



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

Processo n° 11065.724992/2011-97
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-008.068 – 3ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2019
Matéria PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
MOINHOS CRUZEIRO DO SUL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

CONCEITO DE INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE

Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

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 TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 - eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda - quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” - quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

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.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei 10.833/03 em função da natureza do produto a que a agroindústria dá saída, e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para (i) do direito ao crédito básico sobre fretes de produtos prontos e vendidos entre as unidades da empresa, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negavam provimento; (ii) do direito ao crédito básico sobre os serviços relacionados à importação de trigo, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento e (iii) da aplicação do percentual de 60% para apuração do crédito presumido do art. 8º da Lei 10.925/04, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire- Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Tratam-se de Recursos Especiais de Divergência interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte contra o acórdão n.º 3302-001.916, de 29 de janeiro de 2013 (fls. 6263 a 6315 do processo eletrônico), proferido pela Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que pelo voto de qualidade, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário.

Tratam-se de autos de infração lavrados para fim de constituir valores a título de Cofins e PIS referentes ao sistema não cumulativo, nos meses de janeiro a dezembro de 2007.

A fiscalização da Receita Federal apurou irregularidade nos créditos no período acima citado, 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 se mostrarem 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).*

O Contribuinte apresentou impugnação parcial (fls. 6065 a 6169), concordando com as glosas referentes aos itens 2, 12, 13 e 14 acima, contestando os demais. Genericamente, 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.

Após analisar as razões de impugnação trazidas pelo contribuinte, a 2ª Turma da Delegacia de Julgamento de Porto Alegre – DRJ/POA julgou-as improcedentes, mantendo o crédito tributário.

Irresignado com a decisão parcialmente contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado pelo voto de qualidade, deu provimento parcial, conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

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 pela contribuição 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

A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração (fls. 6318 a 6321), sendo que este foi admitido no sentido de retificar erro material na redação do acórdão, entendendo não haver necessidade de reedição do acórdão embargado.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 6328 a 6344) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso voluntário do Contribuinte, a divergência suscitada foi quanto ao reconhecimento do direito aos créditos sobre serviços de esgoto, que não foram utilizados diretamente na produção e fabricação de

bens ou produtos destinados à venda. Para comprovar a divergência foi apresentado, como paradigma, o acórdão de nº 203 -12.448 (foi constatado um erro na numeração, mas a parte de interesse confere com o disposto no sítio do CARF), cuja ementa foi transcrita no corpo da peça recursal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de fls. 6438 a 6442, sob o argumento que o acórdão recorrido decidiu que no Sistema Não Cumulativo de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, consideram-se insumos os bens e serviços utilizados na fabricação de produtos e na prestação de serviços da empresa. Por sua vez, o acórdão paradigma decidiu que o aproveitamento dos créditos da Contribuição para o PIS no regime da não cumulatividade deve obedecer às condições específicas dadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003.

Ainda, ressalta que o fato de um acórdão se referir ao PIS e outro à Cofins, não traz nenhum tipo de repercussão na análise da admissibilidade do recurso, pois as regras são idênticas. Assim, concluindo que a divergência jurisprudencial foi comprovada.

O Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 6448 a 6479, manifestando para que seja negado provimento ao Recurso Especial e mantido o v. acórdão.

Nos termos Resolução nº 9303-000.105, de 12 de abril de 2017 (fls.6482 a 6486), o julgamento do Recurso Especial da Fazenda Nacional foi convertido em diligência a fim de cientificar o Contribuinte do resultado do acórdão do Recurso Voluntário.

O contribuinte opôs embargos de declaração às fls. 6496 a 6501, sendo que estes foram acolhidos parcialmente sem efeitos infringentes, para retificar o acórdão embargado, apenas para sanar a omissão alegada e, no mérito, rerratificar o acórdão embargado, conforme acórdão n.º 3302-004.734, de 31 de agosto de 2017 (fls. 6510 a 6516), nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO.

Devem ser acolhidos os embargos de declaração quando se constata a existência de omissão na apreciação de fundamento relevante e autônomo no acórdão embargado

DESPESAS DE ARMAZENAGEM. INSUMOS IMPORTADOS. CREDITAMENTO COM FULCRO NO INCISO IX DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 10.833/2003. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de armazenagem de insumos importados não se enquadram nas despesas de armazenagem de que trata o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Embargos Acolhidos em Parte.

Crédito Tributário Mantido.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 6528 a 6553) em face do acórdão recorrido que deu provimento parcial ao recurso voluntário, as divergências suscitadas pelo Contribuinte são as seguintes: 1) Do direito ao crédito básico sobre fretes de produtos prontos e vendidos entre as unidades da empresa; 2) Do direito ao crédito básico sobre os serviços relacionados à importação de trigo; 3) Da aplicação do percentual de 60% para apuração do crédito presumido do art. 8º da Lei 10.925/04.

Para comprovar a divergências jurisprudenciais suscitadas, o Contribuinte apresentou como paradigma o acórdão de nº 9303-005.116 a fim de comprovar a matéria 1- do direito ao crédito básico sobre fretes de produtos prontos e vendidos entre as unidades da empresa; os acórdãos de nºs 3301-002.061 e 3403-002.509 referente a matéria 2 - do direito ao crédito básico sobre os serviços relacionados à importação de trigo; e o acórdão de nº 3301-00.980 referente a matéria 3- da aplicação do percentual de 60% para apuração do crédito presumido do art. 8º da Lei 10.925/04. A comprovação dos julgados firmou-se pela juntada de cópias de inteiro teor dos acórdãos paradigmas – documentos de fls. 6561 a 6618.

O Recurso Especial do Contribuinte admitido, conforme despacho de fls. 6621 a 6626, sob o argumento que no confronto da ementa do acórdão recorrido com as

ementas dos acórdãos paradigmas restaram comprovadas as divergências jurisprudenciais apontadas pelo Contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 6628 a 6640, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 6438 a 6442.

Do Mérito

A discussão principal posta nos autos refere-se ao conceito de insumos para determinação do que pode ser utilizado pela Contribuinte como crédito de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo.

Em relação ao conceito de insumo, para fins de fruição do crédito de PIS e da COFINS não cumulativos, não é demais enfatizar que se trata de matéria controversa.

Inicialmente, destaco que sempre tive o entendimento que é necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

E que diante disto, sempre entendi não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Essa discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa, até que sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Diante desta decisão a Procuradoria da Fazenda Nacional, através da Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, traz que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Ademais, ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se entender que determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo.

Para melhor elucidar, transcrevo trechos da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. *O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.*

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Ventiladas tais considerações, importante, a priori, discorrer sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito de PIS e de Cofins trazida pelas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03.

Insurge-se a União (Fazenda Nacional) somente contra o reconhecimento do direito aos créditos sobre serviços de esgoto, que não foram utilizados diretamente na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Conforme às Fls. 6031, “ *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 process 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.”*

Conforme relato da Contribuinte :

Esta claro que o insumo do crédito previsto na legislação aplicável ao PIS e à COFINS, não contempla as restrições previstas na legislação do IPI, no qual a Douta Procuradoria pretende impor. Na indústria moageira, explorada pelo Contribuinte, a água é insumo imprescindível e, obviamente, o respectivo gasto integra o custo repassado no preço de venda do produto final, ou seja, trata-se de insumo **utilizado** no sistema de produção. O valor cobrado pela CEDAE, no Rio de Janeiro, concessionária que administra o serviço de água e esgoto, em conta única, a título de tarifa, tem como base a mesma água adquirida para utilização no processo produtivo. Basta que se examine os respectivos documentos da conta única de água (fls. 473 a 481, nos autos do processo) para certificar-se que os valores são compostos, compreendendo a água adquirida, quanto para o consumo, ou seja, a conta simplesmente destaca o valor da água **adquirida** e o valor atribuído para água **consumida**, liberada no esgoto após utilização no processo produtivo. Não se trata, por conseguinte, de custo isolado e distinto, não vinculado ao sistema produtivo. Trata-se, sim, de mero sistema de cobrança da conta de água praticada compulsoriamente pela fornecedora, ou seja, não há contratação de serviço de esgoto isolado da aquisição de água. Ora, se a água utilizada para lavagem do trigo é admitida como insumo, convertendo-se em resíduo industrial após o seu uso, a cobrança do serviço de tratamento desse resíduo, imposto pela empresa pública, constitui gasto vinculado ao processo produtivo do Contribuinte.

Entendo que a Taxa de Esgoto (45%), glosada é um insumo acoplado com a utilização de água, sistema, que estaria condicionado à **utilização** no sistema produtivo. Ora, entendo que tal serviço constitui-se em insumo necessário e utilizado na produção, estando de acordo com a Lei de regência.

Como se verifica à tarifa de esgoto, esta relacionada a utilização da água que a geradora dos custos, sendo a tarifa custo vinculado e compulsório.

Tenho, nos termos acima, que na atividade da Recorrente, moinho, que o emprego da água é de fato componente indispensável da produção e, quiçá, de sua ausência pode provocar inclusive a interrupção do processo produtivo, por não conseguir a empresa atender aos padrões sanitários pertinentes. Do mesmo modo, os serviços de esgoto, cuja tarifa vem destacada na própria fatura de aquisição de água, cuidam de dar adequada destinação aos rejeitos e resíduos da produção, sendo, do mesmo modo, um item indispensável ao processo fabril da indústria.

Desta maneira, o esgoto apesar de ser usado indiretamente pela Contribuinte na sua produção, o serviço é **INDISPENSÁVEL** para a formação deste. Assim, devem ser afastadas as glosas relativas aos serviços de esgoto.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Do Recurso Especial do Contribuinte

Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 6621 a 6626.

Do Mérito

A discussão principal posta nos autos refere-se a três matérias: 1) Do direito ao crédito básico sobre fretes de produtos prontos e vendidos entre as unidades da empresa; 2) Do direito ao crédito básico sobre os serviços relacionados à importação de trigo Do direito ao crédito básico sobre os serviços relacionados à importação de trigo; 3) Da aplicação do percentual de 60% para apuração do crédito presumido do art. 8º da Lei 10.925/04.

Inicialmente como o conceito de insumo que é invocada em alguns casos abaixo, entendo que ele foi superado em virtude do voto acima pronunciado onde, destaco que sempre tive o entendimento que é necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Diante disto não irei repeti-lo abaixo, me pronunciando diretamente quanto a matéria de fato.

1) Do direito ao crédito básico sobre fretes de produtos prontos e vendidos entre as unidades da empresa;

A divergência suscitada pelo Contribuinte diz respeito ao direito de o contribuinte apurar créditos sobre as despesas com fretes incorridas com o transporte de produtos acabados entre seus estabelecimentos.

No que tange à discussão envolvendo a possibilidade ou não de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os custos de fretes nas transferências internas de mercadorias, recorda-se que essa discussão já foi apreciada por nossa turma, tendo sido firmado posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição e crédito.

Frise-se a ementa do acórdão 9303-005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na

operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”

O acórdão recorrido considerou que tais despesas não geram créditos passíveis de desconto da contribuição devida mensalmente por constituírem insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003.

O art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, que trata das possibilidades de creditamento da Cofins, assim dispõe:

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

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

[...];

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

[...];

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

[...].

§ 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;

[...].

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."

As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do próprio contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, se enquadram no conceito de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º, citados e transcritos anteriormente. Ou seja constituem despesas na operação de venda.

Assim, de conformidade com o disposto no art. 3º, caput e inciso IX, da Lei n.º 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente, a glosa dos créditos sobre tais despesas deve ser revertida.

Nos autos a Contribuinte pleiteia o crédito por se tratar de operação de frete de venda de produto. Trata-se 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*” foi 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)*”.

Isso faz prova que são efetivamente despesas de fretes de venda.

E as vendas aqui 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 em nada diferindo do frete sobre vendas em relação ao qual a legislação admite o crédito do PIS e COFINS.”

Em vista do exposto e, considerando o entendimento que esse Colegiado tem proferido, voto por dar provimento ao recurso nessa parte, reconhecendo o direito ao crédito das contribuições sobre os fretes de mercadorias entre estabelecimentos.

2) Do direito ao crédito básico sobre os serviços relacionados à importação de trigo.

A decisão ora recorrida manteve a negativa dos créditos com fundamento na aplicação do § 3º do artigo 15 da Lei n.º 10.865/22 e considerando que, mesmo na hipótese de se aplicar o dispositivo genérico de crédito previsto no artigo 3º das Leis n.º 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 importados.

A Contribuinte requer seja conhecido o direito ao crédito básico dos valores pagos a título dos serviços relativos à importação de trigo (descarga, transporte e armazenagem do produto após desembaraço aduaneiro), seja porque se trata de custo de aquisição de insumo (arts. 3º, II, da Lei n.º 10.637/02 e da Lei n.º 10.833/03), seja porque se trata de dispêndios com armazenagem de mercadorias (arts. 3º, IX, da Lei n.º 10.637/02 e da Lei n.º 10.833/03).

Segundo a Contribuinte para a produção e a comercialização de farinha de trigo, ela precisa adquirir trigo. Em razão da escassez do trigo no mercado interno, as empresas se vêm obrigada a comprar tal insumo no mercado internacional. Dessa forma, após o desembaraço aduaneiro dessa matéria-prima, a Contribuinte contrata serviços essenciais para que estes produtos cheguem até o seu estabelecimento (procedimentos portuários, descarga, recepção, transporte e armazenagem do trigo já nacionalizado).

Tais serviços, pagos a pessoa jurídicas com domicílio no país e sujeitos à incidência de PIS e COFINS, integram, efetivamente, o custo dos bens (matérias-primas) utilizados na fabricação dos produtos comercializados pela Contribuinte.

Com efeito, para que seja possível a armazenagem do trigo importado pela Contribuinte, é preciso que o produto chegue até os armazéns. Assim, se faz necessário que ele seja transportado de algum modo, descarregado deste meio de transporte e, ainda, guardado no armazém. Daí porque se apresentam indissociáveis do conceito de custo com "*armazenagem de mercadoria*" os gastos incorridos com a descarga e o transporte dos produtos a serem armazenados.

Assim, considerando a operação realizada pela Contribuinte e pelo fato dela ter especificado os dispêndios com referidos serviços, entendo que estes são absolutamente necessários ao processo que resulta na atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, não podendo, a pessoa jurídica prescindir desses serviços, não sendo eles opcionais, nem atividade meio e tampouco despesa administrativa.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nas hipóteses relativas aos gastos com estes serviços tem entendido que integram o custo dos bens, e o direito do crédito é assegurado no art. 3º da lei 10.833/03, senão vejamos:

Acórdão (Visitado): 9303-005.941

Número do Processo: 11080.722809/2009-14

Data de Publicação: 02/02/2018

Contribuinte: TIMAC AGRO INDUSTRIA E COMERCIO DE

FERTILIZANTES LTDA

Relator(a): DEMES BRITO

Ementa: Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PIS NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS COM O DESCARREGAMENTO DE MERCADORIAS NO PORTO E SEU TRANSPORTE ATÉ A UNIDADE FABRIL POR TUBOVIA. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS não cumulativo sobre despesas com o descarregamento de mercadorias no porto e seu transporte até a unidade fabril por tubovia, despesas de armazenagem e fretes na operação de venda.

PIS NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE.

No presente caso, as glosas referentes a diárias e serviços prestados de carregamento no Porto de Rio Grande, não são essenciais ao processo produtivo da Contribuinte, por via de consequência não gera direito a crédito de PIS.

ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA PELA TAXA SELIC SOBRE RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS ESCRITURAIS DE PIS. IMPOSSIBILIDADE.

Em regra, não incide correção monetária sobre créditos escriturais. O artigo 13 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, aplicável ao PIS, a partir de 01/02/2004, pela norma de extensão do art. 15, veda atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores. Não é possível atualizar créditos escriturais pela Taxa Selic, vedada aplicação analógica de precedentes do STJ, que trata de IPI, REsp nº 1.035.847/RS, ou qualquer outro julgado que não verse especificamente

sobre PIS/COFINS, por se tratar de espécies dispares de não cumulatividade.

Acórdão (Visitado): 3301-004.392

Número do Processo: 19311.720179/2012-81

Data de Publicação: 03/05/2018

Ementa(s)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPORTAÇÃO. Comprovada a essencialidade no processo de industrialização de bens destinados à venda, é possível a apuração de crédito da não-cumulatividade do PIS, na modalidade aquisição de insumos, dos dispêndios da pessoa jurídica com: a) armazenagem de insumos importados no recinto alfandegário; b) fretes dos insumos importados do recinto alfandegário até o estabelecimento industrial e c) contratação de empresa terceirizada para disponibilização de mão de obra temporária aplicada diretamente no processo industrial. MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. APLICABILIDADE. Para a imputação da penalidade agravada é necessário que o contribuinte, ao não responder às intimações da autoridade fiscal no prazo por esta assinalado, faça-o de forma intencional e com prejuízo ao procedimento fiscal, obstaculizando a lavratura do auto de infração.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPORTAÇÃO. Comprovada a essencialidade no processo de industrialização de bens destinados à venda, é possível a apuração de crédito da não-cumulatividade da Cofins, na modalidade aquisição de insumos, dos dispêndios da pessoa jurídica com: a) armazenagem de insumos importados no recinto alfandegário; b) fretes dos insumos importados do recinto alfandegário até o estabelecimento industrial

e c) contratação de empresa terceirizada para disponibilização de mão de obra temporária aplicada diretamente no processo industrial. MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO. APLICABILIDADE. Para a imputação da penalidade agravada é necessário que o contribuinte, ao não responder às intimações da autoridade fiscal no prazo por esta assinalado, faça-o de forma intencional e com prejuízo ao procedimento fiscal, obstaculizando a lavratura do auto de infração.

Recurso Voluntário parcialmente provido

Acórdão: 3201-003.170

Número do Processo: 11543.100064/2005-10

Data de Publicação: 31/10/2017

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO.

Na legislação do Pis e da Cofins não cumulativos, os insumos, cf. art. 3º incisos I e II, que geram direito a crédito são aqueles vinculados ao processo produtivo ou à prestação dos serviços. As despesas gerenciais, administrativas e gerais, ainda que essenciais à atividade da empresa, não geram crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO.

Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geram direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. REQUISITOS FORMAIS

O aproveitamento de crédito de Pis e Cofins, no regime não cumulativo, em períodos posteriores ao de competência, é permitido pelo §4º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Acórdão (Visitado): 3301-002.061

Número do Processo: 15586.001201/2010-48

Data de Publicação: 27/06/2014

Contribuinte: FERTILIZANTES HERINGER S.A

Relator(a): JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS

Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 30/09/2008

CUSTOS DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS.

Os custos incorridos com serviços de desestiva/produção (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandengado), geram créditos dedutíveis da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ ou passíveis de ressarcimento. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. SALDO TRIMESTRAL. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

De acordo com o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, o crédito de um determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes, e o fato da Lei nº 11.116/2005, autorizar o ressarcimento do saldo de créditos somente no término do trimestre, não quer dizer que não poderão ser aproveitados créditos apurados em outros trimestres.

Recurso Voluntário Provido

No mesmo sentido, vide os seguintes outros Acórdão provenientes desta mesma 3ª Turma da CSRF: 9303-005.942, 9303-005.939, 9303-005.940 de 28/11/2017.

Ademias, 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 n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, como se nacionais fossem, sem qualquer espécie de restrição.

In casu, conforme registrado 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...”

Assim, tal creditamento se dá com base no inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, para a Cofins, e no inciso II do art. 15 da Lei n.º 10.833, de 2003, para a Contribuição para o PIS/Pasep.

Lei n.º 10.833/03

“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.”

Por fim, estas contratações são exigidas por normas legais e, também, imprescindíveis para fazer chegar a principal matéria-prima da sua atividade até as unidades industriais, de modo a viabilizar a produção da farinha de trigo e demais produtos.

Conforme demonstrado no documentário juntado pelo Contribuinte, o primeiro passo para a importação é a contratação de uma empresa especializada no serviço de despacho aduaneiro, por força do art. 809 do Decreto n.º 6.759/09. Essa empresa é responsável pela Declaração de Importação e pelo registro no sistema Siscomex, na forma exigida pela IN SRF 680/06.

Quando o trigo chega no porto, a contribuinte necessita pagar taxas portuária e contratar um operador portuário para descarregar o cereal. Os operadores portuários são empresas brasileiras autorizadas pelo Poder Público para movimentar e armazenar o cereal dentro do porto e sua contratação é exigida pela Lei n.º 12.815/13.

Portanto, devem ser revertidas as glosas de despesas com armazenagem de produtos importados e despesas aduaneiras.

3) Da aplicação do percentual de 60% para apuração do crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925/04.

Relativamente ao tema em debate, entendo que o cálculo do crédito presumido de PIS/PASEP das agroindústrias deve ser calculado em razão dos produtos produzidos e das mercadorias vendidas, e não dos insumos adquiridos.

O voto vencedor frisou que, **como o crédito presumido previsto no art. 8º, § 3º, da Lei n.º 10.925/04 é apurado sobre o valor das aquisições de insumos, o inciso I, ao se referir a “produtos de origem animal classificados nos Capítulos...”, trata de insumos e não dos produtos fabricados a partir deles.**

Frise-se tal entendimento com o art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/04 (Grifos meus):

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 n.ºs 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) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)

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

~~I – cerealista que exerça cumulativamente as atividades de secar, 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;~~

~~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 2005)~~

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, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

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

~~III – pessoa jurídica e cooperativa que exerçam atividades agropecuárias.~~

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: (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013)

~~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 (Vide Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)~~

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 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; (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

~~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 2007) (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)~~

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. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A; (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

V - 20% (vinte por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

§ 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) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, 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) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).*~~

~~*§ 8º É vedado às pessoas jurídicas referidas no caput o aproveitamento do crédito presumido de que trata este artigo quando o bem for empregado em produtos sobre os quais não incidam a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, ou que estejam sujeitos a isenção, alíquota zero ou suspensão da exigência dessas contribuições. (Incluído pela Medida Provisória nº 552, de 2011) (Vide Decreto Legislativo nº 247, de 2012)*~~

~~*§ 9º O disposto no § 8º não se aplica às exportações de mercadorias para o exterior. (Incluído pela Medida Provisória nº 556, de 2011) (Produção de efeito) Sem eficácia*~~

§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013)

Portanto, por evidente que o valor do crédito presumido para agroindústria deve ser aplicada a alíquota de 60% sobre as aquisições, nos termos do art. 8º, § 2º, inciso I, da Lei n.º 10.925/04, e art. 2º da Lei n.º 10.637/02 e Lei n.º 10.833/03, tendo em vista tratar-se de pessoa jurídica produtora de mercadorias de origem animal.

Eis que o art. 8º da Lei n.º 10.925/04 determina que o benefício da dedução do PIS e da Cofins decorre da produção de mercadorias de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4 (cap. 2 Carnes e miudezas, comestíveis; cap. 3 Peixes e crustáceos; cap. 4 Leite e laticínios) e 16 (Preparações de carne, de peixes), 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, que são as aves vivas e os suínos adquiridos pelo contribuinte previstos nos capítulos 2, 4 e 16.

Considerando que o produto final fabricado pelo sujeito passivo estão devidamente classificados no NCM do capítulo 2 a 4, 16, entre outros, e se destina a alimentação humana, imperioso assim considerar a aplicação do percentual de 60% previsto no art. 8º, § 3º, inciso I, da Lei n.º 10.925/04 para fins de apuração do crédito presumido a ser calculado sobre a totalidade dos insumos utilizados no processo produtivo.

No presente caso, além de atividades ligadas à moagem do trigo, dedicava-se também à produção avícola. Para a produção e venda de frangos abatidos (NCM 02.07), o contribuinte utilizava frango vivo (NCM 01.05) e milho (NCM 10.05) como insumos da atividade. Como os produtos fabricados pela Contribuinte estavam no Capítulo 02 da TIPI (NCM 02.07), é manifesto o seu direito de apurar o crédito presumido com base no percentual de 60%.

Vale ressaltar que o voto vencido do acórdão recorrido entendeu da forma acima:

“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%.” (fls. 6308)

Em vista do exposto e, considerando o entendimento que esse Colegiado tem proferido, voto por dar provimento ao recurso nessa parte, reconhecendo o direito ao crédito presumido de 60%.

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento integral ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Jorge Olmiro Lock Freire - Redator designado

Minha divergência em relação ao voto da i. relatora resume-se ao ponto acerca do **direito ao crédito básico sobre os serviços relacionados à importação de trigo**.

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**.

Coube ao art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com alterações posteriores, tratar das despesas, custos e encargos geradores de crédito na sistemática não-cumulativa do PIS e Cofins, conforme acima transcrito no item (4) deste Voto. Os textos legais, de acordo com o § 3º, referem-se exclusivamente aos bens e serviços utilizados como insumos quando adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país. Por seu turno, a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, com alterações posteriores, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, ao normatizarem a utilização dos créditos, respectivamente, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apresentaram o conceito de insumo.

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:

*“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;.....*

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplicase 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 sêlo 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.**”*

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 anteriormente 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**

Processo nº 11065.724992/2011-97
Acórdão n.º 9303-008.068

CSRF-T3
Fl. 33

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.

Ante o exposto, neste ponto, nega-se provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire