



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

Processo n° 10925.000826/2007-85
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-000.845 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2012
Matéria CONCEITO DE INSUMOS/CREDITAMENTO
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL OESTE CATARINENSE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. ETIQUETAS

Material utilizado nas embalagens com fins de garantir a proteção ao produto para minimizar a contaminação, prevenir danos e acomodar o rótulo/etiquetas para perfeita identificação do produto é considerado insumo utilizado no processo de produção da mercadoria destinada à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO/MATERIAL DE SEGURANÇA.

Se a regulamentação que rege a atividade do interessado demanda o uso de equipamentos de proteção individual, bem como outros materiais de segurança, a sua aquisição deve gerar créditos de PIS como se insumo fosse, pois, sem a observância das normas de regência, o processo produtivo não se desenvolveria regularmente e ensejaria riscos para os trabalhadores e para a sociedade em geral.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Não é apenas o frete na operação de venda, em sua etapa derradeira, que gera créditos de PIS. Demonstrado o dispêndio com a contratação de serviços de transporte de mercadoria entre estabelecimentos do interessado, e não sendo o respectivo ônus repassado ao consumidor, é de se reconhecer o seu direito ao crédito de PIS no caso concreto.

Recurso Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: dar provimento ao recurso voluntário quanto a aquisição de etiquetas utilizadas na fabricação e embalagens; e negar provimento quanto a aquisições de bens para revenda adquiridos de pessoas físicas, materiais de uso geral, peças de reposição de máquinas e equipamentos e ovos incubáveis; além de ter sido negado provimento quanto ao percentual utilizado do crédito presumido, não reconhecido crédito presumido e às contribuições não pagas na importação. Por maioria de votos, foi dado parcial provimento ao recurso quanto a despesas com fretes entre estabelecimentos e a aquisições de equipamentos de proteção individual; vencidos os Conselheiros Mércia Helena Trajano D'Amorim-relatora e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente) que negavam provimento, e designado o Conselheiro Daniel Mariz Gudiño para redigir o voto vencedor para estes dois tópicos. Pelo voto de qualidade, foi negado provimento ao recurso no que toca a despesas com manutenção predial e material de conservação e limpeza, vencidos os Conselheiros Daniel Mariz Gudiño, Adriene Maria de Miranda Veras e Luciano Lopes de Almeida Moraes.

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente.

Mércia Helena Trajano D'Amorim - Relator.

Daniel Mariz Gudiño - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Judith do Amaral Marcondes Armando, Daniel Mariz Gudiño, Adriene Maria de Miranda Veras e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Ausência justificada de Marcelo Ribeiro Nogueira.

Relatório

O interessado acima identificado recorre a este Conselho, de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC.

Por bem descrever os fatos ocorridos, até então, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

“A Delegacia da Receita Federal em Joaçaba/SC manifestou-se pelo reconhecimento parcial do direito creditório postulado, com base no não acatamento da apuração de créditos em relação a:

- a) mercadorias para revenda adquiridas de pessoas físicas;*
- b) aquisições de bens e serviços não enquadrados com insumos, como:*
 - b.1) material de uso geral;*
 - b.2) material de embalagem e etiquetas, utilizadas no acondicionamento para transportes das mercadorias;*
 - b.3) peças de reposição e serviços gerais;*
 - b.4) material de segurança;*
 - b.5) conservação e limpeza;*
 - b.6) manutenção predial;*
 - b.7) ovos incubáveis, considerados como serviços adquiridos de pessoas físicas;*
 - b.8) outros itens;*
- c) gastos com transporte de produtos entre filiais, classificados pela cooperativa como despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda;*
- d) crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais, tendo em vista não serem passíveis de ressarcimento, apenas de desconto, ou ainda decorrente da aplicação incorreta do percentual de 60% incidente sobre os insumos adquiridos, quando o percentual correto seria 35%;*
- e) créditos a descontar na importação – foram incluídas importações com cujo pagamento foi suspenso devido a operação de DRAWBACK;*

A interessada apresenta manifestação de inconformidade frente esta decisão, com os argumentos abaixo expostos.

Em relação à glosa dos créditos referentes a mercadorias para revenda adquiridas de pessoas físicas, a interessada confirma ter se equivocado na apropriação destes créditos.

Requer, tendo em vista estas aquisições se referirem a animais para reprodução, e gerarem crédito presumido das contribuições, que seja reconhecido o direito ao crédito presumido sobre as referidas aquisições.

No tocante aos bens e serviços não enquadráveis como insumos, salienta que a decisão considera o conceito de insumo de forma restrita, excluindo incontáveis insumos que a seu ver não são aplicados no produto.

Aduz que, em atenção ao artigo 3º da Lei nº 10.637/02, todas as aquisições de bens e serviços utilizados diretamente como insumo na fabricação de produtos destinados à venda geram direito ao crédito.

Desta forma, os valores glosados se enquadrariam perfeitamente como insumos, tanto na ótica da Lei nº 10.637/02 quanto da IN/SRF nº 404/2004, artigo 8º.

Em relação às peças de reposição de máquinas e equipamentos, sustenta o direito a compensação baseado na similaridade com os créditos decorrentes de depreciação de máquinas, combustíveis e lubrificantes e energia consumida, anexando solução de consulta nº 80, de 13/06/08, que permitiria o creditamento.

Em relação às aquisições de caixas de papelão e etiquetas, aduz em primeiro lugar que é equivocada a afirmação da autoridade fiscal de que estes materiais foram utilizados no acondicionamento para transporte.

Informa que o material utilizado nas embalagens tem por finalidade garantir a proteção adequada ao produto para minimizar a contaminação, prevenir danos e acomodar o rótulo.

Explicita particularidades de algumas embalagens especiais, afirmando que as embalagens são colocadas com fins comerciais.

No que tange as aquisições de material de segurança, produtos de conservação e limpeza e bens destinados à manutenção predial, defende o mesmo entendimento exposto em relação ao conceito de insumo, agregando a informação de que, no caso de equipamentos de proteção individual, os mesmos são obrigatórios nos termos da NR 6 e 8.

Quanto à aquisição de ovos incubáveis, salienta que não se trata de remuneração de serviço prestado por pessoa física.

Informa a adoção do modelo de produção integrado ou verticalizado, que consiste em uma combinação de dois ou mais estágios sucessivos de produção e ou distribuição em propriedade da empresa ou terceiros, mas sob o controle da empresa proprietária.

Neste modelo, a agroindústria, por meio de contrato de parceria, fornece ao produtor rural lotes de matrizes poedeiras e ou reprodutores de suínos, lotes de pinto de um a dois dias de vida, assim como leitões. O produtor rural pessoa física, chamado de integrado ou parceiro integrado cuida das matrizes poedeiras, até a fase anterior à incubação dos ovos. O parceiro integrado, de igual modo cria os pintos de um dia e ou leitões até a época do abate, recebendo assistência técnica, ração e medicamentos.

O parceiro produtor, em contrapartida, recebe da empresa uma parcela da produção, em cada lote, obtendo para si uma parcela do que foi produzido.

A parcela pertencente ao parceiro produtor, após apurada a sua participação no lote, normalmente é vendida para a empresa.

É o caso dos autos, ou seja, a parcela recebida pelo parceiro produtor corresponde a sua quota no lote de ovos produzidos para incubação, que foi vendida a empresa.

Assim, não se trataria de remuneração paga à pessoa física e sim de compra e venda de ovos para incubação.

Desta forma, a decisão deve ser reformada para, no mínimo, reconhecer o direito ao crédito presumido sobre as compras de ovos para incubação.

No tocante às despesas de armazenagem de mercadorias e fretes na operação de venda, aduz que o frete incidente sobre as transferências de uma unidade produtora para outra unidade produtora deve ser considerado insumo de produção.

Explica que na granja de aves são produzidos ovos, que é um produto semi-acabado para o incubatório. No incubatório são produzidos pintos de um dia que é um produto semi-acabado para o produtor. No estabelecimento do produtor são produzidas aves terminadas que é um produto semi-acabado para o abatedor. E o processo se encerra apenas no estabelecimento industrializador, de onde sai o produto acabado para o estabelecimento comercial.

Em relação aos dispêndios com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, para fins de comercialização, sustenta a possibilidade do creditamento, salientando o posicionamento da 9ª Região Fiscal (solução de consulta nº 71, de 28/02/05).

No tocante aos valores creditados a título de crédito presumido e alocados no campo de receita de exportação, a recorrente salienta que, em que pese a utilização da interpretação literal leve ao entendimento exposto pela autoridade fiscal, esta interpretação não é única nem isolada.

Afirma que os créditos presumidos deixaram de figurar nas disposições do artigo 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03 pela simples necessidade de adequá-los à realidade da não-cumulatividade, e não com o objetivo de impedir a compensação ou o ressarcimento de créditos presumidos.

Afirma ainda que mesmo na vigência da Lei nº 10.925/04 os créditos presumidos são passíveis de compensação ou ressarcimento, em razão de que os artigos 5º e 6º das leis 10.637/02 e 10.833/03, em seu §1º, regulam a utilização dos créditos apurados na forma do respectivo artigo 3º, e não dizem que são exclusivamente os créditos relacionados no artigo 3º de ambas as leis.

O inciso II do caput do artigo 3º das leis em questão, permitem, pois duas formas de apropriação de créditos sobre bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens: uma de forma direta, que são os

denominados créditos ordinários pagos pelos respectivos fornecedores daqueles bens; outra de forma presumida, nas limitações estabelecidas pelo artigo 8º da Lei nº 10.925/04.

Tanto os créditos ordinários com o os presumidos vincular-se-iam à forma dos créditos estabelecida pelo artigo 3º de ambas as leis, e por isso mesmo seriam passíveis de compensação com outros tributos, ou de ressarcimento em espécie.

Defende, caso não seja acatado sua argumentação, que isto provocaria o desrespeito da norma constitucional que veda a incidência das contribuições sobre as receitas de exportação, pois somente reconhecer a manutenção dos créditos sem possibilitar sua utilização ou recuperação implicaria em onerar os produtos exportados.

Argumenta que o crédito presumido do Pis e da Cofins constitui forma de subvenção, espécie de estímulo financeiro, para reduzir o impacto tributário existente sobre a produção.

Aduz, após explicar a sistemática da dedução, compensação e ressarcimento dos créditos do tributo em tela, afirma que, frustradas as outras formas de ressarcimento, a União deve efetuar o pagamento, mediante a entrega ao beneficiário da respectiva soma em dinheiro.

Defende que, embora não esteja prevista expressamente no texto do artigo 8º, da Lei nº 10.925/04, há que se reconhecer a possibilidade de ressarcimento em relação ao crédito presumido do PIS/COFINS.

No que tange a aplicação do percentual de 60% sobre os insumos adquiridos, quando deveriam ter sido aplicado o percentual de 35%, aduz que, em relação às aquisições de suíno padrão, leitões para terminação e aves para abate, o artigo 8º da Lei nº 10.925/04 estabelece o percentual de 60% sobre o valor das aquisições.

Argumenta que a Solução de Consulta nº 39, de 27/04/2006, apresenta decisão dos órgãos fazendários neste sentido.

No tocante às aquisições de milho inteiro e quebrado, deve, de igual modo, ser reconhecido o direito ao crédito presumido tendo por base o percentual de 60%, em razão de que tais insumos são destinados à alimentação de aves e suínos.

Por derradeiro, em relação à glosa da Contribuição ao PIS paga em razão do registro das declarações de importação ter sido efetuado por meio do regime aduaneiro drawback, a interessada não contesta tal vedação a seus créditos.

A interessada, todavia, expõe que não se creditou de algumas aquisições feitas por meio de declarações de importação referentes aos meses de janeiro a março de 2006. Desta forma, requer que sejam incluídos no cálculo deste período os valores correspondentes a estas importações.

Requer, por fim, a reforma da decisão prolatada, a produção de todas as provas em direito admitido, que o presente recurso seja recebido com efeitos

suspensivo e devolutivo, bem como seja determinada a aplicação da taxa Selic entre a data do pedido de restituição até a data da completa satisfação do crédito.

É o relatório.”

O pleito foi indeferido, no julgamento de primeira instância, nos termos do acórdão DRJ/FNS nº 07-20.501, de 16/07/2010, proferida pelos membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC, cuja ementa dispõe, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; as matérias primas, os produtos intermediários, 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização (embalagens de apresentação), mas apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados (embalagens para transporte), não podem gerar direito a creditamento relativo às suas aquisições.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO.

Despesas efetuadas com o fornecimento equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM PEÇAS DIVERSAS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

As peças para manutenção de máquinas e equipamentos, para que possam ser consideradas como insumos, permitindo o desconto do crédito correspondente da contribuição, devem ser consumidas em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação/beneficiamento

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias (produtos acabados ou em elaboração) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da Cofins e da Contribuição ao PIS/PASEP.

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 existindo previsão legal para que se efetue o seu ressarcimento.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

De acordo com o disposto nos arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833, de 2003, não incide atualização monetária sobre créditos de COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP objeto de ressarcimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

0/09/2005 PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.”

O julgamento foi no sentido de tornar improcedente a manifestação de inconformidade interposta pelo interessado.

Regularmente cientificado do Acórdão proferido, o Contribuinte, tempestivamente, protocolizou o Recurso Voluntário, no qual, reproduz as razões de defesa constantes em sua peça impugnatória.

O processo digitalizado foi distribuído e encaminhado a esta Conselheira.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mércia Helena Trajano D'Amorim

O presente recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo de inconformidade contra indeferimento parcial de pedido de ressarcimento referente ao direito creditório do PIS/PASEP. A recorrente discorda da glosa parcial, de diversos itens, conforme relatado, do segundo trimestre de 2006.

A empresa tem como objeto social a fabricação de produtos de carne.

Quanto ao ônus da prova, quando a situação refere-se à restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, é atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do indébito. A Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008 (alterada pela IN nº 1.067, de 24/08/2010), que rege os processos de restituição, compensação e ressarcimento de créditos tributários, traduz em vários de seus dispositivos.

Essa ressalva consiste, pois como parte dos créditos pleiteados nos autos, a recorrente limita-se a apresentar listagens, registros contábeis e documentos nos quais a falta de vinculação entre eles e a imprecisa identificação dos serviços e/ou bens adquiridos como pretensos insumos, impossibilita a perfeita identificação do conteúdo das operações negociais, daí, por muitas vezes a glosa.

Inicialmente, antes de enfrentar item por item, objeto do litígio, discorro sobre os insumos, os quais foram conceituados, na sistemática "não-cumulatividade" para o PIS e para a Cofins - respectivamente pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Lei nº 10.637/2002:

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) (grifou-se)

[...]

Lei nº 10.833/2003:

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) (grifou-se)

[...]

A Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e a Instrução Normativa SRF nº 404/2004 que assim dispuseram:

Instrução Normativa SRF n.º 247/2002:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[..]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, 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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (grifou-se)

Instrução Normativa SRF n.º 404/2004:

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;

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

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

b.2) na prestação de serviços;

[...]

§ 4º 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. (grifou-se)

As Instruções Normativas referidas utilizaram-se de elementos da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI para definir o que deva ser considerado insumo também na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Pois bem, o PIS/COFINS não incide somente sobre produtos industrializados e nem sobre todos os ingressos de recursos no patrimônio da empresa. Incide sobre o ingresso que seja considerado **receita**. E a receita, por lei e nos termos da jurisprudência do STF¹, deve ser oriunda de compra e venda de mercadorias, prestação de serviços e das demais atividades empresárias, tais como a cessão onerosa e temporária de um bem ou direito ou a remuneração de um investimento.

¹ Conferir o acórdão proferido no RE 400479, em que relator, Ministro Cezar Peluso, manifestou entendimento de que “*seja qual for a classificação que se dê às receitas oriundas dos contratos de seguro, denominadas prêmios, o certo é que tal não implica na sua exclusão da base de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, mormente após a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, dada pelo Plenário do STF. É que, conforme expressamente fundamentado na decisão agravada, o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária em comento envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresárias.*”

A não-cumulatividade do PIS e da COFINS deve estar relacionada com os custos incorridos pelo contribuinte para realizar os negócios jurídicos capazes de gerar a sua receita operacional – fato gerador e base de cálculo do PIS/COFINS.

Daí é que a legislação do IPI, que faz referência apenas aos custos relativos à industrialização de bens (insumo como matéria prima, produtos intermediários e materiais de embalagem), não poderia abranger todos os insumos na sistemática do PIS e da COFINS. Pois bem, se as receitas submetidas a tais contribuições não são oriundas apenas de vendas de produtos industrializados, os conceitos encontrados no IPI não são suficientes, portanto, para abarcar todos os custos que poderiam gerar crédito.

Passo à análise de item por item.

Material de embalagens e etiquetas utilizadas para transporte

Quanto às aquisições de caixas de papelão e etiquetas, a recorrente afirma que é equivocada a afirmação da fiscalização de que estes materiais foram utilizados no acondicionamento para transporte.

Informa que o material utilizado nas embalagens tem por finalidade garantir a proteção adequada ao produto para minimizar a contaminação, prevenir danos e acomodar o rótulo.

As Instruções Normativas SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004 explicitam sobre insumo::

Instrução Normativa SRF n.º 247/2002:

Art. 66.

[..]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, 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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (grifou-se)

Instrução Normativa SRF n.º 404/2004:

Art. 8º

[...]

§ 4º 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. (grifou-se)

Percebe-se que o material de embalagem é considerado insumo, como: "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".

A recorrente discorre que as medidas adotadas durante o transporte e logística têm como objetivo proteger os alimentos contra fontes potenciais de contaminação e danos capazes de tornar o produto impróprio para o consumo. Em sua finalidade de proteção contra ataques ambientais, as embalagens preservam os produtos alimentícios contra choques, vibrações impróprias, esmagamento, roubo e outras perdas do conteúdo do produto.

Ainda, que para a produção e comercialização do salame, é feita a moagem da matéria-prima em picador de carne. A seguir, na misturadeira, mescla-se a carne suína com os ingredientes, batendo até obter a mistura homogênea. A seguir vem o processo de embutir a massa numa tripa. Concluída esta etapa, o produto é levado ao fumeiro. A etapa seguinte é a cura, que exige o controle de tempo e temperatura, para o produto adquirir as características de sabor, cor e aroma. Após o produto é retirado e lavado até uma câmara de lavagem para a retirada da tripa e secagem. Após o produto é colocado em uma embalagem, que é denominada de primária, a qual contém todas as características do produto, tais como peso, data de fabricação, data de validade, composição, etc. Depois da colocação da embalagem primária, os

produtos são colocados em caixa de papelão, denominada embalagem secundária, não só com a finalidade de transporte, mas também de armazenagem e para comercialização. Ressaltando que não vende o produto de forma FRACIONADA, OU SEJA, FORA DE SUA EMBALAGEM SECUNDARIA. A mesma vende aos seus clientes uma quantidade de produtos constantes numa caixa secundária e quem fraciona o produto é o cliente, ou seja, o supermercado, o atacadista ou o retalhista.

A embalagem é colocada para fins comerciais, e visa a proteção do produto e a sua comercialização.

Considero, portanto, que o material utilizado nas embalagens tem por finalidade garantir a proteção adequada ao produto para minimizar a contaminação, prevenir danos e acomodar o rótulo/etiquetas para perfeita identificação do produto, ou seja, insumos utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda.

Das mercadorias para revenda adquiridas de pessoas físicas

Quanto à glosa dos créditos referentes a mercadorias para revenda adquiridas de pessoas físicas, a interessada confirma ter se equivocado na apropriação destes créditos.

Requer, tendo em vista estas aquisições se referirem a animais para reprodução, e gerarem crédito presumido das contribuições, que seja reconhecido o direito ao crédito presumido sobre as referidas aquisições.

Na legislação de regência do tributo para a utilização dos créditos das contribuições do PIS e da Cofins, apuradas na sistemática da não-cumulatividade, seja estabelecida pelo contribuinte por meio do Dacon, nos termos das IN SRF nº 387/2004 e 460/2004 e não tendo a recorrente informado estas aquisições como crédito presumido de atividades agroindustriais, logo não há como incluir tais valores.

Na realidade, o que ocorreu de fato foi a aquisição de suínos para reprodução, de modo que não deve ser reconhecido o crédito de 9,25% sobre o valor dos bens.

Destarte, segundo o inciso I do artigo 3º. da Lei nº 10.637/2002, autoriza o creditamento sobre bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos no mês, que assim dispõe:

“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 as mercadorias e aos produtos referidos:

(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 32 do art. 12 desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865. de 2004)

b) no § PI do art. 22 desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

Material de uso geral

Arruela, mangueira, rodinho, chave Allen, chave boca, chave fenda, lâmpadas, parafuso Allen, parafuso bucha, paraf.i.sext., porca inox, retentor, rolamento, tubo galvanizado, tubo PVC.

Esses itens não se agregam aos produtos produzidos ou a nenhum serviço que pudesse ser vendido pela empresa, não se configuram como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação dos produtos, ou seja, ação direta sobre o mesmo. São considerados gastos normais inerentes ou não a atividade, não sendo, todavia, computados como insumos, razão pela qual não geram direito ao crédito da contribuição para o PIS/COFINS não cumulativo.

Das peças de reposição de máquinas e equipamentos

Em relação às peças de reposição de máquinas e equipamentos, a recorrente argumenta o direito à compensação com base na similaridade com os créditos decorrentes de depreciação de máquinas, combustíveis e lubrificantes e energia consumida, anexando Solução de Consulta nº 80, de 13/06/08, que permitiria o creditamento.

Para ser caracterizado como insumo, os bens e serviços devem ser consumidos, desgastados ou tenham perdidas as suas propriedades físicas ou químicas em razão de ação direta sobre o produto em elaboração.

As peças de reposição de máquinas e equipamentos, para usufruírem do creditamento como insumos; as máquinas e equipamentos a que se destinam devem ser aproveitados no processo produtivo, não devem sofrer alterações em decorrência da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, destinando-se tão-somente a manter os bens de produção em condições eficientes de operação.

Logo, devem ser mantidas as glosas efetuadas. No caso em foco, as peças são para máquinas de lavagem de roupa e locação de guindaste.

Dos ovos incubáveis

Quanto à aquisição de ovos incubáveis, defende a recorrente que não se trata de remuneração de serviço prestado por pessoa física.

Explica o modelo de produção integrado ou verticalizado, que consiste em uma combinação de dois ou mais estágios sucessivos de produção e ou distribuição em propriedade da empresa ou terceiros, mas sob o controle da empresa proprietária.

É o caso dos autos, ou seja, a parcela recebida pelo parceiro produtor corresponde a sua quota no lote de ovos produzidos para incubação, que foi vendida à empresa. Assim, não se trataria de remuneração paga à pessoa física e sim de compra e venda de ovos para incubação.

O litígio versa sobre a natureza dos pagamentos efetuados pela requerente aos seus parceiros produtores; correspondem-se à compra e venda de produtos agrícolas ou referem-se à remuneração por serviços prestados.

Este sistema de parceria para fornecimento de ovos para incubação, comumente denominado de *integração*, de fato, é tradicionalmente empregado no setor avícola.

A parceira assume a obrigação de fornecer ao produtor os insumos necessários a produção, quais sejam lotes de aves machos e fêmeas, além de rações,

medicamentos e vacinas, bem como o transporte das aves e dos ovos que saírem da propriedade.

A parceira agrícola paga ao matizeiro uma remuneração, em pecúnia, cujo valor é definido de acordo com a produção.

Portanto, os valores pagos pela cooperativa aos matizeiros correspondem à remuneração paga a pessoa física, valores que a legislação não concede direito a créditos da não-cumulatividade do tributo em tela.

Logo, trata-se de aquisição de bem de pessoa física, ou seja, sem incidência das contribuições, razão pela qual não pode gerar direito a crédito (Lei nº 10.833/03, art. 3º, § 2º, II).

Do percentual incidente sobre os insumos

Do crédito presumido decorrente de aquisições de pessoas físicas ou jurídicas, ou recebidos de cooperados - atividades agroindustriais

Foi glosado o crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais, devido a não serem passíveis de ressarcimento, apenas de desconto, ou ainda decorrente da aplicação incorreta do percentual de 60% incidente sobre os insumos adquiridos, quando o percentual correto seria 35%.

O crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota de 60% apenas quando se tratar de 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, o que não é o caso.

Não merece prosperar a pretensão da recorrente de que lhe seja reconhecido o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei 10.925/2004, pois, conforme ressaltou a autoridade preparadora, esse não pode ser objeto de pedido de restituição/compensação, devendo ser utilizado no mesmo mês em que foi apurado. Ademais, o percentual de crédito presumido também foi aplicado equivocadamente pela recorrente. Logo, nesse particular, não merece reforma a decisão recorrida.

Do ressarcimento do crédito presumido

Quanto aos valores creditados a título de crédito presumido e alocados no campo de receita de exportação, o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 que determinou o benefício às pessoas jurídicas que produzirem mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal foi claro e específico ao estabelecer que o crédito presumido decorrente das aquisições que menciona somente poderia ser *deduzido* do valor devido da COFINS e do PIS não-cumulativos, não havendo a possibilidade de efetivar-se ressarcimento dos mesmos.

O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005, segue este entendimento, em seus artigos 1º e 2º, impede a utilização do crédito presumido decorrente de aquisições de pessoas físicas para ressarcimento ou compensação, permitindo exclusivamente sua utilização por meio de desconto no cálculo da contribuição devida.

A IN SRF nº 660, de 2006, é expressa neste sentido, vedando, com efeitos a partir de 1º de agosto de 2004, o pedido de ressarcimento (ou a compensação) desses créditos presumidos, conforme dispõe os arts. 5º, 8º, § 3º, inciso II, e 11 daquela Instrução:

“Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I - destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

[...]

d) nos capítulos 8 a 12, 15 e 16;

[...]

Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

[...]

§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

[...]

II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.

[...]

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

[...]

II - em relação aos arts. 5º a 8º, a partir de 1º de agosto de 2004.”

Fica mantida a glosa referente à utilização do crédito presumido.

Contribuições pagas na importação de bens destinados à venda

Dispõe o art. 15, da Lei 10.865/2004, o direito aos crédito a descontar nas importações aplica-se exclusivamente em relação às contribuições efetivamente pagas. E conjuntamente com o artigo 3º, inciso I, do art, 4º, da Lei nº 10.865, o fato gerador da PIS/COFINS Importação será a entrada de bens estrangeiros no território nacional, e para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração de importação.

Houve glosa em razão do registro das declarações de importação em comento ter sido efetuado por meio do regime aduaneiro drawback, regime suspensivo, assim como a recorrente não contesta tal vedação a seus créditos.

No entanto, a recorrente solicita que não se creditou de algumas aquisições feitas por meio de declarações de importação-DI referentes aos meses de janeiro a março de 2006. Desta forma, requer que sejam incluídos no cálculo deste período os valores correspondentes a estas importações.

Como bem observou a decisão *a quo*, não há como incluir novos créditos por requerimento do contribuinte, pois é condição para a concessão de créditos que o requerimento seja efetuado por meio do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP).

Produtos de conservação e limpeza e bens destinados à manutenção predial

Conservação e limpeza: Desinfetante, detergente, vassouras, serviço de ajardinamento e limpeza, serviço de concerto de bens móveis, serviço de lavanderia.

Manutenção predial: argamassa, calcáreo, tintas, tomadas, torneira, compra de concreto usinado, serviço de pintura, serviço construção civil.

Quanto aos produtos de conservação e limpeza e bens destinados à manutenção predial, a recorrente defende o mesmo entendimento exposto em relação ao conceito de insumo.

Assim sendo, o direito ao crédito de PIS, decorrente da aquisição de insumos está relacionada à materialidade das contribuições. Logo, somente podem ser considerados insumos os bens e serviços diretamente utilizados no processo de produção da mercadoria destinada à venda e no ato de prestação de um serviço dos quais decorram a receita tributada.

De acordo com o artigo 66, §5º da IN SRF nº 247/02 e o artigo 8º, §4º, da IN SRF nº 404/04, ficam excluídos quaisquer bens que não sofram alterações, tais como consumo, desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto que está sendo fabricado. Foram também excluídos os bens que estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica.

Correta a glosa.

VOTO VENCIDO- RELATOR MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM

(2 itens: 1) Material de segurança/ Equipamentos de proteção e 2) Fretes entre estabelecimentos da empresa

-Avental, bota, botina, capacete, creme protetor, máscaras,meia, protetor auricular, protetor facial, compras de botas sete léguas.

Quanto às aquisições de material de segurança e equipamento de proteção individual, a recorrente, também se defende com o mesmo entendimento em relação ao

conceito de insumo, agregando a informação de que, no caso de equipamentos de proteção individual, os mesmo são obrigatórios nos termos da NR 6 e 8.

Despesas efetuadas com o fornecimento equipamentos de proteção aos empregados, adquiridos de outras pessoas jurídicas ou fornecido pela própria empresa, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados, consumidos ou daqueles que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.

Desta forma, claro está que o conceito de insumo encontra-se vinculado à aplicação direta no processo produtivo do contribuinte, requisito não satisfeito em relação a materiais de segurança.

Fretes entre estabelecimentos da empresa

VOTO VENCIDO- RELATOR MÉRCIA HELENA TRAJANO D'AMORIM

Quanto às despesas de armazenagem de mercadorias e fretes na operação de venda, argumenta que os serviços de transportes glosados não dizem respeito à transferência entre estabelecimentos; tratam-se de fretes de vendas a clientes, fretes entre o estabelecimento produtor para outro estabelecimento produtor da mesma empresa e frete entre estabelecimento de produtor para estabelecimento comercial.

A Lei nº 10.637/2002, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, em seus incisos I e II do art. 3º, com a nova redação dada ao inciso II pelo art. 25, da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, e pelos §§ 1º e 3º do referido art. 3º, assim estabelecem:

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

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

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; [...])

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

I – dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II – dos itens mencionados nos incisos III a V do caput, incorridos no mês;

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

IV – dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês. [...]

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

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

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

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

Tais disposições foram parcialmente modificadas pelo artigo 37 da Lei nº 10.865/2004, abaixo transcrito.

Art. 37. Os arts. 1º, 2º, 3º, 5º, 5ºA e 11 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 3º

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

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; [...]

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

§ 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. [...]

Com o advento da Lei nº 10.833/2003, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) o legislador além de permitir crédito calculado sobre o valor dos bens adquiridos para revenda e dos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, passou-se a admitir também o aproveitamento de crédito da Cofins calculado sobre o valor dos gastos efetuados com a armazenagem de

mercadoria e frete, **na operação de venda**, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece em seu art. 3º **caput** e inciso IX, que assim dispõe:

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. [...]

O art. 15 da citada Lei nº 10.833/2003, estendeu o comando previsto no dispositivo acima transcrito, também, às pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, o direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com fretes pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, **na operação de venda**, conforme se depreende da transcrição a seguir:

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto nos incisos I e II do § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.

Cabe ressaltar que a referida Lei nº 10.833/2003, em seu art. 93, estabeleceu expressamente, que os seus arts. 3º, inciso IX, e 15, que permitem a geração de créditos das contribuições sobre o valor do frete, na operação de venda, têm efeitos somente para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004, *in verbis*:

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

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

A legislação posta expressamente permite o creditamento de valores relativos a fretes, nos casos em que estes estejam associados a operações de venda, ou seja, que sejam utilizados na operação de transporte na venda de mercadorias ao cliente adquirente.

Quando se trata de frete entre estabelecimentos da mesma empresa, de produto acabado ou em elaboração, todavia, inexistente previsão normativa para o creditamento.

Por fim, já se posicionou a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal do Brasil (COSIT, nesse sentido, por meio da Solução de Divergência n.º 26, de 30/05/2008, cujo excerto encontra-se abaixo:

7. Para realizar o transporte do produto acabado ou em elaboração de uma unidade para outra, quer seja pelos próprios meios ou mediante serviço de terceiro, incorrerá a pessoa jurídica em despesas de transporte, que não se confundem com o custo do produto. Nesse sentido, não há que se falar em insumos para tal atividade, a menos que se trate de empresa do ramo de transporte. É que os insumos se integram ao produto por representarem parcela de seu custo, o que não ocorre com as

despesas necessárias à colocação do produto para venda. (grifo nosso)

Voto Vencedor

Daniel Gudiño-Redator Designado

No decorrer da sessão de julgamento, houve dissenso quanto à possibilidade de creditamento da Recorrente quanto aos gastos com material de segurança/equipamento de proteção e quanto aos gastos com frete entre estabelecimentos da mesma titularidade. Tendo inaugurado o voto divergente em ambos os casos, coube-me à incumbência de redigir o voto vencedor, sendo o que passo a fazer.

Material de segurança/ Equipamentos de proteção

Inicialmente, com a devida vênia, ousou discordar do entendimento da ilustre Relatora quanto à abrangência do conceito de insumos para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10637 de 2002 e do art. 3º, II, da Lei nº 10.833 de 2003, respectivamente. É que, conforme já se posicionou a Câmara Superior deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o conceito de insumos não é tão restrito como aduz a legislação do IPI, nem se confunde com o conceito de despesas necessárias a que se refere a legislação do IRPJ. Vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CREDITO. RESSARCIMENTO.

A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/Pasep às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Recurso negado.

(Acórdão nº 9303-01.035, Rel. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Sessão de 23/08/2010)

Feita essa ressalva, é importante mencionar que, de acordo com o cartão do CNPJ da Recorrente, a sua atividade principal é a fabricação de produtos de carne (CNAE nº 10.13-9-01). Sendo certo que o produto fabricado pela Recorrente destina-se à alimentação da população em geral, é necessário que se cumpram as exigências de higiene e segurança postuladas em normas dos Ministérios da Saúde, do Trabalho e Emprego, e da Agricultura, Pesca e Abastecimento, além da obtenção do registro no Conselho Regional de Química para fins de fiscalização.

Nesse sentido, cito a título exemplificativo a Portaria nº 326 da Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, de 30 de julho de 1997, que instituiu o

Regulamento Técnico sobre Condições Higiênico-Sanitárias e de Boas Práticas de Fabricação para Estabelecimentos Produtores/Industrializadores de Alimentos.

Tal como a norma acima citada, a Norma Regulamentar nº 6 do Ministério do Trabalho e Emprego, aprovada pela Portaria nº 3.214, de 8 de junho de 1978, obriga o empregador a fornecer gratuitamente aos seus empregados os Equipamentos de Proteção Individual – EPIs, sempre que as medidas de ordem geral não ofereçam completa proteção contra os riscos de acidentes do trabalho ou de doenças profissionais e do trabalho.

No caso da indústria alimentícia, da qual faz parte a Recorrente, a recomendação das Boas Práticas de Fabricação é que sejam fornecidos EPIs para empregados que fazem a manipulação de alimentos, como óculos, máscaras, luvas, etc. No contexto ora apresentado, não se pode ignorar a importância dos EPIs no processo produtivo da Recorrente, razão pela qual, aplicando-se um conceito mais amplo de insumos, devem ser reconhecidos os créditos de PIS sobre os gastos com a aquisição desses equipamentos.

Por fim, destaco que a autoridade julgadora não glosou os créditos em tela sob o argumento de ausência de comprovação, mas tão somente em função de considerar como insumos apenas mas tão somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na fabricação ou produção e prestação de serviços. Com efeito, a questão da comprovação resta superada.

Fretes entre estabelecimentos da empresa

Ouso discordar novamente do entendimento da ilustre Relatora quanto à abrangência do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833 de 2003, extensível ao PIS por força do art. 15, II, do mesmo diploma legal. É que a expressão “na operação de venda” abrange não apenas o frete do estabelecimento alienante para o adquirente. Tanto é assim que os mesmos dispositivos versam sobre os custos de armazenagem das mercadorias, admitindo, pois, que a mercadoria não precisa sair necessariamente do estabelecimento industrial/comercial para o estabelecimento adquirente .

Conquanto o frete seja de mercadorias, e não de ativos, o mesmo poderá dar ensejo a créditos de PIS. Isso porque, ao fim e ao cabo, se o objeto do frete é mercadoria, esta será destinada à venda mais cedo ou mais tarde. Interpretar o dispositivo de forma diversa seria o mesmo que fomentar o contribuinte a estruturar os seus negócios de modo a ter um único centro de distribuição, no mesmo endereço ou próximo à unidade fabril, e vários escritórios comerciais espalhados pelo Brasil.

Além disso, se o intuito do legislador fosse restringir a geração de crédito ao frete da operação de venda, em sua última etapa, o serviço de transporte contratado para levar matéria-prima à unidade fabril jamais poderia se enquadrar no conceito de insumos. Nesse sentido, por bem distinguir o frete da aquisição de insumos e o frete da operação de venda, e admitir o creditamento do PIS em ambos os casos, convém transcrever a seguinte solução de consulta:

Processo de Consulta nº 238/11

*Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF /
8ª Região Fiscal* 24/08/2001

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep.

Ementa: PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO.

(...)

FRETE.

A partir de 1º de dezembro de 2002, o valor do serviço de transporte (frete) prestado por pessoa jurídica domiciliada no País contratado para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda podem gerar crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep, respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes.

A partir de 1º de fevereiro de 2004, o valor do serviço de frete prestado por pessoa jurídica domiciliada no País na operação de venda cujo ônus seja suportado pelo vendedor pode gerar crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep, respeitados os demais requisitos legais e normativos pertinentes.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 15 e 93; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 15 e 53; IN SRF nº 247, de 2002, arts. 66 e 67; IN SRF nº 358, de 2003, art. 1º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 289 e 346.

(...)

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES - Chefe

(Data da Decisão: 04.10.2011 / Data da Publicação: 01.12.2011)

Embora não trate especificamente do transporte de mercadoria acabada entre estabelecimentos do mesmo titular, a solução de consulta ora transcrita é útil para demonstrar que não é apenas o frete na operação de venda, em sua etapa derradeira, que gera créditos de PIS. Da mesma forma, por se tratar de uma solução de consulta recentíssima, não se pode dizer que o seu conteúdo já está ultrapassado.

Com efeito, demonstrado o dispêndio com a contratação de serviços de transporte de mercadoria entre estabelecimentos da Recorrente, e não sendo o respectivo ônus repassado ao adquirente das mercadorias, é de se reconhecer o seu direito ao crédito de PIS nesse particular.

Por todo exposto, o resumo do voto é o seguinte: dado provimento ao recurso voluntário quanto a aquisição de etiquetas, embalagens utilizadas na fabricação; equipamentos de proteção individual e despesas com fretes entre estabelecimentos. Negado provimento quanto a aquisições de bens para revenda adquiridos de pessoas físicas, materiais de uso geral, peças de reposição de máquinas e equipamentos ovos incubáveis; percentual de crédito presumido utilizado pela empresa, não reconhecido crédito presumido e às contribuições não pagas na importação, despesas com manutenção predial e material de conservação e limpeza.

À vista do exposto, dado provimento parcial ao recurso voluntário.

Processo nº 10925.000826/2007-85
Acórdão n.º **3201-000.845**

S3-C2T1
Fl. 13

Mércia Helena Trajano D'Amorim - Relator

Daniel Gudiño-Redator Designado

CÓPIA