 15 da Lei nº 10.833/2003. na redação da Lei nº 11.051/2004.

Alem das glosas acima. a Autoridade Fiscal. considerando que a interessada utiliza o método de rateio proporcional. ajustou a proporção entre a receita de exportação vinculada as aquisições de bens e serviços que geram direito ao crédito e a receita bruta total de vendas de bens e serviços. a ser aplica a sobre os valores dos custos. despesas e encargos comuns. incorridos no mês.

Ao final. ressalva a Autoridade Fiscal que a soma. por mês de apuração. dos valores indicados à linha 09 da ficha 11B do Dacon (Total da Contribuição para o PIS no mês. antes do desconto de créditos) foi extraída do Dacon da interessada e não se constituiu em objeto de procedimento de fiscalização. o qual ainda poderá ser realizado. respeitado o prazo decadencial.

Por meio do Despacho Decisório. presente na folha 1061. com base no Parecer/Sarac/DRF/ITJ nº 071/2008. a DRF/Itajai/SC decidiu por:

a) reconhecer parcialmente o direito creditório no valor originário de RS 593.379,97:

b) homologar parcialmente a compensação constante da Dcomp de fl. 01, protocolada em 28/09/2005. até a o limite do valor do crédito reconhecido;

c) não homologar as compensações constante das demais Dcomp presentes nos autos. entres as folhas 10 e 33.

Da Manifestação de Inconformidade

Em sua Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório a interessa contesta o parecer fiscal nos termos que

Inicialmente contesta a glosa dos valores das aquisições dos bens para revenda e de insumos adquiridos a alíquota zero alegando que. "a despeito de terem [as aquisições] sido realizadas mediante alíquota zero de PIS". os tais produtos "foram previamente sujeitos a incidência em cascata deste tributo nas etapas anteriores da circulação".

Nesse sentido aduz que "Mesmo quando o contribuinte adquira insumos tributados com alíquota zero. paga. embutido no preço. o tributo (PIS/COFINS) indiretamente em outros insumos ou produtos. adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo". A corroborar sua tese traz excertos de uma decisão do STJ e de outras do Conselho de Contribuintes. Conclui. então. que as aquisições de produtos tributados pela presente contribuição a alíquota zero. não se tratam "de operações não sujeitas ao pagamento das contribuições. e por isto não incide o óbice previsto no artigo 3º. parágrafo 2º da Lei 10.637/02". E acrescenta que a própria legislação. no caso a Lei nº 11.033/04. em seu artigo 17. autoriza a manutenção dos créditos em situações como a presente.

Quanto aos valores dos fretes relativos às operações de aquisição de insumos. alega que não procedem as duas razões motivadoras das glosas postas pela autoridade fiscal pois os CTCRC indicados estão vinculados ao transporte de aves. ou seja. de insumos utilizados em seu processo produtivo.

Em relação as glosas dos valores referentes a fretes nas operações de venda. relativos: CTCRCs cujas notas fiscais não se encontrariam escrituradas no Livro Registro de Saídas. alega que não tem condições de contesta-as pois não teria como identificar "quais são as notas fiscais que não estariam registradas no aludido livro. eis que não há qualquer menção a elas na decisão ora recorrida. apresentando o fisco apenas o valor total glosado a este título". Reclama então que "teve seu direito à ampla defesa cerceado. impondo-se que. na dívida. lhe sejam totalmente deferidos os créditos indevidamente glosados."

Adicionalmente argumenta que. mesmo que assim não fosse. ainda assim improcedentes seriam as glosas. uma vez que a legislação de regência não impõe a escrituração de notas Fiscais em Livros Registro de Saídas como condição à geração de créditos. Aduz que o direito ao credito está vinculado "ao efetivo valor de frete suportado. desde que se refira a serviço prestado por pessoa jurídica domiciliada no País" e conclui que "comprovado que o frete realmente foi um custo incorrido pela Recorrente. a glosa fiscal aqui tratada não merece prosperar".

Já em relação as despesas de fretes entre estabelecimentos da própria empresa. defende que "com base na lei e nas soluções de consulta da Receita Federal. conferem direito a créditos de PIS". entre outros:

(...)

c) transferência de produto acabado entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento distribuidor da mesma pessoa jurídica;

d) serviços de transporte (adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País) de insumos, de um estabelecimento a outro da mesma pessoa jurídica, sendo esse deslocamento necessário à inserção desse insumo no processo produtivo desenvolvido no estabelecimento de destino.

e) transporte de um estabelecimento a outro da mesma pessoa jurídica, de insumos adquiridos de terceiros, quando o ônus for suportado pelo adquirente.

E conclui que comprovado o direito ao crédito referente a despesas de "serviços de transporte relativos a transferências essenciais ao processo produtivo" as glosas dos valores correspondentes não devem ser mantidas. "eis que tratam de créditos a título de frete apropriados nos exatos termos das leis que regulamentam esta questão".

Das glosas referentes aos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado. a interessada manifesta-se concordando com a glosa em relação aos "Juros Capitaliz. Operacional" e "Construções Civas e Benfeitorias". Todavia contesta a glosa dos valores referentes aos moveis e utensílios. computadores ou softwares alegando que todos esses bens. indistintamente. fazem parte do seu processo produtivo. gerando portanto o direito ao crédito pretendido. a teor das soluções de consulta da RFB cujas ementas transcrevo.

Explica. então. a utilização dos bens em questão. como segue:

Com efeito, em seus parques industriais se utiliza de mesas de corte e cadeiras para seus funcionários, sendo estes utensílios essenciais ao seus processos produtivos, como bem se observa por meio das fotos anexas, tiradas, exemplificativamente, da fábrica localizada em Seara/Santa Catarina (doc. 03)

O mesmo ocorre em relação aos computadores e softwares, tendo em vista que a Recorrente os utiliza em todas as suas fábricas, a exemplo daquelas destinadas a produção de rações, onde controlam a mistura e composição de rações, monitorando itens como o peso, quantidade, etc. Vide, também neste contexto, as fotos anexas, que bem comprovam a utilização dos computadores na fabrica da Recorrente localizada em Seara/Santa Catarina (doc. 4)

No que concerne ao crédito presumido decorrente de sua atividade agroindustrial. a interessada inicialmente insurge-se contra a glosa dos valores da aquisições junto a pessoas jurídicas. alegando:

Desta forma, no entendimento da fiscalização, a Recorrente somente teria direito ao crédito presumido sobre os valores relativos às aquisições de pessoas jurídicas beneficiadas com a

suspensão da contribuição ao PIS, conferida pelo artigo 9º da Lei nº 10.925/04, a partir de 04/04/2006, visto que somente a partir desta data a IN SRF nº 636/2006 regulamentou tal suspensão.

Ocorre que, de acordo com tal entendimento, a fiscalização deveria ter efetuado a inclusão de tais aquisições na rubrica "bens utilizados como insumos" e, portanto, ter concedido a Recorrente o direito ao crédito do PIS sobre tais aquisições mediante a aplicação da alíquota integral de 1,65%.

Isto porque, com base na premissa fixada pela fiscalização que somente a partir de 04/04/2006 foi possível efetuar vendas com a suspensão da contribuição para o PIS, infere-se, por conclusão lógica, que as aquisições realizadas pela recorrente até 04/04/2006 sofreram a tributação pelo PIS, o que, pela sistemática da não-cumulatividade, gera o inquestionável direito da Recorrente apropriar-se dos créditos correspondentes!

Quanto a alíquota de 0.5775%, utilizada pela Autoridade Fiscal nos cálculos do crédito presumido. argumenta. a interessada. ser esta equivocada. considerando que o critério eleito pelo legislador para determinar o cálculo do benefício do crédito presumido não é o insumo e sim o produto produzido pela empresa e que seu objetivo social que consiste. entre outros. a industrialização de produtos alimentares derivados de aves, suínos. bovinos e outros animais que convier. observada a respectiva classificação nos Capítulos 2 e 16 da TIPI bem como nos códigos 15.01 da NCM (doc. 02) - calculou corretamente o crédito presumido da Contribuição para o PIS à alíquota de 0,99%. tendo em vista que os produtos produzidos pela mesma encontram-se classificados nos códigos constantes do inciso I do § 3º. art. 8º do mencionado diploma legal.

A contribuinte defende. ainda. ter direito a crédito em relação aos "custos com a sub-contratação de serviços de transporte de carga prestados por pessoa física. por força do disposto nos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 considerando ser uma de suas atividades empresariais. conforme consta de seu objeto social (doc. 02). a prestação de serviços de transporte de cargas. Salienta que:

(..) a fiscalização reconhece que a Recorrente é uma empresa prestadora de serviços de transporte de cargas, o que significa que, mesmo prestando operações de transporte em benefício próprio, tem inquestionável direito aos créditos de PIS ora glosados, na medida em que NÃO HÁ QUALQUER ÓBICE LEGAL PARA TANTO.

Diante de todo o exposto. requer o acolhimento de sua Manifestação d Inconformidade para que reste deferido seu pleito.

Sobreveio decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, que julgou, por unanimidade de votos, improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório. Os fundamentos do

voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO.

Quando o contribuinte adquire bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não-cumulativas, por disposição legal expressa, não tem direito a crédito sobre tais aquisições, independentemente de suas vendas serem ou não tributadas.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Em se tratando de serviços de frete, em interpretação literal da legislação, somente dará direito a crédito o frete contratado relacionado a uma “operação de venda”, não gerando crédito, portanto, o frete relacionado ao mero deslocamento de insumos ou produtos entre estabelecimentos da empresa.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

A despesa com frete na aquisição de um bem integra o valor deste, para fins de compor a base de cálculo do crédito, quando o bem seja utilizado como insumo, o serviço seja contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e o custo seja suportado pelo adquirente do insumo

REGIME DA NAO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, somente os que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não-cumulatividade.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA CONFORME NATUREZA DO INSUMO.

A natureza da atividade da empresa é considerada para fins de aferir seu direito ao aproveitamento de crédito presumido, já no cálculo do crédito deve ser observada a alíquota conforme a natureza do insumo adquirido.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. SERVIÇO DE TRANSPORTE PRESTADO POR PESSOA FÍSICA.

A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviços de transporte de carga prestados por pessoa física, poderá descontar, da contribuição devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre os valores dos pagamentos efetuados por esses serviços, desde que estes tenham sido por ela utilizados como insumo na prestação de serviço destinados à venda.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

Nos processos administrativos referentes a repetição de indébito, cabe ao contribuinte, em sede de Manifestação de inconformidade, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela Autoridade Fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o pleito repetitório.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON

A apuração dos créditos das Contribuições para O PIS e da Cofins, não-cumulativas, é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses crédito, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados no respectivo Dacon.

Inconformada com a decisão, apresentou a recorrente, tempestivamente, o presente recurso voluntário. Na oportunidade, reiterou os argumentos colacionados em sua defesa inaugural.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

A lide versa sobre a exigência de Contribuição para o PIS/Pasep apurada no Regime da Não Cumulatividade, e decorre da glosa de determinados créditos requeridos pela contribuinte.

A este respeito, esclarece-se que as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 instituíram um sistema legal de abatimento de créditos em relação a determinados gastos, apurados mediante a aplicação das alíquotas especificadas para estas contribuições (1,65% para a Contribuição para o PIS/Pasep e 7,6% para a Cofins).

O legislador adotou o critério de listar expressamente os bens e serviços capazes de gerar créditos, dispostos no artigo 3º destas leis:

Lei nº 10.833/03

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009) (grifo nosso)

Como se percebe, as hipóteses passíveis de geração de créditos não abarcam a totalidade das despesas e custos que as pessoas jurídicas possuem, estando ausentes, por exemplo, as despesas financeiras. Ressalte-se que tais despesas, originalmente, geravam direito a créditos, mas esta possibilidade foi extinta pela Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004.

A hipótese de geração de créditos que mais gera controvérsia entre o Fisco e os contribuintes refere-se ao inciso II deste artigo, que permite o creditamento em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

O termo insumos, de origem econômica, traduzido do termo inglês *input*, compreende, de um modo geral, bens ou serviços utilizados na produção de um outro bem ou serviço.

Inclui, em sua acepção mais ampla, cada um dos elementos que entram no processo de produção de mercadorias ou serviços, e são necessários para a sua produção, tais como matérias-primas, bens intermediários, máquinas e equipamentos, capital e trabalho humano.

Diferentemente dos bens adquiridos para revenda, os insumos são comprados pelos produtores ou prestadores de serviço para consumo em suas atividades.

Na indústria, podem integrar o produto final, como as matérias primas, podem servir para alimentação de máquinas, como os combustíveis, ou podem ser utilizados para a manutenção do parque fabril, como os lubrificantes.

Insumo, desta forma, pode ser entendido como todos os fatores de produção que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços, sejam eles diretos, como as matérias-primas, ou indiretos, como a mão-de-obra, energia, e os tributos.

O vocábulo, em seu sentido jurídico, foi desta forma conceituado por Maria Helena Diniz:

Insumo. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que

*entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributo), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços.*¹

Marco Aurélio Greco² distingue os insumos em econômicos e funcionais. Insumos econômicos seriam aqueles que incluem os fatores de produção, como o capital e o trabalho; já os funcionais englobam todos os elementos que integram o processo produtivo, como máquinas, equipamentos, matérias-primas, trabalho humano, embalagens, etc..

Observa-se, todavia, que nem toda aquisição de bens não-duráveis será caracterizada como compra de insumo. É necessário que as despesas sejam relacionadas às atividades da pessoa jurídica. Desta forma, despesas com familiares de executivos, por exemplo, nunca são considerados insumos, mesmo que tenham sido custeadas pela pessoa jurídica.

Analisando-se os elementos que permitem o desconto de créditos na Contribuição para o PIS/Pasep e na Cofins, verifica-se que eles tomam por base bens adquiridos para revenda (inciso I), bens do ativo permanente (incisos VI e VII), insumos necessários à produção (inciso II), serviços (inciso IX), bem como outros custos e despesas incorridos com a atividade empresarial (incisos III, IV, V e X).

Da análise das hipóteses acima expostas, constata-se que os créditos abrangem, de forma selecionada, insumos econômicos e funcionais.

Observa-se ainda que, dentre as hipóteses passíveis de geração de créditos, o inciso II do artigo 3º das leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permite o desconto de créditos sobre as aquisições de insumos empregados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

O termo “insumos”, incluído dentre as hipóteses de creditamento, que por sua vez são constituídas por “insumos” em significado amplo, como não poderia deixar de ser, gerou uma infinidade de divergências em relação ao seu significado.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão competente para emissão de normas complementares referentes ao sistema tributário nacional, definiu como insumos apenas as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem que sejam utilizados em “ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”³.

Adotou-se, nestes atos, o entendimento exposto no Parecer Normativo COSIT nº 65/79 acerca do conceito de insumos – tal ato, contudo, versa sobre o IPI.

Alguns julgados deste Conselho, de forma diametralmente oposta, defendem que o conceito de insumo aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins deve ser o mesmo aplicável ao Imposto de Renda, baseado em que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita.

¹ DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. Vol 2, São Paulo: Saraiva, 1988, p. 870

² GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade do PIS/PASEP e da Cofins. In Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. PAULSEN, Leandro (coord.). São Paulo: IOB Thompson, 2004, p. 113

³ Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, art. 66, §5º e Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, art. 8º, §4º. ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 12/02/2016 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 13/02/2016 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

Entendem, desta forma, que a materialidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é mais próxima daquela estabelecida para o IRPJ do que daquela prevista para o IPI.

Assim sendo, baseado na natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, seria mais próprio de ser aplicado a estas contribuições do que o conceito previsto na legislação do IPI.

Entendo, contudo, que a melhor forma de definição conceito de insumos passa pela análise da figura tributária ao qual este conceito foi estabelecido, qual seja da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. E, tendo em vista que o cerne de uma figura tributária é a sua materialidade econômica, no caso das contribuições em tela esta definição exige que se verifique “a receita ou o faturamento”, nos termos da CF/88, e mais especificadamente a receita bruta, ou “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, conforme previsto pelas leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Este entendimento inviabiliza a defesa do conceito de insumos estabelecido pelas Instruções Normativas expedidas pela RFB, que reproduzem o conceito de insumos estabelecido pela legislação do IPI.

Esclarece-se que o IPI possui como elemento nuclear as operações de industrialização, assim entendidas aquelas que modificam a natureza ou a finalidade de produtos, ou os aperfeiçoem para o consumo, fato jurídico com profundas diferenças em relação às contribuições em tela.

Em que pese a receita bruta de uma pessoa jurídica ter por base, entre outras receitas, aquelas decorrentes de operações de industrialização, a materialidade jurídica receita em nada corresponde a destas operações.

Da mesma forma, não se mostra apropriada a utilização do conceito de insumos adotado na legislação do Imposto de Renda.

Este tributo incide sobre o acréscimo patrimonial da pessoa jurídica, denominado renda ou lucro. Não se confunde, de forma alguma, com receita bruta, que possui sentido bem mais amplo, compreendendo qualquer quantia percebida.

Mesmo que se possa falar que a materialidade jurídica “renda” é mais próxima a “receita” do que “operações de industrialização”, ainda assim as diferenças entre estas figuras impedem que se adote, pura e simplesmente, os entendimentos já consolidados na legislação do Imposto de Renda para a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Desta forma, a busca do conceito de insumos para estas contribuições impõe que se verifique a base econômica destas, ou seja, a receita bruta.

Por outro ângulo, tendo em vista a ausência de uma verdadeira cadeia econômica relacionada à receita bruta, posto dizer respeito a cada contribuinte individualmente considerado, as proposições existentes para as demais exações tributadas pelo regime da não-

cumulatividade, quais sejam o IPI e o ICMS, tampouco podem ser utilizadas sem que sejam feitas as devidas adaptações.

Assim sendo, em consonância com o pensamento de Marco Aurélio Greco⁴, mostra-se necessário, para definição do conceito de insumos, a visualização do processo formativo da receita daquela pessoa jurídica. E este processo formativo da receita inclui todos os elementos, sejam eles físicos ou funcionais, necessários para a obtenção desta receita.

Claro que este entendimento não pode vir dissociado das hipóteses previstas na legislação como passíveis da geração de créditos.

O legislador especificou, no artigo 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03, quais situações passíveis de geração de créditos, deixando de fora desta lista determinados custos e despesas.

Caso a lei tivesse por objetivo adotar a generalidade, bastaria fazer uma alusão genérica a toda e qualquer despesa ocorrida e que estivesse sujeita, anteriormente, à tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins.

Como esta não foi a forma adotada pela legislação, não se pode entender como insumos despesas que dizem respeito a todo e qualquer aspecto da atividade de uma empresa.

Pois bem, o artigo 3º destas leis, ao falar de “insumos”, restringe aqueles utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Desta forma, excluem-se deste critério todos os gastos que digam respeito à formação de receitas diferentes daquelas referentes a prestação de serviços ou a produção de bens, tais como as despesas financeiras.

Isto não quer dizer que tais despesas não possam gerar créditos caso se enquadrem em alguma outra hipótese incluída no artigo 3º, apenas que não se caracterizam como insumos no teor do inciso II deste artigo.

Pelo mesmo raciocínio, as despesas administrativas, por não terem relação ao processo formativo da receita na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens, não geram direito a crédito.

Outro aspecto importante para a definição de determinado bem como insumo é o momento em que este bem é utilizado, se antes, durante ou após o término do processo produtivo.

Como já esclarecido, apenas os bens utilizados no processo produtivo são considerados insumos, de forma que os bens utilizados antes de iniciada a produção, ou após o término desta, não são considerados insumos para fins de geração de créditos.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade do PIS/PASEP e da Cofins. In Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS. PAULSEN, Leandro (coord.). São Paulo: IOB Thompson, 2004, pp.

Do exposto, conceituamos insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como sendo toda aquisição de bens ou serviços necessários para a percepção de receitas decorrentes da prestação de serviços ou da produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Excluem-se deste conceito as aquisições que, mesmo referentes à prestação de serviços ou produção de bens, não se mostrem necessárias a estas atividades, adquiridas por mera liberalidade, ou por serem necessárias a outras atividades desta pessoa jurídica.

Também não se enquadram como insumos os bens destinados ao ativo imobilizado, posto que os créditos referentes a estes bens estão incluídos em hipóteses distintas de creditamento, e devem ser apropriados por meio de cálculo de depreciação.

Ultrapassadas as exposições iniciais sobre a matéria, é possível adentrarmos na lide propriamente dita.

Bens adquiridos para revenda - operações sujeitas à alíquota zero

Foram glosados os créditos referentes a produtos adquiridos cujas receitas encontravam-se sujeitas à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

A recorrente contesta a glosa, afirmando que os produtos correspondem a matéria-prima utilizada em seu processo industrial, e que tem direito ao crédito em relação às aquisições, "[...] na medida em que, a despeito de terem sido realizadas mediante alíquota zero de PIS, é fato incontestável que foram previamente sujeitos a incidência em cascata deste tributo nas etapas anteriores da circulação."

Explicitada a divergência, esclarece-se que os incisos II dos parágrafos 2º dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 determinam que não gera direito a crédito o valor das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições:

Art. 3º [...]

§ 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. (grifo nosso)

Os créditos foram glosados devido aos produtos estarem sujeitos à alíquota zero para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins.

Pois bem, a principal característica da figura tributária da alíquota zero é justamente a que ela resulta em uma exigibilidade nula, ou seja, não sujeita a operação ao pagamento da contribuição.

Em restando incontroverso que as mercadorias adquiridas sujeitavam-se a alíquota zero, mostra-se incorreta a apropriação de créditos pela recorrente.

Desta feita, tendo em vista o disposto no inciso II do parágrafo 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, mostra-se correta a glosa promovida pela autoridade fiscal.

Insumos - Serviços de transporte utilizados na aquisição de bens

Em relação aos créditos apropriados pela recorrente relativos a fretes na aquisição de insumos, a autoridade fiscal glosou os créditos em relação aos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) apresentados pela recorrente para comprovação dos créditos que não informavam a Nota Fiscal a que estavam vinculados. Justificou a glosa afirmando que tais documentos não são suficientes para comprovar o direito creditório.

Foram glosados ainda os créditos referentes a CTRC cujas notas fiscais vinculadas não se encontram na memória de cálculo do crédito do período e que, portanto, não configurariam frete na compra de bens utilizados como insumos.

A recorrente contesta a glosa, afirmando que os fretes referiam-se ao transporte de aves, insumo de seu processo produtivo, o que daria o direito ao crédito.

Afirma ainda que:

A fim de corroborar tais alegações requer a Recorrente a juntada das planilhas comprovando o vínculo da nota fiscal de compra de insumos com a nota fiscal de frete, relacionando, ainda, os números dos CFOP's e CTRCs

De fato, conforme defendido pela recorrente, o frete pago na aquisição de insumos é considerado como parte do custo daqueles, integrando o cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep da Cofins no regime da não cumulatividade.

A autoridade fiscal não contesta o direito ao crédito da recorrente em relação aos gastos com fretes nas aquisições de insumos de seu processo produtivo. A glosa decorre da falta de comprovação da natureza dos dispêndios, de que o frete, de fato, refere-se a aquisição de insumos.

Mostra-se necessário, neste ponto, alguns esclarecimentos acerca da repartição do ônus da prova nas questões litigiosas. Com efeito, da delimitação do *onus probandi* depende a definição de grande parte das responsabilidades processuais. Assim é nas relações de direito privado e, igualmente, nas relações de direito público, dentre as quais as relacionadas à imposição tributária.

O artigo 333 do Código de Processo Civil disciplina a distribuição do ônus probatório da seguinte forma:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Estatuiu-se por meio desta norma que o ônus da prova no processo civil incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo do seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Comentando esse art. 333, Humberto Theodoro Júnior sustenta que:

Cada parte, portanto, tem o ônus de provar os pressupostos fáticos do direito que pretenda seja aplicado pelo juiz na solução do litígio.

Quando o réu contesta apenas negando o fato em que se baseia a pretensão do autor, todo o ônus probatório recai sobre este. Mesmo sem nenhuma iniciativa de prova, o réu ganhará a causa, se o autor não demonstrar a veracidade do fato constitutivo do seu pretensão direito.

Quando, todavia, o réu se defende através de defesa indireta, invocando fato capaz de alterar ou eliminar as conseqüências jurídicas daquele outro fato invocado pelo autor, a regra inverte-se. É que, ao se basear em fato modificativo, extintivo ou impeditivo do direito do autor, o réu implicitamente admitiu como verídico o fato básico da petição inicial, ou seja, aquele que causou o aparecimento do direito que, posteriormente, veio a sofrer as conseqüências do evento a que alude a contestação.

O fato constitutivo do direito do autor tornou-se, destarte, incontroverso, dispensando, por isso mesmo, a respectiva prova (art. 334, n.º III).⁵

Aplicando-se este conceito à lide tributária, pode-se afirmar que à autoridade lançadora incumbe o ônus da prova da ocorrência do fato jurídico tributário ou da infração que deseja imputar ao contribuinte, enquanto que ao contribuinte incumbe provar atos impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou de sua extinção, ou requisitos constitutivos de uma isenção ou outro benefício tributário.

À legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que reproduzem este conceito. Assim é que, nos casos de lançamentos de ofício, não basta a afirmação, por parte da autoridade fiscal, de que ocorreu o ilícito tributário; pelo contrário, é fundamental que a infração seja devidamente comprovada, como se depreende da parte final do *caput* do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, que determina que os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”. De outro lado, ao contribuinte a legislação impõe o ônus de provar o que alega em face das provas carreadas pela autoridade fiscal, como expresso no inciso III do artigo 16 do mesmo Decreto nº 70.235/1972, que determina que a impugnação conterà "os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir".

A distribuição do ônus da prova possui ainda certas características quando se trata de glosa de créditos do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Esclarece-se, sucintamente, que para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins a não cumulatividade consiste na possibilidade de se deduzir, do valor a ser recolhido, créditos calculados sobre encargos da pessoa jurídica, tais como matéria-prima, energia elétrica e aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.

Desta forma, neste regime mantém-se a premissa de que compete a autoridade fiscal comprovar a ausência de recolhimentos em relação matéria tributável desta contribuições, qual seja a receita bruta do contribuinte.

Quanto aos créditos, todavia, diante das particularidades deste regime tributário, estes se encontram na esfera do dever probatório dos contribuintes. Tal afirmação decorre da simples aplicação da regra geral, qual seja a de que àquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram este direito.

Assim, em sendo os créditos deste regime tributário um benefício que permite ao contribuinte diminuir o valor do tributo a ser recolhido, cumpre ao contribuinte que quer usufruir deste benefício o ônus de provar que possui este direito.

Desta forma, o direito aos créditos da não cumulatividade, utilizados para desconto da contribuição devida, ou para ressarcimento ou compensação nas situações permitidas pela legislação, exige que o contribuinte comprove a existência dos fatos que geram este direito.

Exige-se, portanto, a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório; documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito.

Caso o contribuinte não comprove possuir este direito, seus créditos devem ser cancelados, sendo exigida a contribuição devida que estava acobertada por estes créditos.

No tocante a realização de diligências probatórias, destinadas à verificação da exatidão das informações trazidas pelos contribuintes, é preciso ter em conta que as diligências não podem ter por finalidade suprir o ônus da prova colocado às partes, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pelo contribuinte; em outras palavras, as diligências servem para esclarecer pontos duvidosos específicos, e não para que a autoridade fiscal, diante da falta de comprovação da existência do crédito, supra tal omissão do contribuinte.

No caso em análise, ao contribuinte cumpre o ônus de trazer os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito. E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros. Assim, para comprovar a existência de um crédito vinculado a um registro contábil, não basta apresentar o registro, mas também indicar, de forma específica, que documentos estão associados a que registros; ainda, é importante, quando a natureza da operação escriturada/documentada for importante para a caracterização ou não do direito creditório, que a descrição da operação constante dos registros e documentos seja clara, sem abreviaturas ou códigos que dificultem ou impossibilitem a perfeita caracterização do negócio.

Em regra, portanto, cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito simplesmente juntar uma massa de documentos ao

processo, sem indicação individualizada de a quais registros se referem. A atividade de "provar" não se limita, no mais das vezes, a simplesmente juntar documentos aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos, provar significa associar registros e documentos de forma individualizada, do mesmo modo que, no caso das provas indiciárias, exige-se a contextualização dos fatos por via do cruzamento dos indícios.

Não é lícito ao julgador dispensar a autoridade fiscal ou o contribuinte, conforme o caso, do ônus que a lei impõe a cada um deles; tanto quanto não lhe é lícito valer-se das diligências e perícias para, por vias indiretas, suprir o ônus probatório que cabia a cada parte. Diligências existem para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica. Já as perícias existem para fins de que sejam dirimidas questões para as quais exige-se conhecimento técnico especializado, ou seja, matéria impassível de ser resolvida a partir do conhecimento das partes e do julgador.

De se ressaltar, igualmente, que o fato de o processo administrativo ser informado pelo princípio da verdade material, em nada macula tudo o que foi até aqui dito. É que o referido princípio destina-se a busca da verdade que está para além dos fatos alegados pelas partes, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu *onus probandi*. Em outras palavras, o princípio da verdade material autoriza o julgador a ir além dos elementos de prova trazidos pelas partes, quando tais elementos de prova induzem à suspeita de que os fatos ocorreram não da forma como esta ou aquela parte afirma, mas de uma outra forma qualquer (o julgador não está vinculado às versões das partes). Mas isto, à evidência, nada tem a ver com propiciar à parte que tem o ônus de provar o que alega, a oportunidade de, por via de diligências, produzir algo que, do ponto de vista estritamente legal, já deveria compor, como requisito de admissibilidade, o pleito desde sua formalização inicial.

Por fim, da mesma forma que não se pode usar as diligências como meio de suprir o ônus probatório não cumprido pelas partes, também não se pode exigir que o julgador da questão controversa promova, ele próprio, a contextualização dos elementos de prova juntados ao processo.

Retornando-se a análise da lide, constata-se que a recorrente não trouxe aos autos nenhum documento capaz de comprovar sua afirmação de que os fretes referiam-se ao transporte de aves. Nem mesmo a planilha a que fez alusão em seu Recurso Voluntário foi anexada.

Os CTRC apresentados pela recorrente, posto não informarem a nota fiscal referente aos insumos que afirma estar adquirindo, não são suficientes para comprovar que o transporte se refere a aquisição de mercadorias.

A Nota Fiscal é o instrumento que formaliza a aquisição dos insumos. A ausência desta informação no CTRC impede que se tenha segurança de que a carga transportada se refira a insumos adquiridos. Desta forma, os bens podem estar sendo transportados por diferentes finalidades, não sendo possível ter certeza de que se refere a aquisição de insumos.

Desta forma, tendo em vista que cumpre à contribuinte o ônus de comprovar seu direito creditório, e que os documentos anexados não se prestam a tal finalidade, mostra-se correta a glosa de créditos promovida pela autoridade fiscal.

Fretes na operação de venda - falta de comprovação

A autoridade fiscal glosou os créditos requeridos vinculados a fretes na operação de venda relativos a CTRC cujas notas fiscais vinculadas não se encontram no Livro Registro de Saídas do período.

A recorrente contesta a glosa, afirmando que os CTRCs que a administração alegou que não seriam vinculados às notas fiscais se referiam a aquisições de aves vivas, consideradas insumos no seu processo produtivo.

Esclarece que um único transportador é responsável pelo transporte de aves de diversos produtores, recolhendo as aves em cada estabelecimento dos criadores durante um único transporte, e por consequência emite somente um CTRC.

Assim sendo, no momento que os CTRCs são emitidos, a transportadora não possui conhecimento de quais notas fiscais irão acompanhar o transporte de aves vivas e, por tal razão, emite-se os CTRCs sem a descrição da nota fiscal correspondente.

Em atenção ao arguido, constata-se inicialmente que a recorrente modifica a natureza do direito creditório requerido: os créditos declarados em seu Dacon como sendo referentes a frete na operação de venda agora são apresentados como sendo frete na aquisição de insumos.

Observa-se, ainda, que a recorrente não apresenta nenhum documento comprobatório do que alega. Restringe-se a afirmar que possui direito aos créditos, mas novamente deixa de cumprir com seu ônus probatório.

Em sendo esta a situação em tela, tendo em vista a falta de comprovação de seu direito creditório, mostra-se correta a glosa promovida pela autoridade fiscal em relação créditos a fretes na operação de venda relativos a CTRC cujas notas fiscais vinculadas não se encontram no Livro Registro de Saídas do período.

Fretes na operação de venda - transferência de produtos acabados entre estabelecimentos

Foram glosados créditos vinculados a fretes na operação de venda em que foi constatado corresponderem a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos industriais e estabelecimentos distribuidores, não integrando a operação de venda a ser realizada posteriormente.

A glosa foi promovida tomando por base o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) de saída do produto informado pela recorrente, em relação as seguintes operações:

5151	Transferência de produção do estabelecimento
5152	Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
5451	Remessa de animal e de insumo para estabelecimento produtor
5501	Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação

5503	Devolução de mercadoria recebida com fim específico de exportação
5905	Remessa para depósito fechado ou armazém geral
5910	Remessa em bonificação, doação ou brinde
5914	Remessa de mercadoria ou bem para exposição ou feira
5923	Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem
5949	Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado
6151	Transferência de produção do estabelecimento
6152	Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
6501	Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação
6503	Devolução de mercadoria recebida com fim específico de exportação
6910	Remessa em bonificação, doação ou brinde
6923	Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem
6949	Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado
7949	Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado

A recorrente contesta a glosa, afirmando que, muito embora não tenham a denominação de venda, estão diretamente vinculados às vendas ou ao processo produtivo, o que daria direito ao crédito de PIS/COFINS.

Em atenção ao alegado, esclarece-se que o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 determina o direito ao desconto de créditos em relação a gastos com armazenagem e frete na operação de venda relacionados a produtos adquiridos para revenda ou a insumos de seu processo produtivo:

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. (grifo nosso)

O artigo 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003 expressamente confere o direito ao crédito em relação a Contribuição para o PIS/Pasep.

Pois bem, do citado dispositivo, extrai-se que gera direito ao crédito o pagamento de serviços de frete nas operações de venda.

Não abarca, desta forma, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria contribuinte, que por não integrarem uma operação de venda, não possibilitam a apropriação de créditos.

A recorrente afirma ainda alguns destes fretes tem por objeto o transporte de insumos de seu processo produtivo.

Em análise aos CFOP de saída que foram objeto de glosa, constata-se que estes abarcam o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria recorrente.

Como explicitado no início deste voto, apenas os bens utilizados no processo produtivo são considerados insumos, não sendo possível considerar o produto já acabado, após a etapa de produção, como insumos para fins de geração de créditos.

Desta forma, mostram-se corretas as glosas promovidas em relação aos CFOPs 5151, 5503, 5905, 5910, 5914, 5949, 6151, 6152, 6151, 6152, 6501, 6503, 6910, 6923, 6949 e 7949.

O CFOP 5451, contudo, refere-se a remessa de animal e de insumo para estabelecimento produtor. A recorrente informa que se tratam de remessas de insumos relacionados ao seu processo produtivo, por meio de um sistema integrado de parceria rural com pequenos produtores.

Da mesma forma, os CFOPs 5152 - *Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros* - também dizem respeito ao seu processo produtivo.

Estes fretes, portanto, tem por objeto o transporte de insumos de seu processo produtivo, o que gera direito ao crédito.

Quanto aos CFOPs 5501 - *Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação* e 5923 - *Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem*, os mesmos correspondem a frete na operação de venda, o que gera direito a crédito.

Desta forma, deve ser revista a glosa dos créditos relacionados aos fretes relacionados as saídas no CFOP 5451, 5152, 5501 e 5923 mantendo os demais créditos glosados.

Depreciação de bens do Ativo Imobilizado

Foram glosados os créditos com depreciação de bens do ativo imobilizado apropriados referentes as contas "Juros e Capitalização Operacional", "Construções Cíveis e Benfeitorias", "Software Imobilizado" e "Área Administrativa", devido a não serem utilizados na produção de bens destinados à venda.

A recorrente contesta a glosa, afirmando que todo o processo industrial depende destes itens, que estariam diretamente vinculados ao seu processo produtivo.

Em atenção ao alegado, esclarece-se que os incisos VI dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 determinam o direito ao desconto de créditos em relação aos encargos de depreciação referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda de seu processo produtivo:

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

[...]

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à

venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...]

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

Os bens do Ativo Imobilizado, desta forma, para conceder direito ao crédito, precisam estar vinculados ao processo produtivo da contribuinte. Não se incluem nesta hipótese os bens do ativo imobilizado utilizados em outras atividades, como, por exemplo, os equipamentos utilizados nas áreas administrativa e comercial.

As glosas correspondem as contas "Juros e Capitalização Operacional", "Construções Civas e Benfeitorias", "Software Imobilizado" e "Área Administrativa".

De pronto, verifica-se que os gastos referentes as contas "Juros e Capitalização Operacional" e "Área Administrativa" não tem nenhuma relação como seu processo produtivo, de forma que não geram direito ao crédito pleiteado.

Quanto às contas "Construções Civas e Benfeitorias" e "Software Imobilizado", que pela descrição poderiam incluir tanto bens utilizados em seu processo produtivo como nas demais atividades da empresa, a recorrente restringe-se a vociferar a vinculação ao seu processo produtivo, sem, contudo, explicitar quais os bens a que se refere, com a efetiva utilização.

A recorrente, além de não descrever de forma individualizada os bens a que se refere, não apresenta nenhum documento passível de comprovar que são efetivamente utilizados na produção de bens destinados à venda.

Em sendo estes os fatos em julgamento, constatada a falta de comprovação do seu direito creditório, mostra-se correta a glosa promovida pela autoridade fiscal.

Crédito presumido da agroindústria

A autoridade fiscal glosou o crédito presumido da agroindústria, previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/04, referente a aquisições de pessoas jurídicas, com base no entendimento de que a suspensão da exigibilidade do PIS e da Cofins prevista no artigo 9º da Lei nº 10.925/04 passou a vigorar somente a partir de 04/04/2006, após a regulamentação do referido dispositivo legal pela IN SRF 636/2006, posteriormente revogada pela IN SRF 660/2006.

Foram ainda glosados os créditos presumidos da agroindústria referentes a aquisição de mercadorias para revenda, bem como foram modificados os percentuais aplicados em relação a determinadas mercadorias adquiridas que explicita.

A recorrente contesta as glosas afirmando que os bens adquiridos correspondem a insumos, e que teria aplicado o percentual correto.

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.

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o **caput** deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o **caput** deste artigo.

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

§ 6º Para os efeitos do **caput** deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 7º O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

O dispositivo estabelece que o crédito presumido decorrente das aquisições que menciona somente pode ser deduzido do valor devido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados no regime da não cumulatividade.

Não esta prevista, portanto, a hipótese de ressarcimento ou da utilização deste crédito presumido na compensação com outros débitos tributários.

O próprio art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, que prevê a possibilidade de compensação e ressarcimento de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, restringe aos créditos apurados na forma do art. 3º da referida lei.

Assim sendo, por falta de previsão legal, conclui-se que a recorrente não possui direito ao ressarcimento dos créditos presumidos previstos no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

Resta verificar ainda o pedido da recorrente referente às aquisições de pessoas jurídicas, para que seja reconhecido o crédito integral de PIS sobre as aquisições realizadas no período envolvido.

A questão versa sobre o termo inicial da vigência da suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às vendas efetuadas por empresas cerealistas e cooperativas às agroindústrias.

A suspensão da incidência das contribuições foi estabelecida pela Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, que em seu artigo 9º assim dispõe:

Art. 9º A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa na hipótese de venda dos produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 09.01, 10.01 a 10.08, 12.01 e 18.01, todos da NCM, efetuada pelos cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os referidos produtos, por pessoa jurídica e por cooperativa que exerçam atividades agropecuárias, para pessoa jurídica tributada com base no lucro real, nos termos e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal. (grifo nosso)

Constata-se que a referida suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins abrangia a receita com a venda dos produtos *in natura* de origem vegetal efetuada por cerealistas e cooperativas agropecuárias. Os contribuintes, contudo, deveriam atender aos termos e condições estabelecidas pela RFB.

O artigo 17 desta Lei estabeleceu que a norma produziria efeitos a partir de 1º/08/2004:

Art. 17. Produz efeitos:

[...]

III – a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei. (grifo nosso)

Posteriormente, em 29/12/2004, foi publicada a Lei nº 11.051, alterando a redação deste dispositivo, que passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

I- de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso;

II- de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e

III- de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo.

§ 1º O disposto neste artigo:

I- aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e

II- não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei.

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF."

(NR) (grifo nosso)

A nova redação, em que pese ter ampliado o benefício, não alterou a situação dos cerealistas e cooperativas que já possuíam o direito a suspensão.

Manteve-se ainda a necessidade de se atender aos termos e condições estabelecidos pela RFB.

O artigo 34 desta Lei definiu o início da produção de efeitos desta alteração para 29/12/2004:

Art. 34. Esta Lei entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos, em relação:

I – ao art. 7º, a partir de 1º de novembro de 2004;

II – aos arts. 9º, 10 e 11 a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao de sua publicação;

III – aos demais artigos, a partir da data da sua publicação.

Verifica-se ainda que a RFB, em que pese a Lei nº 10.925 ter sido publicada em 23 de julho de 2004, apenas em 24 de março de 2006, por meio da Instrução Normativa SRF nº 636, estabeleceu as condições para o exercício do direito da suspensão da incidência do PIS e da Cofins.

Este ato normativo produziu de efeitos para a partir de 1º/8/2004, conforme previsto em seu artigo 5º :

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de agosto de 2004.

A IN SRF nº 636/2006 foi revogada pela IN SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, que passou a dispor sobre a matéria. O artigo 11 desta IN estabeleceu que seus dispositivos produziram efeitos, em relação à suspensão da exigibilidade do PIS e da Cofins, a partir de 4/4/2006:

Art. 11. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I – em relação à suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 2º, a partir de 4 de abril de 2006, data da publicação da Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006, que regulamentou o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

Art. 12. Fica revogada a Instrução Normativa SRF nº 636, de 2006. (grifo nosso)

Ultrapassada a exposição dos dispositivos que regem a matéria, resta definir qual o marco inicial da suspensão da exigibilidade da Contribuição para o Pis/Pasep e da

Cofins: se a partir de 1º/8/2004, conforme previsto no artigo 17 da Lei nº 10.925/2004 e no artigo 5º da IN SRF nº 636/2006, ou se a partir de 4/4/2006, como estabelecido pelo artigo 11, inciso I da IN SRF nº 660/2006.

Observo que a questão já foi examinada e definida com muita propriedade pelo STJ, em acórdão cuja ementa transcreve-se abaixo:

TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. SÚMULA 284/STF. PIS/COFINS. SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA. ART. 9º DA LEI 10.925/2004, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.051/2004. EFICÁCIA.

1. Não se conhece de Recurso Especial em relação à ofensa ao art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. Hipótese em que se discute a data a partir da qual passou a ter eficácia o benefício de suspensão da incidência do PIS/Cofins, previsto no art. 9º da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004. O Tribunal de origem entendeu que o termo seria 30.12.2004 (publicação da Lei 11.051/2004).

3. O Fisco aponta ofensa ao art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, que remeteria o termo inicial do benefício à regulamentação. Defende a suspensão da incidência a partir de 4.4.2006, data prevista na IN SRF 660/2006 (argumento principal).

4. Também indica violação do art. 34, II, da Lei 11.051/2004. Sustenta que a suspensão da exigibilidade não poderia ter eficácia antes de 1º.4.2005, conforme previsto nesse dispositivo legal (argumento subsidiário).

5. O art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, faz referência aos "termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal – SRF", para fins de aplicação do benefício fiscal. A Fazenda defende que este benefício, portanto, é previsto por norma de eficácia limitada, a depender da disciplina pela SRF para sua aplicação.

6. A primeira Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal que regulou a matéria foi a IN SRF 636, publicada em 4.4.2006. Seu art. 5º previa o início de vigência retroativamente, a partir de 1º.8.2004, data prevista consoante o art. 17, III, da Lei 10.925/2004 como termo inicial do benefício de suspensão da incidência do PIS/Cofins.

7. A IN SRF 636/2006 não tem, por si só, o condão de infirmar o acórdão recorrido, pois, logicamente, o confronto dessas duas normas (IN SRF 636/2006 e Lei 11.051/2004) permite apenas reconhecer o benefício a partir de 30.12.2004 (data mais recente, entre o início de eficácia da IN SRF 636/2006 – 1º.8.2004 – e o da Lei 11.051/2004 – 30.12.2004), como decidiu o Tribunal a quo.

8. *A Fazenda Nacional defende que a posterior IN SRF 660, publicada em 25 de julho de 2006, revogou a IN SRF 636/2006 (publicada em 4.4.2006, previa o início de eficácia retroativamente, a partir de 1º. 8.2004) e acabou com a previsão de retroatividade do benefício. Essa segunda IN determinou que o benefício teria eficácia somente a partir de 4.4.2006, quando publicada a primeira Instrução (argumento principal).*

9. *É como se a Receita Federal tivesse, com a IN SRF 660/2006, mudado de idéia e passado a reconhecer o início de eficácia não mais retroativamente, em 1º.8.2004 (como previa o art. 5º da IN SRF 636/2006), mas apenas em 4.4.2006 (data de publicação da IN SRF 636/2006). Esse argumento não pode subsistir.*

10. *O benefício da suspensão de incidência do PIS/Cofins foi claramente concedido em favor da contribuinte pela Lei 11.051, publicada em 30.12.2004, que deu nova redação ao art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004. As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (IN SRF 636 e 660 de 2006) não trouxeram inovações significativas em relação à normatização da matéria, restringindo-se a repetir e a detalhar minimamente a norma legal.*

11. *Ademais, ainda que se reconheça que o disposto no art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, tem característica de norma de eficácia limitada, sua aplicação foi viabilizada pela publicação da IN SRF 636/2006, cujo art. 5º previu sua entrada em "vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de agosto de 2004" (fato incontroverso).*

12. *A posterior revogação da IN SRF 636/2006 pela IN SRF 660/2006 não poderia atingir o ato jurídico perfeito e o direito dos contribuintes à fruição do benefício a partir de 1º. 8.2004; no caso da contribuinte, desde 30.12.2004 (data de publicação da Lei 11.051, que ampliou o benefício em seu favor).*

13. *De fato, o acolhimento do pleito da Fazenda significaria impedir o aproveitamento do benefício entre 30.12.2004 (data da ampliação da suspensão em favor da contribuinte pela Lei 11.051/2004) e 4.4.2006 (data de publicação da IN SRF 636/2006), o que já havia sido reconhecido pela própria Secretaria da Receita Federal quando da publicação da IN SRF 636/2006 (art. 5º desse normativo).*

14. *Segundo a Fazenda Nacional, ainda que não se aceite 4.4.2006 como termo inicial para o benefício (data prevista na IN SRF 636/2006), impossível reconhecê-lo antes de 1º. 4.2005 (data prevista no citado art. 34, II, da Lei 11.051/2004 – argumento subsidiário).*

15. *Há erro no argumento subsidiário da recorrente, pois a discussão recursal refere-se ao art. 9º da Lei 10.925/2004 (suspensão da incidência do PIS/Cofins) e não ao art. 9º da Lei 11.051/2004 (crédito presumido). Foi o benefício do crédito*

presumido que teve sua eficácia diferida para o primeiro dia do 4º mês subsequente ao da publicação (art. 34, II, da Lei 11.051/2004), mas isso não tem relação com o presente litígio.

16. A alteração do art. 9º da Lei 10.925/2004, ampliando o benefício fiscal de suspensão de incidência do PIS/Cofins em proveito da recorrida (objeto desta demanda), foi promovida pelo art. 29 da Lei 11.051/2004 (e não por seu art. 9º). Esse dispositivo legal (art. 29) passou a gerar efeitos a partir da publicação da Lei 11.051/2004, nos termos de seu art. 34, III, como decidiu o Tribunal de origem.

17. O art. 34, II, da Lei 11.051/2005, suscitado pela Fazenda, refere-se à matéria estranha ao debate recursal, de modo que carece de comando suficiente para infirmar o fundamento do acórdão recorrido. Aplica-se, nesse ponto, o disposto na Súmula 284/STF.

18. Recurso Especial não provido.

(Resp 1.160.835/RS, 2ª Turma, sessão de 13/04/2010, relator Min. Herman Benjamin)

Conforme definido nesta decisão, cujos fundamentos adota-se neste voto, em que pese o disposto no artigo 11, inciso I, da IN SRF nº 660/2006, a suspensão da incidência do PIS e da Cofins inicia-se em 1º de agosto de 2004, conforme previsto no art. 17 da Lei nº 10.925/2004.

Assim sendo, tendo em vista que os créditos glosados referiam-se a receitas cuja incidência do PIS e da Cofins encontrava-se suspensa, os mesmos permitem a apropriação do crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

Observa-se, contudo, conforma já explicitado, que o nosso ordenamento jurídico não permite o Ressarcimento ou a Compensação do crédito presumido da agroindústria, apenas o desconto no valor da contribuição devida, o que impede a homologação da compensação declarada.

Desta forma, mostra-se correta a autoridade fiscal ao negar direito à compensação do crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, restando prejudicados os demais argumentos.

Outros créditos a descontar

Trata-se de hipótese de crédito prevista no §§ 19 e 20 do art. 3º e inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, na redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, relacionada a empresa de serviço de transporte rodoviário de carga, e incidente sobre o valor dos pagamentos de serviços de transporte de carga prestados por pessoa física, transportador autônomo, e pessoa jurídica transportadora optante do Simples.

A autoridade fiscal procedeu com a glosa dos créditos por constatar que a recorrente não presta serviços de transporte rodoviário de carga. Os códigos Cnae, relativos a esse tipo de serviço, atribuídos a algumas de suas filiais, teriam servido apenas para a emissão de conhecimentos de carga cujo tomador do serviço é a própria empresa

A recorrente, a seu turno, justifica o direito ao crédito pois a atividade de transporte de carga estaria descrita em seu objeto social.

Delimitada a controvérsia, transcreve-se abaixo os dispositivos que permitem o direito ao crédito:

Artigo 3º [...]

*§ 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) (Vigência)

§ 20. Relativamente aos créditos referidos no § 19 deste artigo, seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor dos mencionados pagamentos, de alíquota correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) daquela constante do art. 2º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (grifo nosso)

Segundo tal dispositivo, o que gera direito ao crédito é a subcontratação de serviços de transporte de cargas.

Não basta, portanto, a atividade de transporte de carga estaria descrita no objeto social da empresa, ela precisa realizar uma subcontratação de serviços de transporte de cargas.

Trata-se de espécie de contrato amplamente utilizada no segmento de transportes, mediante o qual as empresas transportadoras subcontratam outras empresas do mesmo ramo de atividade ou transportadores autônomos de cargas para cumprirem parte do percurso constante de Conhecimento de Transporte.

Ela pressupõe a existência de uma operação prévia de venda de serviços de transporte, na qual a empresa transportadora contrata a prestação de serviço de transportes com determinado cliente, emite o conhecimento de frete e recebe em seu nome o valor total da venda.

A subcontratação de serviços de transporte de cargas corresponde a uma operação posterior, por meio da qual a transportadora repassa a terceiros, também empresa de transporte, um valor inferior ao recebido sem a emissão de novo documento fiscal, referente à execução parcial do serviço de transporte contratado com seu cliente.

Em análise aos autos, constata-se que créditos glosados não correspondem a subcontratação de serviços de transportes, posto não estarem vinculados a uma prestação de serviços de transporte previamente contratada junto a recorrente.

Desta forma, mostra-se correta a glosa promovida pela autoridade fiscal.

Da conclusão

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, restaurando o crédito referente aos gastos com fretes que informam o CFOP 5451, 5152, 5501 e 5923, e mantendo a glosa quanto aos demais créditos.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator