



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

Processo nº 11080.005380/2007-27
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-003.210 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2017
Matéria COFINS
Recorrente ELEVA ALIMENTOS S/A (sucendida por BRF - Brasil Foods S/A)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

COFINS NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE FRETE REFERENTE AO TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

O custo referente ao frete pago pelo transporte de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa integra a base de cálculo para o crédito previsto para a COFINS não cumulativos, sendo possível o seu creditamento.

CRÉDITO PRESUMIDO - UTILIZAÇÃO - LIMITAÇÃO

A própria Lei nº 10.925/2004 já limitou a utilização do crédito presumido previsto em seu art. 8º à dedução de débitos das contribuições para o PIS e para a Cofins não cumulativos.

CRÉDITO PRESUMIDO - INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA - ALÍQUOTA APLICÁVEL

O percentual de 60% aplicável sobre a alíquota prevista no art. 2º da Lei nº 10.833/2002 é aplicável aos insumos a serem utilizados na produção das mercadorias de origem animal ou vegetal referidas, destinadas à alimentação humana ou animal, sendo correto aludido percentual de crédito tomado pelo contribuinte na ordem de 60%.

CRÉDITOS DE PIS/COFINS IMPORTAÇÃO

O art. 16 da Lei 11.116/2005 assegura a utilização, sob forma de ressarcimento ou a compensação, do valor do saldo credor da Cofins, acumulado, decorrente dos créditos da Cofins-Importação apropriados de acordo com o disposto no art. 15 da Lei 10.865/2004.

DEVOLUÇÃO DE VENDAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Se as vendas ocorreram com incidência de alíquota zero e, portanto, sem débito da contribuição, não há que se falar em crédito por ocasião de suas devoluções.

RECEITA BRUTA TOTAL - SEGREGAÇÃO DE CRÉDITOS - INCLUSÃO - RECEITAS FINANCEIRAS

As receitas financeiras devem ser adicionadas na receita bruta total utilizada na apuração de percentual para a segregação de créditos de PIS não-cumulativo, fazendo jus aos créditos vinculados a tais receitas.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. VEDAÇÃO. ILEGALIDADE

Ilegítima a compensação de ofício realizada pela fiscalização. Eventual exigência fiscal deveria ter sido formalizada através do devido lançamento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Marcelo Giovani Vieira e Winderley Moraes Pereira, que negavam provimento quanto a impossibilidade da compensação de créditos da Cofins. Fez sustentação oral o patrono do contribuinte, Dr. Leonardo Aguirra de Andrade, OAB-SP 298.150, escritório Andrade Maia Advogados.

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

"Trata o presente processo de Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento de créditos relativos a COFINS não-cumulativa vinculada à receita bruta auferida com exportações, no valor de R\$ 4.676.443,56, e a COFINS não-cumulativa vinculada à receita bruta não tributada auferida no mercado interno, no valor de R\$ 7.105.248,60. Os pedidos referem-se a créditos do 3º trimestre de 2006. Existem declarações de compensação vinculadas ao crédito.

A interessada impetrou ainda Mandado de Segurança (2007.71.00.013882- 3), com pedido de liminar, objetivando a análise de um dos pedidos de ressarcimento que deu origem a este processo administrativo, o de número 19493.64166.261206.1.1.09-0172. A liminar foi deferida, fixando o prazo de 30 dias para que os pedidos fossem impulsionados, com formulação de eventuais exigências necessárias e pertinentes à respectiva instrução, e uma vez cumpridas estas, outros 30 dias para que a autoridade administrativa proferisse decisão fundamentada. Antes mesmo de fornecer a totalidade dos documentos solicitados nesta ação fiscal, a Eleva protocolizou em juízo petição alegando descumprimento da ordem expedida. A autoridade judicial, acolhendo seus argumentos, determinou um prazo de 72 horas para a apreciação do pedido, sob pena de fixação de multa.

Mais adiante, a Eleva impetrou outro Mandado de Segurança, de número 2007.71.00.039122-0, também postulando determinação para que a autoridade impetrada apreciasse o outro PER que deu origem a este processo administrativo, o de número 13824.62173.300407.1.1.11-4995. A autoridade judicial deferiu em parte a liminar, fixando um prazo de 30 dias para que o pedido apresentado pela contribuinte fosse impulsionado, com a formulação de eventuais exigências necessárias e pertinentes à respectiva instrução, e, uma vez cumpridas estas, outros 30 dias para que a autoridade fiscal proferisse decisão fundamentada.

A Fiscalização elaborou o Relatório de Ação Fiscal de fls. 536/547 que embasou o Despacho Decisório nº 2.566/2007 proferido pelo Delegado da Receita Federal em Porto Alegre reconhecendo parcialmente o direito creditório pleiteado no valor de R\$ 9.622.193,63, e homologou as compensações até o limite do crédito reconhecido.

De acordo com o Relatório de Ação Fiscal, a empresa apropriou créditos de COFINS sobre determinadas aquisições de bens e serviços indevidamente. Outros créditos foram classificados pela contribuinte de forma indevida como passíveis de ressarcimento, quando, na verdade, são apenas dedutíveis da própria contribuição apurada como devida.

A empresa calculou créditos sobre valores escriturados nas contas “Frete Transferências para Vendas”. Esses fretes referem-se à transferência de produtos acabados entre diversos estabelecimentos da empresa ou então para estabelecimentos de terceiros não clientes, não estariam assim vinculados a operações de venda e, portanto, não gerariam créditos, por falta de previsão legal.

Consignou a Fiscalização que o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, bem como os créditos do COFINS-Importação não são passíveis de ressarcimento. Em que pese tal limitação à utilização dos créditos presumidos para dedução das contribuições, entendeu a Fiscalização ser necessária a análise de sua apuração. Assim, constatou que a empresa utilizou, em

alguns produtos, alíquota incorreta para o cálculo do crédito presumido em questão, deixando de aplicar as reduções determinadas pelo § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 ou empregando percentuais incorretos. Em consequência, houve apropriação de crédito presumido em montante superior àquele permitido pela legislação. Esses valores foram utilizados em sua integralidade para deduzir o montante devido a título de COFINS não-cumulativo. Nesse caso, a Fiscalização procedeu aos ajustes necessários, reduzindo o montante creditório passível de ressarcimento, aproveitando parte desse crédito para quitar os débitos de COFINS a descoberto pela utilização do crédito presumido indevido.

Verificou também a Fiscalização que a empresa vinculou parcela de crédito oriundo de devolução de vendas tributadas no mercado interno a receitas não tributadas no mercado interno e de exportação, com isso majorou a parcela dos créditos passíveis de ressarcimento indevidamente.

O método utilizado pela empresa para vinculação dos créditos comuns às receitas tributadas e não tributadas no mercado interno e àquelas referentes à exportação é o método da proporção de cada receita em relação a receita bruta total. Consignou a Fiscalização que se deve entender a receita bruta total como o produto da venda de bens e o preço dos serviços prestados, uma vez que as demais receitas não teriam custos e despesas a ela vinculados.

Concluiu então que apenas parte do crédito pleiteado vinculado à receita de exportação e às receitas não tributadas no mercado interno poderia ser objeto de ressarcimento.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade onde discorda das glosas efetuadas.

Defende a possibilidade de calcular créditos sobre fretes efetuados entre o seu estabelecimento produtor e centros de distribuição localizados em diversas cidades do país.

Esse frete seria essencial para a perfectibilização da operação de venda. As dimensões continentais do país, a perecibilidade dos bens produzidos, as características climáticas e os imperativos logísticos exigiriam a manutenção de Centros de Distribuição estrategicamente posicionados no território nacional. Afirma que o produto seria enviado do estabelecimento industrial ao centro de distribuição mais próximo do comprador da mercadoria e de lá seria remetido diretamente para o estabelecimento adquirente. Esse frete realizado por etapas seria fundamental para a operação de venda e seu creditamento estaria previsto em Lei. Alega que a legislação do PIS e da Cofins teria estabelecido de forma ampla o crédito de frete utilizado para as operações de venda, sem restringir apenas ao frete direto entre o estabelecimento vendedor e o cliente. Acredita que haveria ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Ataca a limitação ao ressarcimento que teria sido imposta pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005, que teria restringido a utilização do crédito presumido apenas para

dedução da contribuição para o PIS e Cofins não-cumulativos, impedindo seu o ressarcimento ou a sua compensação com outros débitos tributários. Afirma que a Fiscalização teria excluído esse crédito presumido do pedido de ressarcimento e não o teria sequer re-alocado como crédito para dedução dos débitos das contribuições a pagar.

Discorda da utilização dos créditos objeto dos pedidos de ressarcimento para dedução de débitos em aberto da contribuição. Esses débitos foram extintos pela dedução de créditos presumidos calculados a maior pela empresa. A Fiscalização ao glosar esses valores e utilizar outros créditos para quitar os débitos a descoberto teria promovido uma compensação de ofício, sem qualquer constituição de crédito tributário pela via do lançamento.

Acredita que a análise implementada deveria estar limitada aos créditos vinculados às receitas de exportação e às não tributadas no mercado interno.

Passa a defender os valores apropriados a título de crédito presumido, embora entenda que estaria comprovada a ilegalidade do Despacho Decisório quanto a este aspecto. Sustenta a utilização do percentual de 60% sobre a alíquota da contribuição para cálculo dos créditos dos insumos utilizados na produção das mercadorias de origem animal e vegetal destinadas à alimentação humana. Acredita que se não houvesse vinculação do percentual às mercadorias a que refere o benefício fiscal esse estaria reduzido. Afirma que no caso da utilização integral da alíquota no cálculo de crédito referente aos produtos em questão, esses não teriam sido utilizados como insumos e sim teriam sido revendidos gerando a possibilidade de crédito integral. Insurge-se contra a exclusão integral do valor a título de crédito presumido, alega que tendo a Fiscalização concordado com a aplicação do percentual de redução de 35%, pelo menos uma parte do crédito presumido seria incontroversa.

Discorda da impossibilidade de utilizar créditos de PIS-Importação e/ou Cofins –Importação. Alega que não existe qualquer limitação no art. 15 da Lei nº 10.865/2004 nesse sentido.

No que tange à devolução de vendas, acredita que o Fisco ao explicitar que esses créditos estavam integralmente vinculados à receita bruta tributada no mercado interno para que fossem dedutíveis da própria contribuição, excluiu a totalidade desses valores do pedido de ressarcimento deixando de redirecioná-los para qualquer outra rubrica.

Por fim, argumenta que na segregação dos créditos com base na proporção da receita bruta total incluiu as receitas financeiras, fato não observado pela fiscalização, e que levou à glosa de créditos apurados pela empresa. Defende a inclusão das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total, citando o disposto nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 9.718/1998."

A decisão recorrida apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

Ementa:

FRETE. ESTABELECIMENTO DA MESMA EMPRESA - 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 ou para estabelecimentos de terceiros não clientes.

CRÉDITO PRESUMIDO - UTILIZAÇÃO - LIMITAÇÃO - A própria Lei nº 10.925/2004 já limitou a utilização do crédito presumido previsto em seu art. 8º à dedução de débitos das contribuições para o PIS e para a Cofins não cumulativos.

CRÉDITO PRESUMIDO - INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA - ALÍQUOTA APLICÁVEL - O percentual de 60% aplicável sobre a alíquota prevista no art. 2º da Lei nº 10.833/2002 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, nos termos da legislação em vigor na época dos fatos geradores sob análise.

AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. PRODUTO PARA REVENDA- O direito ao cálculo de créditos na compra de produtos para revenda está limitado à aquisições efetuadas de pessoas jurídicas.

RECEITA BRUTA TOTAL- SEGREGAÇÃO DE CRÉDITOS- NÃO INCLUSÃO - RECEITA FINANCEIRA - As receitas financeiras não devem ser adicionadas na receita bruta total utilizada na apuração de percentual para a segregação de créditos de PIS não-cumulativo, uma vez que não há previsão legal de créditos vinculados a tais receitas.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido"

A recorrente interpôs Recurso Voluntário de forma hábil e tempestiva em que aduz, em breve síntese, que:

(i) crédito decorrente do serviço de frete (que no caso da recorrente equivalente a armazenamento), sendo essencial na sua operação de produção;

(ii) serviço de frete passa por etapas que vão desde a saída do produto do estabelecimento da recorrente, passando pelo seu centro de distribuição até a chegada no estabelecimento da adquirente;

(iii) todas as etapas de venda do produto, incluindo o frete, são pagas pela recorrente e somadas ao custo de venda da mercadoria;

(iv) o serviço de frete contratado por etapas possibilita, e facilita a operação de venda da recorrente e que por se tratar de transporte de produtos perecíveis é delicado e demanda operação diferenciada;

(v) cita as Soluções de Consulta nºs 497/2005 (Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal) e 449/2006 2005 (Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal);

(vi) o CARF possui precedente favorável em caso análogo (frete considerado como parte da armazenagem - Acórdão 3402002173);

(vii) a manutenção de centros de distribuição objetivando a armazenagem de mercadorias objeto de venda e o transporte dos bens nada mais é do que custo dessa armazenagem, até que o bem seja entregue ao consumidor;

(viii) o conceito de armazenagem, corresponde aos gastos necessários e indispensáveis à armazenagem, pois não há como conceber armazenagem de bens sem o seu transporte até o local;

(ix) faz breve histórico legislativo sobre a não-cumulatividade da COFINS;

(x) os centros de distribuição não são armazéns para estoque,mas possibilitam a venda e distribuição para os clientes;

(xi) que a legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos permite a tomada de créditos de bens e serviços utilizados como insumos;

(xii) a glosa dos créditos em questão fere a legislação e o princípio constitucional da não-cumulatividade;

(xiii) a legislação do PIS e da COFINS não cumulativos é expressa ao reconhecer o direito de crédito no frete utilizado nas operações de venda, sem restringir apenas ao frete direto entre o estabelecimento vendedor e o comprador;

(xiv) tece comentários sobre o princípio da não-cumulatividade;

(xv) que a fiscalização adotou conceito restritivo de insumos;

(xvi) ilegalidade do Ato Declaratório nº 15 que veda o pedido de ressarcimento dos créditos de COFINS;

(xvii) não possuía mais débitos perante a Receita Federal para realizar a compensação com os créditos pleiteados com base no art. 8º da Lei 10925/04, razão pela qual, solicitou o ressarcimento dos valores em espécie, conforme faculdade legal;

(xviii) ao entender que o crédito presumido em tela não poderia ser objeto de ressarcimento, limitou-se a Fiscalização apenas a excluí-lo dos valores a serem ressarcidos, sem lhe dar outra destinação;

(xix) indevida compensação de ofício praticada pela Fiscalização;

(xx) que a questão trata-se de pedido de ressarcimento de PIS/COFINS vinculado à receitas brutas não tributadas e às decorrentes de exportação, sendo que a análise feita pela Fiscalização deveria ter sido unicamente para verificar se os créditos cuja devolução se postula são ou não ressarcíveis;

(xxi) em relação aos créditos presumidos, entendeu, erroneamente o Fisco, que não são passíveis de ressarcimento;

(xxii) permitir em pedido de ressarcimento que a Fiscalização vá além e verifique tomadas de crédito, compensações e apuração de contribuição devida relativamente a receitas que nem sequer são objeto do processo, extrapola os limites da atividade administrativa;

(xxiii) se a fiscalização tivesse qualquer desconfiança sobre a forma como a empresa apurou a contribuição devida e as deduções utilizadas nesta apuração deveria ter instaurado procedimento próprio, notificado a recorrente e fiscalizado a empresa com este fim, jamais podendo se utilizar de mero pedido de ressarcimento para verificação de tais informações;

(xxiv) que houve ofensa ao art. 142 do CTN;

(xxv) que a fiscalização entendeu que a recorrente teria se creditado de forma indevida e que, por tal motivo, teria 'recolhido' tributos menor, a Administração pretendeu simplesmente 'compensar' tal montante com o crédito a lhe ser reconhecidamente ressarcido;

(xxvi) que o 'crédito tributário' que a fiscalização 'pretende que seja 'quitado' por meio de 'compensação de ofício' nem sequer foi constituído pelo lançamento que, neste caso, deveria ser de ofício;

(xxvii) juridicamente, o suposto 'crédito tributário' não existe e não há como se admitir que seja 'compensado' com os valores a serem ressarcidos à recorrente;

(xxviii) em se tratando de valores 'encontrados' pela fiscalização e que sequer foram declarados/reconhecidos pela empresa e simplesmente não pagos, é inquestionável que, previamente à qualquer 'compensação de ofício' deveria ter sido oportunizado à recorrente direito à ampla defesa e ao contraditório;

(xxix) se suposto crédito indevido foi utilizado para dedução da exação a pagar, antes de compensação de ofício, deveria ser possibilitado à recorrente a apresnetação de outros créditos acumulados em sua contabilidade e que somente podem ser utilizados para tal fim - e não para fins de ressarcimento-, como ocorre *in casu* já que a empresa possui excesso de créditos nesta situação;

(xxx) que na própria decisão proferida, a fiscalização reconhece a existência de créditos objeto de pedido de ressarcimento que somente poderiam ser utilizados na dedução de tributo a pagar - como, por exemplo, o crédito presumido e o decorrente de devolução de vendas;

(xxxix) tendo 'encontrado' suposto creditamento indevido pela recorrente, ao invés de a fiscalização, primeiramente, utilizar na dedução de tal valor os créditos que ela mesmo reconhece como idôneos para apuração da contribuição devida, 'optou' por efetuar a 'compensação' com o valor a ser ressarcido;

(xl) houve equívoco na exclusão do crédito presumido supostamente apropriado de forma indevida (crédito presumido em relação aos insumos);

(xli) da análise da legislação que rege os créditos presumidos relativamente aos insumos a serem utilizados na produção das mercadorias de origem animal ou vegetal referidas, destinadas à alimentação humana ou animal, o percentual de crédito tomado pelo contribuinte será de 60% da alíquota prevista para tais produtos, que é de 1,65%, ou seja, para a apuração do crédito em tela, basta a recorrente aplicar a alíquota de 0,99% sobre o valor total da compra do insumo;

(xlii) a soja, o milho, o sorgo e o farelo de soja referidos no despacho - entre outros - são todos insumos que foram utilizados pela recorrente na produção das mercadorias referidas no art. 8º, § 3º, I, da Lei 10.925/04, não há de se falar em apropriação indevida quando o crédito presumido considerado foi de exatamente 0,99%, conforme aponta a própria decisão proferida;

(xliii) que nos casos em que a tomada de crédito se deu na ordem de 1,65%, tais situações não se tratam de hipótese de crédito presumido de PIS/COFINS, mas de crédito real, reconhecido pela legislação, referente a mercadorias que foram revendidas, portanto, não se tratam de insumos, e, assim sendo, o direito ao crédito é sobre o seu valor integral;

(xliv) que o creditamento diferenciado em relação ao mesmo tipo de mercadoria se deu pelo fato de ora se destinar a revenda ora utilizado como insumo;

(xlv) que a fiscalização sequer se interessou em fazer tal distinção, optando simplesmente supor que o equívoco foi da recorrente, a que teria se apropriado indevidamente de crédito fiscal;

(xlvi) que está justificada a correção da tomada de crédito presumido pela recorrente, não havendo qualquer valor a ser excluído das deduções feitas pela recorrente e, menos ainda, a ser 'compensado' do ressarcimento devido;

(xlvii) há equívoco por parte da fiscalização na exclusão do crédito presumido supostamente apropriado de forma indevida (necessidade de manutenção do crédito presumido reconhecido pela própria fiscalização);

(xlviii) como se depreende do despacho decisório, especialmente em relação 'a soja, o milho, o sorgo e o farelo de soja' entre outros, a própria fiscalização reconhece que, no mínimo, a recorrente tem direito a crédito presumido de 0,5775% sobre o valor de compra de tais mercadorias;

(xlix) havendo crédito presumido a ser reconhecido à recorrente, não é dado ao Fisco, quando da glosa, retirar-lhe a totalidade do crédito, pois deveria ter excluído o montante que, segundo a fiscalização, a recorrente teria creditado a maior e mantido o crédito que entende correto;

(xlii) que se tal procedimento da fiscalização for mantido acabará por afetar não apenas os valores a serem ressarcidos em relação às receitas não tributadas e decorrentes de exportação, mas também a própria apuração da contribuição devida sobre as receitas tributadas;

(xliii) que é legítimo o creditamento dos créditos decorrentes de PIS/COFINS importação;

(xliv) os bens importados pela recorrente cujos créditos foram considerados no pedido de ressarcimento referem-se à mercadorias efetivamente utilizadas como insumos e tratam-se de créditos comuns, que devem ser somados aos demais créditos decorrentes de mercadorias adquiridas no mercado interno para o mesmo fim;

(xlv) que não há na legislação vedação aos créditos de PIS/COFINS-importação;

(xlvi) possui direito ao crédito relativo a devolução de vendas;

(xlvii) que caso se entenda que os créditos decorrentes de devoluções de vendas, não podem ser objeto de pedido de ressarcimento, há de ser reconhecido, então, que a sua integralidade passe a integrar os créditos a serem utilizados na dedução das contribuições a pagar sobre as receitas tributadas;

(xlviii) de acordo com a legislação, a receita financeira compõe o valor da receita bruta;

(xlix) por força do Decreto 5164/04, ficaram reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições e que por força do Decreto 5442/05, ficaram reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras;

(l) que as leis 10637/02 e 10833/03 foram introduzidas no ordenamento jurídico com fundamento de validade previsto com a nova redação do art. 195 da Constituição Federal, ou seja, a base de cálculo do PIS e da COFINS serão todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, ou seja, sua receita bruta, aí compreendidas as receitas financeiras;

(li) que a atitude da fiscalização tem como objetivo utilizar conceitos de receita bruta somente para aquilo que melhor lhe convém. Quando o conceito, incluindo a receita financeira lhe outorga maior arrecadação de tributo, a Receita Federal aceita a inclusão, quando tal procedimento outorga ao contribuinte um crédito maior, o conceito é afastado;

(lii) a Receita Federal possui Solução de Consulta na qual expressamente determina que a receita bruta é a totalidade das receitas auferidas e que a receita financeira compõe a base de cálculo da COFINS (Solução de Consulta 127/05 - Superintendência da Receita Federal - 1ª Região Fiscal).

Pugna a recorrente, ao final, o provimento do recurso para que se ja reconhecido o direito ao ressarcimento dos créditos em questão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

Para melhor didática processual passo a analisar os temas de modo individualizado, conforme segue:

FRETE. ESTABELECIMENTO DA MESMA EMPRESA

Com relação ao tema, possui razão a recorrente.

O frete na questão em debate é verdadeiro insumo necessário e indispensável para a consecução das atividades da recorrente.

Marco Aurélio Grecco (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

O escólio de Aliomar Baleeiro é elucidativo para a questão posta em debate:

"É uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa "input", isto é, o conjunto dos fatores produtivos, tais como matérias-primas, energia, trabalho, amortização de capital, etc, empregados pelo empresário para produzir o "output" ou o produto final (...)" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214)

O Superior Tribunal de Justiça assim entende:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido." (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

O Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, no processo 13116.000753/2009-14 de sua relatoria, na matéria ora em apreço, consignou que:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

(...)

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS. As despesas com fretes para transporte interno de produtos em elaboração e, ou produtos acabados, de forma análoga aos fretes entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes."

Assim, nos parece que o frete é um serviço indispensável na atividade da recorrente de modo que os produtos sejam remetidos para outro estabelecimento do mesmo titular, integrando-se de modo necessário na cadeia produtiva e, como dito pela recorrente o serviço de frete contratado por etapas possibilita, e facilita a operação de venda e que por se tratar de transporte de produtos perecíveis é delicado e demanda operação diferenciada.

Nesta toada, o valor do frete imputado na transferência pode ser considerado como uma despesa necessária, em razão de ser imprescindível, sendo, então, possível o creditamento.

Por amor à brevidade, adoto, ainda como fundamento decisório os precedentes jurisprudenciais a seguir consignados, inclusive proferido pela Douta Câmara Superior de Recursos Fiscais:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

(...)

COFINS NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE FRETE REFERENTE AO TRANSPORTE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

O custo referente ao frete pago pelo transporte de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa integra a base de cálculo para o crédito previsto para a COFINS não cumulativos."
(Processo 10925.000361/200924; Acórdão 3402002.173 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 23 de agosto de 2013)

"CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. FRETE ESPECIALIZADO. ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTO ACABADO. EXIGÊNCIAS SANITÁRIAS. DESPESA OPERACIONAL.

Tratando-se de frete especializado de produtos acabados entre os estabelecimentos, para atender às exigências sanitárias essenciais para que o produto final chegue ao comprador sem perder suas qualidades intrínsecas, cabe o creditamento das contribuições sociais não cumulativas sobre tais dispêndios

como insumos, por se tratar de despesas operacionais”. (CARF, Acórdão 3402-003.152, Conselheiro Relator Waldir Navarro Bezerra, julgado em 20.07.2016 – grifou-se).

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CRÉDITO. FRETES 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.” (Processo 11686.000082/2008-11; Acórdão 9303005.116 – 3ª Turma; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Sessão de 17 de maio de 2017)

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.” (Processo 13896.721081/201312; Acórdão 303-004.318–3ª Turma; Conselheira Érika Costa Camargos Autran Redatora designada; Sessão de 15 de setembro de 2016)

Diante do exposto, dou provimento ao recurso em relação a esta matéria.

CRÉDITO PRESUMIDO - UTILIZAÇÃO - LIMITAÇÃO

No presente tópico, correta a decisão recorrida.

Conforme consignado na decisão atacada, o crédito presumido decorrente do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 não poder ser ressarcido ou compensado apenas utilizado para deduzir débito da própria contribuição. O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005, não está eivado de ilegalidade.

*"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)"*

O Superior Tribunal de Justiça perfilha o entendimento de que não há ilegalidade no Ato Declaratório Interpretativo nº 15/2005, conforme decisões a seguir ementadas:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. PRODUTOR RURAL. CRÉDITOS PRESUMIDOS. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 8º DA LEI 10.925/04. LEGALIDADE DA ADI/SRF 15/05 E DA IN SRF 660/06. PRECEDENTES DO STJ. MORA DO FISCO. INEXISTÊNCIA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. "A jurisprudência firmada por ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ é no sentido de que inexistente previsão legal para deferir restituição ou compensação (art. 170, do CTN) com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do crédito presumido de PIS e da COFINS estabelecido na Lei 10.925/2004, considerando-se, outrossim, que a ADI/SRF 15/2005 não inovou no plano normativo, mas apenas explicitou vedação já prevista no art. 8º, da lei antes referida" (AgRg no REsp 1.218.923/PR, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 13/11/12).

(...)

4. Recurso especial conhecido e não provido." (REsp 1240714/PR, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 10/09/2013)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DO PIS E COFINS. LEI 10.925/2004. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL. VEDAÇÃO IMPOSTA PELO ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. ILEGALIDADE INEXISTENTE.

1. Não se confunde o crédito presumido instituído pelos arts. 8º e 15 da Lei 10.925/2004 com o resultante do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

2. O primeiro representa benefício fiscal concedido exclusivamente para o fim de dedução das contribuições ao PIS e à Cofins devidas pelas empresas que atuam no setor alimentício.

3. De modo diverso, o outro saldo credor tem origem na aplicação da sistemática da não-cumulatividade, e em tal hipótese a compensação é expressamente autorizada pelo art. 16 da Lei 11.116/2005, por força das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência das contribuições ao PIS e à Cofins.

4. Inexistindo, ademais, norma autorizativa (art. 170 do CTN), conclui-se que o ato interpretativo do Fisco não extrapolou os limites do art. 8º da Lei 10.925/2004. Precedente do STJ.

5. Recurso Especial não provido." (REsp 1233876/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/2011, DJe 01/04/2011)

De igual modo este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, assim se posiciona:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA IMPOSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO ART 8º DA LEI N.10.925/2004 ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05 ILEGALIDADE INEXISTENTE.

O crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/04, só pode ser utilizados para a dedução de Pis e Cofins no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração. Precedentes do STJ.

Recurso Voluntário Negado." (Processo 10945.000854/201060; Acórdão 3302002.767 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Relatora Conselheira Fabíola Cassiano Keramidas; sessão de 11 de novembro de 2014)

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART 8º DA LEI N.10.925/2004. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. ILEGALIDADE INEXISTENTE.

O crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/04, só pode ser utilizados para a dedução de Pis e Cofins no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração. Precedentes do STJ.

Recurso Voluntário Negado" (Processo 11075.000580/200843; Acórdão 3302002.258 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Relator Conselheiro Alexandre Gomes; sessão de 25 de julho de 2013)

Diante do exposto, nego provimento ao recurso em tal tema.

CRÉDITO PRESUMIDO - INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA - ALÍQUOTA APLICÁVEL

Novamente, a tese recursal merece ser provida.

Da análise da legislação que rege os créditos presumidos relativamente aos insumos a serem utilizados na produção das mercadorias de origem animal ou vegetal referidas, destinadas à alimentação humana ou animal, o percentual de crédito tomado pelo contribuinte será de 60% da alíquota prevista para tais produtos, que é de 1,65%.

O CARF possui precedentes jurisprudenciais no sentido de que a recorrente possui direito ao crédito presumido no percentual de 60%.

Aqui cito o voto proferido no processo 13005.720743/2010-81 em que, por unanimidade de votos decidiu-se pela procedência do recurso voluntário quanto a aplicação da alíquota de 60% sobre todos os insumos utilizados na produção:

Argumenta o Contribuinte que a Fiscalização, bem como a decisão consubstanciada no Acórdão ora recorrido, errou em glosar as alíquotas incidentes no cálculo do crédito presumido de PIS e COFINS, alegando que o critério utilizado para calcular o benefício não são os insumos e sim o produto final produzido pelo Contribuinte, o que possibilitaria o direito ao crédito na alíquota de 60% sobre todos os insumos utilizados na produção.

Assim dispunha a Lei n. 10.925 de 23 de julho de 2004 acerca da dedução das contribuições PIS e COFINS do credito presumido:

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.

§ 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, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

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.

§ 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 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;

II - 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 soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todas da TIPI; e

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.

Diante dessa legislação o Contribuinte sustenta que as alíquotas previstas nos incisos I, II e III do § 3º, do art. 8º, da Lei 10.925/2004 tem como critério o produto fabricado pela empresa beneficiária, isto é, o produto final. Com isso, como o Contribuinte alega que fabrica produtos classificados nos

Capítulos 2 a 4, e nos códigos 15.01 a 15.06 da NCM, entende que faz jus ao desconto do crédito presumido com alíquota de 60% sobre todos os insumos adquiridos.

Nesse sentido, cito um trecho do Recurso ora analisado para que elucide a argumentação trazida aos autos:

Verifica-se que em momento algum o legislador ordinário determina como condição para o cálculo do crédito presumido a aquisição de INSUMOS ELABORADOS OU SEMI-ELABORADOS.

Mesmo assim, a Receita Federal editou a instrução Normativa nº 660/06, a qual modificou indevidamente o texto da Lei Federal nº 10.925/04, ao estabelecer que o crédito presumido de PIS/COFINS fosse calculado com base na Mensagem nº 443, de 23 de julho de 2004, a Autoridade Administrativa glosou o direito creditório da empresa ora Recorrente.

Cumprida à ora Recorrente salientar que com o advento da Instrução normativa citada, o objetivo primordial do crédito presumido de PIS/COFINS para as agroindústrias restou afastado, haja vista que o critério para fruição do benefício determinado no diploma regulamentador – aquisição de Insumos elaborados ou semi-elaborados tais como salsicha, linguiça, mortadela, etc., – em momento algum beneficia o setor agroindustrial.

Subsumem-se então que a lei federal instituidora do crédito presumido de PIS/COFINS não trouxe em seu bojo a aquisição de insumos como condição ensejadora do benefício em comento. Por conseguinte, esta tarefa não poderia ser incorporada apenas por uma orientação interna da Receita Federal, vez que este ato não poderá dispor contrariamente ao que vem regulamentar. Este é o ancestral princípio do Accessio cedit principali, ou seja, o acessório segue o principal, o acessório está compreendido no principal.

(...)

O que se depreende da legislação, art. 8º. da Lei n. Lei n. 10.925 de 23 de julho de 2004, é que o montante do crédito deve ser obtido tendo por referência os percentuais variáveis aplicados sobre as alíquotas básicas do PIS e da COFINS e incidentes sobre o valor dos insumos adquiridos. A dúvida interpretativa diz respeito em se saber quais os produtos que a lei estaria se referindo, se os produtos adquiridos como matéria prima para a produção do produto final, ou, de forma contrária, estaria se referindo ao próprio produto final.

Neste sentido há que se notar a publicação da Lei no. 12.865/13 que passou a definir em caráter interpretativo qual é o percentual que deve ser aplicando na aquisição de quaisquer insumos utilizados na fabricação de produtos de origem animal que estão classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, e as misturas e preparações de gorduras ou de

óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18. Assim dispõe a Lei no. 12.865/13:

Art. 33. O art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 8º.....

§ 1º.....

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);

§ 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.” (NR). (grifou-se).

Assim, percebe-se que com essa alteração legislativa de como se deve interpretar o art. 8º. da Lei n. Lei n. 10.925, é possível, de acordo com o disposto de que lei interpretativa se aplica a fatos pretéritos ainda não definitivamente julgados, entender que assiste razão ao Contribuinte de utilizar o percentual de 60% sobre todos os insumos utilizados na produção e que estão classificados nos Capítulos 2 a 4, e nos códigos 15.01 a 15.06.”

Da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o seguinte precedente:

“CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. COMPENSAÇÃO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. O valor do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 somente pode ser utilizado para desconto do valor devido das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, não podendo ser objeto de compensação ou de ressarcimento de que trata a Lei nº 10.637/2002. **AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL DO CRÉDITO PRESUMIDO.** O montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota de 60% (sessenta por cento) quando se tratar de insumos utilizados nos 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” . (Processo 13005.001269/2009-51 - Câmara Superior de Recursos Fiscais – 3ª Turm; Acórdão 9303-003.812; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; Sessão de 24.04.2016).

Diante do exposto, provejo o recurso em tal tema.

CRÉDITOS DE PIS/COFINS IMPORTAÇÃO

Com razão a recorrente.

Estabelece o art. 15 da Lei 10.865/2004:

*"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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

[...]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 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 subsequentes."

Por sua vez, o art. 16 da Lei 11.116/2005, autoriza o ressarcimento ou a compensação dos referidos créditos. Vejamos:

"Lei 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."

Da análise dos citados dispositivos legais, tem-se que o saldo credor da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep podem ser utilizados tanto no ressarcimento em dinheiro ou compensação com débitos tributários do titular do crédito perante RFB.

Novamente, sirvo-me de precedente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para fundamentar a decisão:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

(...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

CRÉDITOS DA COFINS-IMPORTAÇÃO VINCULADOS A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS REMANESCENTES NO FINAL DO TRIMESTRE. UTILIZAÇÃO MEDIANTE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

O art. 16 da Lei 11.116/2005 assegura a utilização, sob forma de ressarcimento ou a compensação, do saldo valor do credor da Cofins, acumulado ao final do trimestre do ano calendário, decorrente dos créditos da Cofins-Importação apropriados de acordo com o disposto no art. 15 da Lei 10.865/2004." (Processo 13502.900388/2010-11; Acórdão 3302-004.599 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Relator Conselheiro José Fernandes do Nascimento; sessão de 25 de julho de 2017)

Diante do exposto, dou provimento ao recurso.

CRÉDITOS DECORRENTES DE DEVOLUÇÕES DE VENDAS

Com relação a tal matéria, entendo que não assiste razão à recorrente. Não são passíveis de ressarcimento os créditos vinculados a vendas devolvidas, por somente serem passíveis de pedido de ressarcimento os créditos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, vinculados à exportação ou a saídas isentas, não tributadas, alíquota zero ou suspensas.

A decisão recorrida acertadamente consigna que:

"Aqui novamente sem razão a empresa. Os créditos referentes à devolução de vendas se baseiam na premissa de que se uma mercadoria saiu tributada da empresa e gerou débito na saída, nada mais justo que no seu retorno por devolução seja possível o creditamento com intuito de anular a tributação. Portanto, apenas o produto que saiu tributado pode gerar crédito no seu retorno. O pedido de ressarcimento está limitado aos créditos vinculados às saídas não tributadas para o mercado interno ou às exportações, que também não são tributadas. Portanto, correto o procedimento da Fiscalização ao excluir esses valores do montante passível de ressarcimento."

O CARF assim entende:

"REGIME NÃO-CUMULATIVO. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. TRIBUTAÇÃO À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. As devoluções de vendas são, na essência,

o cancelamento de operações anteriormente ocorridas. Se as vendas ocorreram com incidência de alíquota zero e, portanto, sem débito da contribuição, não há que se falar em crédito por ocasião de suas devoluções." (Processo 19515.722064/2012-35; Acórdão 3401-003.169; Relator Conselheiro Waltamir Barreiros; sessão de 28 de abril de 2016).

Do voto do relator destaque:

"Muito menos aplicar-se-ia às devoluções de vendas que são, na essência, o cancelamento das operações anteriormente ocorridas. Em outras palavras, deve-se dar às entradas por devolução o mesmo tratamento dispensado às saídas por vendas objeto da devolução. Desta forma, se as vendas ocorreram com incidência de alíquota zero, não há que se falar em crédito de PIS/Pasep e de COFINS por ocasião de sua devolução."

Diante do exposto, nego provimento ao recurso.

**RECEITA BRUTA TOTAL- SEGREGAÇÃO DE
CRÉDITOS- NÃO INCLUSÃO - RECEITA
FINANCEIRA**

Merece, também, ser acolhido o recurso voluntário, quando pede que as receitas financeiras, sujeitas à incidência à alíquota zero da contribuição, a partir de 02/08/2004, por força do Decreto nº 5.164/2004, sejam computadas no somatório da receita bruta total para fins de rateio proporcional.

Isso porque o art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. *In verbis*:

"§ 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."

Ademais, é sabido que as bases de cálculo estabelecidas pelas leis nº 10637/2002 e 10833/2003 que incluem todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação, não estão eivadas de inconstitucionalidade declarado pelo Supremo Tribunal Federal - STF em relação ao art. 3º da Lei 9.718/1998, sendo devidas as

contribuições apuradas sob o regime da não cumulatividade calculadas sobre as receitas financeiras.

A recorrente consigna em seu recurso:

Na realidade, o que ocorreu foi que o Sr. Fiscal aplicou ao caso uma antiga discussão que os contribuintes vêm travando na esfera judicial com a União Federal acerca da base de cálculo do PIS e da COFINS, qual seja, a inconstitucionalidade ou ilegalidade do alargamento da base de cálculo dessas contribuições.

Adiante prossegue:

Ocorre que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 (citadas no início deste tópico) já foram introduzidas no ordenamento jurídico com o fundamento da validade previsto na nova redação do art. 195 da CF/88. A determinação legal de que a base de cálculo do PIS e da COFINS serão todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, ou seja, sua receita bruta, aí compreendidas as receitas financeiras, está compatível com a Constituição Federal e, portanto, deve ser respeitada.

Cito os precedentes do CARF a seguir colacionados:

“CRÉDITOS DE COFINS. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA TOTAL.

O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total, sujeita ao pagamento de COFINS, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos de COFINS não-cumulativo”. (Processo 11080.010272/2007-76; Acórdão 3202-000.597 2ª Turma - Ordinária da 2ª Câmara; Conselheiro Relator Thiago Moura de Albuquerque Alves; sessão de 28.11.2012).

“CRÉDITOS DE PIS. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO. INCLUSÃO NO CONCEITO DE RECEITA BRUTA TOTAL. O art. 3º, § 8º, II, da Lei nº 10.833/2003 não fala em receita bruta total, sujeita ao pagamento do PIS e da Cofins, não cabendo ao intérprete criar distinção onde a lei não o faz. Impõe-se o cômputo das receitas financeiras no cálculo da receita bruta total para fins de rateio proporcional dos créditos de PIS e de Cofins não cumulativos”. (Processo 10945.721076/2012-16; Acórdão 3201-002.235, 1ª Turma - 2ª Câmara; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; Sessão de j. 22.06.2016).

Por conseguinte, ao teor do anteriormente exposto, merece provimento o recurso voluntário para que a autoridade fiscal inclua as receitas financeiras na receita bruta total para fins de rateio proporcional, refazendo a apuração dos créditos com base nessa premissa.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO

Conforme consignado pela recorrente, ao analisar os pedidos de ressarcimento apresentados, a autoridade fiscal não apenas rejeitou a possibilidade de se ressarcir créditos previstos no art. 8º da Lei nº 10.925/04, como também procedeu ao exame da apropriação desses créditos na apuração da COFINS interna da recorrente, que não é objeto do presente processo administrativo.

Verificando a existência de “apropriações indevidas”, reduziu o valor do crédito apto a ser ressarcido.

Com razão a recorrente quando consigna em sua peça recursal:

Conforme se depreende dos autos, trata-se de mero pedido de **RESSARCIMENTO de PIS/COFINS vinculado às receitas brutas não tributadas e às decorrentes de exportação**. Assim, a análise a ser feita pela Fiscalização deve ser UNICAMENTE para **verificar se os créditos cuja devolução se postula são ou não ressarcíveis**.

Em hipótese alguma poderia o Fisco **ir além** dessa análise e verificar, por exemplo, as deduções feitas pela empresa para a apuração dos **valores que seriam devidos a título de contribuição**. O caso dos autos, lembre-se, **limita-se a verificar informações relativas às receitas sobre as quais reconhecidamente NÃO é devido o pagamento da contribuição**.

Dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional, acerca do lançamento:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

A Fazenda Pública ao discordar do procedimento efetivado pela recorrente deveria ter realizado o lançamento de ofício de eventual débito tributário, o que instauraria o devido processo administrativo de modo que o contribuinte poderia ter exercido o seu direito ao contraditório e a ampla defesa.

Perfilho o entendimento de que tal compensação de ofício é ilegal e deve ser corrigida, conforme precedente do CARF em situação análoga:

"PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PIS NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO DOS DÉBITOS. DIFERENÇA A EXIGIR. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. A sistemática de ressarcimento da COFINS e do PIS não-cumulativos não permite que, em pedidos de ressarcimento, valores como o de transferências de créditos de ICMS, computados pela fiscalização no faturamento, base de cálculo dos débitos, sejam subtraídas do montante a ressarcir. Em tal hipótese, para a exigência das Contribuições carece seja efetuado lançamento de

ofício. (destaque nosso) (Processo 11065.004593/2003-04; Acórdão 203-11959, Relator Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva, sessão de 28/03/2007)

Assim, voto pela parcial procedência do recurso voluntário interposto para reconhecer o direito da recorrente em relação aos créditos decorrentes:

(i) do custo referente ao frete pago pelo transporte de produtos entre estabelecimentos da recorrente;

(ii) do percentual de 60% aplicável sobre a alíquota prevista no art. 2º da Lei nº 10.833/2002 aplicável aos insumos a serem utilizados na produção das mercadorias de origem animal ou vegetal referidas, destinadas à alimentação humana ou animal;

(iii) da COFINS-importação, e

(iv) das receitas financeiras adicionadas na receita bruta total.

Dou provimento, ainda, ao recurso voluntário para afastar a compensação de ofício realizada.

É como voto.

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator