



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

Processo n° 11080.722706/2009-46
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-002.782 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2014
Matéria Ressarcimento de PIS Receita Mercado Interno PERDCOMP
Recorrente SLC ALIMENTOS SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO.

Para fins de cálculo na apuração do valor das contribuições para o PIS e Cofins, segundo o regime da não cumulatividade, a pessoa jurídica somente poderá descontar os créditos expressamente autorizados na legislação de regência.

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

Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração das contribuições de PIS e/ou Cofins não cumulativos, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

MOVIMENTAÇÃO E ACONDICIONAMENTO DE MERCADORIAS.

As despesas com a movimentação e o acondicionamento de mercadorias não podem ser descontadas como crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se configurarem como despesas de armazenamento.

DESPESAS COM ARMAZENAGEM DE CARGAS x DESPESAS COM MOVIMENTAÇÃO DE CARGAS. SOLUÇÃO DE CONSULTA. VINCULAÇÃO.

Vincula-se a contribuinte à solução de consulta por ela formulada que decide que as despesas com a movimentação e o acondicionamento de mercadorias não podem ser descontadas como crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se configurarem como despesa de armazenamento.

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 NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS PRONTOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA

Inexiste previsão legal para a utilização de créditos relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, não clientes, como forma de dedução para a apuração das Contribuições de PIS e Cofins não cumulativos.

CRÉDITO. NOTA FISCAL SEM RESSALVA. INEXISTÊNCIA DE DECLARAÇÃO.

Não tendo o fornecedor exigido e nem o comprador fornecido a declaração do Anexo I da IN SRF nº 660/06 e não constando da nota fiscal que a venda foi efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, presume-se normal a operação de compra e venda e o respectivo crédito básico. Crédito concedido.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: 1) por maioria votos, para reconhecer o direito ao crédito normal em relação: (i) à aquisição de arroz em casca em cuja nota fiscal não consta que a operação foi realizada com suspensão do PIS e da Cofins, (ii) em relação aos fretes na aquisição de insumos tributados com alíquota zero ou adquiridos com suspensão do PIS e da Cofins. Vencida a conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó, relatora, e, quanto ao subitem 1.ii, o conselheiro Paulo Guilherme Derouledé. 2) pelo voto de qualidade, para negar provimento quanto aos créditos relativos às despesas com pragas e armazenagem. Vencidos os conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto; 3) por maioria de votos, para negar provimento quanto ao crédito relativo às despesas de fretes na transferência de produtos acabados. Vencidos os conselheiros Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto; 4) por unanimidade de votos, para negar provimento quanto às demais matérias. Designada a conselheira Fabiola Cassiano Keramidas para redigir o voto vencedor em relação às matérias do item 1. A conselheira Fabiola Cassiano Keramidas apresentará declaração de voto em relação às matérias que foi vencida (despesas com praga e armazenagem).

Fez sustentação oral: Carlos Eduardo Amorim - OAB/DF 40881.

(Assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(Assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relatora.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2004

Autenticado digitalmente em 28/04/2015 por WALBER JOSÉ DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/05/2015

por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 30/04/2015 por MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO

JACÓ, Assinado digitalmente em 19/05/2015 por WALBER JOSÉ DA SILVA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(Assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), Gileno Gurjão Barreto (Vice-Presidente); Fabíola Cassiano Keramidas,, Alexandre Gomes, Paulo Guilherme Derouledé e Maria da Conceição Arnaldo Jacó.

Relatório

Trata-se, na origem, de Pedidos de Ressarcimento de PIS não cumulativo, em função da apuração de créditos da referida contribuição referentes ao 1º ao 3º trimestres de 2008, em decorrência da utilização de créditos vinculados às a receitas não tributadas no mercado interno, com base no disposto no art. 5º da Lei nº 10.637/2002¹ e art. 16 da Lei nº 11.116/2005^{2 3} e de declaração de compensação efetuada com referido crédito.

A contribuinte é pessoa jurídica de direito privado, do ramo da indústria, comércio, importação e exportação de carnes, aves, ovos, peixes, frutas, cereais, legumes, gorduras e condimentos em geral, conforme estatuto social anexo.

¹ LEI 10.637/2002 (LEI ORDINÁRIA) 30/12/2002

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - 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.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

² Lei nº 11.116/2005

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-alendário 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.

³ Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004

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

Com base na verificação e análise dos trabalhos fiscais executados, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil descreve em sua Informação fiscal as irregularidades fiscais por ele constatadas, as quais são a seguir indicadas resumidamente:

1. inclusão indevida na base de cálculo dos créditos do PIS/PASEP não cumulativo de despesas sem amparo legal:
 - 1.1. Controle de pragas;
 - 1.2. Despesas com movimentação de cargas e fretes de transferência entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica;
 - 1.3. Despesas com fretes incorridos na operação de compra de bens não sujeito a tributação do PIS/PASEP e da COFINS (arroz beneficiado, alíquota zero);
 - 1.4. Apuração de créditos calculados sobre aquisições de insumos com suspensão para a contribuição para o PIS/PASEP (arroz em casca e cana de açúcar)

Em consequência, o Despacho Decisório nº 1982/2009 reconheceu parcialmente o direito creditório em favor da contribuinte, relativamente 1º ao 3º trimestres de 2008 e homologou parcialmente o pedido de compensação até o limite do crédito ali reconhecido.

Por meio da Comunicação DRF/POA 3.913/2009 foi dado ciência do Despacho Decisório à interessada e feita a intimação para se pronunciar, quanto à compensação de ofício, no prazo de 15 (quinze) dias, contados da ciência daquela. Alertando que a não manifestação implicaria a concordância do procedimento de compensação.

Em 21/12/2009 a contribuinte envia resposta à Intimação DRF/POA/SEORT/REST 3.913/2009, para informar que os débitos existentes seriam compensados com o crédito apurado no processo administrativo nº 11080.722707/2009-91 - até o limite dos débitos constantes no relatório de divergência anexo -, restando, portanto, regularizados e, bem assim, extintos em face da compensação, conforme regra do art. 156, II, do CTN. Requerendo, então, o imediato ressarcimento do crédito reconhecido no presente processo administrativo, o que foi efetuado pela DRF.

Acerca, porém, das glosas efetuadas, a contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, discordando da glosa parcial, pois não se conforma com o indeferimento da parcela dos créditos pleiteados, cujas alegações, em síntese, são transcritas do relatório do acórdão ora recorrido:

“- Sustenta seu direito a apurar créditos sobre as despesas incorridas com o controle de pragas, o qual se trataria de serviço indispensável, consumido de forma direta em sua atividade. Esclarece que durante seu processo produtivo seria obrigada a cumprir normas sanitárias com a finalidade de manter seu produto final (arroz) dentro da classificação adequada, como apto ao consumo e livre de pragas. Para amparar seus argumentos, cita e transcreve legislação e atos normativos tributários, jurisprudência administrativa, bem como trechos de normas e regulamentos expedidos pela ANVISA.

- Da mesma forma, considera as despesas com serviços de armazenagem de cargas, relativas ao comodato do armazém cedido e ao aluguel de pallets para o acondicionamento dos produtos, como intrínsecas à sua atividade e portanto seriam legítimos os créditos calculados sobre as mesmas. Junta exemplos de notas fiscais e informa que embora algumas notas emitidas pela empresa ALL declarem equivocadamente o serviço prestado como sendo de “movimentação de cargas”, todas as notas sobre as quais apurou créditos se refeririam a “armazenagem de cargas”. Anexa também o respectivo contrato de serviço para comprovar o equívoco na denominação existente nas notas. Acrescenta que também tomou serviços de transporte e armazenagem de outras empresas, por exemplo da empresa ASTRA, que além da prestação de serviços de transporte, também lhe presta o serviço de armazenagem, o que lhe possibilitou o creditamento das despesas de armazenagem. Informa que os pallets seriam equipamentos alugados para o acondicionamento do arroz, objetivando o armazenamento seguro das mercadorias, portanto se tratariam de despesas obrigatórias e intrinsecamente vinculadas às despesas de armazenagem, o que igualmente legitimaria o respectivo creditamento.

- Considera igualmente legítimos os créditos apurados sobre as despesas de fretes entre os estabelecimentos da própria pessoa jurídica, com o fundamento de que tais despesas lançadas seriam desdobramentos das despesas dos fretes incorridos nas operações devenda. Discorre sobre sua necessidade de possuir diversos centros de distribuição para possibilitar o atendimento das diferentes regiões do país, bem como para as exportações de suas mercadorias. Conclui, então, que pelas razões logísticas expostas, as operações de fretes entre seus estabelecimentos seriam apenas um desdobramento das operações de venda. Cita e transcreve jurisprudência do STF, além de doutrina e legislação tributária para amparar seus argumentos no sentido de que a glosa destas despesas afrontaria aos princípios constitucionais da não-cumulatividade, da isonomia e do não-confisco.

- Defende a apuração de créditos sobre os fretes incorridos nas operações de compra de bens não sujeitos a tributação do Pis/Pasep e da Cofins. No caso, aponta que a autoridade administrativa teria deixado de perceber que o creditamento realizado foi tão somente sobre os valores referentes às despesas de fretes dos produtos e não sobre os valores de aquisição dos insumos adquiridos com alíquota zero destas contribuições. Entende que a vedação do art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, só seria aplicável ao caso, se na aquisição dos insumos sujeitos à alíquota zero das contribuições, o frete fosse arcado pelo vendedor. Explica que na situação em apreço, a aquisição dos insumos tributados à alíquota zero contempla apenas o preço de aquisição das mercadorias, sendo o frete das mercadorias de responsabilidade do comprador. Cita e transcreve Solução de Consulta para embasar seu entendimento e conclui pela legitimidade do creditamento destes valores

referentes às despesas de frete, visto que esses serviços foram tributados pelas contribuições.

- Justifica o cálculo de créditos sobre a integralidade das compras de insumos adquiridos com a suspensão da contribuição, com o argumento de que, no caso do arroz em casca, a manifestante não cumpriria com os requisitos já consagrados pela Lei 10.925/04 para o cálculo do crédito presumido e normatizados pela IN SRF nº 660/2006, portanto não estaria sujeita à obrigatoriedade de observar a suspensão da exigibilidade das contribuições, conforme entendeu a fiscalização. Novamente cita e transcreve Solução de Consulta para embasar seu entendimento. Informa que o advento da IN SRF nº 977, de 14 de dezembro de 2009, com eficácia normativa a partir de 1º de novembro de 2009, alterou o anteriormente disposto na IN SRF nº 660/2006, para tornar obrigatória a aplicação da suspensão em todos os casos elencados no Art. 2º da IN 660/66. Desta forma, sustenta que a nova Instrução Normativa modificou o sentido que até então era vigente para o caso, ou seja, trouxe uma inovação no ordenamento, tornando obrigatório o que antes era facultativo.

Conclui, assim, que anteriormente à inovação trazida pela IN 977/09, a utilização da sistemática da suspensão/crédito presumido não era obrigatória, sendo ela, portanto, uma opção do contribuinte. Acrescenta, ainda, que nas Notas Fiscais de aquisição do arroz em casca emitidas no período de janeiro a setembro de 2008 não existiria a expressão "Venda efetuada com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", requisito formal exigido pelo Art. 2º, § 2º da IN 660/06. Cita e transcreve jurisprudência do STJ para amparar seu entendimento.

- Em relação às aquisições de cana de açúcar, reitera os mesmos argumentos acima expostos (para as aquisições de arroz em casca) e reforça que sequer existiria possibilidade de enquadramento na IN 660/06 pois, no caso da cana-de-açúcar não há que se falar em industrialização por parte da Manifestante, considerando que apenas efetuaria a compra da cana-de-açúcar, com posterior remessa para industrialização por encomenda e receberia o açúcar, o qual seria posteriormente comercializado, conforme Notas Fiscais de remessa para industrialização juntadas ao processo. Assim sendo, não estaria a Manifestante, relativamente à cana de açúcar, adequada ao requisito do artigo 4º, inciso III da IN 660/06, sendo que, para o caso, não haveria qualquer regramento específico que incida sobre esta operação e se aplicaria, assim, a regra geral. Mais uma vez cita e transcreve Solução de Consulta para embasar seu entendimento no sentido de que deveria ser afastada a glosa de créditos relativos às aquisições de cana de açúcar.

- Alternativamente, requer a garantia de que nas operações aqui guerreadas seja mantida a possibilidade de registro do crédito presumido nos termos da Lei 10.925/04.

Considera que na hipótese de desprovento da presente Manifestação de Inconformidade, não poderia restar sem

qualquer possibilidade de registro de crédito nestas operações, sendo que se revestiria de caráter lógico a concessão do crédito presumido no caso de desacolhimento dos pedidos aqui trazidos.

Ao final, pede que sua Manifestação de Inconformidade seja acolhida, para a imediata reforma do Despacho Decisório ora combatido, com o deferimento total do crédito pleiteado. Sucessivamente, caso não seja deferido o direito creditório integral em relação às aquisições de insumos (arroz em casca e cana de açúcar) sem suspensão da Contribuição para a COFINS, requer seja deferido o direito ao registro do crédito presumido. Requer, ainda, a possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar com a comprovação da legitimidade dos créditos pleiteados, durante o trâmite do presente processo administrativo, bem como, caso se entenda necessário, seja determinada diligência fiscal”.

A DRJ/POA proferiu seu julgamento do presente processo por meio do Acórdão 10-33.157 - 2a Turma da DRJ/POA, em 20 de julho de 2011, no qual os membros acordam, por unanimidade de votos, em julgar improcedente a manifestação de inconformidade, para não reconhecer o direito creditório em litígio, nos termos do relatório e voto que integram aquele julgado, consoante a ementa a seguir transcrita:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Ementa:

DESPESAS COM CONTROLE DE PRAGAS. Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de Pis e Cofins.

MOVIMENTAÇÃO E ACONDICIONAMENTO DE MERCADORIAS.

As despesas com a movimentação e o acondicionamento de mercadorias não podem ser descontadas como crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se configurarem como despesas de armazenamento.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da Cofins e do PIS não-cumulativos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

SUSPENSÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. Comprovado o preenchimento de todos os requisitos para a suspensão da contribuição para o PIS e para a Cofins, inexistente a possibilidade de cálculo de créditos com base nos disposto nos art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, respectivamente, pelo adquirente dos insumos, havendo previsão legal apenas de crédito presumido, nos termos do disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

FRETES NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. Se não há tributação sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e serviços que se agregam à matéria-prima.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”.

Devidamente cientificado do Acórdão da DRJ/POA, em 30/03/2012 por meio da Intimação DRF/POA/SEORT/REST 692/2012, conforme Aviso de Recebimento – AR de fl. 1138, a contribuinte, irresignada, apresenta em 20/04/2012 o seu Recurso Voluntário, por meio do qual contesta o referido Acórdão, que, segundo alega, não merece prosperar o entendimento firmado, pelas razões de recurso que expõe, reprisando, em sua maioria, os argumentos da impugnação, segundo os títulos e sub-títulos postos a seguir:

I - DOS FATOS E DA DECISÃO RECORRIDA

II - DO DIREITO

II. I - DO CONCEITO DE INSUMO PARA O PIS E A COFINS, NÃO-CUMULATIVOS

II. II – DAS DESPESAS COM CONTROLE DE PRAGAS

II. III - DAS DESPESAS COM ARMAZENAGEM DE CARGAS E FRETES DE TRANSFERÊNCIA

II. III. 1 - DESPESAS COM ARMAZENAGEM DE CARGAS

II. III. 2 - DESPESAS DE FRETES DE TRANSFERÊNCIA

II. IV - DESPESAS DE FRETES NA OPERAÇÃO DE BENS “NÃO SUJEITOS” A TRIBUTAÇÃO DO PIS/PASEP E DA COFINS

II. V – DA APURAÇÃO DE CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE AQUISIÇÕES DE INSUMOS SEM SUSPENSÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/COFINS

II.V.1 - DO HISTÓRICO LEGISLATIVO REFERENTE AO CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE ARROZ EM CASCA

II. V. 2 - DA NÃO ADEQUAÇÃO AOS REQUISITOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA N° 660/06

II V. 3 - DA ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N° 977/09

II. V. 4 - EQUÍVOCOS REFERENTES À GLOSA DO CRÉDITO DECORRENTE DA AQUISIÇÃO DE ARROZ EM CASCA

II.V.5 - EQUÍVOCO REFERENTES À GLOSA DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE CANA DE AÇUCAR

II.V.6 – PEDIDO SUCESSIVO – ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITO
PRESUMIDO

II. VI. - DA PERÍCIA

III - DO PEDIDO

Formula seu pedido nos seguintes termos:

“...requer seja recebido e acolhido o presente Recurso Voluntário para determinar a reforma do r. acórdão recorrido, para o fim do deferimento total do crédito pleiteado, haja vista a total comprovação da sua legalidade.

Sucessivamente, caso não seja deferido o direito creditório integral em relação às aquisições de insumos (arroz em casca e cana de açúcar) sem suspensão da Contribuição para a COFINS, requer seja deferido o direito ao registro do crédito presumido.”

Na forma regimental, o processo foi a mim distribuído.

Em 25 de Junho de 2013, estando o presente recurso pautado para julgamento neste Colegiado, acordaram os seus membros, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do redator designado, tendo sido vencida esta Relatora e designado o Conselheiro Walber José da Silva para redigir o voto vencedor, o qual determinou o retorno à repartição de origem para as providências mencionadas.

Em atendimento à determinação contida na Resolução, a Unidade de Origem realiza a diligência e, em decorrência, anexa aos autos cópias de notas fiscais, Listagens de Compras de Arroz em casca, Relação das Notas Fiscais de compra de cana de açúcar, Planilha de Controle de Pragas e Termo de Informação Fiscal, por meio do qual opina pela improcedência da utilização de crédito básico, pelo o fato de que tanto os fornecedores quanto o adquirente (ora recorrente) atendem aos requisitos legais exigidos para a ocorrência da suspensão do PIS e COFINS nas realizadas vendas de arroz com casca, bem como pela improcedência da utilização de crédito na aquisição de cana de açúcar e das despesas com controle de praga.

A contribuinte manifesta-se acerca do resultado de diligência.

Retorna os autos a este colegiado para realização do julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235 de 1972, razão pela qual deve ser conhecido.

DO MÉRITO

DO MÉRITO QUANTO AO DIREITO

O apelo formalizado pela contribuinte, ora recorrente, devolve a esta instância de julgamento administrativo a apreciação, no mérito, das seguintes matérias ainda em litígios, a saber:

(i) O direito ao crédito referente à despesas com combate de pragas, suposta armazenagem de cargas, fretes de transferências de mercadorias entre os diversos estabelecimentos do contribuinte e fretes nas aquisições de bens não sujeitos à tributação das contribuições para o PIS e COFINS; e

(ii) O direito à créditos sobre as aquisições de arroz e cana de açúcar junto à pessoas jurídicas, adquiridos, segundo a fiscalização, com suspensão da incidência das contribuições prevista no caput do artigo 9º da Lei 10.925/2004.

Antes de adentrar especificamente nestas questões, tendo em vista que a recorrente apresentou em seus argumentos de recurso a sua defesa acerca dos conceitos da não cumulatividade das contribuições do PIS e COFINS e de insumos a ser utilizado como dedução na apuração não cumulativa de referidas contribuições, faz-se necessário tecer algumas considerações sobre esses temas, como forma de demonstrar o meu posicionamento que, conseqüentemente, conduz o meu voto.

DO SISTEMA DA NÃO CUMULATIVIDADE NO PIS E COFINS

O sistema da não cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituído por meio das Leis Ordinárias nº 10.637/02 – PIS – e nº 10.833/03 – COFINS, em face da conversão em lei das Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03, respectivamente e que tem por objetivo desonerar o contribuinte no pagamento das contribuições ao PIS e a COFINS, contribuições estas que **incidem sobre o faturamento/receita.**

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu, em seu art. 195, §12, incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003, que: “ A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”.

Até o momento da criação do sistema não cumulativo das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS, a sistemática da não cumulatividade existia, apenas, para o imposto estadual sobre circulação de mercadorias – ICMS – e para o imposto federal incidente sobre o produto industrializado – IPI.

Especificamente para o imposto federal incidente sobre o produto industrializado – IPI, os princípios da não cumulatividade o da seletividade foram introduzidos no arcabouço constitucional por meio da Emenda Constitucional (EC) nº 18/1965 e permanecem na Constituição Federal (CF) de 1988, que não trouxe alterações no tocante aos princípios em questão:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

(...).”

O Código Tributário Nacional, sobre o princípio da não cumulatividade do IPI, estabelece a regra a ser observada por lei específica, no sentido de que o direito ao crédito do IPI resulte do imposto pago pelo adquirente quando da entrada dos produtos em seu estabelecimento, *in verbis*:

“Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.” (grifou-se)

Nesta direção, “o princípio constitucional da não cumulatividade aplicado ao IPI teve sua sistemática regulada por lei ordinária, qual seja, o art. 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e alterações posteriores, que assim estabelecia”:

“Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento.” (negritos acrescidos)

O Regulamento do IPI - RIPI 2002 (Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002), por sua vez, em seu art. 163 (equivalente ao art. 225 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 - Regulamento do IPI (RIPI/2010)) estabeleceu:

“CAPÍTULO X

DOS CRÉDITOS

Seção I

Disposições Preliminares

Não-Cumulatividade do Imposto

Art. 163. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo

a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

§ 1º O direito ao crédito é também atribuído para anular o débito do imposto referente a produtos saídos do estabelecimento e a este devolvidos ou retornados.

§ 2º Regem-se, também, pelo sistema de crédito os valores escriturados a título de incentivo, bem assim os resultantes das situações indicadas no art. 178.”

Pelos dispositivos constitucional e legais acima dispostos verifica-se que a sistemática de não cumulatividade do IPI adotada pelo o Brasil opera-se mediante a apropriação e utilização de créditos, por meio da compensação entre o valor do IPI recebido dos adquirentes do produto fabricado pelo o industrial e o IPI pago pelo o industrial quando da aquisição dos insumos onerados, apurando-se a diferença, que pode ser credora ou devedora, nos termos do estabelecido pela regra do art. 153, §3º, II da Constituição Federal. Seu foco não está no valor agregado pelo o contribuinte aos insumos por ele adquirido, mas na diferença do confronto entre o imposto devido nas saídas de seu produto com o suportado nas aquisições dos insumos, técnica esta denominada “imposto sobre imposto”.

Diferentemente do que se deu com a sistemática da não cumulatividade do IPI, para o caso específico da aplicação da sistemática da não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS, o texto constitucional contido em seu art. 195, §12, incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003⁴ não explicitou a forma de sua realização.

Consoante trecho pertinente do esclarecimento do julgador Márcio André Moreira Brito⁵, em voto que efetuou sobre tal matéria, tem-se a destacar que:

“58. Percebe-se acima que a Magna Carta, apenas e tão-somente, veio a expressar a possibilidade, que já se podia extrair tacitamente do texto constitucional, de que a cobrança da contribuição para o PIS e da COFINS pudesse ser não-cumulativa e, ainda, a permitir que a lei definisse setores da atividade econômica para os quais esta sistemática seria aplicável; todavia, nada abordou quanto à forma de implementação desta sistemática não-cumulativa.

57. Muito menos ainda, determinou a CF/88, no contexto da não-cumulatividade de nupercitadas contribuições, o que deveria ser considerados insumo.

⁴ CF/88: Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...);

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...);

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...).

Logo, as questões expostas ficaram reservadas à legislação infraconstitucional, ...”.

Sabe-se que o ponto nuclear da sistemática da não cumulatividade para qualquer tributo para o qual a lei preveja a sua aplicação é a redução da carga tributária. Mas, tendo em vista as diferenças de regra matriz dos mencionados tributos (IPI, PIS E COFINS), especificamente em relação ao seu aspecto material, há de se compreender que a aplicação da sistemática da não cumulatividade para as contribuições não pode ser exatamente igual àquela estabelecida para o IPI.

Nesse sentido já se manifestou a julgadora dessa turma, Fabiola Cassiano Keramidas⁶:

“As contribuições ao PIS/COFINS, desde o início de sua “existência”, pretenderam a tributação da receita⁷ das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêem a tributação do valor de determinado produto.

Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos.

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

⁶ Acórdão 3302001.916 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de janeiro de 2013, proferido no processo 1065.724992/201197.

⁷ Lei nº 10.833/03 (COFINS)- (De forma similar trata o art. 1º da Lei 10.637/2002-PIS)

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

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

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

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

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

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

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

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

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1o do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009) (Produção de efeito).

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

Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica à não cumulatividade trazida ao PIS/COFINS. Diferentemente da hipótese dos impostos, a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária. Neste sentido cito Marco Aurélio Greco (MARCO AURELIO GRECCO in “NãoCumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomsom, 2004): *“Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:*

a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto ‘receita’ e não ‘produto’.”

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

Não há meios, portanto de confusão entre os sistemas não cumulativos de impostos e contribuições.”

Assim é que para as contribuições do PIS E COFINS a legislação estabeleceu uma aplicação própria da sistemática da não cumulatividade, permitindo que se descontasse do valor das contribuições apuradas segundo as regras contidas nos arts. 2º das Leis Ordinárias nº 10.637/02 – PIS – e nº 10.833/03 – COFINS, respectivamente, os créditos calculados em conformidade com as regras contidas nos arts. 3º das já citadas leis, tendo em conta que, para o caso de créditos para dedução do valor do PIS, houve uma extensão aos itens originalmente previstos no art. 3º da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, por meio da redação do art. 15, inciso II da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

À época dos fatos, as redações dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 eram as seguintes:

LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002

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

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

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

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

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

III – vetado.

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei; IX energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X – vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)

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

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§5º (VETADO)

§6º (VETADO)

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

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

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

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

§10- (revogado ela lei nº 10.925, de 2004).

§11 - (revogado ela lei nº 10.925, de 2004).

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

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

(...)” – destaquei

LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003

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

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

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008)(Vide Lei nº 11.727, de 2008).

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou

importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

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

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

~~*§ 5º (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)*~~

~~*§ 6º (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)*~~

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

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

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

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

~~§ 11. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)~~

~~§ 12. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)~~

§ 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 15. O crédito, na hipótese de aquisição, para revenda, de papel imune a impostos de que trata o art. 150, inciso VI, alínea d da Constituição Federal, quando destinado à impressão de periódicos, será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no § 2º do art. 2º desta Lei (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 16. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de vasilhames referidos no inciso IV do art. 51 desta Lei, destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 12 meses, à razão de 1/12 (um doze avos), ou, na hipótese de opção pelo regime de tributação previsto no art. 52 desta Lei, poderá creditar-se de 1/12 (um doze avos) do valor da contribuição incidente, mediante alíquota específica, na aquisição dos vasilhames, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 17. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 4º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 4,6% (quatro inteiros e seis décimos por cento). (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

§ 18. O crédito, na hipótese de devolução dos produtos de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 2º desta Lei, será determinado mediante a aplicação das alíquotas incidentes na venda sobre o valor ou unidade de medida, conforme o caso, dos produtos recebidos em devolução no mês. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

§ 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I – pessoa física, transportador autônomo, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos efetuados por esses serviços. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência)

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

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

Como ressalvado acima, tem que se ter em conta que, para o caso de créditos para dedução do valor do PIS, houve uma extensão aos itens originalmente previstos no art. 3º da Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002, por meio da redação do art. 15, inciso II da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que assim determina:

“Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

II- nos incisos VI, VII e IX do caput⁸ e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

A leitura dos referidos dispositivos denota a diferenciação dada à sistemática da não cumulatividade das contribuições dos PIS/PASEP e COFINS, alcançando todas as pessoas jurídicas que auferirem receitas e não somente os industriais, como ocorre no IPI. Isto, é claro, decorre do fato de que as contribuições ora sob análise incidem sobre o total das receitas

⁸ 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.

auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, consideradas como a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

E, visando minorar a incidência dos efeitos sobre a receita ou faturamento, foi instituída a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, por meio das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ressaltando-se que são taxativas as hipóteses de créditos para o PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade previstas nos incisos dos referidos arts. 3º das Leis 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, não cabendo alteração por analogia ou interpretação extensiva.

É de se destacar que, para o cálculo da sistemática da não cumulatividade das contribuições do PIS e COFINS, além dos créditos atinentes aos bens e serviços utilizados como insumos na fabricação ou produção de bens e produtos (art. 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), o próprio inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, estendeu a possibilidade de crédito relativos aos combustíveis e lubrificantes (que não são insumos para o IPI), bem como estendeu a possibilidade, também, de créditos advindos dos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, e ainda, os citados artigos 3º das leis mencionadas relacionam expressamente nos demais incisos outros custos e despesas, não classificados como insumos, nos termos do inciso II, possíveis de gerar créditos na apuração não cumulativa das contribuições do PIS/PASEP e COFINS.

A fundamentação acima posta para justificar a diferenciação da aplicação da sistemática da não cumulatividade para as contribuições do PIS e COFINS e para o IPI, não podem ser também utilizadas para defender a noção de “insumos”, referido no inciso II do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS, consoante fundamentarei em momento oportuno.

Aqui, portanto, mister se faz ressalvar que relativamente ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica –IRPJ não se pode falar em sistema de não cumulatividade, pois que a esse imposto, tal sistemática não se aplica, haja vista ser este um imposto direto e progressivo. A tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) - Lucro Real, se dá mediante a apuração contábil dos resultados, com os ajustes determinados pela legislação fiscal. O Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas legalmente. Daí, que os créditos a serem aproveitados na sistemática da não cumulatividade das contribuições do PIS/PASEP e COFINS não se confundem com os custos de produção e as despesas necessárias conforme conceito estabelecido na legislação do IRPJ (arts. 290 e 299 do RIR), , sendo desarrazoada a pretensão de utilizar tal legislação, de maneira tão ampla e irrestrita .

Demonstrado, então, que a sistemática da não cumulatividade para as contribuições do PIS/PASEP e COFINS, conforme determinado na Constituição Federal, ficaram reservadas à legislação infraconstitucional, e que não se extrai do texto constitucional a pretendida regra de obrigatoriedade de dedução de créditos relativos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido e utilizado nas atividades da empresa, é de se concluir, então, pela impertinência do argumento da recorrente acerca da violação ao texto constitucional.

Ademais, aplica-se também a Súmula Carf nº 2 (Portaria CARF nº 106, de 21 de dezembro de 2009):

“Súmula Carf nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

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

DA NOÇÃO DE INSUMO COMO CRÉDITO A DESCONTAR NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS – SISTEMÁTICA NÃO-CUMULATIVA.

Como já registrado, o texto dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em seu inciso II, faz referência ao crédito incidente sobre bens e serviços, utilizados como insumo tanto na prestação de serviços, quanto na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Entretanto, como bem ressaltou o julgador do Acórdão 35977, de 31/01/2012, já acima mencionado, *“Conquanto tenha apresentado algumas diretrizes, o texto dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não pormenorizou o conceito do termo “insumos” para fins de desconto de créditos da contribuição para o PIS e da COFINS, razão pela qual a Receita Federal o fez, no uso do poder regulamentar que lhe foi conferido pelo art. 66, da Lei nº 10.637/2002, e pelo art. 92, da Lei nº 10.833/2003, por meio das IN SRF nº 247, de 21/11/2002, e nº 404, de 12/03/2004”*⁹, defendendo, para o PIS e para a COFINS, no que se

⁹ Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

refere às atividades industriais, o emprego do conceito de insumos utilizado pela legislação de IPI e dando os contornos da noção de insumos utilizados na prestação de serviços, este último, tema nunca debatido quando da análise da sistemática da não cumulatividade do IPI, por não lhe ser atinente.

Exatamente por isso, a jurisprudência, tanto no âmbito administrativo quanto no judicial, tem voltado sua atenção para análise desse tema (noções de insumos - previstos no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 – utilizados como créditos a serem descontados na apuração não cumulativa das contribuições de PIS e COFINS), em razão dos questionamentos dos contribuintes, tendo se instalado três correntes:

a) Bens ou serviços qualificáveis como insumo para dedução no cálculo da não cumulatividade são: quanto à produção ou fabricação de bens e produtos, aqueles previstos na legislação do IPI, com a extensão dada pela lei relativamente à inclusão expressa dos combustíveis e lubrificantes (que não são insumos no caso de IPI); e os bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços (extensão dada pela lei, mas sem dar a noção do que sejam tais insumos na prestação de serviços). As demais hipóteses expressamente citadas nas leis de regência PIS e COFINS, nos demais incisos do art. 3º das leis de regência, são outros custos e despesas, que não se confundem com os insumos citados no inciso II dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS).

b) Bens ou serviços qualificáveis como insumo são os previstos nos conceitos de “custo de produção” e de “despesa operacional” aplicados pela legislação do imposto de renda (RIR artigos 290 e 299) – com as exceções previstas expressamente nas leis de regência PIS e COFINS. Convém registrar que esta corrente, na segunda Instância Administrativa Federal de julgamento (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF), é minoritária.

c) Bens ou serviços qualificáveis como insumo para apuração de crédito do PIS e da COFINS devem seguir critérios próprios. Mas, sempre considerando que *somente os bens e serviços que forem utilizados como insumos na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao crédito*, esclarecendo que, os insumos devem ser utilizados direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser indispensável para a formação daquele produto/serviço final; e estar relacionado ao objeto social do contribuinte.

A contribuinte defende o conceito de insumo para dedução da apuração das contribuições, de forma ampla, consoante as regras dispostas nos arts. 290 e 299 do RIR/99, tendo em vista o texto contido no parágrafo 3º, inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Não compartilho com este posicionamento.

Para a concepção do termo “insumos” utilizado nas leis de regência das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativos, faz-se necessário analisar o tema à luz da sistemática constitucional, posto que tais contribuições são tributos especiais e assim, regidas por princípios, também especiais, haja vistas que as mesmas não possuem como principal finalidade a arrecadação de recursos financeiros para o sustento da máquina estatal, mas, sim, visam precipuamente à realização de políticas sócio-econômicas, para assegurar à todos existência digna, visando promover a justiça social. Tais contribuições têm como principal objetivo garantir os recursos financeiros necessários à efetivação do princípio da universalidade da cobertura e do atendimento da seguridade social.

Nesse sentido, o *caput* do art. 195 da CRFB/88 estabelece a obrigatoriedade de a seguridade social ser financiada por toda a sociedade e, o inciso V do parágrafo único do art. 194 da CRFB/88 ressalta a necessidade de haver equidade na forma de participação de custeio.

Em face, portanto, desse princípio constitucional da solidariedade social obrigatória, deve ser descartada qualquer interpretação que admita exceções à sua aplicação.

A análise do termo “insumos” contida no inciso II do art.3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). deve ser efetuada tendo em mente este contexto constitucional.

Vejamos:

Assim dispõe os artigos 290 e 299 do RIR/99, que tratam dos “custos de produção” e de “despesas operacionais/necessárias”, respectivamente:

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

I – o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II – o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III – os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV – os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V – os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

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

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

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

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

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

Da leitura das regras acima transcritas, constata-se que os custos de locação de máquinas e equipamentos utilizados na produção, bem como os encargos de depreciação e amortização dos bens aplicados na produção já constam do conceito de custos de produção (incisos III e IV do art. 290 do RIR/99); Da mesma forma, a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa caracteriza-se como despesa operacional, posto que necessária para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica, nos termos do art. 299 do RIR/99.

Em sendo assim, se fosse, de fato, o desejo do legislador aplicar ao termo “insumo” do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS) a noção ampla de custos de produção e de despesas necessárias utilizadas na legislação do imposto de renda, não haveria a necessidade de discriminar, em vários incisos, apenas alguns custos de produção e algumas despesas operacionais que geram o direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e da COFINS, a exemplo do que se deu com os custos e despesas destacados no parágrafo anterior, que foram expressamente mencionados nos incisos dos art. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). Bastaria, apenas, que assim tivesse determinado em um único dispositivo.

A discriminação expressa desses custos de produção e dessas despesas necessárias em outros incisos dos art. 3º das leis de regência do PIS E COFINS não cumulativo, ao contrário do defendido pela recorrente, revela que o termo “insumo” autorizado no inciso II deste mesmo artigo não tem a conotação ampla da legislação do IRPJ.

Nesta linha de pensamento, posicionou-se o TRF4ª, consoante se demonstra com o entendimento consubstanciado nos trechos de ementas a seguir transcritos:

““TRIBUTÁRIO. E-PROC. PRAZO PARA REPETIÇÃO DO INDÉBITO. LEI COMPLEMENTAR Nº 118/05. APLICAÇÃO. PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. VALORES COBRADOS PELAS EMPRESAS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO E DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

(...)

4. Da análise das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, verifica-se que o conceito de insumos, para fins de creditamento no regime não cumulativo das contribuições PIS e COFINS por elas instituído, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade fim da empresa, não abarcando todos os elementos da sua atividade. Acaso fosse esta a intenção, não teria o legislador se preocupado em especificar as situações que ensejam os descontos ou aproveitamento de créditos nos incisos dos dispositivos legais que regem a matéria, concentrando tudo numa só estipulação.

(...).

5. Sentença mantida.” (TRF 4ª Região, AC nº 5009177-42.2010.404.7100, Relator: Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona, decisão de 29/11/2011, publicada aos 05/12/2011).

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO LEGAL. PIS. COFINS. IN 404/2004. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

1. Este Tribunal já decidiu acerca da restrição ao conceito de insumo, uma vez que, caso não fosse a intenção do legislador restringir as hipóteses de creditamento, não teria ele se preocupado em especificar as situações que ensejam os descontos ou aproveitamento de créditos nos incisos dos dispositivos legais que regem a matéria, concentrando tudo numa só estipulação.” (TRF4, AC 0027722-22.2008.404.7100, Primeira Turma, Relator Artur César de Souza, D.E. 03/08/2011)

Sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS) referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, entende-se que a referência feita no inciso II¹⁰, do §3º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, diz respeito exclusivamente aos custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo, salvo se os custos e despesas forem enquadrados como insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica.

Por ser oportuno, convém trazer à baila a manifestação feita pelo redator do voto vencedor do Acórdão 3302001.916 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de janeiro de 2013, o conselheiro José Antônio Francisco:

“A primeira conclusão é elementar: custos e despesas posteriores à produção ou à prestação de serviços não geram direito de crédito com base no dispositivo. Assim, somente os casos previstos em outros incisos específicos do citado artigo geram crédito, quando não enquadrados no conceito de insumo utilizado na produção.

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

Pois bem, com base nos mesmos fundamentos acima postos, é de se concluir de forma similar à conclusão contida na ementa da decisão do TRF 5ª Região, AMS 200684000015998, do Relator Desembargador Federal Francisco Wildo, de 17/08/2010, publicada aos 26/08/2010, que *“apesar da sistemática da não-cumulatividade do IPI e ICMS ser distinta da empregada no caso do PIS/COFINS, o conceito de insumos deve ser o mesmo ali empregado, a saber, todos os elementos que se incorporam ao produto final, desde que vinculados à atividade da empresa.”*

¹⁰ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...).

§ 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.

Por compartilhar com essa corrente de interpretação, adoto e ratifico os fundamentos contidos no Acórdão nº 35.977, 2ª Turma da DRJ/REC, proferido em 31/01/2012¹¹, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99¹², cujo trecho pertinente, tratando sobre o conceito de insumos adotado pelas leis de regência do PIS/PASEP e COFINS não cumulativo, se transcreve a seguir:

“(…).

59. Conquanto tenha apresentado algumas diretrizes, o texto dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não pormenorizou o conceito do termo “insumos” para fins de desconto de créditos da contribuição para o PIS e da COFINS, razão pela qual a Receita Federal o fez, no uso do poder regulamentar que lhe foi conferido pelo art. 66, da Lei nº 10.637/2002, e pelo art. 92, da Lei nº 10.833/2003, por meio das IN SRF nº 247, de 21/11/2002, e nº 404, de 12/03/2004.

60. Antes de se adentrar nos balizamentos dados por supradito dispositivo legal e no desenho que lhe deu as IN SRF nº 247/2002 e 404/2004, é importante salientar que, na seara tributária, o termo “insumos” não foi originariamente utilizado pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, já sendo conhecido e debatido no direito tributário.

61. Realmente, a expressão “insumos”, bem antes da instituição da sistemática não-cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS, já era empregada e discutida no âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tributo que, conquanto submetido a regramento legal distinto, também é não-cumulativo.

62. A discussão do conceito de insumos, ainda relativamente nova no que toca à contribuição para o PIS e à COFINS - há menos de 10 anos cobradas de forma não-cumulativa -, já é bastante madura em relação ao IPI, que há décadas é cobrado sob a forma não-cumulativa, não sendo razoável supor que o legislador, ao editar as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, tenha desconhecido o longo debate acerca do termo insumo travado no âmbito deste imposto.

63. Destarte, passamos a investigar o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade do IPI, para, em seguida, verificar se há algum paralelo com a noção que lhe deu a lei para fins da não-cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS. Ademais, dados os termos da impugnação interposta, investigar-se-á, também, se há identidade do que se pode compreender por insumos, na forma do art. 3º, II, de sobreditas leis, e o conceito de custos de produção e de despesas operacionais.

¹¹ Julgador Márcio André Moreira Brito, Acórdão nº 35977, 2ª Turma da DRJ/REC, em 31/01/2012.

¹² Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(…);

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante

do ato.

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

Autenticado digitalmente em 28/04/2015 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/05/2015

por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 30/04/2015 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO

JACO, Assinado digitalmente em 19/05/2015 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

64. O art. 25, da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, ainda vigente, desta forma dispõe acerca do cálculo do IPI a recolher:

'Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.'

65. Percebe-se que o art. 25, da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, não prevê expressamente que os produtos "entrados" no estabelecimento industrial, para diminuir a importância do imposto a recolher, devam ser incorporados ou consumidos na industrialização; entretantes, este dispositivo, para os fins nele dispostos, remete ao Regulamento a incumbência de estabelecer especificações e normas a serem obedecidas.

66. Neste talvegue, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI aprovado pelo Decreto nº 83.263, de 12/03/1979, desta forma dispõe em seu art. 66:

"Art. 66. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64, arts. 25 a 30 e Decreto-lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

I - do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente." (g.n.)

67. Semelhante disposição constou dos demais Regulamentos do IPI (art. 82, I, do RIPI aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23/12/1982; art. 147, I, do Decreto nº 2.637, de 25/06/1998; art. 164, I, do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 e art. 226, I, do Decreto nº 7.212, de 15/06/2010).

68. Por fim, o Parecer nº 65, expedido aos 05/11/1979 (DOU de 06/11/1979) pelo Coordenador do Sistema de Tributação – COSIT e ainda vigente, conclui que "(...) geram o direito ao crédito, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem), quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou, vice-versa, proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização, desde que não devam, em face de princípios contábeis geralmente aceitos, ser incluídos no ativo permanente" e que "Não havendo tais alterações, ou havendo em função de ações exercidas indiretamente, ainda que se dêem rapidamente e mesmo que os produtos não estejam compreendidos no ativo permanente, inexiste o direito de que trata o inciso I do art. 66 do RIPI/79' (g.n.)

69. Está pacificado o acerto da noção restritiva de insumo consagrada pelo Parecer Normativo COSIT nº 65/79 para fins de creditamento do IPI, o que se confirma nas ementas de julgados proferidos pelo STJ no RESP nº 1.049.305/PR e no AgRg no RESP nº 1.000.848/SC, a seguir parcialmente transcritas:

‘TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211 DO STJ. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE E IPI. CONSTITUCIONAL. NÃO CONHECIMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI COMO RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS. ARTS. 1º, 2º, §1º, E 3º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº 9.363/96. ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS. NECESSIDADE DE CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO. IMPOSSIBILIDADE DE GERAR CRÉDITO PRESUMIDO. ALÍQUOTA DO BENEFÍCIO QUE NÃO SOFRE MAJORAÇÃO EM RAZÃO DO AUMENTO DA ALÍQUOTA DE COFINS PELO ART. 8º, DA LEI N. 9.718/98. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

(...)

4. A energia elétrica, o gás natural, os lubrificantes e o óleo diesel (combustíveis em geral) consumidos no processo produtivo, por não sofrerem ou provocarem ação direta mediante contato físico com o produto, não integram o conceito de ‘matérias-primas’ ou ‘produtos intermediários’ para efeito da legislação do IPI e, por conseguinte, para efeito da obtenção do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, na forma do art. 1º, da Lei n. 9.363/96. Precedentes: AgRg no REsp 1000848 / SC, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 7.10.2010; AgRg no REsp 919628 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 10.8.2010; AgRg no REsp 913433 / ES, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 4.6.2009.’ (g.n.)

‘TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. APLICAÇÃO DO ART. 1º DO DL 20.910/32. ENERGIA ELÉTRICA, COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO COMO INSUMOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DO IMPOSTO. PRECEDENTES DO STJ. ALEGADA SUSPENSÃO TEMPORÁRIA INSTITUÍDA PELA MP 2.158/01 E MAJORAÇÃO DO CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI, EM FACE DE RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS. ACÓRDÃO RECORRIDO ASSENTADO EM FUNDAMENTOS EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAIS. AGRAVO NÃO PROVIDO.

(...)

3. Segundo entendimento deste Superior Tribunal, energia elétrica, combustíveis e lubrificantes consumidos no processo de industrialização não se caracterizam como insumos, "porquanto não se incorporam no processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada" (AgRg no REsp 913.433/ES, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 25/6/09).

70. Destaca-se que, na linha decidida pelo STJ, a disposição plasmada no art. 1º, §1º, I, da Lei nº 10.276, de 10/09/2001 evidencia que, para fins de cálculo presumido do IPI como forma de ressarcimento da contribuição para o PIS e da COFINS, são excluídos da concepção de insumos os combustíveis e a energia elétrica. É que, consoante se extrai do texto deste dispositivo abaixo transcrito, a base de cálculo do crédito presumido ali disciplinado é o somatório dos custos de aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e produtos intermediários (insumos de produção, que remonta ao Decreto nº 83.263/79, art. 66), bem assim dos custos de energia elétrica e combustíveis:

‘Art. 1º Alternativamente ao disposto na Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica produtora e exportadora de mercadorias nacionais para o exterior poderá determinar o valor do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), como ressarcimento relativo às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e para a Seguridade Social (COFINS), de conformidade com o disposto em regulamento.

§ 1º A base de cálculo do crédito presumido será o somatório dos seguintes custos, sobre os quais incidiram as contribuições referidas no caput:

I - de aquisição de insumos, correspondentes a matérias-primas, a produtos intermediários e a materiais de embalagem, bem assim de energia elétrica e combustíveis, adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo;’ (g.n.)

71. Ora, se o comando legal epígrafado, que já reconhece o direito ao creditamento sobre o total dos custos com matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (insumos de produção), ainda assim determina que este total seja somado às despesas com energia elétrica e combustíveis, é porque, inegavelmente, a energia elétrica e os combustíveis não são, sob o prisma da lei, insumos.

72. Em resumo, conclui-se que, para fins de apuração de créditos do IPI, somente podem ser considerados insumos os bens que se incorporem ao produto industrializado ou que nele se consumam, mediante contato físico direto, razão pela qual, neste arcabouço, não podem ser considerados insumos combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, bem como outras despesas e custos que, embora necessárias à atividade da contribuinte, não se encaixem nos mencionados requisitos.

73. Agora, analiso o que se extrai dos art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 sobre a noção do termo “insumos” e a comparo à concepção deste mesmo termo no âmbito do IPI e ao conceito de custos de produção e de despesas operacionais para o IRPJ.

74. No texto dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, verifica-se que **nem todos os bens e serviços** podem, com vistas ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e da COFINS, ser considerados insumos, mas, apenas e tão-somente, aqueles “bens e serviços, utilizados (...) na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” (g.n.).

75. Como visto, de modo semelhante para o IPI, somente é possível, nos termos do Regulamento do imposto, a apuração de crédito ‘... do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização ...’ (g.n.). E, igualmente, a noção de custos de produção e de despesas operacionais do imposto de renda se restringe às atividades da empresa.

76. Prosseguindo, percebe-se que a noção de insumos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não contempla despesas com combustíveis e lubrificantes, pois, se assim não fosse, nenhum sentido teria a expressão ‘inclusive combustíveis e lubrificantes’ gravada nestes dispositivos.

77. Por esta mesma razão, deduz-se que a inteligência do que sejam ‘insumos’, seguida pelos citados arts. 3º, II, não abrange as demais despesas expressamente autorizadas em outros incisos deste mesmo artigo, dentre as quais: despesas com energia elétrica; com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos; com frete e armazenagem, etc.

78. Ora, consoante já explicado alhures, para fins de creditamento no âmbito do IPI a noção de “insumos”, enquanto elemento incorporado ao produto industrializado ou nele desgastado/consumido mediante contato físico direto, também não engloba combustíveis, lubrificantes, energia elétrica, aluguéis, etc, nem outros produtos que, mesmo tributados pelo IPI, não se incorporam nem se desgastam no produto em fabricação; diferentemente, tais rubricas configuram custos de produção (como o aluguel) ou despesas operacionais (como as despesas com combustíveis e lubrificantes, com energia elétrica e com frete e armazenagem, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora) do IRPJ.

79. Perante a constatação acima, fica evidente que os arts. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 emprestaram o conceito de ‘insumos’ do âmbito do IPI, estendendo-o aos serviços aplicados diretamente na produção, não tendo equiparado o termo insumos aos custos de produção e às despesas operacionais previstos para o IRPJ.

80. Ressalte-se: se a lei pretendesse garantir o direito ao creditamento sobre todo e qualquer custo de produção e despesa operacional da empresa, bastaria que assim tivesse determinado em um único dispositivo, no lugar de discriminar, em vários incisos, apenas alguns custos de produção e algumas despesas operacionais que geram o direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e da COFINS.

81. **Nesta linha de pensamento, a Receita Federal, no uso do poder regulamentar, que lhe foi conferido pelo art. 66, da Lei nº**

10.637/2002 e pelo art. 92, da Lei nº 10.833/2003, expediu a IN nº 247, de 21/11/2002 (relativamente à contribuição para o PIS) e a IN SRF nº 404, de 12/03/2004 (no tocante à COFINS), que identicamente conceituam insumos, com adoção da mesma noção do IPI, em seus correspondentes art. 66 (com as alterações da IN SRF nº 358, de 08/09/2003) e 8º, a seguir vazados:

'Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda;

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (g.n.)

'Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou (...)

§ 4º Para os efeitos da alínea 'b' do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (g.n.)”.

Neste mesmo sentido, destaca-se algumas ementas de acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“INSUMOS. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

(...)” (acórdão nº 3301-00.424, Primeira Turma/Terceira Câmara/Terceira Seção De Julgamento, processo administrativo nº 11080.003380/2004-40)

“ (...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para fins de apuração do saldo a pagar no sistema de não-cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços aplicados diretamente na fabricação do produto.” (acórdão nº 3102-00.882, 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária/terceira Seção de Julgamento CARF, processo administrativo nº 11543.004567/2003-95).

Colacionam-se, também, alguns julgamentos proferidos pelos Tribunais Regionais Federais que respaldam a conclusão do conceito de insumos concebido no presente voto:

“TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS - CREDITAMENTO - "INSUMOS" - PRODUTOS DE LIMPEZA/DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO - PREVISÃO LEGAL ESTRITA.

1. A sistemática das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS) permite que a pessoa jurídica desconte créditos calculados em relação a bens e serviços por ela utilizados como insumos na prestação de serviços por ela prestados ou fabricação de bens por ela produzidos.

2. A IN/SRF nº 247, de 21 NOV 2002, com redação dada pela IN/SRF nº 358, de 09 SET 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a IN/SRF nº 404/2004, definem como insumo os produtos 'utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda', assim entendidos como 'as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação'.

3. As normas tributárias, ao definir insumo como tudo aquilo que é utilizado no processo de produção, em sentido estrito, e integrado ao produto final, nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal "insumo", sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.883/2003.

4. Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final.

5. O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal expresso.

6. Apelação não provida.

7. Peças liberadas pelo Relator, em 23/11/2009, para publicação do acórdão." (TRF 1ª Região, AC 2004.38.00.037579-9/MG, Relatora: Juíza Federal Gilda Sigmaringa Seixas, decisão de 23/11/2009, publicada aos 04/12/2009, com g.n.)

“MANDADO DE SEGURANÇA - DIREITO TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES COFINS E PIS PELO REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE - LEIS Nº 10.637/02, 10.833/03 - DEFINIÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DEPENDE DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL - DEFINIÇÃO DE INSUMOS - ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO - VEDAÇÃO DE CREDITAMENTO NAS AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS OU DESONERADAS - ARTIGO 31 DA 10.865/04.

I - O princípio da não-cumulatividade estabelecido para as contribuições sociais pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, diverge daquela previsão constitucional originária (IPI e ICMS), dependendo de definição de seu conteúdo pela lei infraconstitucional, não se extraindo do texto constitucional a pretendida regra de obrigatoriedade de dedução de créditos relativos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido e utilizado nas atividades da empresa, por isso mesmo também não se podendo acolher tese de ofensa ao artigo 110 do Código

Tributário Nacional II - Estando as regras da não-cumulatividade das contribuições sociais afetas à definição infraconstitucional, conclui-se que: 1º) o conceito de "insumo" para definição dos bens e serviços que dão direito a creditamento na apuração do PIS e COFINS deve ser extraído do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, sem vício das regras insertas nas Instruções Normativas SRF nº 247/02 (artigo 66, § 5º, I e II, inserido pela IN nº 358/03) e nº 404/04 (artigo 8º, § 4º, I e II), não havendo direito de creditamento sem qualquer limitação para abranger qualquer outro bem ou serviço que não seja diretamente utilizado na fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços; (...)" (TRF 3ª Região, AMS 200461190019640, Relator: Juiz Convocado Souza Ribeiro, decisão publicada aos 07/04/2009).

“TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS DA IN SRF Nº 404/04.

- A não-cumulatividade do PIS e da COFINS, erigida nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, traduz-se na redução da base de cálculo, havendo a dedução de créditos referentes às contribuições em comento, que já tenham sido recolhidas sobre bens e/ou serviços, objeto de faturamento em etapas anteriores. Pretende-se com isso minorar a incidência dos efeitos sobre a receita ou faturamento.

- Apesar da sistemática da não-cumulatividade do IPI e ICMS ser distinta da empregada no caso do PIS/COFINS, o conceito de insumos deve ser o mesmo ali empregado, a saber, todos os elementos que se incorporam ao produto final, desde que vinculados à atividade da empresa.

- O legislador ordinário se quisesse dar um elastério maior ao conceito de insumo, empregando-lhe um caráter genérico não teria trazido um rol taxativo de descontos de créditos possíveis, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, a exemplo dos créditos referentes à "energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica" e tantos outros.

- A IN SRF nº 404/04 ao explicar o que vem a ser insumo não extrapolou o âmbito de sua atuação, apenas nominou os créditos possíveis, em virtude de sua utilização no processo produtivo, não havendo que se falar em restrição de direitos.(...)" (TRF 5ª Região, AMS 200684000015998, Relator Desembargador Federal Francisco Wildo, decisão de 17/08/2010, publicada aos 26/08/2010, com g.n.)

Ademais, lembrando os aspectos constitucionais postos no início dessa análise, é preciso ressaltar que, permitir a ampliação irrestrita para o conceito de “insumos” utilizado no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS), de forma a abarcar todos os custos e despesas suportados pela contribuinte, da forma como defende em sua peça recursal, equivale ao desvirtuamento da base de cálculo dessas contribuições e à exclusão da mesma na responsabilidade social para com a seguridade social, afrontando assim os ditames constitucionais.

Com base no conceito de insumo para fins de creditamento na apuração do PIS e Cofins acima defendido, passa-se a analisar cada uma das despesas ora sob litígio, lembrando que a contribuinte é pessoa jurídica de direito privado, do ramo da indústria, comércio, importação e exportação de carnes, aves, ovos, peixes, frutas, cereais, legumes, gorduras e condimentos em geral, **em especial o arroz**, que constitui a principal fonte de suas receitas, tendo sido exatamente este último produto a base de toda a sua defesa na utilização na dedução dos créditos referentes às despesas glosadas.

(i) O direito ao crédito referente à despesas com:

DAS DESPESAS COM CONTROLE DE PRAGAS

Neste tópico, não merece reforma o acórdão ora recorrido, haja vista que o controle de pragas não faz parte do processo de beneficiamento do produto. Conforme bem fundamentou a decisão de primeira instância de julgamento administrativo, *“O controle de pragas tem finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama sanitização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final. Por se tratar de arroz destinado a consumo humano, é evidente que seu produto final deverá ser vendido livre de qualquer contaminação remanescente da aplicação dos diversos agentes consumidos para efetuar o controle de pragas.”*

Assim, tal despesa, de fato, é necessária à atividade da contribuinte, inclusive por exigência dos órgãos de controle sanitário, constituindo-se em despesa necessária, mas não constitui insumo do produto “arroz beneficiado pela contribuinte”. E, não sendo insumo e não havendo previsão legal específica nos demais incisos do art. 3º das leis de regências de apuração de PIS e COFINS, a mesma não pode ser deduzida da base de cálculo, a título de crédito básico.

Neste sentido colaciona a seguir julgado proferido pelo TRF1ª Região que respalda o entendimento acima concebido:

““TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS - CREDITAMENTO - "INSUMOS" - PRODUTOS DE LIMPEZA/DESINFECÇÃO E DEDETIZAÇÃO - PREVISÃO LEGAL ESTRITA.

1. A sistemática das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS) permite que a pessoa jurídica desconte créditos calculados em relação a bens e serviços por ela utilizados como insumos na prestação de serviços por ela prestados ou fabricação de bens por ela produzidos.

2. A IN/SRF nº 247, de 21 NOV 2002, com redação dada pela IN/SRF nº 358, de 09 SET 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a IN/SRF nº 404/2004, definem como insumo os produtos ‘utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda’, assim entendidos como ‘as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação’.

3. *As normas tributárias, ao definir insumo como tudo aquilo que é utilizado no processo de produção, em sentido estrito, e integrado ao produto final, nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal "insumo", sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.883/2003.*

4. *Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final.*

5. *O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal expresso.*

6. *Apelação não provida.*

7. *Peças liberadas pelo Relator, em 23/11/2009, para publicação do acórdão." (TRF 1ª Região, AC 2004.38.00.037579-9/MG, Relatora: Juíza Federal Gilda Sigmaringa Seixas, decisão de 23/11/2009, publicada aos 04/12/2009, com g.n.)*

DESPESAS COM ARMAZENAGEM DE CARGAS x DESPESAS COM MOVIMENTAÇÃO DE CARGAS

Neste item, a fiscalização afirma que a contribuinte deduziu sem amparo legal a título de despesas com armazenagem o que seria, na verdade, serviços de movimentação de cargas, tais quais: carga e descarga, aluguel de pallets para o armazenamento de produtos, imediatamente anterior às vendas.

A contribuinte, ora recorrente, confirma essa afirmativa quando diz que “Na sua atividade de comercialização e exportação, a ora recorrente utiliza serviços de armazenagem, que inclui todas as despesas necessárias para esse fim, como o comodato do armazém cedido e o aluguel de pallets para acondicionamento dos produtos, objetivando a segurança e integridade das mercadorias.”

Não há reparos a fazer na decisão recorrida que ratificou a decisão da RFB.

No que se refere à glosa de créditos calculados sobre as despesas com serviços de armazenagem que foram apurados como referentes à movimentação e acondicionamento de cargas, registra a autoridade julgadora que a contribuinte “já havia ingressado com Consulta sobre a mesma matéria junto à DISIT/SRRF 10ª RF. No caso, a Solução de Consulta nº 161, proferida em 10 de setembro de 2007, concluiu que as despesas com a movimentação e o acondicionamento de mercadorias não podem ser descontadas como crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se configurarem como despesa de armazenamento.” E que, “embora intimado de que, conforme o disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso voluntário ou de ofício, nem pedido de reconsideração, o contribuinte insiste com alegações no sentido oposto ao do que concluiu a Solução de Consulta obtida.”

Portanto, sabendo-se que a iniciativa inicial do processo de consulta é do sujeito passivo, e que este é instrumento destinado à elucidação do entendimento do órgão fazendário quanto ao tratamento tributário a ser dado a uma situação concreta, devidamente especificada, relativa ao consulente, que visa prevenir-se quanto a interpretações divergentes adotadas pela Administração Tributária, a solução de consulta de tal processo, como ato administrativo específico e individualizado, por meio do qual a Administração Tributária pronuncia-se formalmente, vincula os agentes públicos e o próprio consulente, sendo, portanto, tal solução de consulta definitiva para a contribuinte, que deve adotar o seu resultado.

Em se tratando de despesas de armazenagem, os créditos a que faz jus a pessoa jurídica sujeita às contribuições sociais em tela, passíveis de serem descontados, estão elencados no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que, por força do art. 15, inciso II, dessa Lei (com a redação atual dada pelo art. 26 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004), deve também ser aplicado à Contribuição para o PIS/Pasep (destacou-se):

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.

No mais, adoto e ratifico os fundamentos do acórdão recorrido, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, que assim se manifesta:

“No caso, os valores pagos à pessoa jurídica pela prestação de serviços vinculados à movimentação de mercadorias – serviços de carga e descarga – estão relacionados a descarregamentos, carregamentos, desunitização, unitização, encaminhamento ou retirada de depósitos. Portanto, tais despesas são distintas das despesas de armazenagem, mas, ambas, são dispêndios vinculados à logística.

Sobre o alegado equívoco ocorrido em algumas notas emitidas pela empresa ALL que teria declarado erroneamente o serviço prestado como sendo de “movimentação”, cabe destacar que o próprio contrato juntado pelo interessado em sua manifestação contém, nos itens b) e d) da cláusula oitava (8.1), além do Anexo I (I.2 – primeiro item), menções expressas que prevêm a possibilidade de realização de serviços de movimentação de cargas. Desta forma, inexistente razão pela qual deva ser reconsiderada a natureza dos serviços mencionada nas Notas Fiscais objeto de glosa. Existem mecanismos legais para sanar as alegadas incorreções, como a emissão de Nota Fiscal Retificadora, que o interessado sequer utilizou ou trouxe ao processo.

Por sua vez, as despesas com aluguel de pallets também não se confundem com despesas de armazenamento, porquanto os pallets visam facilitar a movimentação de mercadorias e o seu acondicionamento, proporcionando uma redução no tempo de carga e descarga e otimização de espaços.

Mais uma vez, observe-se que não é toda e qualquer operação que gerará direito a crédito em um regime não-cumulativo das contribuições sociais em foco. Segue-se ao que dispuser a lei que cuida dessas exações fiscais. E não se pode olvidar que, nesse caso, em se tratando de norma que implica desoneração tributária (redução da contribuição devida), a interpretação literal a ela será aplicável, consoante regra de hermenêutica consagrada no art. 111 do Código Tributário Nacional. Por conseguinte, o que não puder ser definido categoricamente como sendo despesa de armazenagem, não será capaz de produzir os créditos a serem abatidos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep”.

DESPESAS DE FRETES DE TRANSFERÊNCIA

A glosa dos créditos vinculados a despesas com fretes de transferências de mercadorias entre os diversos estabelecimentos do contribuinte foi efetuada pela fiscalização sob o fundamento de que tais fretes contratados de pessoa jurídica domiciliada no país para a realização de simples transferências de mercadorias dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores e filiais não integra a operação de venda a ser realizada posteriormente, não podendo ser utilizado na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Afirma que dará direito ao crédito o frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme arts. 3º, inciso IX, e 15 da Lei nº 10.833/2003¹³.

Em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS), somente em duas situações é possível creditar-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS:

¹³ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

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

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

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

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

(...);

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

(...);

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

(...);

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

(...)”.

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...);

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

(...)” assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/04/2015 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/05/2015

por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 30/04/2015 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO

JACO, Assinado digitalmente em 19/05/2015 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- 1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;
- 2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

Desta forma, em não sendo insumo utilizado na produção ou fabricação dos produtos ou na prestação de serviços, o frete só seria passível de ser utilizado como crédito dedutor na sistemática não cumulativa se se tratasse de frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II do art. 3º, quando o ônus fosse suportado pelo vendedor, o que não se dá no presente caso, haja vista que a própria contribuinte, em sua defesa e recurso, admite que “transfere os seus produtos para centros de distribuição de sua propriedade a fim de obter melhores resultados, visto que devido às exigências do mercado, em não havendo estes centros para estocagem, tornar-se-ia inviável a venda de seus produtos para compradores do sudeste, centro ou até mesmo do norte e nordeste do país”, defendendo ser esta uma operação apenas de desdobramento da operação de venda, visto que a única razão de manter esses centros de distribuição é justamente a questão da logística da venda, que em não havendo essa disponibilidade de produtos à pronta entrega, inviabilizaria a mesma.

Portanto, não há previsão legal para a dedução do referidos fretes de transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da recorrente.

Nesta direção, há precedentes no CARF, consoante se demonstra com a ementa a seguir transcrita:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL — COFINS

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

PIS NÃO-CUMULATIVO. FRETE PARA ESTABELECIMENTO DA CONTRIBUINTE. O frete de mercadorias acabadas para armazenamento em estabelecimento da contribuinte não dá direito a créditos de PIS por falta de previsão legal nesse sentido.

(...).

Recurso Voluntário Negado.”(Acórdão 2201-00.069 — 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Sessão de 04 de março de 2009, da relatoria do Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte)

Registro, ainda, que tal decisão já foi assim defendida nesta turma pela conselheira Fabíola Cassiano Keramidas, nos seguintes termos:

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

Neste sentido, entendo que falta a este insumo um dos três requisitos que considero indispensáveis para a concessão do crédito, que determina que o insumo deve: ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte em sua produção.”(Acórdão 3302001.916– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 29 de janeiro de 2013)

Também, nesta mesma direção, destaca-se julgado do TRF4:

“PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO DE INSUMO. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA A nova sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, confere ao sujeito passivo do tributo o aproveitamento de determinados créditos previstos na legislação, excluídos os contribuintes sujeitos à tributação pelo lucro presumido. Insumo é tudo aquilo que é utilizado no processo de produção e, ao final, integra-se ao produto, seja bem ou serviço.

A aplicação do princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS em relação aos insumos utilizados na fabricação de bens e serviços não implica estender sua interpretação, de modo a permitir que sejam deduzidos, sem restrição, todos e quaisquer custos da empresa despendidos no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado.

(...).

Podem ser abatidos apenas os créditos previstos na legislação de regência do PIS e COFINS não-cumulativos, a qual não contempla as despesas com frete decorrente da transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.”(TRF4, AC 5015960-59.2010.404.7000, Segunda Turma, Relatora p/ Acórdão Carla Evelise Justino Hendges, D.E. 18/05/2011).(grifei)

Diante do que foi acima exposto, é de se concluir pela improcedência da utilização de crédito atinente à fretes de transferências de mercadorias entre os diversos estabelecimentos da contribuinte na apuração das contribuições do PIS e COFINS, não merecendo reforma, nesta questão, o Acórdão recorrido.

DESPESAS DE FRETES NA OPERAÇÃO DE BENS “NÃO SUJEITOS” A TRIBUTAÇÃO DO PIS/PASEP E DA COFINS

Trata a questão do direito, ou não, de a contribuinte creditar-se do valor atinente ao frete pago quando da aquisição de insumos com incidência das contribuições para o PIS e COFINS sob a alíquota zero.

O Acórdão recorrido assim tratou o assunto:”

“O interessado defende a apuração de créditos sobre os fretes incorridos nas operações de compra de bens não sujeitos à tributação do Pis/Pasep e da Cofins. Contudo, como tais insumos são adquiridos à alíquota zero, não podem dar direito à apuração de crédito sobre bens e serviços agregados ao custo de aquisição da matéria-prima. Isto porque se não há tributação

sobre os insumos, não gerando direito de desconto de crédito da contribuição, também não pode haver sobre bens e insumos que se agregam à matéria-prima, como o frete ou seguro, pois a natureza da tributação incidente sobre o principal (insumos) não pode ser descaracterizada por elementos secundários que se agregam ao principal.”

A contribuinte, ora recorrente, entretanto, defende que contratou os serviços de transportes às suas expensas e de forma independente à compra dos insumos, sendo o transportador pessoa jurídica distinta do vendedor dos insumos. Bem que, o creditamento realizado foi somente sobre as despesas desses fretes na aquisição dos produtos e não sobre os valores de aquisição sobre insumos tributados à alíquota zero. Defende que os arts 289 e 290 do RIR prevêm que o frete e o seguro da mercadoria compõe os custos de aquisição da mercadoria, mas, não prevêm que a mesma alíquota de aquisição de mercadoria seja aplicada ao frete. Entende que a vedação do art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, só seria aplicável ao caso, se na aquisição dos insumos sujeitos à alíquota zero das contribuições, o frete fosse arcado pelo vendedor. Cita a Solução de Consulta nº 31, de 25 de janeiro de 2008.

Não merece guarida as alegações da recorrente, consoante se demonstra a seguir:

Conforme já registrado alhures, repita-se, sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS) referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo, salvo se os custos e despesas integrem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS), somente em duas situações é possível creditar-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS:

- 1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;
- 2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

Se o frete pago pelo adquirente (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) compõe o valor do custo de aquisição do insumo e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do o frete se agrega ao custo de aquisição do insumo. Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de aquisição do insumo a alíquota prevista no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). É o que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos:

Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS):

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

(...).

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

(...);

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

(...).”(grifei)

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero, o crédito encontra-se vedado por determinação legal contida no Art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).¹⁴

O acórdão recorrido bem lembrou sobre a composição do frete nos custos de aquisição de insumos, em razão dos dispositivos contidos nos arts. 289, §1º e 290, inciso I do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

Em outra vertente, segundo o RIPI/2002:

“Art. 131. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

(...)

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

¹⁴ Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).

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

(...);

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

(...).

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

§ 1º **O valor da operação referido nos incisos I, alínea b e II, compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decretolei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).**

§ 2º **Será também considerado como cobrado ou debitado pelo contribuinte, ao comprador ou destinatário, para efeitos do disposto no § 1º, o valor do frete, quando o transporte for realizado ou cobrado por firma coligada, controlada ou controladora (Lei nº 6.404, de 1974) ou interligada (Decreto-lei nº 1.950, de 1982) do estabelecimento contribuinte ou por firma com a qual este tenha relação de interdependência, mesmo quando o frete seja subcontratado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 3º, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).**

(...). (grifei).

Tal orientação consta no ajuda do preenchimento da DACON, conforme destacou a auditora fiscal na sua informação fiscal que a seguir se transcreve:

“O frete faz parte do custo de aquisição dos bens e produtos adquiridos para revenda ou utilizados como insumos sendo essa a única forma que esses fretes entram na base de cálculo dos créditos, ou seja, como custo de aquisição e não como serviços utilizados como insumos e tal orientação inclusive consta do Ajuda do Dacon – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sócios.

AJUDA DO DACON – INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS À ALÍQUOTA DE 1,65%

Linha 06A/01 – Bens para Revenda Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de bens ou mercadorias para revenda.

Atenção:

1) ...

2) ...

3) **Integram o custo de aquisição dos bens e das mercadorias o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador.**

Linha 06A/02 – Bens Utilizados como Insumos Informar nesta linha o valor das aquisições, efetuadas no mercado interno, de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

(..)

3) **Integram o custo de aquisição dos insumos o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador”.**

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço. Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compoendo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução.

Ressalve-se, ainda, que a Solução de Consulta nº 31, de 25 de janeiro de 2008 colacionada pela recorrente não dá suporte às suas alegações, haja vista tratar de questão diferente da aqui ora analisada. Ali trata-se de direito de crédito à pessoa jurídica vendedora referente à frete contratado para a entrega de defensivos agrícolas classificados na posição 38.08 da TIPI, diretamente aos clientes adquirentes, quando na operação de venda esses serviços de frete estejam sujeitas aos pagamentos das contribuições para o PIS e COFINS.

Por todo o exposto, é de se negar provimento ao recurso neste item do litígio.

- (i) O direito à créditos sobre as aquisições de arroz em casca junto à pessoas jurídicas, adquiridos, segundo a fiscalização, com suspensão da incidência das contribuições prevista no caput do artigo 9º da Lei 10.925/2004.**

A recorrente entende ter direito a calcular créditos básicos sobre as aquisições de arroz em casca junto à pessoas jurídicas, nos termos do art. 3º, II da Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Utiliza-se dos seguintes argumentos:

- 1) realiza operações de compra de arroz em casca de diversas cooperativas de produção, de pessoas físicas e de pessoas jurídicas. Este produto representa um insumo para o produto final comercializado pela Empresa no mercado, o arroz beneficiado. Relativamente ao objeto social perseguido pela Recorrente, a Lei 10.925/2004 estabeleceu um tratamento tributário específico atinente às contribuições do PIS e da Cofins, prevendo crédito presumido na aquisição dos insumos (art.8º) e a suspensão da incidência das contribuições sociais ao PIS e da Cofins referente a receita de venda dos produtos que menciona nos seus incisos (Art.9º). Mas, ressalta que tal suspensão restou condicionada à ulterior manifestação da então Secretaria da Receita Federal sobre as diretrizes a serem aplicadas às operações de, in casu, beneficiamento de arroz, o que somente ocorreu com a publicação das Instruções Normativas nº 636 e nº 660, em 24 de março de 2006 e 17 de julho de 2006, respectivamente.
- 2) de que, não foram cumpridos todos os requisitos formais exigidos no art. 4º da IN. 660, e que, em face desse descumprimento pelo fornecedor quando da venda do arroz em casca promovidas à Recorrente, tais vendas não se encontravam ao abrigo da suspensão da incidência do PIS e da COFINS prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/04 e na IN nº 660, o que torna legítima a tomada de créditos pretendida pela ora Recorrente. Os requisitos formais que afirma terem sido descumpridos pelo fornecedor foram a falta

da exigência da Declaração nos termos dos Anexos I ou II relativa à apuração de Imposto de Renda com base no Lucro Real e Enquadramento nos dizeres da IN nº 660/06; e a falta da informação na Nota Fiscal de venda com suspensão explicitando tratar-se de venda com suspensão de PIS e Cofins.

- 3) A suspensão prevista no art. 9º da IN 660/2006 era facultativa, tornando-se obrigatória apenas com as alterações trazidas pela IN 977, de 14 de dezembro de 2009, com eficácia normativa a partir de 1º de novembro de 2009. Pois, se não fosse esse o entendimento da Receita Federal não haveria razão de existir as inovações trazidas pela tal Instrução, que alterou o artigo 4º da IN nº 660/06. Bem como, por ser um benefício, a suspensão não é automática, e sim condicionada a subsunção a determinadas regras, fixadas na IN 660/2006 e que o não preenchimento dos seus requisitos acaba por inviabilizar a sua aplicação.
- 4) Sem formalizar quesitos e indicar perito, solicita perícia.

Vamos à análise da questão aqui posta.

Como a própria recorrente reconhece, relativamente ao objeto social¹⁵ perseguido pela Recorrente, a Lei 10.925/2004 estabeleceu um tratamento tributário específico atinente às contribuições do PIS e da Cofins, prevendo crédito presumido na aquisição dos insumos (art.8º) e a suspensão da incidência das contribuições sociais ao PIS e da Cofins referente a receita de venda dos produtos que menciona nos seus incisos (Art.9º).

O artigo 8º da Lei n 10.925/04 que prevê o crédito presumido, versa:

Lei nº 10.925/2004

*“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide art. 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) (Vide art. 57 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010)***

¹⁵ A contribuinte é pessoa jurídica de direito privado, do ramo da indústria, comércio, importação e exportação de carnes, aves, ovos, peixes, frutas, cereais, legumes, gorduras e condimentos em geral, conforme estatuto social anexo.

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

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

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

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

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

(...).(destaquei).

Como se constata pela redação do caput (poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido), o crédito presumido é uma opção a ser decidida pelo o adquirente dos insumos mencionados sobre os quais estejam submetidos à suspensão.

Contudo, tal opção não se dá para a suspensão, quando satisfeitas as condições legais, contidas no art. 9º da mesma lei, que assim prescreve:

LEI 10.925/2004

“Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **fica suspensa no caso de venda:** (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide art. 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) (Vide art. 57 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010) (Vide arts 2º e 9º da MP nº 609, de 8 de março de 2013)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.” (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) .(destaquei).

Como se denota, o caput da lei estabelece marco imperativo quando expressamente afirma que “fica suspensa” as contribuições nos casos que especifica e determina no inciso I do seu §1º a condição para que ocorra a suspensão, qual seja, que as vendas sejam efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real. Trata-se, pois, de uma obrigatoriedade e não faculdade, como defende a recorrente. Quisesse o legislador que se tratasse de opção ou faculdade, teria se utilizado da expressão “poderá suspender”, tal qual o fez no art. 8º acima transcrito, quando deu a opção para o adquirente utilizar-se do crédito presumido.

É verdade que a lei, em seu §2º, em vista da redação trazida ao texto original pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, estipula que a suspensão dar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela , então, Secretaria da Receita Federal – SRF, e que esta assim o fez por meio da edição da Instrução Normativa nº 636, 24 de março de 2006, posteriormente revogada pela Instrução Normativa nº 660, em 17 de julho de 2006.

Mas, as Instruções Normativas editadas apenas regulamentam as disposições legais, como norma regulamentar que é, consoante consta do art. 1º das referidas normas, que define o âmbito de Aplicação:

“Art.1 º-Esta Instrução Normativa disciplina a comercialização de produtos agropecuários na forma dos arts. 8 º, 9 ºe 15 da Lei n º10.925, de 2004.”

E, foi nesta condição que, referente à suspensão da exigibilidade das contribuições, assim estabeleceu, nos arts.2º, 3º e 4º da Instrução Normativa nº 660, em 17 de julho de 2006 :

“Dos produtos vendidos com suspensão

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

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

- a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;*
- b) 12.01 e 18.01;*

II-de leite in natura ;

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

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

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

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

Das pessoas jurídicas que efetuam vendas com suspensão

Art.3º-A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

I - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º;

II - que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º; e

III - que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.

§1º-Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

I - cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º;

II - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º-da Lei nº8.023, de 12 de abril de 1990; e

III - cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.

§2º Conforme determinação do inciso II do § 4º-do art. 8º e do §4º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica cerealista, ou que exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou que exerça atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do caput, deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do art. 2º

§3º No caso de algum produto relacionado no art. 2º também ser objeto de redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nas vendas efetuadas à pessoa jurídica de que trata o art. 4º prevalecerá o regime de suspensão, inclusive com a aplicação do § 2º deste artigo.

Das condições de aplicação da suspensão

Art.4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e

III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

§1º Para os efeitos deste artigo as pessoas jurídicas vendedoras relacionadas nos incisos I a III do caput do art. 3º deverão exigir, e as pessoas jurídicas adquirentes deverão fornecer: (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

I - a Declaração do Anexo I, no caso do adquirente que apure o imposto de renda com base no lucro real; ou

II - a Declaração do Anexo II, nos demais casos.

§2º Aplica-se o disposto no §1º mesmo no caso em que a pessoa jurídica adquirente não exerça atividade agroindustrial.”

Vê-se que a instrução, de fato, regulamenta as disposições legais, basicamente repetindo as regras legais, inclusive quanto aos requisitos exigidos para a ocorrência da suspensão e quando explicita alguns termos, tais quais, “cerealistas”, “atividade agropecuária” e “cooperativa de produção agropecuária” e efetuando alguns esclarecimentos operacionais.

É de se entender que as disposições contidas nos §2º do art. 2º¹⁶ e §§1º e 2º do art. 4º¹⁷ da Instrução Normativa 660/2006 vigente à época dos fatos foram estabelecidas

¹⁶ INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 660, EM 17 DE JULHO DE 2006

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

(...);

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

¹⁷ INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 660, EM 17 DE JULHO DE 2006

Art.4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

(...);

§1º Para os efeitos deste artigo as pessoas jurídicas vendedoras relacionadas nos incisos I a III do caput do art. 3º deverão exigir, e as pessoas jurídicas adquirentes deverão fornecer: (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

I - a Declaração do Anexo I, no caso do adquirente que apure o imposto de renda com base no lucro real; ou

II - a Declaração do Anexo II, nos demais casos.

como forma de proporcionar melhor controle e operacionalização, mas, não, como regras impeditivas da suspensão prevista em lei. A informação na Nota fiscal acerca da suspensão, trata-se, na verdade, de uma obrigação acessória do fornecedor, quando da venda de seus produtos sujeitos à suspensão nos termos da lei.

Os requisitos exigidos no art. 4º da referida instrução para a ocorrência da suspensão das contribuições são apenas os relacionados nos incisos I a III do referido artigo¹⁸, que são meras repetições da regra legal.

E ainda, tal como ressalvado no acórdão recorrido, acrescenta-se, “a IN SRF nº 660/2006 determina que tal informação deve constar da nota fiscal, entretanto não veda a venda com suspensão caso esta determinação não seja observada.”

Inclusive, ressalte-se que, inicialmente, sequer havia essa disposição na Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006, o que reforça a idéia de que tais dispositivos vieram apenas no sentido de facilitar um controle, de facilitar, também, a operacionalização da regra (obrigatória) da suspensão, quando ocorre a subsunção dos fatos às regras.

E, também, é de se entender que a alteração promovida no art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 660/2006 por meio da edição da Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009, ao contrário do que alega a recorrente, não trouxe nenhuma inovação, posto que tal obrigatoriedade já constava na redação original da lei. Pode-se entender que a alteração na instrução normativa foi efetuada com o propósito de tornar mais clara a redação da obrigatoriedade estabelecida em lei, desde a sua origem, consoante demonstrado, como uma forma de anular ou reduzir a litigiosidade nesses casos, tal como se dá nestes autos, posto ser este um dos objetivos estratégicos da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

Em outra via, mesmo que haja a concordância de que a suspensão tributária das contribuições do PIS e COFINS prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004 trata-se de um benefício, consoante alegado pela recorrente, é certo que, havendo a subsunção dos fatos às regras legais, a suspensão se dá de forma obrigatória, por determinação da própria lei, consoante já acima demonstrado.

Esta discussão foi trazida recentemente à esta turma, quando do julgamento de caso similar, por meio do Acórdão nº 3302001.916, proferido em 29/01/2013 e cujo voto da relatora Fabíola Cassiano Keramididas foi, neste item de seu voto, acompanhado pela turma, motivo pelo qual transcrevo a seguir o trecho do voto atinente à questão, adotando e ratificando os fundamentos utilizados pela ilustre relatora, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99:

“Créditos Integrais sobre Compras de Milho e Trigo com Suspensão

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

§2º Aplica-se o disposto no §1º mesmo no caso em que a pessoa jurídica adquirente não exerça atividade agroindustrial

¹⁸ Art.4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e

III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I

e II do art. 5º;

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

Autenticado digitalmente em 28/04/2015 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 22/05/2015

por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 30/04/2015 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO

JACO, Assinado digitalmente em 19/05/2015 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A primeira delas refere-se ao fato de as notas fiscais objeto do crédito integral ora contestado não estarem com o registro da informação do fornecedor de tributação suspensa.

Isto é, não se discute aqui se os insumos adquiridos se sujeitam à regra da suspensão, o que resta comprovado pela classificação fiscal do insumo (milho – posição 1005 TIPI e trigo – 1001 TIPI) e pela resposta da circularização realizada com os fornecedores. O assunto em discussão consubstancia-se na possibilidade de eximir a Recorrente por ter se aproveitado do crédito integral em virtude de o fornecedor ter descumprido a obrigação acessória de informar a suspensão do PIS e COFINS.

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

IN/SRF – 660/2006

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

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

a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30; b) 12.01 e 18.01; II – de leite in natura; III – de produto in natura de origem vegetal destinado à elaboração de mercadorias classificadas no código 22.04, da NCM; e IV – de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inciso I do art. 5º.

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

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

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

Com razão a fiscalização. O crédito é concedido e restringido pela lei, as instruções normativas tem apenas a função de complementar e até mesmo tornar efetiva a aplicação das regras

legais, sem mencionar os sistemas de controle da própria administração pública.

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

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

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

...

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

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

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

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

(...)."

Portanto, no caso em questão, o relatório fiscal exaustivamente comprovou o preenchimento de todas as condições legais previstas para que se verifique a suspensão das contribuições. E, estando demonstrado pela fiscalização que as vendas do arroz em casca efetuadas à recorrente atendem aos requisitos para a aplicação da suspensão da incidência das contribuições previstas no caput do artigo 9º da Lei 10.925/2004, posto tratar-se de vendas de arroz com casca (código 1006.10 da NCM) para adquirentes pessoa jurídica agroindustrial tributada pelo lucro real, destinadas à produção de arroz de códigos 1006.20, 1006.30 e 1006.40 da NCM, de acordo com os arts. 4º , incisos I a III, e 6º , inciso I, da IN SRF

660/2006, à recorrente caberia, então, optar, ou não, pelo o crédito presumido, mas não caberia utilizar-se do crédito básico.

DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR.

Relembrando, a regra que emana do §1º, inciso III do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 estabelece que as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos que especifica, ai incluindo o código 1701.9900 da NCM, que se destina à classificação do açúcar cristal, 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 jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

Se a pessoa jurídica adquirente de insumos de cana de açúcar não o industrializa, é evidente que não preenche o requisito legal, não podendo, assim, usufruir-se do crédito presumido previsto no mencionado art. 8º da lei nº 10.925/2004.

No caso ora sob análise, a própria contribuinte, ora recorrente, afirma não efetuar a industrialização do açúcar, inexistindo, portanto, o direito ao cálculo do crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei 10.925/2004.

Isto, porém, não significa que tal hipótese (inexistência do direito de utilizar-se de crédito presumido) impeça que se dê a suspensão prevista no art. 9º da mesma lei. Tratam-se de dispositivos distintos.

Caso haja a subsunção dos fatos aos requisitos previstos para a ocorrência da suspensão das contribuições para o PIS e COFINS, nos termos contidos no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, ela se dará de forma obrigatória, consoante já acima fundamentado.

No caso específico, consta da informação fiscal a comprovação de preenchimento de todas as condições legais previstas para que se verifique a suspensão das contribuições. Neste caso, havendo a suspensão das contribuições, fica a contribuinte impedida legalmente de se utilizar de créditos básicos para fins de apuração das contribuições para o PIS e COFINS, conforme emana da regra posta no inciso II do §2º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS), que assim dispõe:

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

(...).

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

(...).

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou

serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).”

PEDIDO SUCESSIVO –ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO

Sobre tal pedido alternativo, como bem ressaltou o relatório fiscal em seu item 42, há previsão legal, no caso das operações com arroz em casca, para que o interessado calcule crédito presumido à alíquota de 35% sobre o valor dessas aquisições, nos termos do disposto no §1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, valor que poderá apenas ser deduzido dos débitos da própria contribuição, não servindo para ser ressarcido ou compensado com outros créditos tributários devidos pela contribuinte.

Como já ressaltado, o creditamento previsto no artigo 8º da mesma Lei é de caráter facultativo:

*“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, **que produzam** mercadorias de origem animal ou vegetal, [...] 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, [...]”** (grifei)*

Desta forma, o acórdão recorrido esclareceu devidamente que *“sobre o pedido alternativo do contribuinte em relação ao registro de crédito presumido nas operações em comento, cabe apenas informar que existe tal direito ao crédito presumido, conforme já ressaltado na informação fiscal. No caso, o interessado deve, ele próprio, calcular os referidos créditos presumidos através dos procedimentos adequados. Inexiste a obrigatoriedade para que tais créditos sejam apurados de ofício pela fiscalização, conforme sugere em seu pedido.”*

Sobre o crédito presumido atinente às aquisições da cana de açúcar, a análise já foi efetuada no item específico imediatamente acima.

DA SOLICITAÇÃO DA PERÍCIA

Arguindo equívocos praticados pela fiscalização e a necessidade de verificar se os procedimentos adotados pela ora Recorrente estão de acordo com os preceitos legais, bem como de demonstrar a origem e a composição dos créditos de PIS, a recorrente solicita a realização de perícia, afirmando ter sido esse pedido negado pelo Acórdão recorrido. Não formulou, no recurso voluntário, os quesitos tampouco indicou perito, descumprindo requisito contido no inciso IV do art. 16 do decreto 70.235/72¹⁹..

Constata-se, porém, que tal solicitação não foi submetida à análise da autoridade julgadora de primeira instância, simplesmente porque a contribuinte não efetuou pedido de perícia em sua manifestação de inconformidade e, portanto, tal solicitação, nesta altura, constitui inovação à lide, impossível e incabível de ser analisada neste momento processual e sede recursal, não havendo possibilidade deste colegiado se manifestar a respeito.

¹⁹ Art. 16. A impugnação mencionará:

(...).

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito. (Redação dada pelo

art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

(...).

§ 1.º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pelo art. 14º da Lei n.º 8.748/1993)

Na manifestação de inconformidade, a impugnante apenas requereu a possibilidade de produzir provas no trâmite do processo fiscal e a realização de diligência, caso a autoridade julgadora entendesse necessário. Sobre tal pedido, a autoridade assim manifestou-se:

“Do Pedido de Produção de Provas

Considerando-se os elementos presentes nos autos, revelam-se desnecessários os pedidos de ampla produção de provas e juntada de novos documentos e informações. Os dados que embasaram o cálculo dos valores, bem como as explicações acerca dos fatos apresentados, estão relacionados no processo, permitindo ao interessado formular sua defesa sem dificuldades. Assim sendo, não há necessidade, para o desfecho desta lide, da produção de mais provas, haja vista não existirem dúvidas relevantes a serem resolvidas. O momento oportunizado à contribuinte para comprovar seus argumentos se concretizou justamente no contraditório administrativo instaurado pela Manifestação de Inconformidade.

Cumpra ao litigante, mediante exame do Despacho Decisório e de seus anexos, comparando-os com os dados e documentos constantes da sua escrita contábil e fiscal, atacar os pontos que julgar equivocados na própria Manifestação de Inconformidade.

Entretanto, deixando o interessado de fazê-lo neste momento processual, não cabe deferir a produção de novas provas para suprir sua inação.”

Não obstante, como já mencionado acima em diversos momentos, o presente processo pautado para julgamento anterior teve o seu julgamento convertido em diligência, atendendo, assim, o pleito da contribuinte efetuado na manifestação de inconformidade.

CONCLUSÕES

Diante do que foi acima fundamentado, conduzo o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, para manter a decisão de 1ª instância, nos termos prolatada.

É assim que voto.

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relatora

Voto Vencedor

CONSELHEIRA FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Tomei vista destes autos para melhor analisar as questões fáticas. Após avaliar as razões trazidas pela contribuinte, bem como a documentação acostada aos autos, ousou divergir do ilustre voto da I. Conselheira relatora em relação **(i)** ao crédito referente às Notas Fiscais que foram consideradas como referentes a operações com SUSPENSÃO de PIS e

COFINS, bem como **(ii)** ao crédito integral no transporte de insumos, ainda que estes insumos estejam sujeitos ao crédito presumido, alíquota zero ou não sejam tributados.

(i) Crédito referente à Notas Fiscais com Suspensão

Conforme constata-se dos autos que em relação ao assunto “Nota Fiscal” **(i)** ocorreram glosas porque não havia nota fiscal; **(ii)** foram concedidos créditos integrais; **(iii)** alguns créditos foram considerados como presumidos; **(iv)** alguns créditos foram negados porque apesar de as mercadorias terem sido vendidas por pessoa jurídica, a nota fiscal referente à venda é de produtor rural e **(v)** outras glosas decorreram do fato de a fiscalização ter entendido que o produto saiu do estabelecimento vendedor em regime de suspensão, por entender aplicáveis automaticamente as regras de suspensão, independente da existência de registro neste sentido na nota fiscal.

Especificamente, discute-se, no que se refere aos créditos glosados as seguintes hipóteses: (a) notas inexistentes; (b) notas que tem o registro de suspensão e tem a declaração de suspensão; **(c) notas de pessoas jurídicas que foram emitidas na forma de “produtor rural”;** **(d) Notas que não tem anotação nenhuma e não tem declaração.**

Dirirjo da I. Relatora em relação aos **itens (c) e (d)** para os quais reconheço o direito ao crédito da contribuinte. A questão é que discordo do entendimento de que o comprador do produto tem a obrigação de conhecer e buscar informações acerca dos quesitos que tornam a operação comercial suspensa, especialmente quando o vendedor tem a obrigação de informar esta condição na Nota Fiscal. A fiscalização não pode transferir o seu dever de fiscalizar para o contribuinte, a responsabilidade deste procedimento é do agente Fiscal.

Este Colegiado já decidiu neste sentido (processo administrativo 11686.000021/2009-26) em que analisamos a concessão de crédito em operações de venda de leite *in natura*. Para melhor compreensão do entendimento acima apresentado, cito o brilhante voto do Presidente desta Turma naquela oportunidade, a saber:

“A empresa recorrente está pleiteando o reconhecimento do crédito da Cofins não cumulativa relativo as despesas incorridas com o agenciamento de leite junto a fornecedores seus, com a representação comercial de seus produtos e, também, sobre as despesas de depreciação de móveis, utensílios, veículos e de bens do ativo permanente adquiridos até 30/04/2004.

Também pretende a recorrente ver reconhecido o direito de calcular os créditos nas aquisições de leite in natura, realizada junto a pessoas jurídicas, na forma prevista no art. 3º da Lei nº 10.833/03 e, conseqüentemente, ver reconhecido o direito ao seu ressarcimento.

Sobre esta última matéria, a Fiscalização efetuou a glosa dos créditos com base em declaração prestada pelos fornecedores de leite in natura de que a venda realizada à recorrente foi com suspensão da exigibilidade do PIS e da Cofins.

Independente do argumento da recorrente de que não é uma empresa agroindustrial, a que se refere o art. 6º da IN SRF nº 660/06, é fato que a empresa vendedora de leite in natura, para dar saída ao mesmo com suspensão da exigibilidade de PIS e de Cofins, deveria adotar duas providências, quais sejam: (i) exigir e receber de seu cliente a declaração do Anexo I da IN SRF nº 660/06; e (ii) consignar na nota fiscal de venda que a mesma

está sendo realizada com suspensão da exigibilidade do PIS e da Cofins, conforme determina o art. 2º da mesma IN SRF.

No caso sob exame, a Fiscalização não procurou verificar se as compras de leite in natura realizadas pela recorrente obedeceram às condições acima. A única medida tomada pela Fiscalização, para comprovar que as compras foram realizadas com exigibilidade suspensa, foi colher de alguns fornecedores de leite in natura uma declaração de que as vendas foram efetuadas com suspensão da exigibilidade do PIS e da Cofins.

Portanto, a prova trazida pela Fiscalização não é suficiente para afirmar-se, com convicção, que as compras de leite in natura realizadas pela recorrente junto a pessoas jurídicas foram com suspensão de exigibilidade do PIS e da Cofins e, portanto, o crédito a que tem direito é o previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04 (crédito presumido) e, em assim sendo, não pode ser objeto de ressarcimento ou de compensação por falta de previsão legal.

Por outro lado, também a recorrente não provou suas alegações de que as aquisições de leite in natura foram realizadas sem a suspensão da exigibilidade do PIS e da Cofins e que nas notas fiscais de aquisição não constam a informação a que se refere o art. 2º da IN SRF nº 660/06.

Baixado em diligência, a empresa recorrente juntou cópia das notas fiscais de aquisição de leite in natura e informou que, para as empresas cujos créditos foram glosados, não forneceu a declaração a que se refere o Anexo I da IN SRF nº 660/06.

Não há nenhuma dúvida de que nas operações de aquisição de leite in natura realizadas pela recorrente, objeto da glosa, ocorreu um delito tributário. No entanto, está provado que a recorrente não o praticou. Ela recorrente não entregou a seus fornecedores de leite in natura a declaração a que se refere o Anexo I da IN SRF nº 660/06. No entanto, seus fornecedores de leite in natura declararam à RFB que deram saída no leite in natura com suspensão do PIS e da Cofins sem, contudo, consignar tal fato na nota fiscal de venda e também não apresentaram declaração a que se refere o Anexo I da IN SRF nº 660/06, desrespeitando o disposto nos arts. 2º e 4º da IN SRF nº 660/06, abaixo reproduzidos.

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

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

- a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;*
- b) 12.01 e 18.01; Iide leite **in natura**;*

*III - de produto **in natura** de origem vegetal destinado à elaboração de mercadorias classificadas no código 22.04, da NCM; e IV de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inciso I do art. 5º.*

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

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

[...]Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

I) apurar o imposto de renda com base no lucro real; II) exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e III) utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

*§1º Para os efeitos deste artigo **as pessoas jurídicas vendedoras** relacionadas nos incisos I a III do caput do art. 3º **deverão exigir**, e **as pessoas jurídicas adquirentes deverão fornecer**:*

*I) a **Declaração do Anexo I**, no caso do adquirente que apure o imposto de renda com base no lucro real; ou II) **Declaração do Anexo II**, nos demais casos.*

*§2º Aplicase o disposto no § 1º **mesmo no caso em que a pessoa jurídica adquirente não exerça atividade agroindustrial.***

*Em razão da improcedência da glosa relatada no item 3 Aquisição de Leite "in natura" cujos fornecedores utilizaram-se do benefício da suspensão da contribuição para a Cofins da **INFORMAÇÃO FISCAL** de fls. 121/133, tem a recorrente o direito ao ressarcimento do crédito da Cofins abaixo demonstrado.*

(...)"

Desta forma, discordo da ilustre Conselheira Relatora para o fim de reconhecer o direito ao crédito em algumas hipóteses, quais sejam, na hipótese das notas emitidas na forma de "produtor rural" e das notas que não possuem qualquer anotação ou declaração de suspensão.

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

Outro ponto discutido nos presentes autos referem-se ao crédito pleiteado pela Recorrente sobre os fretes dos insumos que estão sujeitos ao crédito presumido. A fiscalização defende que nestas hipóteses o crédito do valor do frete tem que acompanhar a "forma" do crédito de insumo, ou seja, deve ser "proporcionalizado" para alcançar o mesmo percentual do crédito presumido.

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

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

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

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

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

Desta forma, abro a divergência para o fim de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso apresentado pela Recorrente para conceder **(i) em relação ao crédito referente às Notas Fiscais** (c) de pessoas jurídicas que foram emitidas na forma de “produtor rural”; (d) que não possuem anotação nenhuma e não tem declaração de suspensão e **(ii) em relação ao transporte**, crédito integral independentemente de o insumo transportado não ser tributado ou estar sujeito ao crédito presumido ou alíquota zero.

É como penso, é como voto.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Declaração de Voto

CONSELHEIRA FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Em relação aos demais itens, pro restar vencida, apresentarei meu entendimento por meio de Declaração de Voto. Especificamente, divirjo da I. Conselheira Relatora no que se refere à possibilidade de crédito sobre custos com **(i)** serviço de combate à pragas e **(ii)** armazenagem.

(i) Serviço de Pragas

Conforme se constata dos autos, a Recorrente produz arroz e, para tanto deve obrigatoriamente se sujeitar às regras de vigilância sanitária. Especificamente, para o exercício desta atividade, o controle de pragas é necessário e exigido pelo MAPA por meio da RDC 52/09.

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

Concordo em gênero, número e grau com o raciocínio apresentado pela Recorrente. Conforme venho defendendo em plenário, no que se refere aos créditos possíveis, *“concluo que para gerar crédito de PIS e Cofins não cumulativo o insumo deve: ser **UTILIZADO** direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser **INDISPENSÁVEL** para a formação daquele produto/serviço final; e estar **RELACIONADO** ao objeto social do contribuinte.”*

Os serviços de controle de pragas para a atividade da Recorrente, a meu sentir, estão adequados à conceituação de insumo no sistema não cumulativo de PIS e COFINS. Trata-se de serviço UTILIZADO, ainda que indiretamente na atividade do contribuinte, INDISPENSÁVEL para sua atividade e que está RELACIONADO ao seu objeto social.

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

(ii) Serviço de Armazenagem

Neste tópico discute-se acerca da possibilidade de concessão de crédito sobre o custo incorrido pela Recorrente com a armazenagem do arroz.

Preliminarmente, conforme se analisa do voto da Conselheira Relatora, há o fato de que a Recorrente realizou Consulta à Receita Federal, questionando a possibilidade de creditar-se deste custo. Neste ponto, a Conselheira manteve a decisão recorrida por entender que este Conselho deve-se vincular ao posicionamento externado pela Receita Federal.

Ocorre que discordo da premissa apresentada. Este órgão de julgamento existe, exatamente, para analisar e decidir acerca dos entendimentos apresentados pela Receita Federal, sendo que não há hierarquia do órgão que analisa os processos de Consulta e este

Tribunal Administrativo. Pela clareza dos ensinamentos, cito o voto do Conselheiro Alexandre Gomes nos autos do processo administrativo nº 13984.001576/2007-94, a saber:

*“Ocorre que, antes mesmo de adentrar no mérito da discussão, mister **analisar se o fato de a consulta** respondida ao contribuinte não ter sido questionada mediante recurso especial possui, efetivamente, o condão de impedir que o mérito seja analisado por este órgão colegiado, tal como decidido pela decisão recorrida.*

Acredita-se que não.

Isto porque o princípio da legalidade tributária inserto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal, ao qual estão vinculados todos os órgãos da administração – inclusive os julgadores deste Conselho - impede a exigência de quaisquer valores em razão de fatos não alcançados por normas tributárias.

*Em síntese, se não ocorrer no mundo fático à hipótese de incidência previamente descrita em lei, não terá ocorrido o fato gerador da **obrigação** tributária, nem será lícita à manutenção de qualquer tipo de exigência fiscal, ainda que decorrente de confissão de dívida ou lançamento de ofício não impugnado. Por este motivo a administração tributária está **proibida** de exigir dos contribuintes valores que sabe ou deveria saber indevidos, de modo que o resultado de uma consulta anterior não impede, agora, seja novamente analisada a incidência da norma tributária diante do caso concreto.*

Referida proibição adquire tal modo e força que a conduta do agente que não a observar é considerada ilícita (Código Penal, artigo 326).

Então se a lei, em tese, não define o nascimento da obrigação tributária nas operações realizadas pela recorrente, não pode a administração se furtar de analisar seus argumentos sob o pretexto de existir prévia consulta desfavorável. A eficácia normativa conferida às respostas das consultas não permite a manutenção de exigência tributária contrária à lei. Não possui o condão de vincular o entendimento da Fazenda a ponto de impedir a revisão deste posicionamento em sede de impugnação ao lançamento tributário, dos critérios legais necessários à manutenção de exação tributária.

Foge até mesmo à proporcionalidade exigir que a administração tributária mantenha determinada exigência fiscal ao arrepio da lei.

Acredita-se que, qualquer que tenha sido o resultado da consulta, a administração deverá analisar a defesa do contribuinte, sob pena de incorrer em cerceamento de defesa e de excesso de exação.

Em verdade, as respostas dadas nas soluções de consulta não vinculam o contribuinte, apenas a administração. A consulta é um instrumento posto à disposição dos administrados para evitar

a imposição dos acréscimos legais nos casos que suscitam dívidas a respeito do alcance da legislação tributária.

Quando as respostas convergem no sentido do nascimento da obrigação tributária, o contribuinte deverá obedecer aos comandos legais para promover ao recolhimento das quantias, acrescidas de correção monetária. Quando decidem pela não incidência, isenção ou qualquer tipo de regra que não implique no nascimento da obrigação de recolher tributo, o contribuinte estará liberado, ao menos num primeiro momento, daquela obrigação.

Entretanto, em qualquer das situações, se houver uma mudança na interpretação e aplicação da legislação objeto da consulta, tal posicionamento não poderá ser ignorado pelo contribuinte ou pela administração. Tanto é verdade que o resultado da consulta impede apenas “a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”, na forma do artigo 100, parágrafo único do CTN, porquanto o principal não poderá ser dispensado.

Então não há impedimento de que a impugnação do recorrente seja analisada por este Conselho.” – destaques do original e meus

Superada esta preliminar, passo à análise do mérito.

In casu, conforme registrado pela Recorrente, os créditos pleiteados relacionam-se preponderantemente à armazenagem do arroz por ela produzido. Portanto, aqui se discute a aplicação e restrição do inciso IX da Lei nº 10.833/03, que assim determina:

Lei nº 10.833/03

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

(...)

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

É o conceito de “armazenagem” que importa neste tópico. Analisemos o conceito de armazenagem em si. Parece-me evidente que quando o legislador se refere a armazenagem não está entendendo apenas como passível de crédito o armazém. Isto porque se fosse este o caso, a disposição expressa seria despicienda, uma vez que consta item expresso para o aproveitamento de aluguel de bens imóveis²⁰.

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

²⁰ Lei 10.833/03 - Lei 10.637/02

armazém. A meu ver é indissociável, do conceito de custo com armazenagem o gasto incorrido com descarga e transporte.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Posto este entendimento, divirjo do posicionamento defendido pela Ilustre Conselheira Relatora no que se refere à possibilidade de creditamento do custo de despesas com armazenagem.

Ante o exposto, divirjo do voto proferido pela I. Conselheira Relatora para o fim de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso apresentado, concedendo crédito sobre o custo de SERVIÇO DE PRAGAS e ARMAZENAGEM.

É como voto.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS