



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

Processo n° 11065.724992/2011-97
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-001.916 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2013
Matéria PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS
Recorrente MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ALEGAÇÕES. COMPROVAÇÃO. ÔNUS.

É ônus da interessada a comprovação das alegações, em especial o erro de preenchimento de declaração alegado em seu favor, de modo a revisar o auto de infração devidamente fundamentado em divergência entre escrituração fiscal e créditos constantes do Dacon.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CONCEITO.

Os insumos utilizados na fabricação de produtos e prestação de serviços que são direito de crédito da contribuição não cumulativa são somente aqueles que representem bens e serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO.

Do valor do PIS ou da Cofins, apurados segundo o regime da não cumulatividade, a pessoa jurídica somente poderá descontar os créditos listados na legislação de regência.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.

Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não mais se poderá apurar créditos relativos à Cofins decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

CRÉDITO. SERVIÇOS DE ESGOTO. POSSIBILIDADE.

Como é relativa a serviço utilizado indiretamente no processo produtivo, a taxa de esgoto gera direito de crédito.

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

Tratando-se de frete tributado pelas contribuições, ainda que se refiram a insumos adquiridos que não sofreram a incidência, o custo do serviço gera direito a crédito.

CRÉDITO. FRETE DE PRODUTOS PRONTOS.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da Cofins não cumulativa sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, não clientes.

CRÉDITO. DAÇÃO EM PAGAMENTO.

Ainda que pagas por meio de dação em pagamento, as aquisições tributadas pelas contribuições que se enquadrem no conceito de insumo utilizado na produção geram direito a crédito.

CRÉDITO. SERVIÇOS RELACIONADOS A IMPORTAÇÃO.

Não se tratando de insumos utilizados na produção, nem de valores que componham a base de cálculo das aquisições do exterior que, prevista em lei, gera crédito, não se reconhece o direito em relação a serviços de importação.

CRÉDITO. EMBALAGENS. AQUISIÇÕES NÃO COMPROVADAS.

A falta de comprovação da aquisição impede o creditamento relativo a aquisições de embalagens.

CRÉDITO. FRETE NA EXPORTAÇÃO.

Os serviços contratados de agenciamento, logística e intermediação de exportação ou frete não são passíveis de creditamento, o que não abrange o frete contratado de empresa brasileira que tenha subcontratado empresa estrangeira.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS. ALÍQUOTA APLICÁVEL EM RELAÇÃO AO INSUMO ADQUIRIDO.

As pessoas jurídicas sujeitas à sistemática de não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao PIS que produzirem mercadorias relacionadas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, desde que atendidos todos os requisitos exigidos pela legislação tributária, poderão usufruir crédito presumido, na forma disposta nesse artigo e respectivos parágrafos, calculado sobre o valor dos bens adquiridos de pessoa física ou de outros fornecedores descritos no § 1º do mencionado artigo, sendo a alíquota definida pela natureza do insumo adquirido.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas (relatora), Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barretos, relativamente às matérias consignadas nos itens “d” “f” “h” e “j” do voto da

Relatora. A turma acompanhou a relatora quanto às matérias consignadas nos demais itens do seu voto, exceto o Conselheiro José Antonio Francisco, vencido em relação aos serviços de esgoto. Designado o Conselheiro José Antonio Francisco para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora.

(assinado digitalmente)

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO - Redator designado.

EDITADO EM: 11/02/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de autos de infração lavrados para fim de constituir valores a título de Cofins (fls. 5986 a 6004) e PIS (fls. 6005 a 6022) referentes ao sistema não cumulativo, nos meses de janeiro a dezembro de 2007.

Por retratar a realidade dos fatos, peço vênica a meus pares para transcrever trecho do relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, a saber:

“A fiscalização refez a apuração e apurou irregularidade nos créditos, tendo constatado que nos meses em questão resultaria valores a pagar das contribuições. De acordo com o Relatório de Ação Fiscal (fls. 6025 a 6062), as seguintes irregularidades foram constatadas: (1) Crédito presumido com utilização indevida do percentual de 60%, ao invés do correto de 35%; (2) Creditamento indevido de fretes de pessoas físicas; (3) Crédito básico indevido sobre aquisições de pintos de 1 (um) dia e vacinas veterinárias; (4) Crédito indevido para pagamento de serviços de esgoto; (5) Crédito básico indevido para fretes de compras que integram o presumido; (6) Creditamento sobre fretes de produtos prontos entre unidades; (7) Crédito indevido sobre doação; (8) Crédito indevido de serviços relacionados à importação de trigo; (9) Crédito sobre aquisições de embalagens não comprovadas; (10) Créditos sobre fretes de exportação

descontados indevidamente, por mostrarem-se efetivamente relacionados a logística da operação de exportação, intermediários entre a fiscalizada e o transportador; (11) Créditos integrais sobre compras de milho e trigo com suspensão; (12) Crédito integral sobre aquisição realizada de pessoa física; (13) Crédito sobre insumos (milho) devolvidos, e; (14) Crédito efetuado em duplicidade nos itens “serviços” e “fretes”. O valor total dos lançamentos, incluindo multa de 75% e juros até 11/2011, somou R\$ 12.530.966,71 (Cofins) e R\$ 2.720.538,81 (PIS). A empresa foi cientificada em 21/11/2011.

Em 19/12/2011, a empresa apresentou impugnação parcial (fls. 6065 a 6169). Concorde com as glosas referentes aos itens 2, 12, 13 e 14 acima, contestando os demais. Genericamente, se insurge contra o conceito de insumo adotado pela RFB e pelo auditor fiscal autuante, que seria aplicável somente ao IPI. Sustenta que a aplicação de tal conceito resulta na transformação da sistemática não cumulativa em cumulativa, com a alíquota maior, em desacordo com os objetivos da introdução da não cumulatividade.

Entende que a necessária “utilização” dos bens e serviços no processo produtivo é o critério que deveria ser adotado. Apresenta textos jornalísticos e citações que refletem o amplo debate sobre o conceito de insumo, inclusive com questionamentos à interpretação restrita adotada pela RFB, seja de julgadores do Carf, seja em decisões judiciais. Especificamente, questiona:

Quanto ao item 1: Explica a atividade exercida. Indica que o pinto de 1 dia, o frango vivo e o milho (para a ração) não são revendidos, destinando-se exclusivamente à produção do frango a ser abatido e vendido, sendo todos os produtos da posição 02.07 da TIPI. Acrescenta que, na realidade, teria direito a totalidade do crédito, uma vez que são todos insumos sem indicação do tratamento tributário de suspensão. Junta cópias de documentos fiscais a título exemplificativo, informando encontrarem-se os demais a disposição; Quanto ao item 3: Entende que o fisco confunde os tributos sujeitos à alíquota zero com a isenção. Sustenta que os produtos estão submetidos à tributação, estando autorizado o crédito ao adquirente; Quanto ao item 4: Protesta contra o conceito de insumo utilizado pelo fisco, conforme já destacado. Indica ser a tarifa de esgoto e a água utilizada indissociáveis, com mesma base, sendo a tarifa custo vinculado e compulsório. Aponta ser referido custo absolutamente necessário na produção de farinha; Quanto ao item 5: Argumenta que o frete pago é distinto dos insumos e que o serviço foi tributado pelas contribuições. Entende inexistir fundamento legal para a glosa, citando Soluções de Consulta da RFB que sustentariam o creditamento; Quanto ao item 6: Explica que o produto pronto é remetido à filial que o revendeu para entrega ao destinatário final, não sendo operação similar àquela da Solução de Divergência Cosit 26/08, citada pelo autuante. O valor do frete é suportado e repassado ao preço pelo impugnante. A apuração de créditos tem fundamento no art. 3º, IX, da Lei 10.833/03.

Apresenta, como exemplo do entrosamento da cadeia produtiva, planilha com a correspondência entre a nota de remessa para as unidades e a(s) nota(s) fiscal(is) de venda do produto respectivo. Transcreve, ainda, solução de consulta e excerto de jurisprudência que apoiariam seu entendimento; Quanto ao item 7: Argumenta que prestou serviço de moagem de trigo, sendo este o pagamento pela compra de farelo, por isso a empresa “Bom Gosto” (“Vitarella”) fez constar da nota fiscal “dação em pagamento”. Argumenta que, ao contrário do afirmado no Relatório da Ação Fiscal, a operação é tributável pelo PIS e Cofins para a emitente. Indica que a impugnante também emitiu as respectivas notas fiscais pela prestação de serviço, das quais teria anexado uma cópia como exemplo, resultando que, se aceita a autuação, o PIS e Cofins sofreriam dupla incidência; Quanto ao item 8: Alega que todos os gastos foram para mercadoria já desembaraçada e nacionalizada. Repisa a crítica ao conceito adotado de insumo. Refuta a hipótese levantada pelo autuante de que, se os custos integraram o valor aduaneiro, teria se duplo creditamento, pois tal não ocorreu, inexistindo comprovação em contrário. Alega que se trata de gastos comprovados e necessários ao processo produtivo que sofreram a incidência em sua origem; Quanto ao item 9: Explica que tratou-se apenas de equívoco da unidade Trigobel no preenchimento do Dacon, ao incluir o total do item “aquisições para industrialização”, exceto o valor da compra de trigo, na linha do Dacon correspondente a “embalagens”, quando deveriam constar em “Bens e Serviços para Produção/Com de Produtos no País”. Elaborou tabela para comprovação, indicando que algumas diferenças restaram não identificadas até a entrega da impugnação, embora o cômputo total demonstre inexistir diferença; Quanto ao item 10: Alega que a glosa contraria disposição legal e o princípio da não cumulatividade, tratando-se de pagamentos no Brasil para empresas brasileiras, apontando documentos para comprovação. Indica que o nome do documento (Nota de Débito) é problema com o emissor. Considera que as informações prestadas pelos agentes são para eximir-se do tributo; Quanto ao item 11: Repisa os argumentos do item 2.1, indicando inexistir indicação de “venda com suspensão” no documento fiscal.” - destaqueei

Após analisar as razões de impugnação trazidas pela Recorrente, a 2ª Turma da Delegacia de Julgamento de Porto Alegre – DRJ/POA – proferiu o acórdão nº 1037.773 (fls. 6.179/6.199), que restou da seguinte forma ementa, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

O percentual de 60% aplicável sobre a alíquota prevista no art. 2º da Lei nº 10.637/2002 será utilizado apenas para os insumos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 1501 a 1506, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18

adquiridos de pessoa física, aplicando-se o percentual de 35% para os demais produtos, com exceção de soja e seus derivados que possui percentual específico de 50%.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.

Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não mais se poderá apurar créditos relativos ao PIS decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO.

Do valor do PIS ou da Cofins, apurados segundo o regime da não cumulatividade, a pessoa jurídica somente poderá descontar os créditos listados na legislação de regência.

PIS NÃO CUMULATIVO. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. A despesa com a tarifa de esgoto não pode ser considerada insumo na fabricação/produção de bens destinados à venda.

POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição.

POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE DE PRODUTOS PRONTOS.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar do PIS não cumulativo sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, não clientes.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AGENCIAMENTO DE TRANSPORTE.

Os serviços contratados de agenciamento, logística e intermediação de exportação ou frete não são passíveis de creditamento.

ALEGAÇÕES. FALTA DE COMPROVAÇÃO. INDEFERIMENTO.

É ônus da interessada a comprovação das alegações, em especial o erro de preenchimento de declaração alegado em seu favor, de modo a revisar o auto de infração devidamente fundamentado em divergência entre escrituração fiscal e créditos constantes do Dacon.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

O percentual de 60% aplicável sobre a alíquota prevista no art. 2º da Lei nº 10.637/2002 será utilizado apenas para os insumos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 1501 a 1506, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18 adquiridos de pessoa física, aplicando-se o percentual de 35% para os demais produtos, com exceção de soja e seus derivados que possui percentual específico de 50%.

CRÉDITOS. AQUISIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO.

Com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, que deu nova redação ao art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não mais se poderá apurar créditos relativos à Cofins decorrentes de aquisições de insumos com alíquota zero, utilizados na produção ou fabricação de produtos destinados à venda.

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO.

Do valor do PIS ou da Cofins, apurados segundo o regime da não cumulatividade, a pessoa jurídica somente poderá descontar os créditos listados na legislação de regência.

COFINS NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO.

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. A despesa com a tarifa de esgoto não pode ser considerada insumo na fabricação/produção de bens destinados à venda.

POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição.

POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE DE PRODUTOS PRONTOS.

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da Cofins não cumulativa sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, não clientes.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AGENCIAMENTO DE TRANSPORTE.

Os serviços contratados de agenciamento, logística e intermediação de exportação ou frete não são passíveis de creditamento.

ALEGAÇÕES. FALTA DE COMPROVAÇÃO. INDEFERIMENTO.

É ônus da interessada a comprovação das alegações, em especial o erro de preenchimento de declaração alegado em seu favor, de modo a revisar o auto de infração devidamente fundamentado em divergência entre escrituração fiscal e créditos constantes do Dacon.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.”

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls.6207/6259), reiterando as razões de impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, vencida em parte

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, a discussão em comento reporta-se à glosa de créditos de PIS e Cofins não cumulativos, o que gerou a insuficiência de créditos e, conseqüentemente, a lavratura de autos de infração.

As matérias em questão são as seguintes:

(i) Crédito básico – Insumo para o PI/Cofins não cumulativo - (a) Crédito básico indevido sobre aquisições de pintos de 1 (um) dia e vacinas veterinárias; (b) Crédito indevido para pagamento de serviços de esgoto; (c) Crédito básico indevido para fretes de compras que integram o presumido; (d) Creditamento sobre fretes de produtos prontos entre unidades; (e) Crédito indevido sobre doação; (f) Crédito indevido de serviços relacionados à importação de trigo; (g) Crédito sobre aquisições de embalagens não comprovadas; (h) Créditos sobre fretes de exportação descontados indevidamente, por mostrarem-se efetivamente relacionados a logística da operação de exportação, intermediários entre a fiscalizada e o transportador; (i) Créditos integrais sobre compras de milho e trigo com suspensão;

(ii) Crédito presumido Lei nº 10.925/04 - Crédito presumido com utilização indevida do percentual de 60%, ao invés do correto, no entender da fiscalização, de 35%.

Passo à análise dos itens em separado.

(I) CRÉDITO BÁSICO – INSUMO PARA O PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO

A problemática infere-se no fato de a legislação referir-se a insumos de forma genérica, o que permite aos operadores do direito realizar a própria interpretação do conceito e alcance do termo “insumo”. E é exatamente o que se discute nos presentes autos, o conceito de insumo para a atividade da Recorrente. Determina a lei:

“Lei nº 10.833/03

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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 consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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; (Cofins)

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)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, 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 10.925, de 2004)

§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, efeitos a partir de nov/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 e VII do caput, incorridos no mês;

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.

(...)” – destaquei.

Ainda, à época dos fatos (2007), a redação da Lei nº 10.637/02 era a seguinte:

“Lei 10.637/02

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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 – vetado.

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 de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

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 - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

IX - 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)

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)

§ 1º 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 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

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

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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.

§ 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.

§ 5º (VETADO)

§ 6º (VETADO)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 12. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 4º do art. 2º desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006)

§ 13. Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)” – destaquei

Ainda com relação ao PIS não cumulativos e à possibilidade de insumos, a Lei nº 10.833/03 em seu artigo 15 assim determina:

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

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput² e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

¹ Lei nº 10.833/03 -

"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.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

(...)"

² Lei 10.833/03, artigo 3º:

"(...)

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;

(...)

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

(...)"

³ Lei 10.833/03 - artigo 3º:

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

(...)

§ 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 23 de junho 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 e VII do caput, incorridos no mês;

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

(...)

§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

(...)

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

⁴ Lei 10.833/03:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

IV - nos arts. 7º e 8º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

VI - no art. 13º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).”

A discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa. Naturalmente, os intérpretes buscam definições já conhecidas. A Receita Federal defende, para o PIS e para a COFINS, o emprego do conceito de insumos utilizado pela legislação de IPI e ICMS. Já alguns julgadores deste

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

⁵ Lei nº 10.833 -

"Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, a pessoa jurídica optante pelo regime previsto no art. 7º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, somente poderá utilizar o crédito a ser descontado na forma do art. 3º, na proporção das receitas efetivamente recebidas.

Art. 8º A contribuição incidente na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, será calculada sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto de renda, previstos para a espécie de operação.

Parágrafo único. O crédito a ser descontado na forma do art. 3º somente poderá ser utilizado na proporção das receitas reconhecidas nos termos do caput."

⁶ Lei nº 10.833/03:

"Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (Vide Medida Provisória nº 252, de 15/06/2005).

(...)

VI - as sociedades cooperativas;

(...)

IX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

(...)

XXVII - (VETADO) (Incluído pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

Parágrafo único. Ficam convalidados os recolhimentos efetuados de acordo com a atual redação do inciso IX deste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 1º (antigo parágrafo único) Ficam convalidados os recolhimentos efetuados de acordo com a atual redação do inciso IX deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)"

⁷ Lei. 10.833/03:

"Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores."

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - emprestam o conceito de “custo” e de “despesa” aplicados pela legislação do imposto de renda (RIR artigos 290/299).

Particularmente, entendo que o sistema não cumulativo de PIS e COFINS não se identifica com os sistemas do IPI, do ICMS ou do IRPJ. **O tributo é diverso, a sistemática é diversa, e não há necessidade de se aplicar um conceito pré-existente simplesmente porque ele já existe.** A meu sentir, é preciso que o intérprete do direito utilize as normas de hermenêutica, juntamente com as demais regras do ordenamento jurídico, e forme um conceito próprio de insumo que seja aplicável a esta nova sistemática.

Em vista desta disparidade de entendimentos, parece-me prudente realizar uma prévia análise acerca das diferenças entre as formas de apuração não cumulativa dos tributos.

No que se refere à equiparação dos sistemas não cumulativos do IPI/ICMS e do PIS/COFINS, tenho defendido a total diferença entre os regimes⁸, o que causa reflexos indiscutíveis e indissociáveis à apuração dos créditos tributários.

É cediço que até a criação do sistema não cumulativo para o PIS e para a COFINS, a não cumulatividade alcançava, apenas, o imposto estadual sobre circulação de mercadorias – ICMS – e o imposto federal incidente sobre o produto industrializado – IPI.

Em vista deste fato, conforme já esclarecido, é natural que os intérpretes do direito (neste caso entendidos como as autoridades administrativas fiscalizadoras - por aplicarem as normas - e as autoridades administrativas de julgamento - por julgar a forma como as normas foram aplicadas) busquem as definições pré-estabelecidas e já conhecidas dos regimes cumulativos do ICMS e IPI para conceituar o novo sistema.

Foi exatamente o que ocorreu no caso em apreço, **por entender que os insumos não tiveram contato direto com o produto, os agentes administrativos glosaram os créditos ora objeto do presente recurso voluntário.** Todavia, este procedimento quase que automático, ao invés de solucionar a questão, acabou por confundir e inviabilizar a correta aplicação da norma tributária.

A não cumulatividade para fins de PIS e COFINS instituiu-se, inicialmente no âmbito legislativo, tendo sido expedidas as Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 – PIS – e nº 10.833/03 – COFINS. O supedâneo constitucional surgiu com a alteração do artigo 195 da Carta Magna, ao qual foi incluído o parágrafo 12, conforme redação trazida pela Emenda Constitucional nº 42 (EC nº 42 de 19.12.03), *in verbis*:

"Art. 195.

.....
 § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

(...)"

Além da diversidade de fundamentação legal e constitucional, o principal fato diferenciador dos regimes deve ser observado em relação à regra matriz do tributo, especificamente em relação ao seu aspecto material. É exatamente este o critério que entendo que deve ser observado para nortear a interpretação da regra do crédito na sistemática em apreço.

As contribuições ao PIS/COFINS, desde o início de sua “existência”, pretenderam a tributação da receita⁹ das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêem a tributação do valor de determinado produto.

Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos. Explico. Adoto a premissa de que o conceito de cumulatividade significa tributar mais de uma vez a mesma grandeza econômica. Nestes termos, para se alcançar o efeito não cumulativo é necessário, exatamente, evitar esta reiterada incidência tributária sobre a mesma riqueza.

No caso da não cumulatividade aplicável ao IPI/ICMS este processo é facilmente constatável. Isto porque se está tratando de não cumulatividade vinculada ao preço do produto, logo, toda vez que o produto for tributado (independente da fase em que ele se encontre), estar-se-á diante da cumulação de carga tributária. O reflexo no aumento do preço do produto é visível, quase palpável, e o simples destaque na nota fiscal permite impedir a cumulatividade da carga tributária.

Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica à não cumulatividade trazida ao PIS/COFINS. Diferentemente da hipótese dos impostos, a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária. Neste sentido cito Marco

⁹ "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.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;
III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)
V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de

Aurélio Greco¹⁰: “Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto ‘receita’ e não ‘produto’.”

O critério “receita”, ao contrário do critério “produto”, não possui, como bem esclarecido pelo doutrinador supracitado, “um ciclo econômico a ser considerado, posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa”. **Inexiste imposto de etapa anterior a ser deduzido, uma vez que não há estágio prévio na apuração da receita da pessoa jurídica**, e esta particularidade inviabiliza a aplicação da mesma interpretação, a respeito da geração dos créditos que visam evitar a cumulatividade, para ambos os regimes.

Não há meios, portanto de confusão entre os sistemas não cumulativos de impostos e contribuições. Diferentemente do regime previsto para o IPI e ICMS, que pretende a compensação de “imposto sobre imposto”, importando-se com o valor despendido a título de tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o *quantum* consumido pelo contribuinte a título de insumos, em todo processo de produção.

Importa sim, para viabilizar o crédito na sistemática aplicada ao PIS e à COFINS, que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma através da qual se deu esta tributação ou o quanto representou esta incidência tributária. O contribuinte terá direito ao crédito se o insumo tiver sido tributado pelo regime cumulativo, pelo regime não cumulativo ou mesmo pela sistemática do SIMPLES, até porque o montante recolhido a título de PIS e COFINS não consiste em fator decisivo à obtenção do crédito tributário¹¹. Tanto é assim que, independentemente do critério de tributação ao qual foi submetido o insumo, o contribuinte terá direito a um crédito correspondente à grandeza de 9,25% (PIS + COFINS) de todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, claro está que não é o valor gasto a título de tributo que interessa para a apuração do crédito sobre o insumo, ao contrário do que ocorre na apuração de créditos nos regimes aplicados ao IPI/ICMS.

Tenho para mim que **o legislador infraconstitucional, ao definir os ditames para evitar a cumulação das contribuições, criou critério híbrido e único, mesclando conceitos já existentes, com outros inevitavelmente inovadores, pois formados de significação específica para a sistemática de não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS**. Tal procedimento pretendeu alcançar os aspectos particulares das contribuições sociais, bem como neutralizar efetivamente a cumulação destes tributos, que possuem regra matriz de incidência totalmente diversa dos demais tributos não cumulativos.

Conforme este raciocínio cito Eduardo de Carvalho Borges¹²: “No caso do PIS e da COFINS, o legislador federal optou por um sistema misto: apesar de ter concedido ao contribuinte um crédito a ser abatido das contribuições a serem pagas, tal crédito não é apurado em função do tributo recolhido em fase anterior, mas mediante a aplicação, ao valor do bem ou serviço proveniente de etapa anterior, da alíquota à qual está sujeito o contribuinte ao qual o crédito é outorgado. Vejamos o seguinte exemplo: (i) um produto X é vendido por A a B por 100 reais; (ii) estando A sujeito ao regime cumulativo, recolhe 3,65 reais a título de

¹⁰ MARCO AURELIO GRECCO in “Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomsom, 2004

¹¹ Lei nº 10.833/03, art. 3º,

¹² Eduardo de Carvalho Borges in “Os Créditos de PIS e COFINS na Indústria de Papel e Celulose, O Caso das Florestas Próprias e Tributação no Agronegócio”, Quartier Latin. Assinado digitalmente em 13/02/20

13 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 01/03/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinad

o digitalmente em 26/02/2013 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Impresso em 04/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PIS e COFINS; (iii) estando B sujeito ao regime não-cumulativo, apura crédito de PIS e COFINS no valor de 7,60 reais; e (iv) ao revender o produto X por 200 reais, B recolhe 7,60 reais (200 reais x 7,6% - 7,60 reais = 7,60 reais) a título de PIS e COFINS. Em tal caso, o critério adotado propiciou o mesmo resultado da aplicação do método “base sobre base” (200 reais – 100 reais x 7,6% = 7,60 reais).” – destaquei.

Realmente, dos termos legais não se depreende a limitação invocada pelo acórdão recorrido, não sendo lícito ao agente administrativo, sem fundamentação legal, deliberar em sentido de reduzir o crédito do contribuinte.

Não se aplicam, portanto, os critérios da não cumulatividade do IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições em análise, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma, na apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado, para determinar se ele dá ou não direito ao correspondente crédito.

Melhor sorte não alcança a equiparação do conceito da não cumulatividade com as noções de custo e despesa necessária para o Imposto de Renda, estabelecidos pelos artigos 290¹³ e 299¹⁴ do RIR/99.

Realmente, correta a doutrina ao perceber que o conceito de receita está mais próximo do conceito de lucro, do que da definição de valor agregado ao produto, aplicável ao ICMS e IPI. Todavia, **não se trata de identidade de materialidade, receita não é lucro e este fato não pode ser ignorado.**

¹³ Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

- I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
- II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

¹⁴ Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Ao analisar o disposto na legislação verifica-se que as despesas contabilizadas como “operacionais” são mais amplas do que o conceito de insumos em análise. O critério de classificação da despesa operacional é que ela seja necessária, usual ou normal para as atividades da empresa. Todavia, este não é o critério utilizado para o conceito de insumos.

Vários itens, que são classificados como despesas necessárias (por exemplo, despesas realizadas com vendas, pessoal, administração, propaganda, publicidade, etc...) ao meu sentir, não serão, obrigatoriamente, considerados como insumos geradores de crédito na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos.

Da mesma forma, o conceito de custo de produção também é diferente do conceito de insumos utilizado pela legislação das contribuições, basta constatar que as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 negam, expressamente, a equiparação do valor gasto com a folha de salários com o conceito de insumo para o PIS e para a COFINS.

Por outro giro, a legislação específica define que a base do crédito, para o PIS e para a COFINS, será formada pelas despesas e custos de “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 (...)”.

A redação do dispositivo legal é clara, e define como critério os bens e serviços **UTILIZADOS** na PRESTAÇÃO de serviços; na PRODUÇÃO e na FABRICAÇÃO de bens e produtos.

Neste sentido, “somente os bens e serviços que forem utilizados direta ou indiretamente na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao crédito. *Essa ressalva é muito importante, na medida em que a lei exige que os bens e serviços sejam efetivamente utilizados pela empresa para tais finalidades, e não simplesmente adquiridos e consumidos em suas operações.*”¹⁵

A questão é que - e aqui, entendo se formar um critério específico para o conceito de insumos no PIS e COFINS não cumulativos - para a produção/fabricação de determinada mercadoria final (ou serviço), o insumo tem que ser UTILIZADO e, mais ainda, tem que ser INDISPENSÁVEL para o resultado final pretendido.

De acordo com este raciocínio o insumo, para gerar crédito, deve estar diretamente vinculado ao objeto social da empresa e, em meu entender, **é este o componente diferenciador que deve ser considerado pelos intérpretes do direito.**

Com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: **ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.**

Mencionada conclusão foi realizada à luz da materialidade das contribuições sociais em análise, sendo que o critério material da regra matriz de incidência tributária do PIS

¹⁵ Pedro Anan Jr, in "PIS e COFINS - à luz da Jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais", em artigo intitulado "A Questão do Crédito de PIS e COFINS no Regime da Não Cumulatividade e a Autonomia do CARF", fls. 1486, MP Editora # destaquei
Jurisprudência do CARF, fls. 1486, MP Editora # destaquei
DocId:32262002, Assinado digitalmente em 13/02/20
13 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 01/03/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinad
o digitalmente em 26/02/2013 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS
Impresso em 04/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nos termos do II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, para fim de se aferir a não cumulatividade destas contribuições são entendidos como insumos: **“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,…”**

Passo a análise de cada item de crédito pleiteado pela Recorrente.

(a) **Aquisições de Pintos de 1 (um) dia e Vacinas Veterinárias;**

De acordo com o Termo de Relatório Fiscal, às fls. 6030, a Recorrente: *“apropriou-se de créditos básicos da não cumulatividade sobre as aquisições de pinto de um dia (notas fiscais anexadas às fls. 5158 a 5161) e vacinas veterinárias (NCM 3302.30) efetuadas de pessoas jurídicas. A Lei nº 10.925/04 definiu em seu art. 1º, incisos VII e X, que ficaram reduzidas a zero as alíquotas dos referidos insumos.”*

Em virtude do disposto no §2º, do artigo 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, a autoridade fiscal glosou os créditos aproveitados a este título. Dizem os dispositivos legais:

Leis nº 10.833/03 e 10.637/02

“(…)

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

(…)

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

Ocorre que os insumos pleiteados pela Recorrente estão sujeitos à alíquota zero, a saber:

Decreto nº 5.630 de 22 de dezembro de 2005

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

(…)

VII - vacinas para medicina veterinária, classificadas no código 3002.30 da NCM;

(…)

IX - pintos de um dia classificados no código 0105.11 da TIPI;

(…)”

serviços, designando cada um dos elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção destes últimos.”

Entende, portanto, a fiscalização que o fato de os insumos estarem sujeitos à alíquota zero impede que gerem créditos no sistema não cumulativo.

A Recorrente desenvolve em sua defesa a tese da não cumulatividade, esclarecendo que a não concessão de crédito no caso de insumos tributados à alíquota zero fere o objetivo de desoneração de todo sistema.

Discorre também sobre o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 e artigo 16 da Lei nº 11.116/2005, no sentido de que a negativa do crédito seria paradoxal em virtude destes artigos legais preverem a manutenção do crédito no caso de saídas desoneradas.

Para melhor compreensão, reproduzo os mencionados dispositivos legais, *verbis*:

Lei nº 11.033/2004

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

Lei nº 11.116/2005

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

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

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

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

Ainda, a Recorrente desenvolve a argumentação de que alíquota zero é diferente de isenção, e representa uma espécie de tributação, mesmo que seja zero.

Com razão a fiscalização. A legislação é clara ao tratar das exceções de crédito no sistema não cumulativo, no sentido de que não gera crédito *“...a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”*. A opção do legislador não foi por **excluir os insumos que não estivessem sujeitos à contribuição em si, hipótese que poderia ser**

submetida à tese de a alíquota zero sofrer uma espécie de sujeição, ainda que sem efeito econômico.

A lei fala em *não sujeição ao pagamento* e essa consequência, financeira, é gerada pela alíquota zero. Inaplicável, portanto, na espécie, a tese pretendida pela Recorrente.

Em relação à afronta ao princípio da não cumulatividade, entendo que não se aplica o raciocínio desenvolvido pela Recorrente exatamente porque para estes casos o legislador criou o crédito presumido de Pis e Cofins. Não há afronta, posto que antevendo toda a problemática que poderia ser ocasionada com os insumos não tributados, o legislador optou por criar créditos presumidos, balanceando novamente o sistema.

Melhor sorte não alcança as Leis nº 11.033/2004 e 11.116/2005. Ao meu sentir, não há nenhum paradoxo na coexistência das normas citadas com a interpretação apresentada pela fiscalização, ao contrário.

O artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, garante a manutenção do crédito, pelo vendedor, no caso de o produto vendido ser desonerado (alíquota zero, não tributado, isento). Parece-me claro que é mantida a regra do sistema não cumulativo, que consiste em considerar os insumos no caso da concessão do crédito tributário. O que importa no sistema não cumulativo, são os insumos. São estes que, se tributados, concederão o crédito base e se não tributados, gerarão crédito presumido. Todo o sistema está envolto na premissa do insumo.

Neste diapasão, ao manter o crédito em caso de saída desonerada, o legislador está confirmando a premissa: o que importa é o insumo. Se o contribuinte pagou tributo no insumo, vai ter direito ao crédito sobre o insumo, ainda que a saída seja desonerada, porque não importa o produto final. Assim, não há contraposição com a interpretação de que a entrada desonerada não é causa de crédito base, ao contrário, trata-se de uma antítese que confirma a regra.

Em vista dos fatos apresentados, nego provimento ao recurso do contribuinte quanto ao pleito de crédito básico sobre o custo com vacinas e a com a compra de pintos de 1 (um) dia.

(b) Crédito decorrente do Pagamento de Serviços de Esgoto

Conforme se depreende do Relatório da Ação Fiscal, às Fls. 6031, “O contribuinte incluiu entre “*Outras operações com direito a crédito*” (Linha 13 das Fichas 6A e 16 A do DACON) os dispêndios com água (fls. 360 a 361 e 455 a 460). Em relação à unidade Moluz, os dispêndios com água adquirida da companhia de abastecimento que integraram a base de cálculo dos créditos da não cumulatividade seriam basicamente utilizadas no processo produtivo (umedecimento do trigo antes da moagem), conforme já verificado em procedimento de fiscalização anterior. Todavia, examinando as contas mensais de água (fls. 473 a 481), verificamos que juntos com a tarifa de água é cobrada Taxa de Esgoto, que, embora seja um serviço necessário, não pode ser considerado um insumo, haja vista que não integra o produto.”

Registra-se que o contribuinte não localizou todas as contas de água do período solicitado, razão pela qual a fiscalização analisou as contas apresentadas e aplicou o percentual médio de valor aplicável à Taxa de Esgoto (45%), glosando créditos nesta proporção.

A Recorrente disserta sobre a diferença entre os sistemas cumulativos do IPI/ICMS e PIS/COFINS, bem como sobre a natureza específica do insumo deste último sistema, que estaria condicionado à **utilização** no sistema produtivo.

Concordo em gênero, número e grau com o raciocínio apresentado pela Recorrente. É exatamente esta a premissa que desenvolvi no início deste voto. Conforme esclareci preliminarmente, *“concluo que para gerar crédito de PIS e Cofins não cumulativo o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.*

A Taxa de Esgoto atende todos os pressupostos que, a meu sentir, são necessários à conceituação como insumo no sistema não cumulativo de PIS e COFINS, trata-se de serviço UTILIZADO, ainda que indiretamente na atividade do contribuinte, INDISPENSÁVEL para sua atividade e que está relacionado ao seu objeto social.

Neste particular, não é relevante o fato de que não se trata de serviço que *“integra o produto”*, porque este critério é aplicável apenas ao IPI, não às contribuições sociais. Com razão, portanto, a Recorrente no que se refere ao pleito de custo com serviço de esgoto.

(c) Crédito básico sobre Fretes de Compras que Integram o Presumido

Trata-se do crédito pleiteado pela Recorrente sobre os fretes dos insumos que estão sujeitos ao crédito presumido.

Nos termos o Relatório Fiscal das fls. 6033/6034, *verbis*:

“Como já referido, não existe previsão específica para inclusão dos fretes sobre compras na base de cálculo dos créditos da não cumulatividade. Estes dispêndios integram a base de cálculo dos créditos na condição de integrante do custo de aquisição do insumo/mercadoria. Assim, os fretes sobre compras, relativamente aos créditos da não cumulatividade, recebem o mesmo tratamento do bem adquirido.

Por exemplo, se o bem adquirido não gera direito ao crédito, o mesmo tratamento será dado ao respectivo frete. Se o bem adquirido possibilita apenas o direito ao crédito presumido sobre produtos de origem vegetal (alíquotas aplicadas sobre 35% do valor de aquisição) os fretes darão direito ao crédito presumido no mesmo percentual.

Esse é o caso dos fretes relacionados ao pelo contribuinte em sua resposta (aquisições de trigo para as unidades moageiras e de milho e de aves vivas para a unidade da avicultura). Assim, sobre estes valores é cabível apenas a apropriação de créditos à razão de 35% do valor do crédito base, em vez dos 100% adotados pelo contribuinte.”

Este entendimento foi mantido pela r. decisão recorrida, a saber:

Trecho do v. acórdão – fls. 6192

“No caso sob análise, o frete advém de aquisições milho, frango vivo e trigo, que compõem a base do crédito presumido relativo a produtos de origem animal (avicultura) e vegetal (unidades moageiras). Essas aquisições não dão direito ao chamado crédito básico, uma vez que foram adquiridos de pessoas físicas ou estão submetidas ao regime de suspensão. Entretanto, estas compras permitem o cálculo de crédito presumido no percentual de 35% das alíquotas do art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, nos termos do disposto no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004. Nesse caso, como a possibilidade de creditamento dos valores despendidos com frete só é possível por ele integrar o custo de aquisição do bem, entende-se que o cálculo desses créditos deva se dar da mesma forma como ocorre o cálculo do crédito do insumo. Portanto, correto o procedimento fiscal que permitiu apenas o crédito do valor dos fretes na aquisição de milho, frango vivo e trigo, no percentual de 35% das alíquotas do PIS e Cofins.”

A Recorrente, em sua defesa, discorre sobre o fato de que insumo e frete são dissociáveis, o que é comprovado pelo fato de, na operação de frete, o contribuinte recolher o PIS e COFINS em sua integralidade. Alega ainda que o raciocínio da fiscalização carece de fundamentação legal.

Parece-me que não há controvérsia no fato da existência de crédito no frete do insumo adquirido para utilização no processo produtivo. A questão aqui debatida refere-se ao *quantum* deste crédito.

Concordo com a fiscalização e decisão recorrida no que se refere ao entendimento de que esta espécie de frete é acrescido ao custo de aquisição do produto, *verbis*:

Trecho do acórdão recorrido – Fls. 6191

“No que toca ao frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias para revenda e de insumos para produção, não existe previsão legal específica para o cálculo de créditos da não cumulatividade.

Entretanto, há que se notar que o mesmo **integra o custo de aquisição**, consoante a boa técnica contábil e de acordo com o disposto no art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (DecretoLei nº 1.598/1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (DecretoLei nº 1.598/1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.(grifou-se)”

Todavia, **não coaduno com a conclusão apresentada de que por acrescer ao custo de produção, o cálculo do crédito com o frete deve ter a si aplicada a restrição de crédito sofrida pelo insumo que transporta.** Assim como esclarecido alhures, entendo que o crédito presumido é “presumido” porque, em vista do insumo ser não tributado, isento ou sujeito à alíquota zero, não é possível a aplicação do crédito base calculável nos termos do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

O contribuinte tem razão quando argumenta que o frete sofreu a incidência integral do PIS e da COFINS e, por isso, não pode ser comparado ao procedimento aplicável ao insumo não tributado. Não se comparam elementos distintos por absoluta impropriedade de meio e inconsistência de conclusão.

Ao meu sentir também não é possível a restrição imposta sob a fundamentação de que o custo do frete passa a ser o custo do próprio insumo. O custo do insumo é aquele representado na nota fiscal de sua compra e é sobre este número que se deve imputar as regras específicas do crédito presumido. Qualquer outra interpretação resultaria na redução do direito ao crédito do contribuinte sem o supedâneo de fundamentação legal para tanto. **Com isso, quanto à possibilidade de crédito integral no frete de insumos dou provimento ao recurso do contribuinte.**

(d) **Creditamento sobre Fretes de Produtos Prontos entre Unidades**

Este item versa sobre o frete de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente, especialmente entre as unidades de armazenamento/ distribuição/ comercialização.

Neste item a Recorrente foge à vala das alegações comuns e traz um novo argumento para o colegiado, esclarecendo que “... *trata-se de despesa de produto já produzido, portanto, um ciclo mediato de comercialização superveniente à produção do bem demandado por motivos logísticos, prático e de tempo, entre o trecho da fábrica e o estabelecimento do cliente comprador.*”

Vale ressaltar que a Recorrente já havia feito esta alegação na fiscalização, “*o contribuinte argumentou que nem todas essas operações seriam fretes de transferência. Segundo sua manifestação, parcelas destas transferências seriam referentes a vendas já consumadas cuja nota fiscal de venda teria sido emitida pela filial destinatária (que teria negociado a venda), assim que a carga chegou ao destino.(...) Solicitou-se que, na hipótese de existirem fretes que pudessem ser configurados como fretes de vendas (vendas já consumadas cuja nota fiscal de venda teria sido emitida pela filial destinatária do frete de remessa assim que a carga chegou ao destino), fosse apresentada a relação destas operações.(...) Em sua resposta, o contribuinte não apresentou qualquer ressalva quanto às quantificações da Fiscalização.*”

A Recorrente reitera as razões em sua impugnação e traz a notas fiscais para comprovar o alegado. A DRJ constata a veracidade do procedimento da Recorrente mas, ainda assim, entende que não é caso de equiparação ao custo (ou inclusão do custo) no transporte de venda, cuja concessão está prevista legalmente, a saber:

Trecho do v. acórdão - Fls. 6192

“O art. 3º, inciso IX¹⁹, da Lei nº 10.833/2002, anteriormente transcrito, prevê a hipótese de calcular créditos sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. No caso, a empresa alega transportar a mercadoria para outra unidade da empresa simplesmente para entregar ao destinatário final, apesar do protesto da empresa, entende-se que o frete passível de creditamento é somente aquele destinado à entrega direta aos clientes. Na impugnação, inclusive, a empresa apresenta planilha relacionando as notas de remessa para as diversas filiais (Santarém, Manaus, Maceió entre outras) com as notas fiscais de venda emitidas pela filial.

Com efeito, as planilhas, mesmo que por amostragem, oferecem uma idéia da integração entre as unidades produtivas e a comercialização dos produtos. Para os casos em questão, demonstram que os produtos são remetidos às filiais e, na seqüência, são vendidos pela filial (por vezes no mesmo dia, por vezes após dias ou semanas).” – destaquei.

Inicialmente devo registrar meu posicionamento no sentido da impossibilidade de crédito no caso de frete entre estabelecimentos da empresa. Esta interpretação encontra supedâneo no próprio artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que definem que o insumo deverá estar vinculado à produção.

Neste sentido, entendo que falta a este insumo um dos três requisitos que considero indispensáveis para a concessão do crédito, que determina que o insumo deve: **ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte em sua produção.**

Todavia, mister admitir que não é esta a hipótese dos autos. A Recorrente não pleiteia o crédito em razão deste frete estar incluído em sua fase de “produção”. O crédito aqui requerido, o é com base no entendimento de que em verdade refere-se à operação de frete de venda de produto.

In casu, concordo com o contribuinte. A meu ver, a própria fiscalização teria concedido o crédito se a Recorrente tivesse comprovado no momento da auditoria, o que comprovou apenas em seu recurso de impugnação, que se tratava de “vendas já consumadas cuja nota fiscal de venda teria sido emitida pela filial destinatária do frete de remessa assim que a carga chegou ao destino”.

Essa “**idéia da integração entre as unidades produtivas e a comercialização dos produtos**” mencionada pela decisão recorrida que “**demonstram que os produtos são remetidos às filiais e, na seqüência, são vendidos pela filial (por vezes no mesmo dia, por vezes após dias ou semanas)**” em meu entender fazem a prova pretendida pela Recorrente, e que são efetivamente despesas de fretes de venda.

Todavia, para que incida o dispositivo legal, é ainda necessário verificar se o ônus foi do vendedor. De acordo com o próprio recurso da Recorrente, “... as vendas são feitas no regime CIF, suportando a Recorrente ao pagamento do frete, o qual é repassado no preço do produto vendido, configurando, sem dúvida, **frete sobre vendas pago pelo vendedor**

¹⁹ Lei nº 10.833/03 - Artigo 3º -

"(...)

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

Autenticado em 12/02/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 13/02/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 01/03/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/02/2013 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Impresso em 04/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(Recorrente), em nada diferindo do frete sobre vendas em relação ao qual a legislação admite o crédito do PIS e COFINS.”²⁰

Entendo que se o frete foi efetivamente pago pelo vendedor, é possível o crédito pleiteado, uma vez que vinculado à operação de venda. Desta forma, com razão a Recorrente.

(e) **Crédito Base sobre Doação/ Dação**

Trata-se de crédito aproveitado com base em insumo recebido na forma de “dação em pagamento”. Assim com esclarece a Recorrente, ocorreu a prestação de serviços à empresa Vitarella que pagou os serviços com parte do produto moído, farelo de trigo. Nestes termos esclarece a v. decisão recorrida, *verbis*:

Fls. 6193/6194

“As questões de fato não são objeto de controvérsia neste ponto. A empresa Moinhos Cruzeiro do Sul prestou serviço de industrialização por encomenda para Indústria de Alimentos Bom Gosto Vitarella, procedendo à moagem do trigo recebido e obtendo farinha e farelo. O farelo ficava na empresa como pagamento da operação, tendo como contrapartida a nota fiscal (NF) de doação emitida pela Vitarella (Nota na fl. 5125 – datada de fevereiro de 2007). O farelo é vendido pela Moinhos Cruzeiro, incidindo PIS e Cofins na venda. Sobre a nota emitida por Vitarella, a impugnante apurou créditos de PIS e Cofins.

A impugnante entende tratar-se de regular aquisição de mercadoria, nada significando o termo “dação em pagamento”, de livre iniciativa da emitente. Entende que a empresa Vitarella apurou PIS e Cofins na operação, tendo inclusive feito constar da NF a expressão “venda direta”, no campo “dados adicionais”. Assim, teria dado quitação à NF de prestação de serviço emitida por Moinhos Cruzeiro. Dessa forma, tributou o valor, informando que anexou a NF nº 324598 como comprovação.” - destaquei

A v.decisão recorrida entendeu que a alegação da Recorrente não restou comprovada: *“Com relação à nota fiscal de prestação de serviço alegada, destaque-se que não foi possível identificá-la nos autos. Na impugnação, foram juntadas as NF’s das fls. 6127 – 6165, mas não a indicada pela empresa, correspondente a prestação de serviço da impugnante para Bom Gosto – Vitarella. Assim, não foi possível identificar a dupla incidência indicada pela empresa na prestação de serviço e na glosa do pagamento pelo serviço, realizado em farelo. Desse modo, não há elementos para alterar o lançamento.”*

Em virtude de não ter localizado as notas, os julgadores administrativos de primeira instância entenderam que houve efetivamente uma doação, a qual, por definição, não está sujeita a carga tributária, razão pela qual o insumo não poderia ser utilizado para fim de crédito.

A Recorrente, traz nas razões do Recurso Voluntário as Notas Fiscais mencionadas e pleiteia o reconhecimento do crédito do mencionado insumo que teria sido utilizado em sua produção.

Parece-me estar com razão a Recorrente. Dos documentos trazidos em memorial – as notas fiscais anexadas aos autos estavam ilegíveis – percebo que, apesar de o insumo ter sido “comprado” pela Recorrente pela moeda da “prestação de serviços”, fato é que a vendedora emitiu nota fiscal de venda (NF 559890), com a indicação do valor do insumo vendido. Desta forma, mister concluir que o insumo não está dentre as exceções legais de aproveitamento do crédito, as quais estão consubstanciadas na condição de o insumo ser não tributado.

Importa registrar que a prestação de serviços também foi registrada por meio de notas fiscais. Neste sentido, a troca de notas fiscais permite à fiscalização a identificação e tributação da operação em todas as suas etapas: **(i)** prestação de serviços, que significa receita tributável para a Recorrente e **(ii)** venda de mercadoria, que significa receita tributável para a tomadora do serviço e vendedora da mercadoria.

Por estas considerações, entendo estar com razão a Recorrente.

(f) Crédito Base sobre Serviços relacionados à Importação de Trigo

Conforme anotado no Termo de Relatório Fiscal (fls. 6039), “*O contribuinte informou no DACON, nas linhas referentes aos créditos básicos sobre a aquisição de insumos, material de embalagem e bens para revenda, valores de serviços relativos a procedimentos portuários, despacho aduaneiro, descarga, recepção e armazenagem de trigo adquirido pelas unidades Trigobel, Montrigo, Mopesa e Moluz (Rio), conforme se verifica nos respectivos DPC fornecedores.*”

De acordo com o agente fiscal, o crédito para insumos importados está previsto no §3º, do artigo 15 da Lei nº 10.865/04, a qual define que a base de cálculo do crédito não é o mesmo que o definido para os insumos no mercado nacional (custo de aquisição, que inclui frete interno e parcelas acessórias), mas o valor aduaneiro acrescido do IPI, quando este for incluído no custo da aquisição. Vejamos o texto legal:

Lei nº 10.865/05:

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos 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 21/11/2005)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

(...)"

Ao interpretar o dispositivo legal mencionado, a autoridade administrativa entendeu por bem conceder crédito *"...apenas sobre as compras (e parcelas acessórias) que sofreram a incidência de PIS/PASEP-Importação e Cofins-Importação. Logo, os custos de transporte e seguro, descargas, proteção de aquaviário, supervisão de embarque e reembarque, os gastos associados a transporte e armazenagem incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos acima, bem como as despesas com assessoria no despacho, por não terem integrado a base de cálculo da contribuição vinculada à importação, não dão direito a créditos do PIS/PASEP e da Cofins por falta de disposição legal."*²¹

No decorrer dos autos torna-se incontroverso o conceito de que os insumos pleiteado não compõe o valor aduaneiro, bem como a vinculação dos serviços tomados pela Recorrente e a importação dos insumos.

Nos termos da decisão ora guerreada, fls. 6194, *verbis*:

"Neste ponto, reproduz-se novamente a discussão relacionada aos bens e serviços passíveis de creditamento e ao conceito de insumo, bem como quanto a alegada violação pela legislação com relação ao princípio da não cumulatividade. A empresa concorda que os serviços glosados não fazem parte do valor aduaneiro, sendo que o PIS e Cofins importação já foram abatidos no item próprio do Dacon. O Relatório Fiscal e os documentos que o acompanham demonstram a vinculação dos itens glosados com as importação de trigo, sendo as atividades

descritas como armazenagem e recepção de trigo argentino, mão de obra avulsa aplicada, despacho aduaneiro, entre outras.” - destaquei

A decisão ora recorrida manteve a negativa dos créditos com fundamento na aplicação do § 3º do artigo 15 da Lei 10.865/05²² e considerando que, mesmo na hipótese de se aplicar o dispositivo genérico de crédito previsto no artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, por meio da análise isolada de cada item requerido, não seria possível a concessão do crédito, por ausência de dispositivo legal que permitisse a concessão destes créditos para insumos importados²³.

Discordo da interpretação conferida pela fiscalização e julgadores administrativos de primeira instância. É certo que o crédito decorrente do insumo importado está delimitado pelo conceito definido pelo mencionado artigo 15 da Lei nº 10.865/05, todavia esta restrição não alcança os demais valores de insumos pleiteados pela Recorrente. Neste diapasão correto o contribuinte quando alega que este entendimento “*confunde créditos decorrentes dos gastos com bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos produtos destinados à venda pela Recorrente, com base de cálculo e créditos originados de importação.*”

Ao meu sentir, o dispositivo legal apenas têm importância para os demais insumos pleiteados para fim de tornar indiscutível que devem ser considerados, porque o insumo importado é legalmente aceito. Assim, o custo decorrente desta importação, a meu ver, passa a ser admitido e considerado como qualquer outro insumo, devendo-se para tanto considerar os dispositivos genéricos previstos no artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, como se nacionais fossem, sem qualquer espécie de restrição.

In casu, conforme registrado pela Recorrente, os créditos pleiteados são preponderantemente: “*armazenagem de trigo, descarga e transporte do trigo ao porto-moinho, custos que compõe gastos com mercadoria já desembaraçada e nacionalizada...*”

Portanto, aqui se discute a aplicação e restrição do inciso IX da Lei nº 10.833/03, que assim determina:

Lei nº 10.833/03

²² Decisão DRJ - Fls. 6194:

“Com efeito, os gastos com desembaraço aduaneiro e outros relacionados neste item do relatório fiscal fazem parte do custo do bem importado (por força do art. 289, § 2º, do Decreto nº 3.000/99, Regulamento do Imposto de Renda RIR/ 1999, e das normas contábeis), e, em relação ao custo de aquisição de bem importado, é patente que, na forma do art. 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, não há direito a crédito.

Dispêndios concernentes à importação de bens só podem gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do art. 15, incisos I e II, e §§ 1º e 3º, da Lei nº 10.865/04, ou seja, quando tenham se sujeitado ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep Importação e da Cofins Importação:

(...)”

²³ Decisão DRJ - Fls. 1695:

“Ademais, ainda que se considerasse isoladamente tais gastos (como não integrantes do custo de aquisição do bem – insumo afastando-se, assim, a vedação do inciso I do § 3º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), não haveria dispositivo legal que autorizasse a tomada de crédito das contribuições – antes de tudo, esses serviços não constituem insumos, conforme definição antecedentemente reproduzida.

Portanto, na legislação vigente, não há previsão para o creditamento dos gastos relacionados ao trigo importado após o desembaraço aduaneiro. No caso da importação, o crédito será calculado sobre a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo do PIS Importação e da Cofins Importação, já abatido no Dacon, inexistindo previsão legal para o creditamento defendido pela empresa. Quanto a este item, portanto, deve ser mantido o lançamento.”

“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.”*

É o conceito de “armazenagem” que importa neste tópico. Imperioso ressaltar que a legislação, aqui, não traz qualquer referência ao crédito estar restrito à armazenagem de insumos nacionais, assim como não limita o aproveitamento deste custo no caso de insumos importados. Inaplicável, assim, restrição com este fundamento.

Analisemos o conceito de armazenagem em si. Parece-me evidente que quando o legislador se refere a armazenagem não está entendendo apenas como passível de crédito o armazém. Isto porque se fosse este o caso, a disposição expressa seria despicienda, uma vez que consta item expresso para o aproveitamento de aluguel de bens imóveis²⁴.

Claro está portanto, por conclusão lógica, que o dispositivo legal que se refere a despesas com “armazém” engloba mais do que o simples imóvel onde se armazena os produtos. Acrescido a este fato, é preciso considerar que para que seja possível a armazenagem de produtos é preciso que eles cheguem até os armazéns, logo é preciso que eles sejam transportados de alguma forma, descarregados deste meio de transporte guardados no armazém. A meu ver é indissociável, do conceito de custo com armazenagem o gasto incorrido com descarga e transporte.

Neste sentido – de extensão do conceito de armazenagem - já votei anteriormente, acompanhando o ilustre relator Alexandre Gomes, que ao analisar o processo nº 11686.000405/2008-68 proferiu com extrema clareza este mesmo posicionamento, a saber:

“Já no tocante as despesas de monitoramento e taxas de risco, a Recorrente assim as conceituou:

Imperioso neste momento, tratar do serviço de monitoramento que ocorre no armazém localizado dentro do porto. Ao chegar na área portuária, a mercadoria é depositada nas câmaras frigoríficas localizadas no interior dos armazéns.

Antes de proceder o transporte da mercadoria para dentro do navio, o produto é transferido para containeres refrigerados.

(...)

Quanto à taxa de risco, trata-se de serviço que se encontra também vinculado à armazenagem, pois, o pagamento efetuado pela Recorrente se refere a um "seguro" que é exigido para o caso extremo de perda ou roubo da mercadoria ou ainda o seu perecimento enquanto esta estiver armazenada dentro do armazém.

²⁴ Lei 10.833/03 - Lei 10.637/02

Como se depreende da leitura dos conceitos acima transcritos, as glosas de despesas analisadas e expressamente impugnadas dizem respeito a despesas incorridas na fase de armazenamento e transporte para a exportação das mercadorias produzidas pela Recorrente.

O art. 3 das Lei 10.637/02 e 10.833/03 expressamente permitiu o creditamento das despesas relacionadas ao armazenamento de mercadorias e do frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Em relação ao ônus não há lide, uma vez que indubitoso que este recaiu sobre a Recorrente.

A celeuma instaura exige que se é decida sobre qual a amplitude que se pode conferir a determinação que autoriza o creditamento das despesas de armazenagens de mercadorias nas operações de venda.

Tem-se de defendido exaustivamente que somente seria possível o creditamento de despesas relacionadas ao processo produtivo. E os argumentos são os mais diversos.

Contudo, a própria legislação tratou de conferir algumas exceções como no caso do armazenamento de mercadorias para a venda, que inquestionavelmente não esta relacionado diretamente a produção da mercadoria.

Diante deste impasse, deve o interprete procurar identificar na norma sob análise qual a seu melhor enquadramento, e no caso sob análise a intenção do legislador ordinário era, sem sombra de dúvida, garantir a maior desoneração possível da cadeia produtiva permitindo maior incidência tributária.

Diante deste contexto me parece correto afirmar que todas as despesas relacionadas a armazenagem dos produtos destinados a venda podem gerar direito a crédito, motivo pelo qual reconheço tal possibilidade em relação aos serviços de capatazia, movimentação de carga e descarga e os serviços de monitoramente das mercadorias..

Já em relação as despesas de taxa de risco, que segundo a Recorrente se enquadra na categoria de seguro, entendo que não há direito ao crédito posto que sua essencialidade, no ponto de vista deste relator, bem como sua relação com a armazenagem dos produtos é bastante relativa.” - destaquei

Ante o exposto, dirirjo do posicionamento defendido pela decisão atacada no que se refere à possibilidade de creditamento do custo de despesas com armazenagem.

(g) Crédito básico sobre Aquisições de Embalagens Não Comprovadas

De acordo com a decisão ora recorrida, Fls. 1695, a saber:

“A fiscalização apurou divergência na unidade Trigobel entre o valor das aquisições de embalagens informados no Dacon e o

seu valor no Demonstrativo de PIS e Cofins (DPC Entrada), que se mostrou coerente com os arquivos de notas fiscais entregues. A empresa indica ter se tratado apenas de equívoco de classificação incorreta, não tendo alterado o resultado final. Explica que o total do item "Aquisições para Industrialização" da planilha, exceto o valor do trigo, foi imputado na linha do Dacon correspondente a Embalagens, e não na linha correta de "Bens e Serviços p/ Produção/Com de PT no País". Para comprovação, elabora planilha na qual inclui os valores constantes do DPC no item próprio (são os itens de compra de material para industrialização: "Power Bake", "Bicarbonato de Sódio", "Pirofosfato" etc.).

Na planilha, das glosas totais da base de cálculo do crédito referentes ao item, de R\$ 883.444,88, restaria comprovado R\$ 767.299,73. Quanto a diferença, informa apenas que no cômputo total do Demonstrativo não se verifica diferença, não tendo sido possível precisar a identificação do saldo até o prazo da impugnação."

A decisão recorrida entendeu por bem manter a negativa de crédito por entender que não restou comprovada a alegação da Recorrente de que houve erro de preenchimento da DACON.

Mantenho a decisão de primeira instância. Em seu recurso voluntário a Recorrente continua alegando em seu favor o erro de informação do sistema de apuração de créditos, todavia não trouxe documentos comprovando suas alegações e os erros "evidentes" que indica, como o que estaria localizado às fls. 595, referente à fevereiro/2007, no valor de R\$60.090,41, que corresponderiam aos "demais insumos utilizados na produção" simplesmente não foram localizados. Impossível, portanto, alterar o resultado pela apresentação da Recorrente de meros argumentos.

(h) Créditos sobre Fretes de Exportação

De acordo com a informação contida nos autos, estes valores foram considerados como tendo sido descontados indevidamente por mostrarem-se efetivamente relacionados a logística da operação de exportação, intermediários entre a fiscalizada e o transportador.

Todavia não é apenas isso. Restou comprovado nos autos que os efetivos prestadores de serviço não estão domiciliados no Brasil, mas que possuíam representantes no país²⁵. Por entender que foram contratadas empresas domiciliadas no exterior, a decisão recorrida aplicou as restrições contidas no §§ 2º e 3º do artigo 3º²⁶ das mencionadas Leis nº

²⁵ Trecho do acórdão recorrido - Fls. 6.196

"A empresa descontou créditos sobre fretes marítimos relacionados ao produto exportado. A apuração da fiscalização constatou que os valores apresentados se referem, efetivamente, a despesas pagas para as empresas que agenciaram a operação. O efetivo transporte teria sido prestado por armadores domiciliados no exterior. Mesmo que fossem considerados como frete, não faria jus ao crédito pela operação ser isenta da contribuição. A empresa contesta, apresentando pagamentos efetuados no Brasil para empresas brasileiras, indicando que os agentes que foram objeto da circularização têm objetivo de eximir-se do tributo."

10.637/02 e 10.833/03, que impedem o crédito quando “os insumos não são tributados”, quando os serviços são adquiridos de pessoa jurídica não domiciliada no país ou quando o pagamento é creditado a pessoa jurídica não domiciliada no Brasil.

A Recorrente defende-se dizendo que se trata de fretes pagos à pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, indicando para corroborar suas alegações documentos trazidos em sua impugnação. Ainda, diz que é irrelevante que o pagamento do transporte seja realizado através de nota de débito, pois a lei não determina algum modo específico e que as informações dos agentes que responderam às cartas de circularização (fls. 5889/5949) denotam um evidente propósito de se eximirem do pagamento da tributação incidente sobre sua operação.

Pois bem. Evidente a peculiaridade do caso ora analisado. Aqui não se discute se o frete é ou não de venda, ou ainda se a exportação se equipara à venda. A questão sob análise refere-se a conceitos totalmente distintos. A meu ver são três os pontos aqui discutidos: **(i)** se o fato de a receita do serviço contratado não ser tributada é relevante para considerar o gasto com o frete como crédito; **(ii)** se os serviços de frete foram adquiridos de pessoa jurídica não domiciliada no país e **(iii)** se o pagamento foi creditado a pessoa jurídica não domiciliada no Brasil.

Em relação ao primeiro item indicado, entendo ser absolutamente irrelevante para o cômputo do crédito, a tributação ou não da receita do serviço contratado pela Recorrente. Conforme dito alhures, a lei é clara ao considerar para o crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo e o que importa para a lei é se o insumo é tributado. O artigo 17 da Lei 11.033/04 é cristalino ao garantir o crédito no sistema não cumulativo de PIS e COFINS no caso de o produto (portanto a saída) ser desonerado. Aqui chegamos ao primeiro ponto, a lei não faz referência às despesas serem ou não tributadas, apenas a insumo, logo, nem que fosse só por isso, a restrição em tela não poderia ser realizada. Ademais, ainda que se admitisse a restrição aplicada pela fiscalização, haveria de se considerar que a aplicação da analogia de não tributação da receita do serviço contratado significaria um paralelo com a saída do produto não tributada e este fato, como determinado pelo artigo 17 da Lei nº 11.033/04, não impediria a manutenção do crédito. Desta forma, o item **(i)** supra mencionado, a meu sentir, não é requisito para a restrição do crédito por parte da Recorrente.

No que se refere ao item **(ii)**, “*se os serviços de frete foram adquiridos de pessoa jurídica não domiciliada no país*” e ao item **(iii)** “*se o pagamento foi creditado a pessoa jurídica não domiciliada no Brasil*”, necessárias algumas considerações.

Inicialmente vale esclarecer que esta questão de frete de exportação é regrado pela **Instrução Normativa RFB nº 800**, de 27 de dezembro de 2007²⁷, a qual: “*Dispõe sobre o*

Artigo 3º -

(...)

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

(...)

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

§ 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;

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

Autenticado em 27/03/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 13/02/20

13 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 01/03/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinad

o digitalmente em 26/02/2013 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Impresso em 04/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

controle aduaneiro informatizado da movimentação de embarcações, cargas e unidades de carga nos portos alfandegados.”

Em relação ao procedimento aplicável ao frete de exportação, ambas as alegações (Receita Federal e Contribuinte) são verdadeiras. A prestação de serviço de transporte internacional, realizado por navios, é sim realizado por pessoas jurídica domiciliadas no exterior, e a explicação para este fato é simples: **o Brasil não possui armadores, logo, é impossível outra opção**, todos os navios que operam em nossa costa são de outros países.

Logo, a premissa da fiscalização está correta: o serviço em si, de transporte de cargas, é efetivamente realizado por empresas estrangeiras, o que estas pessoas jurídicas possuem no Brasil são representantes, agenciadores que fazem a reserva e organização do espaço no navio, consolidam e desconsolidam (carregam e descarregam) as mercadorias no navio.

Todavia, este simples fato não é suficiente para a conclusão alcançada pela fiscalização, isto porque nos termos da mencionada IN/SRF nº 800/07, uma das pessoas equiparadas ao transportador é justamente este agenciador marítimo, a saber:

“Art. 2º Para os efeitos desta Instrução Normativa define-se como:

I - unitização de carga, o acondicionamento de diversos volumes em uma única unidade de carga;

II - consolidação de carga, o acobertamento de um ou mais conhecimentos de carga para transporte sob um único conhecimento genérico, envolvendo ou não a unitização da carga;

III - navegação de longo curso, aquela realizada entre portos brasileiros e portos marítimos, fluviais ou lacustres estrangeiros;

IV - armador, a pessoa física ou jurídica que, em seu nome ou sob sua responsabilidade, apresta a embarcação para sua utilização no serviço de transporte;

V - transportador, a pessoa jurídica que presta serviços de transporte e emite conhecimento de carga;

(...)

§ 1º Para os fins de que trata esta Instrução Normativa:

(...)

IV - o transportador classifica-se em:

a) empresa de navegação operadora, quando se tratar do armador da embarcação;

b) empresa de navegação parceira, quando o transportador não for o operador da embarcação;

c) consolidador, tratando-se de transportador não enquadrado nas alíneas "a" e "b", responsável pela consolidação da carga na origem;

d) desconsolidador, no caso de transportador não enquadrado nas alíneas "a" e "b", responsável pela desconsolidação da carga no destino; e

e) agente de carga, quando se tratar de consolidador ou desconsolidador nacional;

(...)” – destaquei.

Desta forma, uma vez que **a Receita Federal considera como transportador o próprio agenciador**, o simples fato de o serviço ser efetivamente prestado por navios estrangeiros não impede o aproveitamento do crédito, pois estando o agenciador estabelecido no Brasil, se o contrato for firmado e o pagamento for realizado para esta pessoa jurídica sediada no Brasil, haveria a possibilidade do crédito. Entretanto, estas condições deveriam estar comprovadas nos autos.

Assim, ao meu sentir, haja vista que o agenciador – que é empresa brasileira – equipara-se ao transportador por determinação da própria Receita Federal, está atendida a necessidade imposta pelo inciso I do §3º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. Todavia, ainda seria necessário comprovar que o contrato – e o pagamento – foram realizados com/para esta empresa.

Consta do processo a circularização realizada pelo Fisco entre os agenciadores para saber a característica do serviço prestado (Fls. 5889/5949), sendo que as respostas são uníssonas ao esclarecer que foram contratados pela Recorrente nos termos da IN 800/2007, *verbis*:

“Art. 4º A empresa de navegação é representada no País por agência de navegação, também denominada agência marítima.

§ 1º Entende-se por agência de navegação a pessoa jurídica nacional que represente a empresa de navegação em um ou mais portos no País.

§ 2º A representação é obrigatória para o transportador estrangeiro.

§ 3º Um transportador poderá ser representado por mais de uma agência de navegação, a qual poderá representar mais de um transportador.”

As informações obtidas dos agenciadores podem ser da seguinte forma resumidas:

EMPRESA	FOLHAS	INFORMAÇÕES
MSC Mediterranean do Brasil	5893/5894	- vínculo de agenciador - recibos de recebimento de valores da Recorrente às fls. 6158/6165
Maersk Line	5899/5901	- vínculo de agenciador de empresa

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

Autenticado digitalmente em 13/02/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 13/02/20

13 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 01/03/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinad

o digitalmente em 26/02/2013 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Impresso em 04/03/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

		Dinamarquesa
CMA / CGM	5904/5920	- vínculo de agenciador exclusivo da empresa CMA/CGM
CSAV Group Agencies	5925/5928	- vínculo de agenciador exclusivo da empresa Cid Sud Vapores S.A . – Chilena - registra expressamente que os contratos são feitos diretamente com o armador chileno, sem a participação do Agente.
Cia Libra de Navegação	5933/5936	- vínculo de agenciador exclusivo, da empresa Cid Sud Vapores S.A . – Chilena - registra expressamente que os contratos são feitos diretamente com o armador chileno, sem a participação do Agente.
CCS – Central Cargo Ship	5945/5947	- organização logística de transporte de cargas (operador de transporte multimodal), no caso foi contratada para buscar a transportadora que melhor atendesse seus interesses comerciais e econômicos. - junta conhecimento de transporte que tem força de escritura pública; - a empresa cobrou da Recorrente o valor de seus serviços de logística internacional, e repassou para a transportadora o valor do frete junto com outras despesas.

Das informações prestadas é possível constatar que apenas o último contratado (CCS – Central Cargo Ship), em virtude do objeto de seu contrato, não traz dúvida quanto à contratação de empresa brasileira e recebimento do serviço por empresa no Brasil. *In casu*, ocorreu a subcontratação de empresa estrangeira, sendo que a Recorrente contratou a CCS, a qual, a meu ver, deve ter recebido e tributado todo o valor faturado posto que se trata de receita recebida.

Todavia, todos os demais casos necessitariam de comprovação tanto da contratação quanto do valor pago. As únicas provas trazidas aos autos pela Recorrente encontram-se às fls. 6158/6165, anexadas à Impugnação. Com estas provas a Recorrente comprova a realização do pagamento do frete internacional ao agenciador brasileiro da empresa MSC Mediterranean do Brasil. Logo, apenas nestes casos comprovados, em relação aos pagamentos trazidos à colação, que concluo pela possibilidade de crédito.

Os demais casos, por prescindirem de provas, não podem ser contemplados pelo crédito. Inclusive, alguns agenciadores (CSAV Group Agencies e Cia Libra de

Navegação) são expressos ao esclarecer que “...os contratos são celebrados diretamente entre o embarcador da carga (in casu a Moinhos Cruzeiro do Sul) e armador chileno, dele não participando o agente armador”.

É este o pressuposto que deve ser utilizado, em razão do serviço ser efetivamente prestado por empresa não domiciliada no Brasil; de não ter sido realizada contraprova pela Recorrente e de tratar-se de compensação de crédito, onde a prova é do contribuinte que pretende utilizar o crédito.

Ante o exposto, concedo apenas o crédito referente às comprovações realizadas às fls. 6158/6165 e em relação aos fretes pagos para a empresa CCS – Central Cargo Ship.

(i) **Créditos Integrais sobre Compras de Milho e Trigo com Suspensão**

As questões aqui em discussão referem-se à situações específicas ocorridas com a Recorrente.

A primeira delas refere-se ao fato de as notas fiscais objeto do crédito integral ora contestado não estarem com o registro da informação do fornecedor de tributação suspensa. Isto é, não se discute aqui se os insumos adquiridos se sujeitam à regra da suspensão, o que resta comprovado pela classificação fiscal do insumo (milho – posição 1005 TIPI e trigo – 1001 TIPI) e pela resposta da circularização realizada com os fornecedores. O assunto em discussão consubstancia-se na **possibilidade de eximir a Recorrente por ter se aproveitado do crédito integral em virtude de o fornecedor ter descumprido a obrigação acessória de informar a suspensão do PIS e COFINS.**

A Recorrente traz em seu favor a argumentação de que a obrigação era do fornecedor, sendo que o crédito base só estaria obstado nesta hipótese, cita em seu favor a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal – IN/SRF – 660/2006, artigo 2º, §2º, que seria de aplicação obrigatória, a saber:

IN/SRF – 660/2006

“Art.2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

I - de produtos in natura de origem vegetal, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos códigos:

a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;

b) 12.01 e 18.01;

II - de leite in natura;

III - de produto in natura de origem vegetal destinado à elaboração de mercadorias classificadas no código 22.04, da NCM; e

IV - de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inciso I do art. 5º.

§1º Para a aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º

§2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente."
destaquei

A desobediência do dispositivo supracitado, no entender da Recorrente, eximiria seu procedimento. Defende que "...o ato normativo não confere nenhuma outra alternativa...", "...se assim não fosse, qual a razão para que o Fisco (SRFB) determinasse essa condição no ato normativo?" e traz para justificar seu entendimento as Soluções de Consulta nº 25 e 50/2008 SRRF 10ª/Disit e 249/2009 da SRRF/9ª Região Fiscal.

Com razão a fiscalização. O crédito é concedido e restringido pela lei, as instruções normativas tem apenas a função de complementar e até mesmo tornar efetiva a aplicação das regras legais, sem mencionar os sistemas de controle da própria administração pública.

Outro entendimento significaria conceber a possibilidade de Instrução Normativa restringir/ampliar a aplicação dos termos da Lei. Isto porque, neste raciocínio, a IN SRF 660/06 alteraria o direito ao crédito bem como a natureza do crédito aplicável ao insumo, e a mera ausência de registro de "suspensão" seria suficiente para permitir a utilização pelo contribuinte de crédito base, não presumido. Impossível tal interpretação, as normas complementares não tem este condão e é exatamente isso que é a IN 660, uma norma complementar, espécie jurídica de caráter secundário cuja normatividade está diretamente subordinada à lei.

Esta função complementar das instruções normativas no sistema tributário está previsto no próprio Código Tributário Nacional - CTN - artigo 96, combinado com o inciso I, do artigo 100, a saber:

"Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes..

...

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas" (destaquei)

É indiscutível que a Lei determina, expressamente, a função das Instruções Normativas como normas complementares do ordenamento jurídico, devendo ser desta forma consideradas. E, se a Instrução Normativa é norma complementar, significa que não pode inovar o ordenamento jurídico, menos ainda alterar a natureza do crédito aplicável a referido insumo.

O crédito é concedido pela Lei e vinculado ao insumo, e as obrigações acessórias neste caso existem, a meu ver, apenas para o controle dos contribuintes envolvidos e da própria fiscalização. Desta forma, correta a fiscalização ao realizar a glosa do crédito básico, definindo o aproveitamento como sendo crédito presumido, em vista da suspensão dos tributos.

Há ainda uma segunda situação a ser analisada, relativa à compra específica da fornecedora Cooperativa Triticola Regional Santo Ângelo Ltda (CNPJ 96.203.302/0001-36).

Em procedimento de circularização junto ao fornecedor a fiscalização foi informada que se trata de venda de 9.000 toneladas de trigo padronizado por R\$766,00/tonelada, mediante contrato de compra e venda nº 34.315 (fls. 5872 a 5878). Este insumo, pela sua natureza, confere direito à crédito percentual presumido, não crédito básico integral.

Todavia, a fiscalização não obteve êxito em formar, na contabilidade da Recorrente, a contrapartida do trigo adquirido. Localizou a fatura nº 236.439 relativa a 4.350,673 toneladas no valor de R\$ 766,00/ton. e a fatura 263.440, referentes a 4.000 toneladas no valor R\$ 483,87/ton., valor portanto menor do que o pactuado (R\$ 766,00 – R\$483,87 = R\$ 282,13/ton.), sendo que a diferença para as 4.000/ton. é de R\$ 1.128.520,00. Na seqüência, a fiscalização localizou a fatura nº 114, sobre a prestação de serviços de padronização no valor de R\$ 1.154.520,00, sendo que as três notas fiscais foram emitidas na mesma data: R\$ 07/11/07.

A Recorrente contabilizou crédito presumido sobre as faturas nº 236439 e 236440 e crédito básico integral sobre a fatura nº 114. Ao concluir a fiscalização o agente desconsiderou o registro de prestação de serviço, uma vez que o trigo foi vendido já pasteurizado e considerou este custo como parte da operação descrita no contrato de compra e venda nº 34.315.

Em sua defesa a Recorrente diz que o Fisco não tem elementos para desconsiderar a operação da forma como foi realizada e que não tem sentido pressupor que a empresa estaria fazendo simulação.

Fato é que a Recorrente não apresentou argumentos sólidos em sua defesa, não trouxe aos autos qualquer documento que justificasse a rescisão ou retificação do contrato de compra e venda nº 34.315 (o que poderia esclarecer a alteração de quantidade e/ou a mudança de preço/qualidade do trigo vendido); também não apresentou a nota fiscal faltante para que fosse completada a operação descrita no contrato de compra; assim como não justificou a razão do preço do trigo vendido por intermédio da nota fiscal 263.440 estar abaixo do valor pactuado no mesmo contrato 34.315 (R\$ 766,00).

Por outro giro a fiscalização trouxe a coincidência de datas, quantidades, registros, a declaração do fornecedor em procedimento de circularização. Com razão a fiscalização que realizou minucioso trabalho de investigação para descobrir os fatos verdadeiramente incorridos a despeito do aspecto formal das notas fiscais apresentadas pela Recorrente como justificativa para os créditos tomados.

(II) CRÉDITO PRESUMIDO LEI Nº 10.925/04

Neste item, é preciso analisar os critérios do crédito presumido trazido pela Lei n 10.925/04, em seu artigo 8º, que da seguinte forma versa:

Lei nº 10.925/2004

“Art. 8º - As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03,

03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido**, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física**. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide art. 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) (Vide art. 57 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010)

§ 1º O disposto no **caput** deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005);

*II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite **in natura**; e*

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o §1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de

dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Renumerado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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

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

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

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

§ 6º Para os efeitos do **caput** deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004); (Vide Medida Provisória nº 545, 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 23 de março de 2012)

§ 7º O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004). (Vide Medida Provisória nº 545, 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 23 de março de 2012)

§ 8º (Vide Medida Provisória nº 552, de 1º de dezembro de 2011)

§ 9º (Vide Medida Provisória nº 556, de 23 de dezembro de 2011)” - destaquei

Em resumo, a fiscalização entende que a Recorrente encontra-se na regra geral, que permite crédito na grandeza de 35% (incisos II ou III, dependendo do mês do ano de 2007) enquanto a Recorrente interpreta que tem direito a 60% de crédito, conforme garante o inciso “I” supra citado.

Neste sentido registra a r. decisão recorrida, às fls. 6183/6184, *verbis*:

“A auditoria fiscal realizada alterou o percentual aplicado pela empresa para o cálculo do crédito presumido, de 60% para 35%, glosando a diferença. As aquisições incluídas pela empresa na apuração deste crédito referem-se a pintos de 1 dia, frango vivo e milho. Defende a interessada, inicialmente, que o percentual correto seria de 60%, por entender que todos esses bens são usados exclusivamente para obter frango abatido, sujeito ao percentual de 60%.”

Vê-se claramente que o ponto da discórdia aqui é a interpretação dos incisos “I” e “II/III”. A Recorrente entende que ao mencionar que o crédito será concedido “60%...para os produtos de origem animal classificados” e “35% ... para os demais produtos” o legislador pretendeu definir o percentual do crédito pelo resultado produzido pelo contribuinte. Assim se dado contribuinte PRODUZ “produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10”, como é o caso da Recorrente, tem direito a 60% do crédito.

Já a fiscalização conclui que o critério de apuração do crédito está vinculado ao insumo, não ao produto, por isso é o insumo que deve ser “de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10”. E para isso não importa que o legislador tenha utilizado a terminologia “produto”.

A questão é bastante tortuosa e incitou pareceres de juristas em ambos os sentidos, com conclusões antagônicas. Confesso que tive que recorrer a larga pesquisa e à análise do ordenamento para decidir qual, a meu ver, foi a vontade do legislador à época da inclusão do dispositivo legal.

Esta estudo fez-se necessário porque a Lei nº 10.865/04 foi inserida no ordenamento jurídico por intermédio de Medida Provisória (MP 183/04) - sendo que sequer fez parte do texto original da MP - e não consta nos registros buscados no Planalto, na Câmara de Deputados ou no Senado Federal a motivação da inclusão deste crédito presumido na MP. Os registros encontrados não são suficientes para sanar a dúvida confrontada nos presentes autos, o que tornou inviável a realização da interpretação autêntica da norma.

Pois bem. Parece-me claro que para o sistema não cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS – e este ponto já foi diversas vezes mencionado neste voto – o que importa é o insumo. Neste sentido, diferentemente do regime previsto para o IPI e ICMS, que pretende a compensação de “imposto sobre imposto”, importando-se com o valor despendido a título de tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o *quantum* consumido pelo contribuinte a título de insumos, em todo processo de produção. Outra conclusão que me parece lógica é que o crédito de PIS e COFINS não cumulativo pretende incentivar as empresas nacionais, principalmente a indústria, maior utilizadora do sistema de créditos.

O crédito é costumeiramente calculado sobre o custo dos insumos, sendo que um dos requisitos é que o insumo seja tributado. Isto porque o crédito em questão nada mais é do que uma compensação do débito tributário incidente na cadeia. A questão se restringe à hipótese em que o insumo não é tributado. Neste caso, não há débito prévio a ser “compensado”.

Todavia, ainda assim a legislação entendeu por bem criar uma espécie de crédito, o qual, por total impossibilidade de opção diversa, deve ser calculado na forma presumida. É o que determina o mencionado artigo 8º da Lei nº 10.825/04.

A particularidade que me parece relevante no caso é: inexistindo débito tributário prévio, qual débito o legislador pretendeu compensar?

No sistema contábil tem-se que o insumo não tributado, da mesma forma que não gera um débito (valor a pagar de imposto) por consequência lógica, não gera um crédito (a

compensar na próxima operação). Logo, as hipóteses de insumos não tributados ocasionam um débito de imposto integral na saída, vez que não há saldo a compensar.

Parece-me claro que a intenção do legislador, portanto, foi compensar justamente este tributo que é devido com a saída do produto do estabelecimento industrial. Neste aspecto, a meu ver a base lógica para o cálculo do crédito presumido não é o INSUMO adquirido, como pretende a fiscalização, mas o PRODUTO saído, como interpreta a Recorrente.

Corrobora este entendimento o uso, pelo legislador, da terminologia “produto” para justificar a concessão do crédito proporcional: “60%...para os produtos de origem animal classificados” e “35% ... para os demais produtos”.

A lei, quando intenciona tratar dos INSUMOS utiliza exatamente esta terminologia, razão pela qual não se pode olvidar o termo indicado no dispositivo legal, qual seja, PRODUTO.

Neste aspecto, parece-me adequada a interpretação conferida pelo contribuinte ao texto legal, sendo aplicável à espécie em análise do crédito presumido de 60%.

Ante o exposto, é conhecimento do presente recurso para o fim de DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO concedendo INTEGRALMENTE o crédito básico solicitado em relação aos itens referentes: **(b)** ao pagamento de serviços de esgoto; **(c)** aos fretes de compras que integram o presumido; **(e)** Crédito sobre operação de dação; **(f)** Crédito indevido de serviços relacionados à importação de trigo, preponderantemente representando custos com armazenagem; PARCIALMENTE o crédito pleiteado no item **(h)** referente à fretes de exportação concedendo neste ponto apenas o crédito referente às comprovações realizadas às fls. 6158/6165 e em relação aos fretes pagos para a empresa CCS – Central Cargo Ship e **(i)** crédito presumido na proporção de 60%.

É como penso. É como voto.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Voto Vencedor

Conselheiro José Antonio Francisco

Discordo da ilustre Relatora apenas em relação ao creditamento sobre fretes de produtos prontos entre unidades, ao crédito base sobre serviços relacionados à importação de trigo, aos créditos sobre fretes de exportação e ao crédito presumido da agroindústria.

Fiquei vencido, entretanto, em relação ao item relativo aos “serviços de esgotos”, em prevalecendo, no caso, o voto da Relator.

Antes de iniciar o exame do mérito, destaque-se, quanto às questões constitucionais, a aplicação ao presente caso dos seguintes dispositivos do Regimento Interno

do Carf (Ricarf, anexo II à Portaria MF n. 256, de 2009, com as alterações da Portaria MF n. 446, de 2009):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

*Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. {2} § 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Ademais, aplica-se também a Súmula Carf n. 2 (Portaria Carf n. 106, de 21 de dezembro de 2009):

Súmula Carf nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, deve ser aplicada ao caso dos autos a lei em sua integralidade.

As leis que tratam de PIS e Cofins não cumulativos trazem diversas exclusões específicas e, genericamente, no art. 3º, II, tratam dos insumos:

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)

Referido dispositivo refere-se a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de produtos destinados a vendas.

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

Entretanto, é preciso ter em conta que, de um lado, tal conceito não se confunde com o de insumo de IPI, restrito a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. De outro, não é qualquer bem ou serviço adquirido que gera direito de crédito.

No caso do IPI, o aproveitamento de créditos ficou restrito aos insumos classificados como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

Matéria-prima é o insumo que dá origem ao produto; produto intermediário, um produto obtido no meio do processo de fabricação; material de embalagem, aquele utilizado no acondicionamento do produto.

Enquanto que, relativamente ao material de embalagem, a única controvérsia resume-se à diferenciação do Ripi entre embalagens para transporte e de apresentação, em relação aos produtos intermediários é que se formou uma grande discussão.

Como o Regulamento dispõe que, para ser considerado produto intermediário, não precisa haver incorporação do bem ao produto acabado, desde que o bem também não se destine ao ativo permanente, abriu-se margem à interpretação de que seriam essas as únicas condições para caracterização do conceito.

Entretanto, a Receita Federal emitiu o entendimento, pelo Parecer CST n. 65, de 1979, de que seria necessário o consumo imediato e direto

Nesse contexto, importa ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (Resp nº 1.075.508) decidiu que os materiais que são consumidos no processo industrial, ainda que não integrem o produto final, geram direito ao crédito presumido de IPI, nos seguintes termos:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a

creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se "aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'..

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos **"que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final"**, razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (destaquei)

Como se deduz do trecho destacado acima, somente os insumos incorporados ao produto final ou que se desgastam no processo de industrialização é que geram direito de crédito.

Em seu voto, o Ministro relator destacou o seguinte:

[...]

Dessume-se da norma insculpida no supracitado preceito legal que o aproveitamento do crédito de IPI dos insumos que não integram ao produto pressupõe o consumo, ou seja, o desgaste de forma imediata e integral do produto intermediário durante o processo de industrialização e que o produto não esteja compreendido no ativo permanente da empresa.

[...]

In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos **"que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são**

componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final", razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

[...]

Conforme esclarecido acima, somente geram direito a crédito de IPI os insumos que - além de não se destinarem ao ativo permanente - ou se incorporem ao produto fabricado ou cujo desgaste ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização.

Portanto, para o IPI o critério para definição de insumo (mais restrito) é do consumo do bem no processo de produção.

Tratando-se de PIS e Cofins, no entanto, a condição expressamente prevista na lei é de que o bem ou serviço seja "utilizado" na prestação de serviços ou na produção e fabricação de produtos.

Portanto, embora insumo seja genericamente qualquer elemento necessário para produzir mercadorias ou serviços, a lei exige que, para gerar crédito, ele seja utilizado na produção ou fabricação. Não é necessário seu consumo direto e imediato, como no caso do IPI.

Entretanto, tal disposição, singela e bastante clara, restringe drasticamente as pretensões de interpretar a disposição legal citada como referente a todo e qualquer insumo de produção. A primeira conclusão é elementar: custos e despesas posteriores à produção ou à prestação de serviços não geram direito de crédito com base no dispositivo. Assim, somente os casos previstos em outros incisos específicos do citado artigo geram crédito, quando não enquadrados no conceito de insumo utilizado na produção.

Além disso, o critério adotado pela lei para que uma despesa gere crédito não é a circunstância de se tratar de despesa necessária, imprescindível ou obrigatória para a obtenção do produto, que, para o caso, é irrelevante.

Ademais, a legislação permite, ao contrário do IPI, o creditamento relativo aos encargos de depreciação e amortização, que representam, indiretamente, o creditamento diferido do ativo imobilizado.

Entretanto, tal creditamento também sofre restrições, a começar pela de que somente os bens adquiridos a partir de 1º de maio de 2004 podem gerar os créditos.

Consequentemente, os bens adquiridos anteriormente à data mencionada e as partes e peças de máquinas que devam ser registradas no ativo fixo, como aquelas que aumentem a vida útil do bem em mais de um ano (art. 346 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999), não podem gerar crédito diretamente.

Em linhas gerais, essas são as regras que devem orientar a análise do direito de crédito de PIS e Cofins não cumulativos.

Em relação ao primeiro item, trata-se de fretes de produtos prontos entre as unidades, em relação aos quais a Interessada alegou referirem-se a saídas de produtos já vendidos.

Dessa forma, o referido frete seria parte da operação de venda, como são os fretes relativos a produtos vendidos.

Entretanto, para que a referida operação pudesse enquadrar-se na hipótese prevista em lei, seria preciso que os produtos saíssem do primeiro estabelecimento, com destino ao segundo, com a venda já efetuada.

Não tendo ocorrido tal hipótese, é impossível considerar que se trate de “frete em operação de venda”, como prevê a lei, descabendo o direito de crédito.

Quanto ao segundo item, que tratou de serviços na importação de trigo, não se trata de serviços utilizados como insumos, conforme explanado no início do voto.

Dessa forma, os créditos não são legítimos nem pela aplicação das disposições da Lei n. 10.865, de 2005, nem pela aplicação do art. 3º das Leis n. 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Em relação ao terceiro item, tratou-se de créditos relativos a transporte na exportação, discordo apenas parcialmente da ilustre relatora em relação aos valores pagos à empresa MSC Mediterranean do Brasil.

Nesse caso, o pagamento a agenciador brasileiro não implica necessariamente que tenha ocorrido pagamento a transportador brasileiro, uma vez que o agenciador é simplesmente intermediário na realização do serviço, que é realizado pela empresa do exterior, ao contrário do caso da empresa CCS – Central Cargo Ship.

Quanto ao percentual de apuração do crédito presumido, reproduz-se parte do dispositivo legal:

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

Nota-se que o dispositivo é claro ao mencionar que o percentual é aplicado “sobre o valor das mencionadas aquisições”.

Portanto, ao se referir aos “produtos de origem animal classificados nos Capítulos [...]”, o inciso I claramente trata das aquisições e não dos produtos fabricados, que é do que trata o *caput*.

Assim, o entendimento do que seja “produto fabricado” ou “insumo” deve ser feito pela análise do dispositivo e não a partir de uma tentativa de sistematização de nomenclatura genérica como pretendeu a Interessada.

Em outras palavras, nem sempre quando a legislação menciona “produto” está referindo-se ao produto fabricado, como no caso em questão.

Não se pode olvidar tratar-se de um crédito presumido exatamente sobre os insumos adquiridos, a fim de dar efetividade à não cumulatividade de PIS/Cofins. Portanto, a intenção é descontar do valor devido na saída um valor presumido apurado na entrada, o que somente poderia ser feito sobre os valores dos “insumos”, não havendo razão para se estabelecer percentuais e alíquotas a partir dos produtos fabricados.

Tanto é assim que a mensagem de veto nº 443, de 23 de julho de 2004, disse o seguinte sobre o inciso VIII do art. 1º (http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Msg/Vep/VEP-443-04.htm):

Razões do veto

O inciso I do § 3º do art. 8º do projeto de lei de conversão concede crédito presumido, destinado a compensar, na sistemática da não-cumulatividade, a incidência das referidas contribuições sobre os insumos, incluídos os produtos relacionados no inciso VIII do art. 1º, equivalente a 60% (sessenta por cento) do valor dos produtos de origem animal, adquiridos de produtores rurais pessoas físicas, classificados nos Capítulos 2 a 4, a serem utilizados como matéria-prima para a produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, e a 35% (trinta e cinco por cento) do valor dos produtos de origem vegetal (sic) com idêntica destinação.

Registre-se que a sistemática do crédito presumido visa compensar a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins sobre os insumos agropecuários utilizados por pessoas físicas produtoras e fornecedoras, à indústria de alimentos, de produtos de origem animal ou vegetal.

Assim, na forma acordada entre o Governo Federal, parlamentares e representantes dos mais diversos segmentos do agronegócio brasileiro, na produção de alimentos de origem vegetal, seus insumos mais importantes teriam alíquota zero, enquanto no de origem animal o mesmo não ocorreria, em razão da diferença entre os percentuais de crédito presumido.

É mais cristalino que a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins para as rações, mantendo-se os percentuais de crédito presumido inalterados e diferenciados provoca grave desequilíbrio no setor, tornando-se tecnicamente inconsistente e politicamente inadequada.

Ademais, a redução a zero das referidas alíquotas e a manutenção do crédito presumido no elevado e injustificado patamar de 60% (sessenta por cento) pode vir a configurar concessão de subsídio, prejudicando a política de exportação do País, além de gerar perda de arrecadação da ordem de R\$ 900 milhões anuais.

De fato, os percentuais foram fixados em função dos insumos porque cada um deles tem certo número de etapas de produção, o que independe do produto ao qual são aplicados.

Não há, assim, razão lógica ou jurídica para se estabelecerem os percentuais a partir dos produtos em que são empregados os insumos.

Processo nº 11065.724992/2011-97
Acórdão n.º **3302-001.916**

S3-C3T2
Fl. 6.288

Veja-se que a última tese que tentava emplacar tal forma de apuração foi a de créditos de insumos de alíquota zero, que restou considerada improcedente pelo Supremo Tribunal Federal.

Dessa forma, voto por dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito de crédito, além dos casos em que a relatora não foi vencida, em relação apenas aos serviços de frete na exportação contratados com a empresa CCS – Central Cargo Ship.

(assinado digitalmente)

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO