



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

Processo n° 10945.000301/2009-73
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3102-002.045 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2013
Matéria COFINS - PER/DCOMP
Recorrente FRIMESA COOPERATIVA CENTRAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

Sob o regime de incidência não cumulativa e para fins de dedução de créditos, para verificar se determinado bem ou serviço pode ser qualificado como insumo, é necessário analisar seu grau de inerência (um tem a ver com o outro) com a produção ou o produto, e o grau de relevância desta inerência (em que medida um é efetivamente importante para o outro ou se é apenas um vínculo fugaz sem maiores consequências).

NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTOS COM FRETE NO TRANSPORTE DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS. ATENDIMENTO AO CONCEITO DE INSUMO. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Por força do que prescreve o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dão direito ao crédito os custos com frete no transporte, realizado entre estabelecimentos industriais do próprio contribuinte, de matérias-primas aplicadas no processo de produção.

DESPESA COM FRETE REFERENTE AO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE O ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL E O ESTABELECIMENTO DISTRIBUIDOR. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, as despesas com frete realizadas no transporte de produtos acabados entre o estabelecimento industrial e distribuidor da mesma pessoa jurídica não integram a base de cálculo de crédito da Cofins não cumulativa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito de crédito em relação ao GLP, ao frete de matérias primas, aos bens de Manutenção Industrial incluído no CFOP 1.556/2.556, exceto em relação produtos qualificados como de laboratório, condimentos, uso e consumo, matéria prima, embalagem e indústria. Por voto de qualidade, manteve-se a glosa em relação ao frete de produtos acabados. Designado como redator da parte vencida o Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

[assinado digitalmente]

Luiz Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

[assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé - Relatora.

[assinado digitalmente]

José Fernandes do Nascimento – Redator Designado

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento e Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Andréa Medrado Darzé e Nanci Gama.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ em Curitiba que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado, por entender que *não dão direito a crédito da COFINS*, os custos com aquisições de bens de manutenção industrial incluído no CFOP 1.556 e 2.556: fretes internos, em especial de produtos acabados; e de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP sujeitos à alíquota zero.

A ora Recorrente protocolou Pedidos de Ressarcimento (PER) de créditos da COFINS, vinculados a receitas não tributadas no mercado interno do ano calendário de 2007, a seguir resumidos:

(a) nº 19863.51657.260208.1.1.11-8627, relativo ao 1º trimestre de 2007, pelo qual requer o ressarcimento de R\$ 1.828.292,26;

(b) nº 31662.40658.26020811.11-8006, relativo ao 2º trimestre de 2007, pelo qual requer o ressarcimento de R\$ 2.184.379,53;

(c) nº 05833.54237.260208.1.1.11-6800, relativo ao 3º trimestre de 2007, pelo qual requer o ressarcimento de R\$ 2.268.595,05; e

(d) nº 01401.95020.200608.1.1.11-7408, relativo ao 4º trimestre de 2007, pelo qual requer o ressarcimento de R\$ 2.569.826,46.

O Chefe do Seort/DRF/Foz do Iguaçu, com fundamento na Informação Fiscal Seort nº 171/2009 (fls. 6029/6057), que discrimina as glosas e os recálculos dos créditos pretendidos pela interessada, emitiu o Despacho Decisório de fl. 6058, indeferindo os créditos pleiteados, nos seguintes termos:

No uso da competência prevista no artigo 280, inciso VI, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF n.º 125, de 04 de março de 2009, publicada no DOU de 06 de março de 2009 e com fundamento na Informação Fiscal supra, que aprovo e torno parte integrante do presente despacho decisório, reconheço parcialmente o direito creditório pleiteado por Frimesa Cooperativa Central, CNPJ 77.595.395/0001-47, no valor originário de R\$ 4.446.578,15 (Quatro Milhões, Quatrocentos e quarenta e seis mil, quinhentos e setenta e oito reais e quinze centavos),, sem juros compensatórios conforme artigo 72, ,5S. 5 0, inciso I, da IN RFB n.º 900/08 (..)".

Cientificada em 01/07/2009, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, instruída com diversos documentos, na qual alega, preliminarmente, que a matéria em litígio se resume aos itens da lista de fls. 6218/6219, quais sejam:

a) Bens de Manutenção Industrial incluído no CFOP 1.556 e 2.556: Glosa integral das aquisições de Bens supostamente utilizados para Manutenção Industrial, sobre a base de cálculo das Contribuições de PIS/COFINS de R\$ 6.763.448,36 (seis milhões setecentos e sessenta e três mil, quatrocentos e quarenta e oito reais e trinta e seis centavos), decorrente de produtos adquiridos pela manifestante no Exercício de 2.007, registrados nos Livros Fiscais Registro de Entradas de mercadorias, com o CFOP (Código Fiscal da Operação) 1.556 e 2.556;

b) Fretes "Intercompany": Glosa no valor de R\$ 13.146.745,00 (treze milhões cento e quarenta e seis mil setecentos e quarenta e cinco reais) na base de cálculo de créditos do PIS/COFINS do exercício de 2.007, relativo a fretes contratados pela impetrante para o transporte de mercadorias entre estabelecimentos da própria empresa de produtos acabados e matérias-primas;

c) Aquisições de Gás Liquefeito de Petróleo - GLP: Glosa no valor de R\$ 315.556,46, (trezentos e quinze mil, quinhentos e cinquenta e seis reais e quarenta e seis centavos) na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS do exercício de 2.007, relativo a aquisições de Gás Liquefeito de Petróleo - GLP, adquiridos de Pessoas jurídicas distribuidoras e comerciantes varejistas tributadas pela alíquota 'Zero', sujeitos a incidência monofásica das Contribuições".

No mérito, esclareceu que o fisco, após verificação por amostragem, entendeu que os bens classificados no CFOP 1556/2556, não se enquadrariam no conceito de insumo, operando a glosa do valor de R\$ 6.763.448,36, representado por 8.803 notas fiscais relacionadas. A despeito de concordar com a glosa até o montante de R\$ 4.240.897,69, em relação ao remanescente, de R\$ 2.522.550,67, entende que, por se referir a bens utilizados no processo industrial, tais como matérias-primas, insumos de produção e embalagem, deveria ser deferido o direito ao correspondente crédito, anexando lista de tais bens.

Destaca que a utilização dos referidos códigos (1.556 e 2.556) não pode afetar seu direito a tomada do crédito. O que realmente importa é se os bens assim classificados tem natureza diversa daquela destinada ao uso e consumo. Afirma que os códigos CFOP utilizados pelo fisco como critério objetivo para glosa, em realidade constituem regramentos criados pelo

ajuste SINIEF nº 07/01, para contribuintes do ICMS, que o utilizam para definição de “bens de uso e consumo” e “insumos de produção”, em conceito diverso daquele utilizado para fins de tributação de PIS e Cofins.

Argumenta que com relação às despesas com serviços de manutenção, partes e peças de reposição, as regras que devem prevalecer para fins de creditamento de PIS e Cofins, é a do conceito financeiro, ou seja, as despesas com tais itens, inegavelmente aplicados em máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção industrial, conferem direito ao crédito, por comporem o custo do produto final, nos termos do própria Solução de Consulta nº 356, de 15/12/2005.

Alega, ainda, que não só as despesas com serviços de manutenção e partes e peças de reposição, cujo direito a crédito foi negado, mas que também se glosaram créditos de matérias-primas, insumos e embalagens (que fazem parte da precitada listagem de fls. 4686/4946), à razão do que dispõe o art. 30, II, tanto da Lei nº 10.833/2003, como da Lei nº 10.637/2002.

Já em relação aos Fretes “Intercompany” (fls. 6223/6229), diz não concordar com a glosa de custos gerados pelo transporte de matéria-prima entre seus estabelecimentos, no montante de R\$ 774.439,08, considerando-a ilegal, entendendo que é direito assegurado pelo art. 3º, II, tanto da Lei nº 10.833/2003, como da Lei nº 10.637/2002; alega que conforme lista anexa (fls. 6308/6328) estaria demonstrado que os fretes que compõem a base de cálculo negada destinar-se-iam ao referido transporte de matérias-primas, o que significaria custo integrante do processo produtivo.

Quanto ao transporte de produtos acabados, também sustenta que a glosa de R\$ 12.372.306,90, representaria ato contrário à lei, afirmando que "a transferência de mercadorias do estabelecimento industrial para estabelecimento distribuidor, representa custo intrínseco a qualquer processo logístico de empresa que atua em âmbito nacional e que está ligado processo que medeia a fabricação desses bens ou produtos e sua venda, portanto, geram direito a crédito nos termos do art. 3, da Lei 10.833/03 e 10.637/02"; por tais razões, também, contesta a Solução de Divergência Cosit nº 11/2007, por entender que restringiria ilegalmente seu direito de crédito decorrente de custo essencial à atividade econômica, e configuraria usurpação de competência legal, operando restrição à legislação de regência; quanto a isso, acrescenta que no art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 inexistente vedação ao aproveitamento dos créditos sobre serviços onerosos de transportes, nas operações de transferência de produtos acabados ou insumos de produção entre estabelecimentos da mesma empresa, entendendo, assim, que tais serviços de transportes estão inclusos no conceito de insumos de produção de mercadorias destinadas à venda.

No que se refere ao item "IV — Aquisições de Gás Liquefeito de Petróleo - GLP" (fls. 6229/6230), tem como indevida a glosa na base de cálculos de créditos do PIS e da Cofins, no valor de R\$ 315.556,46, relativa ao 'exercício' de 2007, no tocante as aquisições de gás liquefeito de petróleo (GLP) de pessoas jurídicas distribuidoras e comerciantes varejistas tributadas com alíquota 'zero', já que sujeitas à incidência monofásica das citadas contribuições; argumenta que tal produto (GLP) é utilizado como insumo em seu processo produtivo, que gera mercadorias tributadas pelas referidas contribuições, sendo, assim, indevida a referida glosa; cita, a propósito, a Solução de Divergência nº 37, de 09 de outubro de 2008, que afirma ter reconhecido direito ao crédito como o requerido.

A DRJ em Curitiba julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade nos seguintes termos:

LEGISLAÇÃO SOBRE ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO.

A legislação tributária que dispõe sobre exclusão do crédito tributário e outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

FRETES. TRANSPORTE DE MATÉRIAS-PRIMAS E DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA INTERESSADA.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de matérias-primas e de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da contribuição para o PIS.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo da Contribuição para o PIS o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, não se considerando como tal despesas com a aquisição de gás liquefeito de petróleo (GLP), bem como com aquisições de mercadorias adquiridas para uso e consumo do próprio estabelecimento (códigos CFOP 1.556/2.556).

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade 'as normas vigentes.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a contribuinte recorreu a este Conselho repetindo as razões da sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Medrado Darzé, Relatora.

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme é possível perceber do relato acima, a presente controvérsia versa, essencialmente, sobre a definição do conceito de insumo para fins de reconhecimento do direito ao crédito de COFINS no regime não cumulativo. Afinal, apenas depois de estabelecido o conteúdo e alcance é que será possível afirmar, com segurança se as despesas com bens de manutenção industrial incluído no CFOP 1.556 e 2.556: fretes internos, em especial de produtos acabados; e aquisições de gás liquefeito de petróleo – GLP sujeitos à alíquota zero geram crédito no caso específico da atividade da Recorrente.

Conceito de insumo

Pois bem. A não-cumulatividade da COFINS foi instituída pela Lei nº 10.833/03, a qual permite o desconto de créditos sobre (i) bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e sobre (ii) custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. Neste sentido, o artigo 3º, da Lei nº 10.833/03, estabelece que:

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:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A 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;

Nos termos do referido dispositivo legal, o valor devido a título de COFINS será apurado pela aplicação da alíquota de 7,6%, sobre a base de cálculo definida no artigo 1º, da Lei nº 10.833/03¹, e, do valor apurado, a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Desse modo, é possível observar que o direito creditório do sujeito passivo surge com a aquisição de insumos que serão utilizados no desenvolvimento de sua atividade.

Ao dispor sobre o conceito de insumo contemplado na sistemática não-cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS, Natanael Martins nos explica que ele “*está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma*

¹ Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

*indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço”.*²

De fato, a definição de insumo, para fins de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, se relaciona com a ideia de relação intrínseca entre os bens e serviços adquiridos e a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica, os quais devem refletir, ainda que mediatamente, na receita/faturamento sobre o qual incidirá referidas contribuições.

Neste contexto, sempre deverá ser considerado como o insumo o bem ou serviço que seja necessário ao desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica ou para a existência do processo produtivo ou do produto, ou ainda, que contribua para que estes (processo e produto) tenham determinadas características.

Neste sentido, são os ensinamentos de Marco Aurélio Greco:

Vale dizer, “utilizar como insumo” é extrair dos bens ou dos serviços todas as utilidades que lhes sejam próprias para o fim de fazer com que o processo produtivo ou o produto destinado a venda existam ou tenham as características almejadas. Vale dizer, fazer com que – no específico contexto da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte – processo e produto sejam o que são. (...)

*A análise feita leva a uma conclusão preliminar no sentido de dever-se considerar “utilizados como insumo” para fins de não cumulatividade de PIS/COFINS todos os elementos físicos ou funcionais – o que abrange bens, serviços e utilidades deles decorrentes, ligados aos fatores de produção (capital e trabalho), adquiridos ou obtidos pelo contribuinte e onerados pelas contribuições – que sejam relevantes para o processo de produção ou fabricação, ou para o produto, em função dos quais resultará a receita ou o faturamento onerados pelas contribuições.*³

Tecidos esses comentários e tomando de empréstimo as terminologias utilizadas por esses autores, concluímos que para que um determinado bem ou serviço seja considerado como insumo, deve-se analisar seu grau de inerência (um tem a ver com o outro) com a produção ou o produto, e o grau de relevância desta inerência “(em que medida um é efetivamente importante para o outro, ou se é apenas um vínculo fugaz sem maiores consequências)”.⁴

Neste ponto, vale ressaltar que a definição do conceito de insumo proposta pela Instrução Normativa SRF nº 404/04 para fins de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, na sistemática não cumulativa, é manifestamente ilegal, na medida em que estabelece restrição não prescrita na lei. Eis sua formula textual:

² MARTINS, Natanael. *O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS*. In PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 207.

³ GRECO, Marco Aurélio. *Conceito de Insumo à luz da legislação de PIS/COFINS*. Revista Fórum de Direito Tributário, RFDT, Julho/Agosto de 2008, v. 34, pp. 16-20.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.* p. 17.

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.

(...)

§ 9º Aplica-se ao PIS/Pasep não-cumulativo de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, o disposto:

I - na alínea “b” do inciso I do caput, e nos §§ 4º, 5º e 6º, a partir de 1º de janeiro de 2003; e

II - na alínea “e” do inciso II e no inciso III do caput, a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Como é possível perceber, a Receita Federal do Brasil pretendeu, com a promulgação da referida Instrução Normativa, limitar o alcance de legislação ordinária (Lei nº 10.833/08). Entretanto, por se tratar de veículo introdutor secundário, não se sustentam os

comandos que são manifestamente contrários aos da norma de superior hierarquia que lhe empresta fundamento de validade (a lei).

Ademais, ainda que fosse possível a alteração das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 por norma de inferior hierarquia, o que se admite apenas para argumentar, não se pode olvidar que a Instrução Normativa SRF nº 404/04, ao equiparar a definição de insumo para fins de não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, com o de insumo para fins de não-cumulatividade de IPI e ICMS, incorreu em manifesto equívoco. De fato, a presente equiparação não tem qualquer sustentação jurídica, uma vez que a não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS não tem o mesmo perfil da empregada ao IPI e ao ICMS.

Isso porque, no caso do IPI e do ICMS, o referencial para se analisar o conceito de insumo, é um objeto físico (produto). De forma diferente, no caso da COFINS, o referencial é a atividade e processo de produzir e fabricar, sendo que a partir dessa referência que se identificará quais os bens e serviços serão considerados insumos.

Por outro lado, enquanto o IPI e ICMS incidem sobre o produto/mercadoria, a COFINS incide sobre o faturamento da pessoa jurídica, o que demonstra que o universo de elementos abrangidos pela não-cumulatividade de COFINS é mais amplo do que o de IPI/ICMS.

Sobre a inaplicabilidade da Instrução Normativa SRF nº 404/04, face às diferenças existentes entre os insumos de COFINS e os insumos de IPI e ICMS, Ricardo Mariz de Oliveira ensina que:

Com efeito, essa interpretação está assentada, ou ao menos influenciada determinantemente, pelo conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que geram créditos de IPI, e também de ICMS. Acontece que as leis destes dois impostos não admitem, como fazem as Leis nº 10.637 e 10.833, a dedução ou o crédito relativo a insumos em geral, pois restringem os créditos aos valores devidos na operação imediatamente anterior sobre apenas alguns tipos de insumos, que são exatamente as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem.

Sem ser necessário adentrar em qualquer discussão relativa à extensão dos créditos de IPI e de ICMS, para se poder distingui-los das deduções relativas a insumos para efeito de quantificação da COFINS e da contribuição ao PIS, basta ver que, quanto ao IPI, a redução dos créditos a apenas os três grupos de insumos deriva de expressa disposição da respectiva legislação, enquanto que no ICMS as leis que o regem têm disposições inteiramente diversas das contidas nas Leis nº 10.637 e 10.833.

Além disso, em benefício da citada instrução normativa sequer existe uma disposição legal que diga que, para a identificação dos insumos que geram dedução da COFINS e da contribuição ao PIS, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como ocorre com o crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363, de 13.12.1996, neste caso por força de expressa determinação do parágrafo único do art. 3º.

Portanto, o que dizem as mencionadas instruções normativas quanto a que somente são insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, as embalagens e quaisquer outros bens que sofram alteração, carece inteiramente de base legal. Esse ato fazendário somente teria validade jurídica se a lei expressamente tivesse permitido a dedução exclusivamente quanto a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e outros bens sob aquele requisito, em vez de autorizá-la abertamente sobre insumos destinados à produção de bens e serviços.⁵

Neste contexto, não resta dúvida de que a restrição estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 404/04 não encontra amparo legal, motivo pelo qual não poderá sequer ter seus dispositivos considerados pelo órgão julgador.

No caso em análise, a Recorrente é pessoa jurídica que se dedica à produção de produtos agrícolas, em especial carne bovina e suína e leite. Por outro lado, pretende ver reconhecido o direito ao crédito de COFINS relativo às despesas com bens de manutenção industrial incluído no CFOP 1.556 e 2.556; fretes internos, em especial de produtos acabados; e aquisições de gás liquefeito de petróleo – GLP sujeitos à alíquota zero.

No que se refere especificamente às **aquisições de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP**, esclarece a Recorrente que ele “é utilizado pela manifestante como insumo de produção na sua atividade industrial (geração de chama para queima de pelos dos suínos para abate)”.

Sendo essa a sua utilização, não há dúvida que tais mercadorias guardam inerência com a atividade desenvolvida pela empresa, na medida em que são *efetivamente importantes para a sua produção*, razão pela qual devem gerar direito ao crédito no caso concreto.

O fato de o GLP não se enquadrar nos conceitos de “*matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou outro bem que sofra alteração em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação*” não é suficiente, como sugere a decisão recorrida, para desqualificá-lo “*como insumo para a sua fabricação*”, uma vez que não é esta a definição relevante para fins de não-cumulatividade do PIS e da COFINS. O que se deve observar, como vimos, é se se trata de bem **utilizado como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.**

Por outro lado, entendo que a circunstância de esses bens serem adquiridos à alíquota zero, não compromete a higidez do crédito quando o produto vendido pela Recorrente é tributado. Isso porque, como bem pontuou a decisão recorrida, a lei garante a manutenção dos créditos nesses casos. Nas suas palavras:

Primeiramente, cabe esclarecer que, relativamente ao PIS, a base legal citada pela DRF/FOZ deveria ser o art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.637, de 2002, e não o art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, muito embora tais dispositivos contenham a mesma redação.

⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Aspectos Relacionados à “Não-cumulatividade” da COFINS e da Contribuição ao PIS. In PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 43/44.

Entretanto, considera-se que a glosa pela razão alegada é indevida.

Veja-se o que estabelece o art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.637, de 2002 (cuja redação é semelhante ao art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833, de 2003):

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 nº10.865. de 2004)

Primeiramente, veja-se que, na prática, quase toda aquisição de combustível derivado de petróleo (como é o GLP), pelas pessoas jurídicas que sejam seus consumidores finais, é feita a partir de pessoas jurídicas distribuidoras (ou varejistas) de tal produto, que os revendem com a incidência da alíquota zero para o PIS e a Cofins (art. 42, I da MP nº 2.158-35, de 2001), posto que a tributação dessas contribuições é concentrada nas refinarias; assim, se válida a interpretação dada pela DRF/FOZ ao art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, seria praticamente impossível aos citados contribuintes se valerem do referido crédito.

Entende-se que a melhor interpretação a ser dada ao citado dispositivo (art. 30, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) é da impossibilidade da utilização do crédito, desde que o bem ou serviço adquirido como não estando sujeito ao pagamento do PIS e da Cofins, fosse revendido ou utilizado como insumo em produtos ou serviços sujeitos a alíquota zero, isentos ou não alcançados pelas citadas contribuições

Assim, constatado que o GLP é utilizado como insumo pela Recorrente, uma vez que guarda pertinência, inerência e relevância para a produção de carne suína, na medida em que gera a chama para queima de pelos dos suínos indispensável para o abate, deve-se reconhecer o seu direito creditório.

O outro objeto de glosa diz respeito aos bens incluídos nos CFOP 1.556 e 2.556. Neste ponto, a fiscalização entendeu tratar-se de bens de uso e consumo, não passíveis de creditamento, o que teria concluído com base justamente no CFOP utilizado pelo contribuinte. De fato a DRF, no que foi seguida pela DRJ, deixou assim consignado na sua decisão:

Assim, para análise do crédito referente a essa rubrica, esta autoridade adotou o critério de separação em função do código informado pelo próprio contribuinte na sua escrituração, pois a análise de documentos acostados aos autos mostra quem para praticamente todas as aplicações informadas, há separação na

contabilidade entre os CFOP 1556/2556, que se referem a compra de materiais para uso e consumo, e entre outros códigos fiscais relativos a compra de insumos (CFOP estes que forma analisados por amostragem)

Antes de analisar propriamente o direito creditório relativo a estes bens, vale esclarecer que o contribuinte indicou nos CFOP 1.556 e 2.556 bens das mais variadas naturezas e com as mais diversas aplicações, incluindo não apenas bens relativos à manutenção de máquinas e equipamentos, mas também, produtos químicos, produtos de laboratório, equipamentos de proteção individual, detergentes, produtos de limpeza, embalagem, higienização, condimentos, combustíveis, matéria prima, indústria, uso e consumo etc. Isso é facilmente verificável na planilha que instruiu a Manifestação de Inconformidade, o que, inclusive, foi confirmado pela fiscalização e pela decisão recorrida.

Feito este esclarecimento e tendo em vista que a Recorrente se dedica à produção de carne e leite para consumo humano, por óbvio que se devem incluir no conceito de insumo os produtos químicos, produtos de limpeza, detergentes, indumentária e produtos de higienização indispensáveis para o cumprimento das exigências sanitárias impostas pelo Poder Público relativamente à indústria de processamento de alimentos.

Nesse sentido já decidiu a Terceira Turma da CSRF:

Acórdão 930301.740 – 3ª Turma – Relatora Nanci Gama

COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º da LEI 10.833/03.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Da mesma forma, deve-se reconhecer o crédito relativamente bens relativos à manutenção de máquinas e equipamentos e lubrificantes, tendo em vista que (i) a Recorrente os contabilizou como bens de uso e consumo; (ii) os bens de uso e consumo têm duração inferior a um anos; e (iii) a contabilidade faz prova a favor do contribuinte, exceto no caso de o Fisco demonstrar por meio de provas o contrário, o que não é o caso.

Neste ponto, importa esclarecer que, diversamente do que sugerem as decisões da DRF e da DRJ, o eventual erro na indicação do CFOP não tem o condão de alterar a natureza dos bens adquiridos pela Recorrente O presente equívoco não é suficiente para desqualificar um insumo, especialmente tendo em vista que para o PIS/COFINS em essência nada é insumo, tudo vai depender de sua relação com a atividade, da maneira ou do modo de sua utilização.

Neste contexto, se há elementos que evidenciam que os bens em questão mantêm inerência, pertinência e relevância para a atividade realizada pela Recorrente devem ser considerados como insumo, independentemente do CFOP indicado. Afinal não pode o Fisco simplesmente ignorar a verdade dos fatos e sustentar a glosa em erro na indicação do CFOP das notas fiscais escrituradas.

Ora, erro não é fato gerador de tributo, tampouco pode ser utilizado como único embasamento para a glosa de créditos de tributos legitimamente apropriados pela Recorrente.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que que o erro do contribuinte não pode ser o único elemento para fundamentar o lançamento, especialmente diante da inexistência de prejuízo ao fisco e da inoccorrência de fraude, o que se aplica analogamente ao caso dos autos:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. NOTA FISCAL. ERRO FORMAL. PREJUÍZO AO FISCO. INOCORRÊNCIA DE FRAUDE. AUSÊNCIA. IDONEIDADE DO DOCUMENTO. 1. Uma simples falha no preenchimento da nota fiscal - que não acarrete prejuízo ao erário, nem a intenção de fraudar o Fisco -, não pode acarretar o reconhecimento de sua inidoneidade para justificar a realização de outro lançamento pelos fiscais da Fazenda. 2. Recurso especial desprovido. (STJ, REsp 1.089.785, Primeira Turma, Relatora Ministra Denise Arruda, DJe 11/03/09)

TRIBUTÁRIO. ERRO FORMAL NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. FATO INCONTROVERSO. PRINCÍPIO DA VERDADE REAL. 1. Em matéria tributária deve ser observado o princípio da verdade real. 2. Não havendo controvérsia de fato, no sentido de que efetivamente não ocorreu a hipótese de incidência do tributo, deve ser admitida a retificação do erro pelo contribuinte, até mesmo para evitar o enriquecimento sem causa do Fisco. (TRF-4, APELREEX 12089 RS 2002.71.08.012089-2, Primeira Turma, Relator Desembargador Jorge Antonio Maurique, DJe 22/09/09)

Desse modo, considerando que o erro na indicação do CFOP não tem o condão de desnaturar os insumos adquiridos pela Recorrente, deve ser reconhecido o correspondente direito creditório.

A mesma sorte, todavia, não se estende as rubricas indicadas pelo contribuinte como embalagem, produto de laboratório, condimentos, uso e consumo, matéria prima e indústria tendo em vista que não foram apresentados nos autos elementos suficientes para concluir se eles efetivamente são empregados no processo produtivo da Recorrente. Conclusão em sentido contrário demandaria maiores esclarecimentos, o que não foi satisfatoriamente feito pela Recorrente.

Por fim, cabe analisar o direito ao crédito em **relação ao frete**, que compreende tanto o transporte de insumos bem como de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente.

De acordo com a fiscalização, o creditamento sobre despesas com frete somente alcançaria os fretes para a venda. Esse entendimento foi acompanhado pela autoridade recorrida que manteve a glosa desses valores.

Ocorre que referidas autoridades olvidaram-se que o frete a que se refere o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/04, aplicável à contribuição ao PIS em face das disposições do art. 15 deste mesmo diploma legal, é apenas o frete da operação de venda, e não o frete na compra de insumos ou entre os estabelecimentos empresariais da pessoa jurídica. Por conta disso, a vigência temporal indicada pelas decisões proferidas nesse processo, jamais poderia servir de fundamento seja para o deferimento ou indeferimento do presente crédito, haja vista que a norma em questão analisa situação diversa da pleiteada pela Recorrente.

De fato, entendo que tais fretes, quando prestados por pessoas jurídicas residente no Brasil, dão direito ao crédito dessas contribuições. Essa conclusão decorre da própria inteligência do art. 3º, II, seja da Lei nº 10.637/02 seja da Lei nº 10.833/04. Afinal, do meu ponto de vista, o frete na compra insumos bem como de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica inserem-se no conceito *serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*, a que se refere o art. 3º, II, das referidas leis.

Como bem pontuado pelo Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, ao proferir voto vencedor no Acórdão nº 3401-002.075 (Processo nº 16366.003307/2007-38), o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/04 apenas ampliou o rol dos fretes que dão direito ao crédito, haja vista que o frete de insumos e produtos acabados (vendidos ou não) já estavam contemplados pelo inciso II. nas suas palavras:

A norma introduzida pelo inc. IX, acima, segundo a qual a armazenagem e o frete contratados junto a pessoas jurídicas residentes no Brasil e suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos a partir de 1º de fevereiro de 2004, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base no inciso II (mais antigo, quando considerada a não cumulatividade do PIS, em vigor desde dezembro de 2002) os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e produtos acabados (vendidos ou não), já davam direito a crédito.

O que importa averiguar, a meu ver, é se o transporte é de insumos, de produtos acabados (não vendidos) ou de produtos já vendidos. Fosse transporte de imobilizado, de material de escritório ou de trabalhadores do setor administrativo, por exemplo, não devia ser admitido crédito. Mas, como informado no voto vencido, a situação destes autos é de insumos e produtos acabados. Em três momentos – um inicial, quando transportados insumos; outro intermediário, quando transportados produtos acabados, mas não vendidos; e um final, quando entregues produtos vendidos – o crédito deve ser concedido, seja pela norma extraída do inc. II (transporte entre os estabelecimentos da mesma empresa, inclusive antes de 1º fevereiro de 2004 na hipótese do PIS) ou pela do inc. IX (entrega dos produtos

vendidos aos adquirentes, nesta hipótese a partir de 1º de fevereiro de 2004, já que introduzida norma específica com vigência a partir dessa data, a mesma que contemplou os custos com armazenagem).

Por conta disso, entendo que o frete na aquisição de insumos e no transporte de produtos acabados dão direito ao crédito de Contribuição ao PIS e da COFINS.

Pelo exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para, relativamente a parte objeto de recurso, manter a glosa de créditos exclusivamente em relação aos produtos de laboratório, condimentos, uso e consumo, matéria prima, embalagem e indústria.

[Assinado digitalmente]
Andréa Medrado Darzé

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Inicialmente, é oportuno esclarecer que, no recurso em apreço, a recorrente contesta a glosa (i) dos créditos relativos às despesas com frete do transporte de matérias-primas entre os estabelecimentos industriais da própria recorrente e (ii) dos créditos relativos às despesas com frete do transporte de produtos acabados entre o estabelecimento industrial e o estabelecimento distribuidor.

Em relação à primeira questão, não houve divergência em relação ao voto proferido pela Relatora, em que propugnou o restabelecimento do valor do crédito glosado. Apenas em relação a segunda questão, houve divergência, sagrando-se vencedora a tese que manteve a glosa dos créditos calculados sobre as despesas com fretes relativas ao transporte dos produtos acabados entre estabelecimento industrial e o estabelecimento distribuidor.

Em relação a esse ponto, com a devida vênia da i. Relatora, a meu ver, a melhor interpretação está com o órgão de julgamento de primeiro grau, que manteve a glosa dos referidos créditos com base no argumento de que as despesas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não integravam o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda.

Por outro lado, alegou recorrente que no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, inexistia vedação ao aproveitamento dos créditos sobre serviços onerosos de transportes, nas operações de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, entendendo, assim, que tais serviços de transportes estão inclusos no conceito de insumos de produção de mercadorias destinadas à venda.

Como visto a controvérsia cinge-se ao conceito de insumo. Nesse particular, a meu ver, não assiste razão à recorrente. O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, limita a possibilidade de crédito apenas às aquisições de bens e serviços utilizados na prestação de serviços ou na produção de bens.

No caso, como se trata de estabelecimento industrial, são considerados insumos apenas às aquisições de bens e serviços utilizados no processo de produção dos bens

de venda da recorrente. Assim, ficam excluídos do referido conceito os custos e as despesas realizadas após a conclusão do processo de fabricação.

Em decorrência dessa conclusão, tem-se que apenas os custos e as despesas realizadas após a conclusão do processo de fabricação, expressa e taxativamente (*numerus clausus*), relacionadas nos incisos III a X da Lei nº 10.833, de 2003, a seguir transcritos, permitem a apropriação dos créditos em apreço:

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

[...]

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)

[...] (grifos não originais)

Da leitura dos referidos preceitos legais, verifica-se que apenas as despesas com frete atinentes à operação de venda foi contemplada com a permissão de apropriação de crédito, logo, por falta de previsão legal, ficam excluídas as despesas com frete relativas ao transporte dos produtos acabados realizado entre o estabelecimento industrial e o

Processo nº 10945.000301/2009-73
Acórdão n.º **3102-002.045**

S3-C1T2
Fl. 116

estabelecimento distribuidor, operação que, obviamente, não se enquadra no conceito de operação de venda.

Por todo o exposto, nega-se **PROVIMENTO** ao recurso em relação à glosa dos créditos calculados sobre o valor das despesas com transporte dos produtos acabados do estabelecimento industrial para o estabelecimento distribuidor.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento