



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10983.721188/2013-93
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-006.107 – 3ª Turma
Sessão de 12 de dezembro de 2017
Matéria PIS-COFINS NÃO CUMULATIVOS - CRÉDITOS - CONCEITO INSUMO
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
BRF S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis n° 10.637/02 e 10.833/03, aquele (bem ou serviço) que tem relação direta e imediata com o bem em produção ou o serviço em prestação, na medida em que a lei exige que o bem ou serviço seja aplicado e consumido diretamente no processo produtivo do bem destinado a venda ou no serviço prestado, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis n° 10.637/02 e 10.833/03, aquele (bem ou serviço) que tem relação direta e imediata com o bem em produção ou o serviço em prestação, na medida em que a lei exige que o bem ou serviço seja aplicado e consumido diretamente no processo produtivo do bem destinado a venda ou no serviço prestado, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, (i) quanto à industrialização de produtos lácteos, por unanimidade de votos, acordam em negar provimento ao recurso. A conselheira Tatiana Midori Migiyama acompanhou o relator pelas conclusões; (ii) quanto às embalagens

para transporte, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento; (iii) quanto ao pagamento de fretes na aquisição de insumos, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), que lhe deu provimento; (iv) quanto aos pallets de madeira, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento; (v) quanto às despesas com operador logístico, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento; (vi) quanto às análises laboratoriais, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Jorge Olmiro Locke Freire, que lhe deu provimento e (vii) quanto à repaletização, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à conselheira Érika Costa Camargos Autran) e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento e (viii) quanto às tintas para carimbo, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Demes Brito.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência apresentados pela Fazenda Nacional e sujeito passivo, com fundamento no art. 67 do antigo Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, em face do Acórdão nº 3301-002.999, de 21/06/2016, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

AFRONTA AO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL E FALTA DE MOTIVAÇÃO

Da leitura dos Auto de Infração e Relatório Fiscal e seus Anexos I ao XXVI, constata-se que a atuação foi devidamente fundamentada, estando a motivação do lançamento, a fundamentação legal e as infrações claramente descritas em seu corpo.

Assim, foi plenamente atendido o art. 50 da Lei nº 9.784/99, que dispõe sobre a motivação dos atos administrativos. Portanto, não há que se falar em nulidade do auto de infração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, e que tenha relação com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo e cuja subtração obsta a atividade da empresa ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos relativos a custos com industrialização por encomenda, embalagens para transporte, fretes nas compras de insumos e no seu transporte entre estabelecimentos da Recorrente, pallets de madeira, operador logístico, análises laboratoriais, repalletização e tintas para carimbo.

COMPRA DE PRODUTOS DE PESSOAS FÍSICAS OU BENEFICIADOS COM SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO AO REGISTRO DE CRÉDITOS

As aquisições de produtos que não sofreram tributação pelo PIS e COFINS, por terem sido adquiridos de não contribuintes (pessoas físicas), gozarem de suspensão ou terem a alíquota reduzida a zero, não geram direito a crédito, conforme o disposto nos inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Neste caso, encontram-se as compras de leite in natura e pasteurizado ou industrializado e vacinas, pintos e ovos.

DIÁRIAS E HORA-MÁQUINA DE TRATORES. FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA A TOMADA DE CRÉDITOS

O dispositivo legal que trata especificamente de despesas com aluguel (inc. IV do art. 3º Leis nº 10.637/02 e 10.833/03) não prevê gastos com aluguel de tratores. Portanto, não deve ser reconhecido o crédito.

GASTOS SEM COMPROVANTE. VEDAÇÃO À TOMADA DE CRÉDITOS

Não devem ser admitidos créditos sobre gastos, cuja documentação comprobatória não foi apresentada, tais como com compras de recortes de congelados de aves e aluguéis de prédios.

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA POR TERCEIROS

Regra que trata de benefício fiscal deve ser interpretada de forma estrita. Assim, o benefício fiscal do registro de crédito presumido não deve ser estendido aos casos de compra de leite in natura, cuja industrialização foi efetuada por terceiros.

CRÉDITO PRESUMIDO. PERCENTUAL DETERMINADO COM BASE NO PRODUTO EM QUE O INSUMO FOR APLICADO

Com a edição da Lei nº 12.865/13, que acresceu o § 10 ao art. 8º da Lei nº 10.925/04, pôs-se fim à controvérsia em torno da determinação do percentual a ser aplicado sobre os insumos, para fins de cálculo do crédito presumido. O percentual é determinado de acordo com classificação na TIPI do produto em que o insumo é aplicado. Isto posto, os créditos presumidos sobre aquisições de frangos vivos, milho, sorgo, soja e outros insumos, aplicados na produção de carnes e miudezas comestíveis, classificadas no Capítulo 2 da TIPI, devem ser calculados à razão de 60% das alíquotas de PIS e COFINS previstas nos arts. 2º das Leis nº 10.633/02 e 10.833/03.

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL

A não incidência do PIS e da COFINS prevista nos inc. III do art. 5º da Lei nº 10.637/02 e inc. II do art. 6º da Lei nº 10.833/03 somente se aplica a vendas, cuja mercadoria é entregue no porto de embarque ou em recinto alfandegado. A Recorrente não faz jus ao benefício fiscal, porque não atendeu aos requisitos legais.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE PROVA CABAL

Não se sustenta a qualificação da multa, quando não há nos autos prova cabal de ato doloso, porém, simplesmente, divergências entre as interpretações do Fisco e do contribuinte e falta de comprovação de gastos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2009

REGISTRO DE CRÉDITOS BÁSICOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Considera-se como insumo, para fins de registro de créditos básicos, observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produto destinado à venda, e que tenha relação com as receitas tributadas, dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo e cuja subtração obsta a atividade da empresa ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Nesta linha, deve ser reconhecido o direito ao registro de créditos relativos a custos com industrialização por encomenda, embalagens para transporte, fretes nas compras de insumos e no seu transporte entre estabelecimentos da Recorrente, pallets de madeira, operador logístico, análises laboratoriais, repalletização e tintas para carimbo.

COMPRA DE PRODUTOS DE PESSOAS FÍSICAS OU BENEFICIADOS COM SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO AO REGISTRO DE CRÉDITOS

As aquisições de produtos que não sofreram tributação pelo PIS e COFINS, por terem sido adquiridos de não contribuintes (pessoas físicas), gozarem de suspensão ou terem a alíquota reduzida a zero, não geram direito a crédito, conforme o disposto nos inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Neste caso, encontram-se as compras de leite in natura e pasteurizado ou industrializado e vacinas, pintos e ovos.

DIÁRIAS E HORAMÁQUINA DE TRATORES. FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA A TOMADA DE CRÉDITOS

O dispositivo legal que trata especificamente de despesas com aluguel (inc. IV do art. 3º Leis nº 10.637/02 e 10.833/03) não prevê gastos com aluguel de tratores. Portanto, não deve ser reconhecido o crédito.

GASTOS SEM COMPROVANTE. VEDAÇÃO À TOMADA DE CRÉDITOS

Não devem ser admitidos créditos sobre gastos, cuja documentação comprobatória não foi apresentada, tais como com compras de recortes de congelados de aves e aluguéis de prédios.

CRÉDITO PRESUMIDO. INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA POR TERCEIROS

Regra que trata de benefício fiscal deve ser interpretada de forma estrita. Assim, o benefício fiscal do registro de crédito presumido não deve ser estendido aos casos de compra de leite in natura, cuja industrialização foi efetuada por terceiros.

CRÉDITO PRESUMIDO. PERCENTUAL DETERMINADO COM BASE NO PRODUTO EM QUE O INSUMO FOR APLICADO

Com a edição da Lei nº 12.865/13, que acresceu o § 10 ao art. 8º da Lei nº 10.925/04, pôs-se fim à controvérsia em torno da determinação do percentual a ser aplicado sobre os insumos, para fins de cálculo do crédito presumido. O percentual é determinado de acordo com classificação na TIPI do produto em que o insumo é aplicado. Isto posto, os créditos presumidos sobre aquisições de frangos vivos, milho, sorgo, soja e outros insumos, aplicados na produção de carnes e miudezas comestíveis, classificadas no Capítulo 2 da TIPI, devem ser calculados à razão de 60% das alíquotas de PIS e COFINS previstas nos arts. 2º das Leis nº 10.633/02 e 10.833/03.

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL

A não incidência do PIS e da COFINS prevista nos inc. III do art. 5º da Lei nº 10.637/02 e inc. III do art. 6º da Lei nº 10.833/03 somente se aplica a vendas, cuja mercadoria é entregue no porto de embarque ou em recinto alfandegado. A Recorrente não faz jus ao benefício fiscal, porque não atendeu aos requisitos legais.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE PROVA CABAL

Não se sustenta a qualificação da multa, quando não há nos autos prova cabal de ato doloso, porém, simplesmente, divergências entre as interpretações do Fisco e do contribuinte e falta de comprovação de gastos.

Trata o presente processo de lançamentos das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ambas com incidência não cumulativa, referentes ao período de apuração 01/10/2008 a 31/12/2009. Os lançamentos decorreram da falta e/ou insuficiência de declaração/pagamento das contribuições

devidas, apuradas com base na contabilidade da contribuinte, bem como nos PER/Dcomp apresentados, e concluindo pela falta de tributação de algumas receitas e da utilização indevida de créditos daquelas contribuições.

A Fazenda Nacional suscitou divergência com relação ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não cumulativas.

O recurso especial foi admitido pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

O contribuinte foi cientificado do acórdão recorrido, bem como do recurso especial da PFN e do despacho de admissibilidade. Além de apresentar contrarrazões, interpôs recurso especial no qual suscitou divergência com relação a duas matérias: 1) possibilidade de tomada de créditos sobre a locação de tratores utilizados na atividade agroindustrial; e 2) não incidência de pis/cofins sobre receitas de exportação e respectiva forma de comprovar.

O recurso especial do sujeito passivo foi admitido também.

A PFN também apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator.

Ambos os recursos interpostos, pela PGFN e pelo sujeito passivo, são tempestivos e devem ser conhecidos, por cumprir com os requisitos essenciais à admissibilidade ditados pelo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consoante demonstra-se a seguir.

Quanto ao recurso especial da União, nenhuma dúvida pairou quanto à sua admissibilidade, tanto que não houve qualquer manifestação do sujeito passivo em contrário. Vale reprimir trecho do despacho de admissibilidade que resume a divergência:

(...) Como visto, cinge-se a controvérsia principal em torno da discussão de qual o critério adequado a ser utilizado para

análise do conceito de insumos nos termos da legislação das contribuições não cumulativas.

De um lado, ambos acórdãos paradigmas adotam o entendimento restritivo dado pela normativa da RFB, que utiliza a concepção prevista na legislação do IPI. De outro, o acórdão recorrido especificamente afasta a aplicação deste critério e adota posição mais flexível, vinculada a essencialidade ao processo produtivo.

No que se refere ao mérito do recurso da PFN, em que pese concordar que a dedução dos créditos, no cálculo das contribuições para o PIS e Cofins não cumulativos, é taxativa e exaustivamente relacionada nas normas instituidoras, **penso que o conceito de insumo advindo da legislação do IPI não é legitimamente aplicável ao PIS/PASEP e à COFINS.**

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e Cofins no regime da não-cumulatividade. Como visto, o acórdão recorrido adotou como critério o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido tenha uma relação de pertinência entre os bens e serviços adquiridos e a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso.

Retornando ao conceito de insumo advindo da legislação do IPI, a própria Receita Federal do Brasil já afastou a necessidade de que para ser insumo e ter direito ao crédito do PIS e da Cofins, haja necessidade do desgaste do bem consumido, pelo contato físico com o bem em produção. Tal fato pode ser constatado pelo que foi disposto na Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23/08/2016. E na sequência, a Solução de Consulta Cosit nº 99018, de 20/01/2017, tratou do valor do transporte pago na aquisição do insumo:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de insumos entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep.

Inexiste hipótese legal prevendo a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre o frete pago na aquisição de bens. No entanto, caso seja possível a apuração de créditos em relação ao bem adquirido, por se tratar de insumo, o valor do transporte pago na aquisição poderá, em regra, integrar o custo de aquisição do bem e servirá, indiretamente, de base de cálculo do valor do crédito das contribuições a ser apurado.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Lei nº 10.833, de 2003, art.15; IN SRF nº 247, de 2002, art. 60.

(VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 7, DE 23 DE AGOSTO DE 2016, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 11 DE OUTUBRO DE 2016.) (...)

Por outro giro, noto que o i. relator do acórdão recorrido elasteceu demais o entendimento do conceito de insumo para fins do creditamento do PIS e Cofins no regime da não-cumulatividade:

*(...) Em suma, repisando as palavras do Conselheiro Rodrigo C. Miranda e trecho da citada decisão do STJ, **observados os limites impostos pelas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, considero como insumo " (...) todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo (...)" e "(...) cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**"*

Nesse sentido, importante transcrever o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento da Cofins (e que valem também para o PIS - Lei nº 10.632/2002):

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: (...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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;

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)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

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

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

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

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

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

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

Penso que a interpretação mais coerente do disposto no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, é a de que **para ser insumo** (bem ou serviço) **há que ter relação direta e imediata entre esses e o bem em produção ou o serviço em prestação**, na medida em que a lei exige que o bem ou serviço seja aplicado e consumido diretamente no processo produtivo do bem destinado a venda ou no serviço prestado. Assim é que não há espaço para estender para outros bens ou serviços utilizados na etapa pré-industrial (pré-prestacional) ou em período posterior ao encerramento do processo produtivo (prestativo).

Por isso oriento meu voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao RE da Fazenda Nacional, para substituir o conceito de insumo declarado no acórdão recorrido, pelo exposto nos parágrafos precedentes, porquanto nem o conceito do acórdão recorrido nem o defendido pela União estão corretos ao meu sentir.

Assim, à luz do conceito explicitado anteriormente, passa-se a analisar os créditos conferidos pelo acórdão recorrido ao contribuinte:

1) Industrialização de produtos lácteos - nego provimento ao RE da PFN nesse itm. Na mesma forma do acórdão recorrido, reconheço o direito ao registro de créditos sobre os gastos com industrialização realizada por terceiros e os correspondentes insumos, exceto quanto aos relacionados a compras de leite *in natura* e pasteurizado ou industrializado: a exceção (leite *in natura* e pasteurizado ou industrializado) foi por conta de que aquisições de produtos que não sofreram tributação pelo PIS e COFINS, por terem sido adquiridos de não contribuintes (pessoas físicas), gozarem de suspensão ou terem a alíquota reduzida a zero, não geram direito a crédito, conforme o disposto nos inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Os gastos com industrialização realizada por terceiros e os correspondentes insumos estão de acordo com o conceito de insumo (serviço) que tem relação direta e imediata com o bem em produção, dessarte, **concordo com o reconhecimento do crédito exatamente como foi feito no acórdão recorrido.**

2) Embalagens para transporte - Dou provimento ao RE da PFN neste item: tais gastos tem a ver com período posterior ao encerramento do processo produtivo, portanto não estão de acordo com o conceito de insumo (bens) que tenham relação direta e imediata com o bem em produção, por isso **não concordo com o reconhecimento do crédito.** Evidentemente que o provimento aqui concedido refere-se exclusivamente às embalagens utilizadas com o fim específico ao transporte das mercadorias.

3) Pagamento de fretes na aquisição de insumos - nego provimento ao RE da PFN. Reconheço o direito a créditos relacionados a fretes nas compras de insumos e na movimentação dos insumos entre estabelecimentos da Recorrente, mantendo a glosa das rubricas tituladas como frete, para as quais, todavia, não foi apresentada comprovação, na mesma forma que o acórdão recorrido decidiu: **concordo com o reconhecimento do crédito.**

4) Pallets de madeira - Dou provimento ao RE da PFN neste item: **não concordo com o reconhecimento do crédito**, pelos mesmos motivos declinados no item 2 acima.

5) Despesas com operador logístico - Dou provimento ao RE da PFN neste item: **não concordo com o reconhecimento do crédito**. O acórdão recorrido assim delineou estas atividades:

- movimentação de entrada e saída de mercadorias: descarregamento de caminhões e empilhamento nas câmaras frigoríficas e depósitos; e carregamento de caminhões, de acordo com as ordens de carga de cada veículo.

- expedição "picking": separação das caixas dos produtos, localizados nos pallets de armazenamento; de acordo com as datas de entrega e quantidades solicitadas pelos clientes.

- expedição palletizada: o mesmo serviço citado no item anterior, porém com manuseio de pallets fechados.

Indubitavelmente, são atividades conexas às atividades da empresa, porém são serviços que não são utilizados diretamente no processo produtivo e pelas mesmas razões expostas no item 2, não concordo com o deferimento do crédito.

6) Análises laboratoriais - nego provimento ao RE da PFN. Levando em consideração que a contribuinte produz alimentos para consumo humano, tais gastos, além de necessários à preservação da qualidade e integridade de seus produtos, são consumidos diretamente no seu processo produtivo. **Concordo com o reconhecimento do crédito**.

8) Repaletização - Dou provimento ao RE da PFN. O reparo de *pallets* merece a mesma sorte do item 4 acima. **Não concordo com o reconhecimento do crédito**.

9) Tintas para carimbo - nego provimento ao RE da PFN. Assumindo que são tintas para o carimbo que é apostado nas embalagens dos produtos da contribuinte, **concordo com o reconhecimento do crédito**.

Quanto ao recurso especial do sujeito passivo, admitido em relação às duas matérias ventiladas - 1) possibilidade de tomada de créditos sobre a locação de tratores utilizados na atividade agroindustrial; e 2) não incidência de pis/cofins sobre receitas de exportação e respectiva forma de comprovar, também nenhuma dúvida pairou quanto à sua admissibilidade, tanto que não houve qualquer manifestação da União nesse sentido.

No que tange ao mérito do recurso do sujeito passivo, penso que andou bem a decisão recorrida ao negar provimento ao recurso voluntário. Neste sentido concordo com as conclusões constantes do acórdão recorrido, as quais transcrevo para melhor ilustrar o seu entendimento:

Diárias e hora-máquina de tratores

Foram glosados créditos calculados sobre aluguel de tratores, por não se tratar de insumo. Na decisão recorrida, consta a Solução de Consulta COSIT nº 1/2014, que inadmite créditos sobre aluguel de veículos.

A Recorrente explica que os tratores são utilizados para movimentar animais e outros materiais essenciais ao processo produtivo. Menciona os Acórdãos CARF nº 3301-00.653, de 26/8/2010, e 3301-001.635, de 23/10/2012, que reconhecem créditos sobre a locação de veículos vinculados ao processo de produção.

Mais uma vez, vejo gastos necessários ao processo produtivo. Contudo, neste caso, há um dispositivo legal que trata especificamente de despesas com aluguel, qual seja, o inc. IV do art. 3º Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, cuja redação é a seguinte:

"(...) IV aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; (...)"

Nota-se que o dispositivo legal traz enumeração exaustiva e não exemplificativa. Assim, não obstante reconhecer que há grande imperfeição no texto legal, não posso decidir frontalmente contra as leis de regência.

E não é o caso de recorrer ao inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, pois este somente ampara os insumos que não se encontram expressamente previstos nos demais dispositivos daqueles diplomas legais.

Apuração dos débitos dos tributos

*A Fiscalização lançou PIS e COFINS sobre receitas de venda, que a Recorrente alegou, **porém não comprovou**, terem sido amparadas pela não incidência das contribuições prevista no inc. III do art. 5º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.*

*Na decisão recorrida, o relator colaciona a legislação aplicável e os conceitos de "empresa comercial exportadora" e "fim específico de exportação". E, por fim, mantém o lançamento de ofício, em razão de a **Recorrente não ter comprovado que as vendas foram com fim específico de exportação.***

Em sua defesa, a Recorrente alega que não tem obrigação de provar que as mercadorias vendidas teriam sido efetivamente exportadas. Que este ônus é da Fiscalização.

Consta dos autos que a Recorrente inseriu informação nas planilhas de cálculo do PIS e da COFINS que efetuou vendas beneficiadas pela não incidência das contribuições, prevista no inc. III do art. 5º da Lei nº 10.637/02 e inc. III do art. 6º da Lei nº 10.833/03:

Lei nº 10.637/02

"Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: (...)

III vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação (...)"

Lei nº 10.833/03

"Art. 6º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: (...)

III vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação (...)"

Considera-se venda com fim específico de exportação:

Decreto nº 4.524/ 2002:

"Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º): (...)

VIII de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior. (...)

§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. (...)"

*Da leitura do Decreto nº 4.524/02, acima transcrito, **resta claro que o benefício está condicionado à comprovação de que as mercadorias foram remetidas diretamente para embarque ou recinto alfandegado. Ao contrário do que alegou a Recorrente, exigiu-se a comprovação do envio da mercadoria àqueles locais e a não de que foram exportadas.***

Assim sendo, em razão de a Recorrente não ter comprovado que as mercadorias foram remetidas diretamente para embarque ou recinto alfandegado, nego provimento às alegações.

Nota-se que aluguel de tratores tem a ver com etapa anterior ao processo industrial do produto final da contribuinte. E quanto à comprovação das exportações, ante à falta de sua comprovação, nada mais precisa ser dito.

Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Fazenda Nacional, **para restabelecer as glosas** relativas às embalagens para transporte; *pallets* de madeira; despesas com operador logístico e repaletização; e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do sujeito passivo.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal