



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

Processo nº 10909.720241/2009-45
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-002.470 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2014
Matéria PIS/COFINS
Recorrente SEARA ALIMENTOS S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA

Incumbe à interessada o ônus processual de provar o direito resistido.

INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE DE GERAR CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES.

A aquisição de insumos tributados à alíquota zero não gera direito a crédito da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do artigo 3º, §2º, inciso II das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

CRÉDITO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados não geram direito a crédito da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins.

CRÉDITO. INSUMOS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE

A sistemática da não cumulatividade admite o creditamento do PIS e da COFINS sobre os fretes de transporte de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa

CRÉDITOS PRESUMIDOS DA AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS. FUNÇÃO DO PRODUTO

Admitem-se os créditos presumidos calculados sobre a aquisição de insumos a serem utilizados no processo produtivo da agroindústria em função do produto a ser produzido, e não do insumo adquirido.

CRÉDITO. INSUMOS. FRETES CONTRATADOS DE PESSOAS FÍSICAS

A legislação de regência do PIS e da COFINS inadmite a tomada de créditos sobre os fretes contratados diretamente de pessoas físicas.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reconhecer o direito de utilização da alíquota de 60% no cálculo do crédito presumido; (ii) por maioria de votos, para reconhecer o direito ao crédito sobre despesas de fretes nas operações com CFOP 5501, 5923, 5451 e 5152. Vencidos, nesta parte, os conselheiros Maria da Conceição Arnaldo Jacó (CFOP 5501, 5923, 5451 e 5152) e Walber José da Silva (CFOP 5152). Negado provimento quanto às demais matérias, nos seguintes termos: (iii) por unanimidade de votos, quando ao crédito sobre fretes cujas notas não foram registradas no Livro de Saída e quanto à inclusão do valor dos fretes pagos à pessoas físicas na base de cálculo do crédito presumido; (iv) por maioria de votos, quando ao crédito sobre fretes nas operações com CFOP 7949, 5151, 6151, 5905, 6905, 5503. Vencidos, nesta parte, os conselheiros Gileno Gurjão Barreto (relator) e Alexandre Gomes, que davam provimento. (v) Pelo voto de qualidade, quanto ao crédito sobre bens para revenda e insumos adquiridos com alíquota zero. Vencidos, nesta parte, os conselheiros Gileno Gurjão Barreto (relator), Fabiola Cassiano Keramidas e Alexandre Gomes, que davam provimento. Designado o conselheiro Paulo Guilherme Deroulède para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Walber José da Silva

Presidente

(assinado digitalmente)

Gileno Gurjão Barreto

Relator

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Redator designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, Paulo Guilherme Déroulède, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes, Fabiola Cassiano Keramidas e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Adota-se o relatório da decisão recorrida, por bem refletir a contenda.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/04/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 03/04

/2014 por PAULO GUILHERME DEROULEDE, Assinado digitalmente em 24/04/2014 por GILENO GURJAO BARRETO,

Assinado digitalmente em 26/04/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 29/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento - PER nº 26491.03022.071008.1.1.09-8861, às folhas 02 a 04 dos autos - de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, não-cumulativa-exportação, referente ao 1º trimestre de 2007, no valor de R\$ 11.410.573,69.

Do Parecer Fiscal

Em seu Termo de Verificação Fiscal, a Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal (DRF) em Itajaí/SC, ao relatar sobre o *método de verificação fiscal*, registra que os valores informados pela interessada no Dacon nem sempre correspondem àqueles presentes na memória de cálculo apresentada em atendimento à intimação à Receita Federal para fins de demonstração da composição da base de cálculo do direito de crédito e que foram, então considerados como pleiteados os valores presentes nesta e não os declarados no Dacon.

Relata a Autoridade Fiscal que do confronto entre a memória de cálculo apresentada pela contribuinte e a legislação aplicável à matéria resultaram as glosas que seguem:

a) **Bens Adquiridos para Revenda** - linha 01 do Dacon: do montante informado a esse título foram excluídos os valores de aquisição de produtos classificados no capítulo 29, no código 3002.30 e na posição 38.08, todos da TIPI, por se tratarem de produtos sujeitos à alíquota zero, de acordo com o art. I o do decreto nº 5.821/2006 e com o art. I o da Lei nº 10.925/2004;

b) **Bens Utilizados como Insumos** - linha 02: 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. 28, III, da Lei nº 10.865/2004; art. 1º, incisos I. II. IV. VII, IX, XI e XII, da Lei nº 10.925/2004;

c) **Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda** - linha 07: foram excluídos: - os fretes relativos a CTRC não vinculados a uma operação de venda:

- 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 encontram-se no Livro Registro de Saídas do período mas não se referem a uma operação de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros ou a uma operação de venda de produção do estabelecimento.

d) **Créditos da Atividade de Transporte de Carga** - linha 18: 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 é a própria empresa, tendo sido, então, excluídos os valores informados destes serviços, por não gerarem créditos nos termos previstos nos §§ 19 e 20 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. na redação da Lei nº 11.051/2004.

e) **Crédito Presumido - Atividades Agroindustriais** - linha 25: dos valores informados a esse título:

- foram excluídos os valores relativos a aquisições de bens para revenda, adquiridos de pessoas físicas, em razão de este tipo de aquisição, a teor da legislação pertinente, não gerar direito à crédito presumido;

- foram ajustadas as alíquotas aplicadas à aquisições de insumos de pessoas físicas: 4,56% (60% de 7,6%) 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 2,66% (35% de 7,6%) para os demais produtos;

Além das glosas acima, no tópico intitulado como *Rateio das Exportações* considerando que a interessada utiliza o método de rateio proporcional, a Autoridade Fiscal ajustou a proporção entre a receita de exportação, vinculada às aquisições de bens e serviços que geram direito ao crédito, e a receita bruta total de vendas de bens e serviços, a ser aplicada sobre os valores dos custos, despesas e encargos comuns, incorridos no mês. Ressalta, que neste ajuste os valores das receitas adotados foram os informados pela contribuinte no Dacon e em resposta a intimação fiscal.

Ao final, informa a Autoridade Fiscal que a soma, por mês de apuração, dos valores indicados à linha 06 da ficha 25B do Dacon (Total da Cofins apurada no mês) foi extraída da memória de cálculo fornecida pela interessada e não se constituiu em objeto de procedimento de fiscalização, o qual ainda poderá ser realizado, respeitado o prazo decadencial.

Com base no Termo Fiscal da Sessão de Fiscalização/DRF/ITJ e no Parecer/Sarac/DRF/ITJ nº 221/2010, a DRF/Itajaí/SC decidiu por meio do Despacho Decisório à folha 215 **deferir parcialmente** o Pedido de Ressarcimento de que trata o presente processo (PER nº 26491.03022.071008.1.1.09-8861, acostado às folhas 02 a 04 dos autos) reconhecendo-o direito creditório, passível de ressarcimento, no valor de R\$ **7.574.802,61**.

Da Manifestação de Inconformidade

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

Inicialmente a interessada 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 Cofins", 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 e 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 10.833/03". 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.**

Em relação às glosas dos valores referentes a **fretes nas operações de venda**, alega, preliminarmente, que não tem condições de contestá-las pois não teria como identificar quais são os CTRC que não foram aceitos pela fiscalização, eis que não há uma listagem destes **n o** Despacho Decisório. Reclama, então, que teve seu direito à ampla defesa cerceando e pugna pela nulidade da decisão na parte em que trata desta glosa.

Adicionalmente, argumenta que os CTRC não vinculados a qualquer nota fiscal se referem, na verdade, a aquisições de aves vivas, consideradas como insumos em seu processo produtivo.

Já em relação às **despesas de fretes entre estabelecimentos** da própria empresa, defende que "com base na lei e nas soluções de consulta da Receita Federal, conterem direito a créditos de COFINS". 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".

A contribuinte defende, ainda, ter direito a crédito em relação aos pagamentos efetuados na **sub-contratação de serviços de transporte de carga**, 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 os documentos societários acostados aos autos. Salienta que é prestadora de serviço de transporte de carga, e que o fato de as operações que geraram o crédito terem sido prestadas em benefício próprio não afasta o direito ao crédito previsto em lei, pelo que alega que a Autoridade Fiscal agiu fora dos limites da legalidade.

No que concerne ao **crédito presumido** decorrente de sua atividade agroindustrial, a interessada insurge-se contra a **alíquota de 2,66%** (35% de 7,6%), utilizada pela Autoridade Fiscal nos cálculos do crédito presumido. Defende - 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, observada a respectiva classificação nos Capítulos 2 e 16 da TIPI, bem como nos códigos 15.01 da NCM - calculou corretamente o crédito presumido da Cofins à **alíquota de 4,56%** (60% de 7.6%), 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.

Por fim, a contribuinte insurge-se contra o **"rateio das exportações"** argumentando que "como as glosas efetuadas pela fiscalização, acima expostas, não devem ser

mantidas, por consequência, o crédito o crédito utilizado para fins de rateio das exportações deve corresponder àquele pleiteado pela Manifestante, e não àquele constantes das fls. 1820. Diante de todo o exposto, requer o acolhimento de sua Manifestação de Inconformidade para que reste deferido seu pleito.

Vistos, relatados e discutidos os autos, acordaram os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade.

Intimada do acórdão supra, em 08.10.2011, inconformada a Recorrente interpôs recurso voluntário em 03.11.2011.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

O presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Considerações Iniciais

Os questionamentos da Recorrente dizem respeito à possibilidade de aproveitamento de créditos referentes às contribuições para o PIS/COFINS, no regime de não cumulatividade, de que tratam as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, relativamente ao 3º trimestre de 2006.

A Lei nº 10.637, de 2002, instituiu a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS/PASEP, em seu art. 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004.

No mesmo sentido, a Lei nº 10.833/03 dispôs acerca da não cumulatividade da COFINS em seu art. 3º, com a redação também dada pela Lei nº 10.865, de 2004, que assim dispõe:

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 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)

(...)

Assim, da leitura dos dispositivos acima transcritos, depreende-se que a pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa de PIS/PASEP e COFINS pode, com as restrições previstas, em especial nos §§ 2º e 3º, descontar créditos relativos ao valor dos serviços por ela contratados, utilizados como **insumo** na sua prestação de serviços.

Com vistas a disciplinar a aplicação dos dispositivos dessas leis, a Instrução Normativa SRF nº 404/2004, em seu art. 8º, estabeleceu, para a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, o conceito de **insumo** para fins de creditamento na sistemática não-cumulativa, nos seguintes termos:

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

(...)

§ 4 º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Referidos dispositivos referem-se a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produtos destinados a vendas.

Dentro desse conceito é que se tentam enquadrar os mais variados custos e despesas incorridos pela empresa produtora para o fim de creditamento das contribuições não cumulativas.

Entretanto, é preciso ter em conta que, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito. A condição prescrita na Lei é de que o bem ou serviço seja insumo, mas não qualquer insumo, uma vez que o dispositivo especifica que deva ser utilizado na prestação de serviços ou na produção e fabricação de produtos. Portanto, embora insumo seja genericamente qualquer elemento necessário para produzir mercadorias ou serviços, a lei exige que, para gerar crédito, ele seja utilizado na produção ou fabricação. Ademais os, ditos, insumos devem fazer parte do processo produtivo, ou seja, precisam ser utilizados na elaboração do produto final.

No âmbito dessa E. Corte o entendimento não está pacificado, sendo compartilhado por 3 (três) correntes: (i) o conceito de insumos estaria diretamente atrelado a legislação do IPI, ou àquilo que está expresso nas Leis que regem o PIS e a COFINS; ii) que os elementos classificados como insumos estariam atrelados à Legislação que rege o IRPJ, e; iii) a classificação de bens e serviços como insumos, para fins de creditamento de PIS e COFINS deve seguir critérios próprios, devendo cada caso ser analisado isoladamente, dentro de suas próprias características.

Alinho-me a terceira corrente. Entendo, em consonância com a jurisprudência, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

A hipótese de incidência dessas contribuições adota o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil o que significa que os tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, cuja amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.

Da mesma forma, para fins de creditamento do PIS e da Cofins, admite-se que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto. Nesse ponto, quanto à abrangência dada pela legislação de regência ao admitir que serviços sejam considerados como insumos de produção ou fabricação, com o qual corrobora a doutrina, a exemplo de Marco Aurélio Grego (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003, grifo nosso).

Seguindo o que escrevera o doutrinador, as leis mencionadas preveem expressamente que o serviço pode ser utilizado como insumo na produção ou fabricação e que um serviço (atividade + utilidade) pode ser insumo da produção ou da fabricação de um bem.

Será efetivamente insumo esse serviço sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado. Vale dizer, quando atividade ou utilidade contribuírem para o processo ou o produto existirem ou terem certas características.

Portanto, o conceito de insumo adotado pelas Leis é amplo a ponto de abranger até mesmo as utilidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que relevantes para o processo ou para o produto. Terem as leis de regência admitido créditos relativos a "serviços utilizados como insumos" demonstra o conceito de "utilização como insumo" no âmbito da não-cumulatividade de PIS/COFINS não tem por critério referencial o objeto físico, pois um sem número de serviços não interfere direta nem fisicamente com o produto final; limita-se a assegurar que o processo exista ou se desenvolva com as qualidades pertinentes.

Seguindo a linha de raciocínio de Marco Aurélio Greco, este introduz na sequência os conceitos de **essencialidade** e **necessidade** ao processo produtivo.

Uma vez que processo de construção de um produto requer um conjunto de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento requer o cômputo de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção, mais uma vez mais amplo que o previsto na legislação do IPI.

Considerando todas essas peculiaridades da nova sistemática de não-cumulatividade instituída pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as referidas Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04 não poderiam simplesmente reproduzir o conceito de insumo para fins de IPI restringindo, por conseguinte, os bens/produtos cujos valores poderiam ser creditados para fins de dedução das contribuições para o PIS e Cofins não-cumulativos, sob pena de distorcer o alcance que as referidas leis conferiram a esse termo, obstaculizando a operacionalização da sistemática não-cumulativa para essas contribuições.

Explico: As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 majoraram as alíquotas das contribuições do PIS e da Cofins de 0,65% para 1,65 e de 3% para 7,6%, respectivamente. E, em contrapartida, criaram um sistema legal de abatimento de créditos apropriados em razão das despesas e aquisições de bens e serviços relacionados no art. 3º de ambas as leis. Da própria exposição de Motivos da Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002, constou explicitamente que "constitui premissa básica do modelo à manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/PASEP". Assim, a restrição pretendida pelas Instruções Normativas para o conceito de insumos aos elementos consumidos no processo operacional, além de ir de encontro à própria essência do princípio da não-cumulatividade, acaba por gerar a ampliação da carga tributária das contribuições em comento.

Dessa forma, é inexorável a conclusão de que os referidos atos normativos fazendários, ao validarem o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos com acepção restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, acabaram por extrapolar os termos do ordenamento jurídico hierarquicamente superior, *in casu*, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois vão de encontro à finalidade da sistemática de não-cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins.

Reconhecida a ilegalidade das Instruções Normativas 247/02 e 404/04, por adotarem definição de insumos semelhante à da legislação do IPI, impede definir agora qual seria a exegese para o termo mais condizente com a sistemática da não-cumulatividade das contribuições em apreço.

Da mesma forma, entendo incabível a utilização da legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo.

Primeiramente, porque se assim o quisesse o legislador, teria sido mais simples aumentar diretamente a alíquota do IRPJ ou da própria CSLL (considerando a sua desvinculação constitucional) e permitir aos contribuintes a dedução das despesas operacionais.

Por essa linha de raciocínio, em contraponto, o conceito de insumo poderia se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterizasse como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo.

Seria dizer que "bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços", na acepção da lei, referir-se-ia a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda.

Houve precedente nesse sentido nesse mesmo CARF, no Recurso n. 369.519, Processo n. 11020.001952/200622, 2ª Câmara, Sessão de 08.12.2010.

Valho-me desse julgado, mas para concluir de forma distinta, que o termo "insumo" utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento – exemplo – Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa (o que abrange a administração). Porém, por princípio, todos os custos (não todas as despesas) da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, poderiam ser passíveis de crédito.

Dito isso, permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida.

Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a **atividade** de uma empresa (**não apenas a sua produção**), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torna-la inócua e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonerar não o **produto**, mas sim o **produtor**, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações.

Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

Como havia dito no primeiro parágrafo, a exclusão do "Custo das mercadorias ou serviços" e das "Despesas Operacionais" da base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, caso considerados insumos, resultaria em que seria tributado apenas o Lucro Operacional da empresa + as Receitas não Operacionais (receitas não relacionadas diretamente com o objetivo social da empresa), como dito, o que resultaria na subversão da norma jurídica ao aproximá-la por interpretação às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, *in verbis*, afirma-se que “O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.”

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Sendo assim, pode-se afirmar que a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 COFINS exige que:

- i) O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);
- ii) A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e
- iii) Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, estaremos diante da **essencialidade** desse bem ou serviço, necessária à sua classificação como insumo. Não apenas em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo.

A título de exemplo, os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial e que haja prova disso. Como corolário, possível verificar-se se a sua subtração resulte na impossibilidade dessa prestação do serviço ou da produção, isto é, prejudique a atividade da empresa, ou resulte em perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante, nos dizeres de Marco Aurélio Greco.

Essa interpretação, senhores conselheiros, com a devida vênia, é a que adequa-se à intenção do legislador, à norma em vigor, ao direito do contribuinte e à manutenção dos níveis de arrecadação pela União. É a interpretação que coaduna-se com as modernas técnicas de produção, neutra do ponto de vista filosófico, por não resultar em incentivos negativos aos investimentos em modernização e em inovação de processos e produtos.

Pois bem, feitas essas considerações, passo a analisar, especificamente, o processo em epígrafe. Subiram para apreciação as seguintes glosas, mantidas pelo Acórdão recorrido: 1) Aquisição de bens não sujeitos ao pagamento do PIS na etapa anterior; 2) Despesas com Frete na Operação de Venda, subdividindo-se em 2.1) Fretes relativos ao CTCRC cujas notas vinculadas não constam do LRS; 2.2) Fretes que não se referem à operação de venda; 3) Créditos presumidos das atividades agroindustriais, que subdivide-se em 3.1) Bens adquiridos para revenda; 3.2) aquisições de pessoas físicas; 4) Serviços de transporte de carga prestados por pessoa física.

1) Aquisição de bens não sujeitos ao pagamento do PIS

Nos termos do § 2º do artigo 3º da Lei 10.637/02 temos:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

O referido dispositivo legal estabelece que os contribuintes sujeitos ao pagamento do PIS e da COFINS com base nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, poderão deduzir, nas situações jurídicas que preconiza, os montantes pagos a título de PIS e de COFINS.

A lei pode autorizar exclusões e vedar deduções de determinados valores para fins de apuração da base de cálculo do tributo, encontrando-se elencadas no artigo 1º, § 3º, da Lei n.º 10.637/02, e no artigo 1º, § 3º, da Lei n.º 10.833/03, as exclusões autorizadas. Por seu turno, estabelecem os artigos 3ºs, de ambas as Leis, as deduções permitidas, bem como as vedações quanto ao aproveitamento de determinados créditos para essa finalidade.

Ademais, é necessário buscar o alcance da disposição prevista no inciso II do §2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e duas são as conclusões extraídas: (i) não dá direito ao crédito a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS e da COFINS; (ii) quando os bens ou serviços adquiridos forem isentos, a sua aquisição não dará direito a crédito quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 têm natureza específica no tocante às regras de não cumulatividade do PIS e da COFINS, e, por força do princípio da especialidade, a regra especial prevalece sobre a regra geral.

Ao justificar os motivos que levaram à glosa de créditos de COFINS referentes a bens adquiridos para revenda e bens utilizados como insumos, alegou o fisco que as aquisições de produtos classificados no código 3002.30 e na posição 38.08, da T I P I , referem-se a produtos sujeitos a alíquota zero, que devem ser, portanto, excluídas do cálculo de créditos. Tais insumos seriam, por exemplo, a batatinha inglesa, tomate em cubos, cenoura em cubos, champignon fatiado, etc.

Claramente tratam-se de matérias-primas utilizadas na fabricação de condimentos e rações destinados a todos os alimentos, ou seja, carnes de aves e suínos, industrializados pela Recorrente.

O fundamento para a glosa em questão recairia no artigo 3º, parágrafo 2º da Lei 10.833/03, com a redação dada pelas Leis nº 10.685/04 e 10.925/04:

"§ 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."*

Entendo correto o argumento de que a aquisição dos produtos acima gera sim o direito ao creditamento glosado, na medida em que, a despeito de terem sido realizadas mediante alíquota zero de COFINS , é fato incontestável que foram previamente sujeitos a incidência em cascata deste tributo nas etapas anteriores da circulação.

Nesse sentido, faz jus ao creditamento mesmo que o contribuinte adquira insumos tributados com alíquota zero, eis que paga, ainda que embutido no preço, o t r i b u t o (P I S / C O F I N S) indiretamente em outros insumos ou produtos, a exemplo de adubos, fertilizantes, ferramentas, maquinários, dentre outros, adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo. Por isso existe o legislador trouxe o art. 17 à Lei no. 10.033.

Importante mencionar dois julgados nesse sentido:

Primeiro, a decisão proferida pela Ministra Eliana Calmon, da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, que ao julgar caso referente aos créditos relativos ao Crédito Presumido de IPI, regulado pela Lei 9363/96, bem reconhece o direito atinente a aquisições em que o tributo (P I S e C O F I N S) tenha incidência em cascata:

"(...) Muito ponderei sobre o tema, especialmente diante de algumas reflexões trazidas nos memoriais, dentre as quais destaco:

1) a COFIN S e o PIS oneram em cascata o produto rural , por isso , estão embutidos no valor do produto final adquirido pelo produtor - exportador mesmo não havendo incidência na sua última aquisição:

2) o Decreto 2.367/98 - regulamento do IPI -, posterior à Lei 9.363/96, não fez restrição às aquisições de produtos rurais;

3) a base de cálculo do ressarcimento é o valor total das aquisições dos insumos utilizados no processo produtivo (art. 2) sem condicionantes.

Depois de todas essas avaliações, concluí da seguinte maneira:

1º) o produtor-exportador adquire como insumo, por exemplo, tecidos, linhas, agulha, botões, etc, e em todas essas aquisições é ele contribuinte de fato da PIS/COFINS, paga pelo vendedor que, no preço, já embutiu a PIS/COFINS paga pelos seus insumos. Na hipótese, a lei permite o ressarcimento sobre o preço final da aquisição, o que leva a também deduzir as antecedentes incidências da PIS/COFINS;

2º) mesmo quando o produtor-exportador adquire matéria-prima ou insumo agrícola diretamente do produtor rural pessoa física, embutido no preço dessas mercadorias o tributo PIS/COFINS indiretamente em outros insumos ou produtos, tais como ferramentas, maquinários. adubos, etc , adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.

Parece-me, portanto, que razão assiste aos que entendem ter a instrução normativa aqui questionada extrapolado o conteúdo da lei." (RESP 586392 - DJ 06.12.2004, pág. 259)

O mesmo entendimento foi adotado pelo CARF:

IPI. CRÉDITO PRESUMIDO DE I P I . AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS E COOPERATIVAS.

(...)

Mesmo as aquisições de insumos de não contribuintes das contribuições em causa (PIS/PASEP e COFINS) dão direito ao crédito presumido, considerando-se que, em etapas anteriores, tais contribuições oneraram, em cascata, o custo do produto a ser exportado e têm sua incidência embutida nas operações anteriores. (Recurso nº 129856 - Terceira Câmara - Processo nº 13527.000092/2001-20 - Sessão De 10/08/2005 -

Entendo pois que há o direito à manutenção integral dos créditos apropriados pela Recorrente como custo incorrido por serem claramente insumos, no conceito amplo que lhe conferiu o legislador

Ainda há outro argumento trazido à baila pelo contribuinte que entendo reforçar o raciocínio: essas operações não se tratam de operações não sujeitas ao pagamento das contribuições, elas são sim sujeitas ao seu pagamento, mas à alíquota zero, e por isto não incide o óbice previsto no artigo 3º. parágrafo 2º da Lei 10.637/02. com a redação dada pelas Leis nº 10.684/03 e 10.865/04, tal como acima transcrito.

Por isso, caso nossos pares entendam que a contribuinte não faz jus aos créditos integrais decorrentes das aquisições mediante aplicação de alíquota zero, automaticamente teremos que reconhecer o cabimento do direito ao crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei nº. 10.925/2004.

Referido dispositivo, prevê que a pessoa jurídica poderá 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.

Os produtos acima relacionados tratam-se de insumos adquiridos pela Recorrente, na qualidade de produtora de mercadorias de origem animal destinados à alimentação humana, os quais foram utilizados na fabricação de produtos por ela fabricados e destinados à venda.

Nesse tópico, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Finalmente, Caso haja distinção de alguma espécie por parte dos nobres pares, consigno que esses mesmos argumentos e razões de decidir são válidos para as glosas da rubrica de "Bens adquiridos para Revenda", ou seja, relativas aos produtos classificados no código 3002.30 e na posição 38.08, da T I P I, para os quais também entendo plenamente cabível o direito ao crédito.

2) Despesas com frete nas operações de venda

2.1) Fretes relativos ao CTRC cujas notas vinculadas não constam do LRS;

No que tange à glosa de créditos referente às despesas com frete nas operações de venda, muito embora entenda perfeitamente cabível o direito ao creditamento, compulsando os autos, verifico que há carência de material probatório, em que pese as

alegações da recorrente sejam no sentido de que tal prova seria impossível em virtude das próprias características do transporte de aves vivas. Perfilome do entendimento sufragado pelos i. julgadores de primeira instância onde restou decidido que:

“Assim, dos conhecimentos de transporte relacionados pela contribuinte, a Autoridade Fiscal não acolheu aqueles aos quais não há qualquer nota fiscal vinculada. Neste caso, agiu corretamente a Autoridade Fiscal, haja vista nos casos em que não há no CTIRC a informação precisa da nota fiscal do material transportado resta prejudicada a confirmação de tratarem-se de fretes na venda de um- produto da empresa, requisito essencial para que a despesa de frete gere o crédito pretendido.

(...)

Em assim não tendo agido a contribuinte, a teor do que está firmado no item 1 deste voto, deixou de cumprir o ônus que a lei lhe impõe de comprovar os créditos pleiteados não havendo, portanto, como reconhecê-los.”

Assim, por não ter havido a comprovação, por parte da Recorrente da efetiva ocorrência das operações de venda vinculadas aos referidos CTIRC, entendo não assistir-lhe razão quanto a esse tópico.

2.2) Fretes que não se referem à operação de venda - Existência de direito ao crédito relativo aos fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa

A fiscalização negou o direito ao crédito decorrente dos fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Do exame atento do art. 3º *caput* e parágrafo 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, verifica-se que estas leis adotaram uma sistemática em que as contribuições incidem sobre a totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica, com o desconto de créditos através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, relativamente aos custos, encargos e despesas suportados pela empresa no decorrer de suas atividades.

Para essas contribuições, o Poder Executivo, ao editar as MPs 66/02 e 135/03, optou, conforme exposição de motivos da lei, pelo chamado “Método Indireto Substantivo”, como forma de garantir apenas neutralidade parcial do impacto tributário sobre os agentes da cadeia de valor.

Ou seja, na sistemática do PIS e da COFINS não cumulativa o direito ao crédito não leva em consideração o valor das contribuições pagas nas etapas anteriores, mas

sim certas bases de créditos e débitos (valor dos bens e serviços) desde que sujeitos a tributação nesta etapa anterior.

Neste contexto, por todo exposto entendo que assiste razão a recorrente, que pode creditar-se de frete realizado pela empresa, uma vez que se tratam de despesas operacionais indispensáveis e essenciais ao funcionamento da Recorrente, sem os quais a atividade industrial da empresa fica evidentemente prejudicada.

Assim entende a RFB:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 9 de 30 de maio de 2006

ASSUNTO: - 15 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: - COFINS NÃO CUMULATIVA - CRÉDITO -

FRETE. Geram direito ao crédito da Cofins, os pagamentos, a pessoas jurídicas domiciliadas no país, pelo serviço de transporte de bens de um estabelecimento a outro da mesma pessoa jurídica, na qualidade de insumos para obtenção de um , produto cuja industrialização será concluída no estabelecimento de destino, desde que esse deslocamento se revele necessário no processo produtivo, integrando o custo de produção, e de sde que o produto acabado seja destinado à venda. Também geram direito ao crédito mencionado os pagamentos a pessoas jurídicas domiciliadas no país pelo serviço de transporte de insumos adquiridos de terceiros, quando o ônus for suportado pelo adquirente e o produto acabado for destinado à venda.

Ainda:

7ª REGIÃO FISCAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº. 275 de 02 de julho de 2004

EMENTA: Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, COFINS NÃO-CUMULATIVA CRÉDITO. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS.

Os valores referentes aos fretes contratados para transporte de insumos, aplicados na fabricação de produtos, desde que prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, por serem considerados insumos nos termos do art. 66, I , " b " , da IN SRF nº 247, de 2002, podem compor o somatório dos créditos a serem descontados da COFINS. Os valores referentes ao frete na operação de venda de produtos, desde que suportados pelo vendedor, podem compor o somatório dos créditos a serem

descontados da COFINS, a partir de 01 de fevereiro de 2004. As despesas de comissões de vendas, pagas a pessoa jurídica domiciliada no país não geram direito a crédito da COFINS por falta de amparo legal

Referiram-se a A recorrente inclusive demonstra os CFOP's cujos créditos foram glosados.

5151 - Transferência de Produção do Estabelecimento

5451 - Remessa de Animal ou de Insumo para Estabelecimento Produtor

5501 - Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação

5152 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros

5503 - Devolução de mercadoria recebida com fim específico de exportação

5905 - Remessa para depósito fechado ou armazém geral

5923 - Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em operações com armazém geral ou depósito fechado.

6151 - Transferência de produção do estabelecimento

6905 - Remessa para depósito fechado ou armazém geral

7949 - Outra Saída de Mercadoria ou Prestação de Serviço Não Especificada

Claramente, todas as operações ou são relativas a insumos, ou refere-se ao envio de produtos acabados para seus armazéns ou até mesmo para exportação.

3) Créditos presumidos das atividades agroindustriais,

A título de esclarecimento, não foram glosados os créditos presumidos de mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas, foram readequadas as alíquotas aplicáveis na presunção, tal como será doravante exposto.

3.1) Bens adquiridos para revenda

Inicialmente, foram glosados bens adquiridos para revenda, que foram incluídos nas bases dos créditos erroneamente, mas que não foram contestados. Logo, não há lide nesse sentido no presente processo.

3.2) aquisições de pessoas físicas

Conforme o entendimento da fiscalização, para a apuração do crédito presumido referente às aquisições de pessoas físicas, a Recorrente deveria aplicar as alíquotas previstas nos incisos I e II do §3º do artigo 8.º da Lei nº 10.925/04 de acordo com cada insumo adquirido.

Desta forma, de acordo com tal entendimento, a fiscalização apurou que a contribuinte Recorrente teria utilizado, equivocadamente, a alíquota de 4,56%, quando na verdade, sobre as aquisições de alguns insumos, deveria ter aplicado a alíquota de 2,66%.

Nesse caso, trata-se de interpretação da Lei. De acordo com a Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, acima transcrita, foi autorizado às pessoas jurídicas que comercializam mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal, classificadas em determinados códigos NCM especificados na T I P I, a apuração de crédito presumido das contribuições ao PIS/PASEP e à C O F I N S sobre os insumos adquiridos de pessoa física e pessoa jurídica que exerça a atividade agropecuária e de cooperativa de produção agropecuária.

Discorremos sobre essa matéria por ocasião da apreciação de outros casos, no qual restei vencido. Por outro lado, importante ressaltar que esse dilema fora resolvido posteriormente pelo legislador, que encerrou a controvérsia.

De qualquer sorte, entendo que ao dispor sobre o direito ao crédito presumido o legislador considerou toda a cadeia de custos dos fabricantes de produtos de origem animal e vegetal, tendo chegado a conclusão de que a primeira é mais onerada pelo PIS / COFINS do que a segunda, haja vista a pecuária incorrer em gastos de produção muito mais vultosos do que o segmento puramente agrícola, justificando assim um maior percentual de crédito presumido.

Por outro lado, segregar o direito ao crédito presumido de acordo o tipo de insumo seria infringir o comando normativo do caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, que qualificou o direito a crédito pela condição do adquirente e não pelas características do seu fornecedor. Prova disso são as classificações fiscais citadas no inciso I do §3º:

*"60% (sessenta por cento) (...), 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;***

Como se pode perceber pelas classificações fiscais citadas, o referido dispositivo está fazendo alusão aos produtos comercializados pela agroindústria, uma vez que as classificações fiscais sublinhadas referem-se a uma parcela dos produtos finais deste segmento e não as matérias-primas advindas de seus fornecedores (ex: animais vivos). Vejamos alguns exemplos das classificações citadas no inciso:

02.02 Carnes de animais da espécie bovina, congeladas.

02.03 Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas

02.06 Miudezas comestíveis de animais das espécies bovina, suína, ovina, caprina, cavalar, asinina e mular, frescas, refrigeradas ou congeladas

02.07 Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.

1501.00.00 Gorduras de porco (incluída a banha) e gorduras de aves, exceto as das posições 02.09 ou 15.03.

1506.00.00 Outras gorduras e óleos animais, e respectivas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados.

15.16 Gorduras e óleos animais ou vegetais, e respectivas frações, parcial ou totalmente hidrogenados, interesterificados, reesterificados ou elaidinizados, mesmo refinados, mas não preparados de outro modo.

No referido dispositivo não se citam os animais vivos da posição 1 da TIPI, mas apenas os subprodutos de sua matança. Ora, se a realmente a intenção do legislador fosse conceder o direito ao crédito presumido com base nas entradas, ela deveria citar os animais vivos (NCM's 1.02: bovinos, 1.03: suínos e 1.06: aves) no inciso I do §3º do art. 8º, principal insumo de parte significativa da agroindústria de alimentos de origem animal, como geradores do direito a crédito presumido. Isso nos leva a concluir que o percentual determina-se de acordo com as saídas e não com as entradas. Nesta ordem de considerações entendo que no caso de empresas que fabriquem produtos de origem animal o direito a crédito é de 60% independente do tipo de insumo, animal ou vegetal, adquirido pelo agroindustrial.

Finalmente, gostaria também de mencionar recente voto do I. Conselheiro Rosaldo Trevisan, no Acórdão no. 3402-00.476:

5.14. Crédito presumido de atividade agroindustrial

Em relação ao crédito presumido de atividade agroindustrial, informa o fisco que houve aplicação incorreta da alíquota de 60% (o correto seria 35%) a diversas aquisições de produtos classificados em códigos da NCM não contemplados no comando legal (art. 8º da Lei no 10.925/2004), inclusão de aquisições que não se enquadram no conceito de insumo (como animais reprodutores, animais para lactação, animais para recria, lenha, retentores e laudos técnicos), e inclusão de insumos sujeitos a alíquota zero (pintos de 1 dia / ovo fértil).

A recorrente alega que o cálculo da alíquota deve ser feito em relação ao produto fabricado e não em relação ao insumo adquirido, e que os bens são de fato utilizados no processo produtivo (animais reprodutores e de lactação, para preparar outros animais para abate; lenha para fornos destinados a produzir copa, salame, etc; retentores como partes e peças de máquinas usadas na produção; e laudos técnicos para manutenção da qualidade e higiene na linha de produção).

O art. 8º da Lei no 10.925/2004 dispõe que as pessoas jurídicas que produzam determinadas mercadorias (que arrola no caput do artigo), destinadas à alimentação humana ou animal, podem deduzir das contribuições (Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins), devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do art. 3º das Leis no 10.637/2002 e 10.833/2003 (insumos), adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, residente ou domiciliada no País.

No § 3º do referido art. 8º, estabelece-se que o montante do crédito presumido será determinado mediante aplicação, sobre o valor das aquisições, de alíquota correspondente a: (a) 60% da prevista na legislação das contribuições, 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 (b) de 35% da prevista na legislação das contribuições, para os demais produtos. Na letra da lei:

(...)

Vê-se, pelas glosas, que o fisco aplicou as alíquotas conforme os insumos adquiridos. Contudo, a recorrente alega que o cômputo da alíquota deve ser feito em relação ao produto fabricado e não em relação ao insumo adquirido.

Assim, deve-se iniciar a análise da questão pela alíquota aplicável. A literalidade da lei realmente abre possibilidade às duas linhas de entendimento, pelo que deve se buscar qual é a interpretação que se coaduna ao sistema, mantendo-o lógico, coerente e harmônico. Tal tarefa foi recentemente empreendida nesta turma, que unanimemente chegou à conclusão que:

“O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei no 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei no 10.833/03 em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo”.

(Acórdão no 3403-002.281, Rel. Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25.jun.2013) (grifo nosso)

É conveniente transcrever parte do raciocínio empreendido, para que reste nítida a coerência argumentativa da linha adotada:

“Originalmente, o crédito presumido da agroindústria no regime não cumulativo de apuração do PIS e da COFINS foi previsto nas próprias Leis no. 10.637/02 e 10.833/03, nos §§ 10 e 5º de seus respectivos artigos 3ºs. Como se trata de um segmento cujos insumos provêm em larga escala de fornecedores pessoas físicas – que, por não serem contribuintes das exações, não proporcionariam crédito à agroindústria adquirente – a solução encontrada pelo legislador para minimizar a cumulatividade da cadeia foi a outorga do crédito presumido. Pretendia-se, na ocasião, compensar o industrial pelo PIS e pela COFINS incidentes sobre os insumos da produção agrícola –

fertilizantes, defensivos, sementes etc. – e acumulados no preço dos produtos agrícolas e pecuários.

Como esse foi o propósito por trás da instituição do crédito presumido – neutralizar a incidência do PIS e da COFINS acumulada no preço dos gêneros agrícolas – não faria sentido que o valor do benefício variasse em função do produto em cuja fabricação a indústria o empregasse. Aliás, seria até anti-isonômico se fosse assim. Daí porque as Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03 o concediam em alíquota única. Se os adquirisse de pessoas físicas, a agroindústria apropriaria sempre o mesmo percentual, independentemente da espécie de produto em que fossem aplicados.

A estipulação de mais de um percentual para apuração do crédito presumido foi obra da Lei no. 10.925/04 que, simultaneamente, também reduziu a zero a alíquota do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita de venda dos principais insumos da atividade agrícola.

Entraram na lista de produtos favorecidos com esta última medida adubos e fertilizantes, defensivos agropecuários, sementes e mudas destinadas ao plantio, corretivo de solo de origem mineral, inoculantes agrícolas etc. (artigo 1º).

Ora, se os insumos aplicados na agricultura e na pecuária já não são gravados pelo PIS e pela COFINS e, portanto, se o preço praticado pelo produtor rural pessoa física já não contém o encargo tributário, qual a justificativa para a manutenção do crédito presumido à agroindústria? Se o benefício perseguia compensar o setor pelo acúmulo de PIS e de COFINS no preço dos gêneros agrícolas, como explica-lo depois de reduzida a zero a alíquota dos insumos aplicados à produção?

A verdade é que, com o advento da Lei no. 10.925/04, o crédito presumido da agroindústria passou a servir a uma finalidade diversa da que presidiu a sua instituição. Como já não era preciso compensar incidências em etapas anteriores da cadeia, o legislador veiculou verdadeiro incentivo fiscal através do crédito presumido. Nesse sentido, veja-se trecho da Exposição de Motivos da MP no. 183, cuja conversão originou a Lei no. 10.925/04: decorreu a introdução dos dispositivos acima mencionados, que, se convertidos em Lei, teriam os seguintes efeitos: a) redução a zero das alíquotas incidentes sobre fertilizantes e defensivos agropecuários, suas matérias-primas, bem assim sementes para semeadura; b) em contrapartida, extinção do crédito presumido, atribuído à agroindústria e aos cerealistas, relativamente às aquisições feitas de pessoas físicas.

5. Cumpre esclarecer que o mencionado crédito presumido foi instituído com a única finalidade de anular a acumulação do PIS e da COFINS nos preços dos produtos dos agricultores e pecuaristas pessoas físicas, dado que estes não são contribuintes dessas contribuições, evitando-se, assim, que dita acumulação repercutisse nas fases subsequentes da cadeia de produção e comercialização de alimentos.

6. Com a redução a zero dos mencionados insumos, por decorrência lógica, haveria de se extinguir o crédito

presumido, por afastada sua fundamentação econômica, pois, do contrário, estar-se-ia perante um benefício fiscal, o que contraria a Lei de Responsabilidade Fiscal.’

Como se vê, o crédito presumido em análise assumiu, com o advento da Lei no. 10.925/04, ares de um verdadeiro incentivo e, como medida de política extra-fiscal, passou a não haver impedimento a que o legislador favorecesse os diversos setores da agroindústria com benefícios de montante distinto. Nada impedia, pois, que o valor do crédito presumido variasse não mais em função do insumo (origem vegetal ou animal) e, sim, em função do produto (origem vegetal ou animal).

Enquanto o crédito presumido servia ao propósito de eliminar a cumulatividade do PIS e da COFINS na cadeia agrícola, a lei de regência o concedia em percentual único, não importando em qual gênero alimentício o insumo fosse empregado.

Depois, a partir do instante em que o instituto revestiu caráter de incentivo, a lei passou a outorgá-lo em diferentes montantes, conforme, o texto mesmo diz, o “produto” tenha esta ou aquela natureza.”

Assim, entende-se aqui também cabível a concessão do crédito presumido mediante a aplicação das alíquotas de 60% ou 35% em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

Restaria ainda analisar as questões referentes à inclusão de aquisições que não se enquadram no conceito de insumo (animais reprodutores, animais para lactação, animais para recria, lenha, retentores e laudos técnicos), e à inclusão de insumos sujeitos a alíquota zero (pintos de 1 dia).

Contudo, parte do contencioso foi solucionada com a decisão de piso:

“Quanto às aquisições de pintos de 1 dia, como já visto, o art. 8º da Lei no 10.925/04, estabelece que poderão apurar crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as pessoas jurídicas sujeitas à incidência não cumulativa dessas contribuições que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, nele especificadas, destinadas à alimentação humana ou animal, calculado sobre o valor dos bens utilizados como

insumo na produção dessas mercadorias, adquiridos de pessoas físicas ou das pessoas jurídicas listadas no seu § 1o. A concessão do crédito presumido, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas, é conjugada com a obrigatória suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas vendas de insumos feitas por essas pessoas jurídicas, consoante determinação do art. 9o da Lei no 10.925, de 2004.

(...)

Por fim, quanto à lenha utilizada em fornos e câmaras para produção de diversos produtos, tendo em vista a utilização destes bens como combustível, constata-se que lenha corresponde ao conceito de insumos e concede direito ao crédito presumido

quando adquirida de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas incluídas no § 1º do artigo 8º da Lei no 10.925/2004.

Desta forma, concede-se o crédito presumido em relação às aquisições de lenha e pintos de 1 dia, ao percentual de 35% incidente sobre a alíquota das contribuições, explicitados na planilha anexada a este acórdão, (...)” (grifo nosso)

Assim, resta apenas acrescer ao já decidido pela DRJ nossas considerações sobre a alíquota aplicável em relação ao crédito presumido.

Na parte que ainda resta contenciosa animais reprodutores, animais para lactação, animais para recria, retentores e laudos técnicos, há que se destacar que os dois últimos não são produtos agropecuários, aptos a gerar o creditamento. Os três primeiros, por sua vez, passaram a ensejar o creditamento apenas em 2009, como também destacou o julgador a quo:

“Quanto à glosa de créditos em relação a animais reprodutores, animais para lactação e animais para recria, esclarece-se que apenas após a publicação da Lei no 12.058/09, eficaz a partir de 1º de novembro de 2009, foi concedido o direito a crédito presumido em relação a aquisições de animais vivos da espécie bovina.

Ressalta-se que não é permitido o crédito presumido em relação a animais reprodutores, animais para lactação e animais para recria de outras espécies devido a estes bens encontrarem-se incluídos no ativo imobilizado e, portanto, não corresponderem ao conceito de insumos. Tendo em vista que o presente lançamento refere-se ao 1º trimestre de 2007, mostra-se correta a glosa.” (grifo nosso)

Conclui-se, então, neste tópico, pela improcedência das glosas no que se refere às alíquotas adotadas, inclusive em relação aos créditos presumidos só assegurados na decisão de piso, e pela manutenção das glosas referentes a animais reprodutores, animais para lactação, animais para recria, retentores e laudos técnicos.”

Isso posto, entendo procedente os argumentos da recorrente, e voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário também nesse tópico.

4) Fretes de Pessoa Física

No que se refere às glosas de créditos com fretes adquiridos de pessoas físicas, importante algumas considerações. A legislação do PIS e da COFINS não cumulativos deve ser interpretada de forma sistemática, e de fato, o legislador busca eliminar a incidência em cascata das contribuições na cadeia produtiva.

Tanto o é que regra geral é a de que aquisições de pessoas físicas não são admitidas para crédito, em diversos momentos. A exemplo, despesas de aluguéis pagos a pessoas físicas, mão-de-obra, etc. Havendo possibilidade de restrição legal dos créditos, e sendo regra geral a inadmissibilidade de créditos sobre aquisições de pessoas físicas (não que não possa haver créditos sobre elas, caso concreto da presunção analisada anteriormente, claramente trazida à baila para moldar a Lei à realidade da cadeia específica do agronegócio)

Como dito, os arts. 3º, IV das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, expressamente estabelecem que o creditamento é em relação a “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, **pagos a pessoa jurídica**, utilizados nas atividades da empresa” (grifo nosso),

Concluindo, muito embora creia firmemente que fretes são insumos, seja na venda, seja durante a produção, no caso de fretes contratados a pessoa física entendo que a lei inadmite tal creditamento.

Conclusão

Por todo exposto, conheço do recurso e julgo parcialmente procedente

É como voto.

(assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto às seguintes matérias:

1. Direito ao creditamento sobre as aquisições de bens para revenda e insumos não sujeitos ao pagamento do PIS;
2. Direito ao creditamento sobre despesas de fretes em operações não comprovadas como de venda;

Direito ao creditamento sobre as aquisições de bens para revenda e insumos não sujeitos ao pagamento da contribuição

A autoridade fiscal glosou os créditos tomados sobre a aquisição de bens para revenda classificados no capítulo 29, no código 3002.30 e na posição 38.08, cuja redução à alíquota zero está prevista na Lei nº 10.925, de 2004 e no Decreto nº 5.821, de 2006. Do mesmo modo, glosou os créditos tomados sobre as aquisições de insumos, reduzidos à alíquota zero pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 28, inciso III, pela Lei nº 10.925, de 2004, incisos I, II, IV, VII, IX, XI, XII.

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de: (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

III - produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI;

Lei nº 10.925, de 2004:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;

IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI;

...

VII - produtos classificados no Código 3002.30 da TIPI; e

IX - farinha, grumos e sêmolos, grãos esmagados ou em flocos, de milho, classificados, respectivamente, nos códigos 1102.20, 1103.13 e 1104.19, todos da TIPI; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

...

XI - leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, e leite em pó, integral ou desnatado, destinados ao consumo humano; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

XII - queijos tipo mussarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Decreto nº 5.821, de 2006:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos:

I - químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, relacionados no Anexo I deste Decreto;

O fundamento da glosa foi de que tais bens, por não estarem sujeitos ao pagamento das contribuições, não podem gerar créditos.

O conselheiro relator entendeu pela possibilidade de creditamento, afastando a restrição imposta no §2º, inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003,

sob dois fundamentos: ter havido incidência deste tributo nas etapas anteriores da circulação e entender que sujeição à alíquota zero implica, sim, em pagamento, mas à alíquota zero.

Penso, entretanto, de modo diverso. A não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei, obedecidas as restrições legais, dentre elas a impossibilidade de creditamento em relação a bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, conforme dispositivos legais abaixo transcritos:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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.

A clareza do dispositivo não deixa margem a dúvidas: o que se exige é que a aquisição seja sujeita ao pagamento e não sujeita à incidência tributária. A tributação sob alíquota zero, embora inserta no campo da incidência tributária, não possui qualquer conteúdo econômico positivo.

Por outro lado, as aquisições à alíquota zero não transferem carga tributária, uma vez que além de não haver débito na saída, o crédito embutido na etapa anterior é ressarcível pelo vendedor (artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004¹ combinado com artigo 16 da Lei nº 11.116, de 2005²), não havendo transferência de carga tributária no preço. O que ocorre, de fato, é a aquisição desonerada de carga tributária.

A questão foi enfrentada no julgamento do RE 353.657-5 – PR, ao tratar do creditamento de IPI sobre as aquisições sujeitas à alíquota zero. No item 6 do voto, a Ministra Ellen Gracie assim explicitou:

¹ Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

² Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

6. *Desejo frisar a importância da ausência de tributação em momento anterior à etapa zero ou não-tributada. Isso porque, a maneira pela qual os contribuintes ingressam e juízo e pleiteiam o creditamento faz parecer que qualquer entrada de matéria prima haverá de gerar crédito, a ser compensado com o montante do tributo devido na saída do produto industrializado. Não é essa, todavia, a sistemática da não-cumulatividade, que objetiva tão-somente evitar a incidência tributária sobre uma base já onerada pelo mesmo tributo. Se, no entanto, a etapa zero ou N/T não está precedida de tributação positiva, a base de cálculo já está desonerada, sem que faça necessário – ou mesmo pertinente – qualquer mecanismo compensatório.*

Como frisado no voto da Ministra Ellen Gracie, a inexistência de transferência de carga tributária para a etapa seguinte constitui um dos fundamentos para o impedimento de creditamento à alíquota zero, restrição imposta que não desnatura o princípio da não-cumulatividade.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso quanto à possibilidade de creditamento de PIS/Pasep ou Cofins, sobre as aquisições de bens para revenda e insumos tributados à alíquota zero, porquanto delas não resulta qualquer pagamento.

Direito ao creditamento sobre despesas de fretes em operações não comprovadas como de venda

A autoridade fiscal glosou despesas de fretes tomados pela recorrente sob o argumento de se tratarem de fretes sobre operações de venda (art. 3º³, inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003). Segundo a autoridade fiscal, tais fretes se referiam a transferências entre estabelecimentos da própria recorrente, mas que não integravam uma operação de venda, pois não havia uma nota fiscal de venda emitida previamente à operação.

A recorrente contestou especificamente os Códigos Fiscais de Operações e Prestações – CFOP – abaixo relacionados:

5151 - Transferência de Produção do Estabelecimento

5451 - Remessa de Animal ou de Insumo para Estabelecimento Produtor

5501 - Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação

5152 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros

5503 - Devolução de mercadoria recebida com fim específico de exportação

5905 - Remessa para depósito fechado ou armazém geral

5923 - Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em operações com armazém geral ou depósito fechado.

6151 - Transferência de produção do estabelecimento

³ 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.

6905 - Remessa para depósito fechado ou armazém geral

7949 - Outra Saída de Mercadoria ou Prestação de Serviço Não Especificada

Pontue-se que as glosas referentes aos demais CFOPs não foram contestadas e consideram-se incontroversas.

A recorrente, em síntese, alegou que os fretes glosados estavam vinculados a operações de venda ou ao processo produtivo. Por sua vez, o relator entendeu que assistiria direito à recorrente, em razão de que tais fretes se referiam a despesas operacionais indispensáveis e essenciais à atividade industrial da recorrente.

Com respeito aos argumentos do relator, divirjo, em parte, de seu entendimento, pois relativamente aos CFOPs 5151, 5503, 5905, 6151, 6905 e 7949, entendo que não cabe razão à recorrente.

Embora me alinho em termos gerais com o conceito de insumo esposado pelo relator, reputo que os fretes para serem classificados como insumos devem estar inseridos no custo de produção ou no custo dos serviços prestados, ou seja, serem aplicados ou consumidos no processo produtivo, sendo, portanto, essenciais e inerentes a este processo.

Tenho, portanto, que para classificar como insumo, o serviço de frete deve possuir a natureza de custo e não de despesas operacionais, as quais excludo do conceito de insumo, não em razão de sua indispensabilidade à atividade econômica, mas em razão de ser uma despesa incorrida posteriormente ao processo produtivo.

Já em relação aos fretes em operações de venda, acompanho a premissa da autoridade fiscal de que esta operação de venda deve ocorrer previamente à realização da despesa.

A recorrente afirmou na peça recursal que os fretes vinculados às notas fiscais de CFOPs 5151 e 6151 se referiam às transferências de produtos industrializados dos estabelecimentos fabris para os centros de distribuição. Em relação aos CFOPs 5905 e 6905, afirmou apenas tratarem de mercadorias enviadas para depósito fechado ou armazém geral.

Portanto, por se tratarem de despesas operacionais, como bem salientado pelo relator, relativas a transferências de produtos acabados, ou seja, despesa incorrida após o processo produtivo, não devem gerar créditos das contribuições por falta de previsão legal, isto é, não podem ser considerados insumos, nem fretes em operações de venda.

Já os fretes vinculados às notas fiscais de CFOP 5503 tratam de devolução de mercadoria, não se referindo, pois à venda de produto/mercadoria, nem a serviço aplicado ou consumido no processo produtivo.

Por fim, os fretes vinculados ao CFOP 7949 referem-se a despesas operacionais que a recorrente afirmou serem decorrentes de remessa para formação de lote de exportação. Entretanto, este CFOP é um código residual destinado às saídas não especificadas nos demais códigos. A operação descrita pela recorrente, aparentemente, deveria ser registrada nos códigos 5504, 5505, 6504 ou 6505⁴ que tratam das remessas para formação de lote de

⁴ 5.504 - Remessa de mercadoria para formação de lote de exportação, de produto industrializado ou produzido pelo próprio estabelecimento

5.505 - Remessa de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, para formação de lote de exportação.

6.504 - Remessa de mercadoria para formação de lote de exportação, de produto industrializado ou produzido pelo próprio estabelecimento

Processo nº 10909.720241/2009-45
Acórdão n.º 3302-002.470

S3-C3T2
Fl. 409

exportação. A escrituração em um código genérico e residual não é suficiente para confirmar a natureza da operação, devendo a recorrente ter trazido aos autos as provas necessárias para caracterizar a operação como de exportação ou de remessa com o fim específico de exportação.

Destarte, voto para negar provimento ao recurso voluntário quanto ao direito ao desconto de créditos da contribuição sobre as despesas de fretes vinculados aos CFOPs 5151, 5503, 5905, 6151, 6905 e 7949.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Processo nº 10909.720241/2009-45
Acórdão n.º **3302-002.470**

S3-C3T2
Fl. 410

CÓPIA