



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

Processo nº 11080.723095/2009-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.357 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de março de 2014
Matéria PIS/COFINS
Recorrente FRIGORÍFICO MERCOSUL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

PIS E COFINS. CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS PREVISTOS NO ART. 3º, II, DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMOS. RELAÇÃO DE PERTINÊNCIA E DEPENDÊNCIA COM O PROCESSO DE PRODUÇÃO E FABRICAÇÃO DE BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No regime de apuração não cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS, o desconto de créditos das aquisições de bens e direitos utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens destinados a venda (art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), está condicionado a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem ou prestação de serviços pelo contribuinte, analisada em cada caso em concreto, não sendo aplicável o conceito restrito das IN's 247/02 e 404/04, que equiparou o insumo aos produtos intermediários no âmbito do IPI e nem o conceito mais elástico de despesa necessária previsto para o IRPJ.

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM TRANSPORTES. FROTA PRÓPRIA. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS SEMIELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS E UMA MESMA PESSOA JURÍDICA. COMPONENTE DO CUSTO DE FABRICAÇÃO. INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS AO ADQUIRENTE SUPOSTO PELO VENDEDOR. DIREITO A CRÉDITO.

Os gastos com transportes havidos para trazer a matéria-prima para o setor produtivo e na movimentação de produtos semielaborados entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, incorridos pelo fabricante junto a pessoa jurídica domiciliada no País, compõe a fase de fabricação na acepção ampla do conceito de industrialização, devendo ser contabilizado no custo dos estoques, nos termos dos itens 9 e 10, do CPC nº 16 (aprovado pela

Deliberação CVM nº 575/2009), de modo que gera o direito ao desconto de créditos por atender ao conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Do mesmo modo, os dispêndios suportados pelo vendedor, com transportes de produtos acabados ao comprador, concedem o direito ao desconto de créditos, nos termos do permissivo do inciso IX, do art. 3º, c/c art. 15, da Lei nº 10.833/2003.

PIS E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. PARTES, PEÇAS E SERVIÇOS EMPREGADOS EM BENS DO IMOBILIZADO. INSUMOS. PREVISÃO LEGAL DE REGISTRO COMO DESPESA, LIMITES E EFEITOS. GLOSA PARCIAL.

Os dispêndios com partes, peças e serviços empregados na manutenção de bens do ativo permanente da pessoa jurídica, devem submeter-se ao regramento do art. 15, do Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 30 da Lei nº 9.249/95 e art. 301, do RIR/99 (Decreto nº 3000/1999), sendo viável o registro como despesa operacional o respectivo valor, quando o tempo de vida útil dos mesmos for inferior a 01 ano, ou que o seu valor unitário for inferior a R\$326,61, de modo que cabível o direito ao desconto do crédito a título de insumo. Por outro lado, cabível a glosa parcial do crédito descontado sobre os dispêndios que não atenderem aos critérios legais, devendo ser acatado o desconto de créditos relativamente aos encargos de depreciação, amortização e exaustão dos referidos bens e direitos levados ao custo dos respectivos ativos, dentro de cada período de sua geração.

CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. ALÍQUOTA DE PRESUNÇÃO DO CRÉDITO. CRITÉRIO. PRODUTO EM FABRICAÇÃO.

O montante de crédito presumido é determinado pela aplicação da alíquota relativa ao produto a ser produzido e das mercadorias a serem vendidas e não pelos insumos adquiridos, sendo que no caso de frigorífico que industrializa produtos para a alimentação humana, a alíquota aplicável é de 60% (sessenta por cento).

Recurso provido em Parte.

Crédito Tributário Parcialmente Exonerado.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso nos termos do voto do relator. Fez sustentação oral pela recorrente Dr^a. Sandra Pistão, OAB/RS 26413.

(assinado digitalmente)

Silvia de Brito Oliveira – Presidente

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Processo nº 11080.723095/2009-53
Acórdão n.º **3402-002.357**

S3-C4T2
Fl. 12.653

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SILVIA DE BRITO OLIVEIRA (Presidente), FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, MONICA MONTEIRO GARCIA DE LOS RIOS (SUPLENTE), JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, LUIZ CARLOS SHIMOYAMA (SUPLENTE), FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausentes, justificadamente, os conselheiros GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO e NAYRA BASTOS MANATTA

Relatório

Versa o processo de autos de infração de PIS e de Cofins, apurados pela sistemática da não-cumulatividade, relativos aos períodos de janeiro/2006 a dezembro/2007, no valor, respectivamente de R\$7.602.137,26 (sete milhões, seiscentos e dois mil, cento e trinta e sete reais e vinte e seis centavos) e R\$ 35.071.990,88 (trinta e cinco milhões, setenta e um mil, novecentos e noventa reais e oitenta e oito centavos), incluindo principal, multa e juros, calculados até novembro/2009.

A descrição dos fatos e enquadramento legal dos dois autos, de fls. 11.387 / 11.851 – (numeração eletrônica), respectivamente para a Cofins e o PIS é “Incidência não-cumulativa – falta/insuficiência de recolhimento”, tendo o Relatório de Ação Fiscal, de fls. 11815 (numeração eletrônica) discriminado os seguintes motivos como determinantes para o lançamento:

Erro de cálculo por parte do contribuinte relativo ao crédito presumido da atividade agroindustrial: “A interessada adquire a maior parte de sua matéria-prima, no caso animais vivos para abate e lenha, diretamente de produtores pessoas físicas, conforme seu demonstrativo de fls. 66 e 69. Porém, ao calcular os valores dos créditos presumidos referentes a estas aquisições a interessada utilizou-se da alíquota de 60% sobre as alíquotas padrão de PIS e Cofins, ou seja, coeficiente de presunção de crédito de 0,0099 para PIS e 0,0456 para Cofins, ao invés da alíquota de 35%, onde os coeficientes de presunção são 0,005775 e 0,0266 PIS e Cofins, respectivamente (...)”

“Inclusão na Base de cálculo dos créditos de PIS e de Cofins não-cumulativos de várias despesas/gastos incorridos indevidamente, por não serem insumos no processo produtivo ou por não terem autorização legal para creditamento, tais como:

→ Bens e Serviços utilizados como insumos: veículos de transporte (frota própria), incluindo pneus, manutenção dos sistemas automotivos, combustíveis, peças, pedágios, cargas e descargas, bens como manutenção de câmaras frias, e serviço de monitoramento de temperatura. Manutenção de bens e honorários prestados por pessoas jurídicas e a valores de comissões pagas nas compras de matéria-prima;

→ Créditos de depreciação com veículos: frota de veículos pesados e equipamentos de informática;

→ Locação de veículos de transporte;

- Recolhimento a menor: foi constatada a falta de recolhimento das aludidas contribuições no período de julho a outubro de 2007.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado do despacho decisório, o contribuinte apresentou em 18/12/2009, as fls. 11.856 (numeração eletrônica), sua Impugnação Administrativa, alegando, em resumo, os seguintes fundamentos:

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

Autenticado digitalmente em 09/05/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 09/0

5/2014 por SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 09/05/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUN

IOR

Impresso em 16/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- Que é nulo o auto de infração combatido, em vista de erro formal e material cometido às fls. 13 do Relatório de Ação Fiscal, pois que *“não foram considerados os créditos de Cofins sobre as importações efetuadas no mês de dezembro de 2007, créditos estes no valor total de R\$ 569.427,29”*, denotando assim, forçosamente, uma distinção na base de cálculo das contribuições para aquele mês, o que não é correto;

- Que quanto aos alegados recolhimentos a menor, o que de fato ocorreu foi um erro no preenchimento das DAConS no que tange à compensação dos débitos apontados pela Fiscalização para os períodos de jul a dez/2007, tendo sido equivocadamente o preenchimento das fichas 14 e 24 das respectivas DAConS, onde os valores não recolhidos apontados pela Fiscalização foram compensados com saldos credores dos meses anteriores e informados pela contribuinte de forma incorreta na linha 02, quando o correto seria informá-los na linha 10; Informou ainda que efetuou a retificação das DAConS após a ciência das autuações, alocando os saldos de crédito dos meses anteriores, para a linha 10 das já citadas fichas, eliminando os débitos apontados pela Fiscalização, requerendo sua exclusão dos autos.

- Que quanto a aplicação incorreta das alíquotas de presunção para fins de cálculo do crédito discutido, a legislação de regência é textual em prever que os produtores de carne estão autorizados a considerar o crédito presumido sobre o valor total das aquisições de animais vivos de cada período, quando feitas de pessoas físicas domiciliadas no país, crédito este calculado mediante a aplicação, sobre o valor total das mesmas aquisições, de alíquota equivalente a 60% da respectiva alíquota em vigor e que nenhuma mercadoria produzida pela impugnante possui as classificações fiscais excetuadas pela Lei;

- Que é indevida a glosa dos créditos relativos a despesas de transporte com frota própria, serviços prestados por PJ e valores de comissões pagas nas compras de matéria-prima, encargos de depreciação de veículos pesados e locação de veículos para transportes, pois que a produção de alimentos e o abastecimento do mercado com a mercadoria por ela produzida possui um “circuito fechado”, no qual todos os insumos relacionados constituem fator determinante para a realização do negócio.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise aos argumentos sustentados pelo sujeito passivo em sua defesa, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) (DRJ/POA), houve por bem em considerar improcedente a Impugnação apresentada, proferido Acórdão nº. 10-32.022, ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

NULIDADE DO LANÇAMENTO - Se o Auto de Infração possui todos os requisitos necessários a sua formalização, estabelecidos pelo art. 10 do Decreto no 70.235/1972, e se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo normativo, não cabe a declaração de nulidade do lançamento de ofício.

CRÉDITO BÁSICO IMPOSSIBILIDADE – Apenas os custos e as despesas elencados nos incisos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 geram créditos de Cofins pela sistemática da não cumulatividade.

CRÉDITO PRESUMIDO INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA ALÍQUOTA APLICÁVEL – O percentual de 60% aplicável sobre a alíquota prevista no art. 2º da Lei nº 10.833/2003 será utilizado apenas para os insumos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 1501 a 1506, 1516 10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15 17 e 15 18 adquiridos de pessoa física, aplicando-se o percentual de 35% para os demais produtos, com exceção de soja e seus derivados que possui percentual específico de 50%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

CRÉDITO IMPOSSIBILIDADE - Apenas os custos e as despesas elencados nos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 geram créditos de PIS pela sistemática da não cumulatividade.

CRÉDITO PRESUMIDO INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA ALÍQUOTA APLICÁVEL – O percentual de 60% aplicável sobre a alíquota prevista no art. 2º das Lei nº 10.637/2002 será utilizado apenas para os insumos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 1501 a 1506, 1516 10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15 17 e 15 18 adquiridos de pessoa física, aplicando-se o percentual de 35% para os demais produtos, com exceção de soja e seus derivados que possui percentual específico de 50%.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido”

Em apertada síntese a DRJ julgadora houve por bem em desconsiderar os argumentos do contribuinte, asseverando que, quanto à nulidade alegada, por não constituir a mesma uma das hipóteses do art. 59 do Decreto 70.235/72, não merecia razão o pedido do contribuinte. No mérito, cita a disposição prevista nos artigos 3º da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003 como norte para o conceito que deve ser utilizado para caracterizar quais os gastos efetuados pelo contribuinte que poderão ser objeto de crédito para desconto das contribuições aludidas, destacando que “...em todo custo, despesa ou encargo que concorra para a obtenção do faturamento mensal, base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep ou para a Cofins, poderá ser considerado crédito a deduzir, pois a admissibilidade de aproveitamento de créditos há de estar apoiada, indubitavelmente, nos custos, despesas e encargos expressamente classificados nos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e/ou da Lei nº 10.833/2003, acima transcritos.”

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado da Decisão da DRJ/POA por meio de AR em 04/11/2011 (Fls. 12.320 – numeração eletrônica), o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário em 06/12/2011, reproduzindo em grande parte os argumentos trazidos na Impugnação, aduzindo ainda, em apertada síntese:

- Que quanto às ausências de recolhimento das contribuições autuadas, ainda que efetuadas as retificações e apresentadas ao Fisco, o julgamento em primeira instância declarou que “a impugnante não comprovou a existência de crédito” utilizado nas compensações retificadas, porém, que o programa de preenchimento das DACONs, ao se procederem as retificações mencionadas, não apurou saldo de imposto pagar para os meses de julho, agosto, setembro e outubro, conforme o que se havia apontado no lançamento;

- Que a DRJ aplicou alíquota de percentual de presunção do crédito pleiteado equivalente a 35%, adotando como critério o fato de que o contribuinte adquire insumos de pessoas físicas classificados como “agroindustrial”, quando na verdade, as pessoas físicas do quais adquire os insumos produzem produtos “agropecuários”, cuja classificação correta possui NCM que lhe permite a apropriação de crédito equivalente a 60%;

- Que quanto aos insumos, o próprio entendimento do CARF é de que, sendo estas “despesas necessárias e essenciais à atividade do contribuinte” são passíveis de creditamento de PIS e de Cofins, sendo todos os insumos dos quais tomou crédito intrinsecamente relacionados com tal atividade, uma vez que a empresa coleta a matéria-prima (boi) no campo, abate, transforma em carne e distribui nos pontos de consumo;

Requeru ao fim o contribuinte, que fosse aplicado ao caso o posicionamento atual do CARF na questão de interpretação de insumos no processo produtivo, reconhecendo-se o direito da recorrente quanto aos créditos glosados pela Fiscalização no processo.

DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA:

Através da Resolução nº. 3402-000.511, a 2ª TO da 4ª Câmara da 3ª Seção deste Conselho, ao apreciar o recurso interposto pelo contribuinte, entendendo que o processo não reunia condições de receber um justo julgamento, houve por bem em converter o mesmo em diligência para que fossem verificadas a estrita relação e envolvimento no processo produtivo dos bens e direitos sobre os quais entendia o contribuinte constituírem-se em insumos em seu processo produtivo, a fim de averiguar a possibilidade de aproveitamento de seus respectivos créditos, deixando para *posteriori* a apreciação das demais questões controversas no processo.

DA REALIZAÇÃO DA DILIGÊNCIA:

Às fls. 12550 (numeração eletrônica) a DRF de Porto Alegre/RS, através de Termo de Intimação Fiscal, intimou o contribuinte a apresentar cópia do Estatuto social Consolidado da empresa, bem como o respectivo documento de identificação de representação da mesma, se há algum estabelecimento da empresa em operação atualmente, e ainda, a descrever de forma minuciosa e detalhada todo o processo produtivo da empresa, identificando

cada etapa e relacionando-as com a listagem de insumos discriminadas na Resolução anteriormente citada.

Regularmente intimado, o sujeito passivo apresentou em 15/07/2013 o correspondente cumprimento de intimação, atestando que:

- Anexava os documentos solicitados;

- O Frigorífico Mercosul suspendeu em 2009 todas as atividades de abate, processamento de carnes e demais atividades correlatas, arrendando, neste mesmo período todas as plantas frigoríficas da empresa Mafrig Alimentos S/A;

Quanto ao descritivo de seu processo produtivo, além de colacionar o objeto social contido na cláusula 3ª de seu Contrato Social, a intimada destacou que dentre as atividades ali contidas a preponderância era de compra de gado bovino junto aos produtores agropecuários, o transporte dos mesmos em veículos próprios, o abate, o destrinchamento das carcaças, corte e desossa dos mesmos, congelamento e resfriamento e por fim a distribuição ao mercado consumidor;

Por fim a Intimada ainda teceu comentários sobre cada um dos itens glosados e relacionados na diligência proposta, esclarecendo detalhadamente o papel de cada um no processo produtivo.

Foi então elaborado do Relatório de Diligência Fiscal, de fls. 12607/12612 (numeração eletrônica), sendo analisada cada uma das informações prestadas pelo contribuinte, por bem ou serviço então discutido como passível ou não de apropriação dos créditos discutidos no processo (*despesas com frota própria, gastos com pneus, gastos com manutenção dos sistemas automotivos, combustíveis, peças, pedágios, cargas e descargas, manutenção de câmara fria, serviços de monitoramento de temperatura, manutenção de bens, honorários e serviços prestados por pessoa jurídica e valores de comissões pagas nas compras de matéria-prima*), concluindo, em síntese, que ante a legislação de regência da matéria, e em sendo necessário o respeito ao princípio da não cumutatividade, o sujeito passivo, apesar de esclarecer o emprego de cada um dos referidos itens, não os utiliza (aplica ou consome) no processo produtivo em si, não restando configurada legalmente a previsão para a apropriação de seus respectivos créditos.

A autoridade fiscal ressalta que, via de regra, toda e qualquer atividade desempenhada por uma empresa ou despesa incorrida será com o objetivo de obtenção de resultados e receitas, mas que, porém, a sistemática de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos não tem ligação alguma com a totalidade das despesas incorridas com a obtenção de resultados, o tributo a que se poderia aplicar esta premissa seria o IRPJ e não as contribuições já citadas, cuja expressa previsão trata de insumos na prestação dos serviços ou fabricação dos bens e produtos.

Por meio do AR de fls. 12613 (numeração eletrônica) o contribuinte foi intimado a se manifestar sobre a conclusão da diligência, apresentando a petição de fls. 12614 e seguintes, na qual, resumidamente afirma que em nenhum momento considerou na base de cálculo de crédito das contribuições a “totalidade das despesas” por ela incorridas para a obtenção de receitas, não sendo esta a pauta da discussão travada no processo, limitando-se a mesma aos gastos diretos incorridos pela contribuinte com os bens e produtos utilizados pela mesma em sua atividade fim ou sem suas operações.

Aduziu que a fiscalização insiste em enquadrar o contribuinte com um simples abatedouro, no qual seria admitido como bens de produção tão somente as máquinas e equipamentos fisicamente localizados na planta frigorífica, tendo, ao contrário, provado por várias vezes nos autos que suas atividades extrapolam em muito o conceito restrito admitido pelo Fisco, pois que suas operações se iniciam com a coleta do boi no campo e terminam na entrega do produto-carne nas dependências do cliente. Assim, os custos diretos inferidos em trazer o boi para o abate em veículos próprios, bem como toda a manutenção que esta operação exige, e ainda, o resfriamento e manutenção do produto até a entrega final, consistem sim em serem bens e serviços diretamente aplicados na produção ou fabricação de seu produto, pelo que merecem ser enquadrados no conceito da lei para fins de creditamento.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, numerado até a folha 12.639 (doze mil, seiscentas e trinta e novembro), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

O recurso foi apresentado tempestivamente, preenchendo os demais pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Trata-se de Autos de Infração de PIS e de COFINS, decorrentes da acusação de apropriação a maior de créditos das contribuições em questão, tanto em relação a bens e serviços utilizados como insumo pelo contribuinte, segundo o comando do artigo 3º da Lei 10.637/2002 e 10.833/2002 (sistemática da não-cumulatividade), bem como sobre o percentual de presunção do crédito presumido previsto no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, tomado pelo sujeito passivo à alíquota de 60% enquanto que os lançamentos consideraram correto o percentual de 35%.

Delimitado o cerne da controvérsia, e tendo o processo retornado de diligência realizada após determinação emanada desta Turma de julgamento, cumpre abordar separadamente as questões em discussão, nos termos a seguir:

1. Glosas de Créditos sobre Aquisição de Bens ou Serviços utilizados como INSUMOS

O contribuinte insurgiu-se, asseverando que tomou crédito sobre aquisição de “bens” e “direitos” que fazem parte de seu processo produtivo, o qual representaria um verdadeiro “circuito fechado” componente da industrialização e comercialização de carnes na economia brasileira, afirmando serem tais dispêndios absolutamente essenciais no processo, sustentando haver o pleno direito ao crédito discutido.

Como se atesta da análise dos autos, uma das principais questões do processo diz respeito à interpretação e ao alcance da expressão “insumo”, contida no inciso II, do artigo 3º, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, para as Contribuições ao PIS e à COFINS, respectivamente, e que muito tem rendido de debates na comunidade jurídica tributária e fiscal pátria nos últimos anos.

Neste sentido, antes de adentrar nos itens que compuseram a glosa a título de insumo, no caso em concreto, é mister deixar firmadas as premissas que presidem o entendimento deste Relator acerca da interpretação do conceito de insumo, sendo o que passo a fazer.

Inicialmente, é sabido que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 instituíram, para o PIS e a COFINS, um sistema de concessão e proibição de créditos expressamente mencionados, denominando-o de “não-cumulatividade”. Contudo, os contribuintes conheciam, até então, somente a sistemática de apuração não-cumulativa aplicável ao IPI e ao ICMS, para os quais o direito de crédito está relacionado ao *pagamento* (ou “incidência”) de tais tributos nas etapas anteriores de produção e circulação de bens, e, ainda, que estão balizados pela produção e circulação “física” de produtos ou mercadorias.

Para melhor posicionar, convém destacar o dispositivo legal das leis citadas que em ambas estão no artigo 3º artigo, e que em seus incisos II, rezam especificamente haver

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

Autenticado digitalmente em 09/05/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 09/0

5/2014 por SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 09/05/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUN

IOR

Impresso em 16/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

direito ao crédito pela entrada de “... *bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...*”.

Ao assim dispor, considerando o grande número de produtos, bens e serviços utilizados pelos contribuintes na produção ou fabricação, nem tudo pôde ali ser contemplado. Ainda, as mesmas leis cometeram a grave omissão (sob o particular ponto de vista) de, ao se referirem aos “insumos” como concessores de crédito, não definiram ou especificaram o alcance de seu conceito.

É importante frisar que para fins tributários, o termo “insumo” nem sempre representa o mesmo universo de bens ou serviços, como se tem exemplificado na apuração do IPI e do Imposto sobre a Renda – para citar tais exemplos, por mais marcantes e frequentes. Enquanto no universo do primeiro o conceito de insumo está ligado aos bens “consumidos no processo produtivo” no do segundo, corresponde a “custos e despesas necessárias”.

Assim, ao se referirem as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 ao direito de crédito relativo a insumos, sem lhes delimitar a extensão, trouxe consigo a dúvida se nesse conceito estarão incluídas as despesas que se demonstram necessárias, mas não representam entradas de bens ou serviços utilizados diretamente na produção, fabricação ou na comercialização dos produtos. Maior ainda a dificuldade de, ao elaborar uma “lista” de bens e serviços concedentes de créditos é discernir o que representa insumo para algumas atividades e não para outras.

O posicionamento da Administração tributária, diante das dúvidas geradas, tem sido o de restringir a eficácia do sistema previsto como não-cumulativo para uma técnica de abatimento de créditos pontuais, sendo tal posicionamento externado através das Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04, que reconhecem como insumos concessivos de crédito somente aqueles bens ou serviços que são utilizados na fabricação ou produção dos bens tais como a matéria prima, produtos intermediários, as embalagens e “quaisquer outros bens que sofreram alterações, tais como desgaste, dano ou 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” (§ 4º do art. 8º da IN 404/04), ou seja, buscou aplicar ao PIS e à COFINS o conceito de insumos utilizado para o IPI, desde o Parecer CST nº 65/79, que definiu o conceito de “produto intermediário” para fins deste tributo que grava a industrialização.

No entanto, em que pese referida regulamentação decorrer de competência outorgada pelas próprias Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, é assente que essa delegação de competência não permite às normas infralegais inovarem a ordem jurídica, mas apenas disciplinarem os procedimentos para o fiel cumprimento da lei (art. 84, IV, da CRFB-1988). Ao pretenderem definir o alcance do conceito do que seja insumo, aplicando o mesmo raciocínio vigente para a disciplina do IPI, as citadas Instruções Normativas, no entendimento particular, olvidaram dos diversos aspectos vinculados a técnica da não cumulatividade, especialmente o fato de que as contribuições ao PIS e à COFINS gravam a “totalidade das receitas”, e não apenas produção e circulação de produtos/mercadorias, fisicamente considerados. E, ao partir dessa premissa por elas pressuposta (e não pela legislação) acabaram inovando a ordem jurídica, o que lhes é vedado.

Nesta mesma linha temos o entendimento de José Antonio Minatel, ao pontuar que:

Na mesma linha de entendimento leciona Marco Aurélio Greco, destacando a impossibilidade de serem utilizados os conceitos do IPI na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos:

Por outro lado, nas contribuições, o § 12 do art. 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente.

(...) No âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante que poderá, ou não, ser considerado “insumo”... no âmbito do PIS/COFINS a referência explícita é a “produção ou fabricação”, vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos.²

Com efeito, entendo que a pretensão das citadas Instruções Normativas editadas pela Receita Federal do Brasil está em desacordo com o comando normativo contido nos arts. 3º, das citadas Leis, pois que não se poderia vincular a não cumulatividade inerente às contribuições ao PIS e à COFINS, que gravam a receita bruta das empresas, ao pressuposto de que os dispêndios concedores de crédito fossem apenas aqueles ligados fisicamente ao processo produtivo, no sentido de entender como insumos apenas os itens que neles se desgastam.

E isto porque, fundamentalmente inexistente previsão legal para tanto, sendo que a interpretação que se deve aplicar, em consonância com o comando do art. 109 do CTN, deve guardar relação de proporcionalidade com o fato jurídico gravado pelo tributo, no caso, a receita bruta, e não a produção ou circulação, fisicamente falando, de produtos ou mercadorias, estes sim, vinculados ao IPI e ICMS.

É nesse sentido o entendimento contido no v. Acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região, nos autos da Apelação Cível Nº 0029040-40.2008.404.7100/RS, em 14.07.2011,

¹ MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo, MP, 2005, p. 180.

2. GRECO, Marco Aurélio. **Conceito de insuato à luz da legislação de PIS e COFINS**. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul/ago. 2008.4 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 09/0

cuja Ementa, da lavra do Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik, contém a afirmação que segue:

Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior. - (Grifou-se)

Igualmente pertinentes são as ponderações feitas por Leandro Paulsen³, as quais, dada sua total aplicabilidade ao caso, transcreve-se:

Preliminarmente à análise da dita não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS, importa ter em consideração alguns aspectos:

a) a não-cumulatividade do PIS e da COFINS surgiu por força de leis ordinárias, e a EC 42/03, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 da Constituição, apenas a refere, sem estabelecer critérios a serem observados;

b) a receita é fenômeno que diz respeito a cada contribuinte individualmente considerado, não havendo que se falar propriamente em ciclo ou cadeia econômica;

c) a não-cumulatividade em tributo sobre a receita é uma ficção que, justamente por ter em conta a receita, induz uma amplitude maior que a da não-cumulatividade dos impostos sobre operações com produtos industrializados ou mesmo sobre a circulação de mercadorias.

Neste sentido, são as lições de Marco Aurélio Greco, que chama atenção para a necessidade de ser interpretar os dispositivos da legislação específica tendo como referência, sempre e necessariamente, a base econômica que é objeto de tributação - a receita -, a racionalidade da sua incidência e a necessária coerência interna do seu regime jurídico:

(...) como não há - subjacente à noção de receita - um ciclo econômico a ser considerado (posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa), os critérios para definir a dedutibilidade de valores devem ser construídos em função da realidade "receita" como figura atrelada subjetivamente ao contribuinte, isoladamente considerado.

³ PAULSEN, Leandro. **Contribuições: custeio da seguridade social**. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007, p. 184-185.

(...) enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI. (Grifou-se)

Portanto, de início afasta-se a interpretação que está contida nas citadas Instruções Normativas, passando a perquirir as premissas que sustentam a técnica da não cumulatividade aplicável às contribuições ao PIS e à COFINS.

Neste sentido, é preciso lembrar que ao tempo em que foram editadas as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, inexistia qualquer dispositivo constitucional dispondo sobre a não cumulatividade dessas contribuições. Somente a Emenda Constitucional nº 42/03, que introduziu o § 12, do art. 195 veio tratar do assunto. Contudo, não cuidou de estabelecer o modo e a forma dessa não-cumulatividade que deveria ser obedecida pelo PIS e pela COFINS. E após o advento da Emenda, nenhuma regulamentação àquela norma nova surgiu. Dessa forma, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS deve obedecer ao regramento estabelecido pelas normas infralegais, ao mesmo tempo em que estas mesmas leis não se prestam com reguladoras dos dispositivos constitucionais acrescentados pela EC 42/03.

As leis em comento e mesmo a Emenda Constitucional (EC) nº 42/03, ao determinarem a aplicação do regime não-cumulativo às contribuições de PIS e COFINS, não foram capazes de criar um novo sistema de não-cumulatividade, razão pela qual se deveria, ao meu sentir, admitir créditos relativos a todas as operações anteriores e não apenas as relacionadas com determinados produtos, sob pena de se estar inaugurando outro instituto jurídico apartado da conhecida “não-cumulatividade”, desde que tais itens concorressem positivamente para a geração da receita bruta sobre a qual incidirá a tributação das contribuições, para que se tenha, portanto, o sentido da não-cumulatividade.

No entanto, apesar de ter havido diversas decisões que alargaram o conceito de insumo, mesmo neste tribunal (por exemplo: Processo nº 11065.101271/2006-47, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres; Processo nº 13974.000199/2003-61, Cons. Júlio César Alves Ramos; Processo nº 11020.001952/2006-22, Rel. Cons. Gilberto de Castro Moreira Junior, entre outros), e ainda, que a questão absolutamente encontra-se em aberto, a verdade é que a única certeza que se tem é que o conceito de insumo não é nem aquele “importado” e restrito do IPI, e nem tão amplo como aquele previsto para custo e despesa necessária prevista para o Imposto sobre a Renda.

Embora com a ressalva de meu entendimento pessoal, decorrente de toda a gama de fundamentos jurídicos até aqui expostos, a verdade é que tem prevalecido o entendimento de que o direito ao crédito emerge da análise de cada caso em concreto, buscando a relação de pertinência do processo produtivo do sujeito passivo com o emprego do respectivo insumo naquele respectivo processo, para então, se perquirir de sua efetiva participação, decidindo-se pela concessão ou não do direito de crédito no caso concreto.

Não há, portanto, um critério objetivo definido, mas há um critério que é a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem pelo contribuinte, sendo essa a premissa que, por hora, se aplicará neste voto, com as observações que, ponto a ponto e quando necessário, se fará observar.

Assim sendo, partindo destes entendimentos e das premissas colocadas, revela-se que a autuação glosou créditos mediante o emprego da interpretação contida nas

Instruções Normativas nºs. 247/02 e 404/04, que trazem para as contribuições ao PIS e COFINS o conceito de insumo (ou de “produto intermediário”) empregado para o IPI desde o Parecer CST nº 65/79, e, por tal razão, merecerá reparos a partir da análise dos itens em si, como passa a expor.

No caso em concreto, foram glosados os créditos sobre dispêndios incorridos pela Recorrente relativos aos seguintes bens e direitos: *a) Despesas relativas a veículos de transporte (frota própria); b) Gastos com pneus dos referidos veículos; c) Gastos com manutenção dos sistemas automotivos; d) Combustíveis; e) Peças; f) Pedágios; g) Cargas; h) Descargas; i) Manutenção de Câmara Fria; j) Serviços de Monitoramento de Temperatura; k) Manutenção de bens; l) Honorários; m) Serviços prestados por pessoa jurídica; n) Valores de comissões pagas nas compras de matéria prima; o) Créditos sobre encargos de depreciação calculados sobre a frota de veículos pesados e, p) equipamento de informática.*

Após a realização da diligência, o primeiro aspecto a ser observado para o deslinde da questão, é o objeto social inscrito nos estatutos da Recorrente, o qual, por certo delimita o campo de atuação da entidade. Referida descrição pode ser colhida de trecho extraído das fls. 12.560 (ne.), nos seguintes termos:

“Artigo 3º. O ramo industrial mercantil da companhia é de (i) manutenção de seu escritório administrativo, (ii) exploração, por conta própria, de abatedouro e frigorificação de bovinos, ovinos, equinos, suínos e aves em geral, (iii) industrialização e comercialização de carnes de bovinos, suínos, ovinos e seus derivados, (iv) processamento de gorduras, rações, couro, enlatados, (v) importação e exportação de produtos derivados, (vi) compra, venda, cria, recria, engorda e abate de bovinos, em estabelecimento próprio ou de terceiros, (vii) manutenção de matadouro com abate de bovinos e preparação de carne para terceiros, (viii) indústria, comércio, importação e exportação de sebo bovino, farinha de carne, farinha de osso e rações, (ix) compra, venda, distribuição e representação de gêneros alimentícios, (x) produção, compra e venda de uniformes e roupas, com prestação de serviços de confecção em geral, (xi) serviços realizados em depósito fechado, e (xii) transporte rodoviário de cargas em geral, municipal, intermunicipal, interestadual e internacional.”

Constata-se que dentre as inúmeras atividades listadas no objeto social da Recorrente, encontra-se o transporte rodoviário de cargas como sendo um de seus ramos de atuação, de modo que trata-se de uma empresa com atuação mista, tanto em abatedouro e frigorífico de carnes quanto também no transporte.

Mais adiante, a partir das fls. 12.562 e seguintes, há a descrição do ciclo das atividades ordinárias da Recorrente, pelas quais se verifica uma detalhada plêiade de informações, cujo estudo revela detalhes do processo da empresa que se mostram relevantes para o entendimento do seu processo empresarial, e que servem de balizadores para o entendimento do que sejam insumos para o caso em concreto, recebendo destaque quando seja o caso, referentemente a cada insumo que passo a abordar.

I. a) Dispêndios relativos aos transportes:

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

Autenticado digitalmente em 09/05/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 09/0

5/2014 por SILVIA DE BRITO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 09/05/2014 por JOAO CARLOS CASSULI JUN

IOR

Impresso em 16/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relativamente aos dispêndios com a) Despesas relativas a veículos de transporte (frota própria); b) Gastos com pneus dos referidos veículos; c) Gastos com manutenção dos sistemas automotivos; d) Combustíveis; e) Peças; f) Pedágios; g) Cargas; h) Descargas; i) Manutenção de Câmara Fria; j) Serviços de Monitoramento de Temperatura; [...]m) Serviços prestados por pessoa jurídica [...] e o) Créditos sobre encargos de depreciação calculados sobre a frota de veículos pesados; tenho que todos estão inseridos nas atividades de transportes realizados pela Recorrente.

Neste sentido, analisando seu objeto social e constatando-se que ela possui como atividade de “(xii) *transporte rodoviário de cargas em geral, municipal, intermunicipal, interestadual e internacional*”, torna-se claro que tais dispêndios são inerentes e pertinentes à própria atividade de transporte em si, o que tornaria desnecessário perquirir inclusive de sua participação no processo produtivo relativo à fase industrial da Recorrente, também descrito no seu objeto social.

Apesar disso, para o caso de se perquirir quem seria o destinatário dos serviços de transportes que compõe o objeto social da Recorrente, penso que isso seja indiferente ao deslinde da classificação do insumo no processo empresarial, sendo de relevo, apenas, saber-se se tal atividade compõe o rol dos objetivos sociais da empresa, o que no caso constatou-se ser afirmativa a resposta.

Porém, a atividade operacional de transporte que é desenvolvida pela Recorrente pode ter “tomadores” de serviços internos e externos ou independentes, sendo que para estes terceiros, por certo que o documento representativo da prestação de serviço de transportes é o conhecimento de transporte e o preço cobrado pelos mesmos é o denominado “frete”. Quando o contratante dos serviços é a própria entidade, agora nos “setores” de compra de insumos ou aqueles de abatedouro, ou de vendas, logística e distribuição, os transportes acabam prestando os serviços de transportes internamente para outros “centros de custos”, não emitindo os respectivos conhecimentos de transportes e nem cobrando pelo frete porque, ao final e ao cabo, por óbvio que estar-se-ia cobrando serviços de si próprio, em nítida operação de confusão obrigacional. Ou seja, seria a pessoa jurídica ao mesmo tempo devedora e credora de si própria, e a obrigação se extinguiria pelo instituto da confusão.

Dáí porque as empresas que possuem atividades de transportes em seus objetos sociais, podem prestar (e efetivamente prestam) serviços para si próprios ou para terceiros, sendo que no seu uso interno, acabam optando pela frota própria por diversos motivos, dentre os quais o melhor controle da logística, melhor manutenção dos bens, possivelmente no segmento alimentício um melhor controle da responsabilidade sobre os alimentos perecíveis que são por ela manipulados, além, por óbvio, de manter para si a margem de lucratividade que a contratação de um transportador terceirizado levaria para outra empresa concorrente.

Por isso que os dispêndios inerentes às atividades de transportes compõem os custos destas atividades, e, por certo, revestem-se da característica de insumos para a prestação de serviços de transportes. Não se tratam, por óbvio, de insumos para a produção da carne, diretamente, mas sim de insumos para a *prestação de serviços de transportes* que também é da atividade da Recorrente.

Analisando de modo mais abrangente a Recorrente como sendo puramente uma agroindústria, pois que também ela reveste essa condição por adquirir produção rural e produzir derivados dela decorrentes, também é pertinente entender o processo:

“Os animais eram adquiridos no campo, sendo de responsabilidade da Companhia o transporte dos animais vivos da propriedade rural até as dependências da indústria (...). O transporte era feito em veículos próprios para esta finalidade (boiadeiro) devidamente higienizados e sanitizados com capacidade para transportar de 14 a 40 bovinos por veículos.

Após a descarga dos animais os veículos eram conduzidos até a área de lavagem para serem limpos com água tratada e após feita a sanitização um funcionário da S.I.F. Serviço de Inspeção Federal do Ministério da Agricultura fazia a vistoria e aferia para que os veículos saíssem da planta higienizados e desinfetados. (...)”

Segue-se então a minuciosa descrição do processo de abate, sangria, identificação da cabeça/carcaça, evisceração, inspeção das vísceras pelo S.I.F., serragem da carcaça, abertura de gordura, limpeza e demais procedimentos sobre o animal, para que se possa retirar e separar a carne do animal em condições de seguir para as etapas, que são as de resfriamentos das “meias-carcaças”, em “câmaras de resfriamento” (temperatura superior a 2°C), para em seguida serem então cortados em partes menores (dianteiros, traseiros e ponta de agulha (cortes primários), após o que eram desossados e encaminhados para a etiquetagem e embalagem em sacos de vácuo ou filme de polietileno. Após passava-se ao resfriamento em temperaturas entre -1°C a 2°C controlados por termógrafos específicos, passando a identificação do mercado de destino, com etiquetagem específica, sendo então checadas as temperaturas das câmaras frigoríficas dos veículos que faziam o transporte, também inspecionados pelo S.I.F. e liberados para o transporte. O mesmo se dava com as cargas de produtos congelados, que eram transportados a temperatura de -29°C nos veículos frigoríficos.

Aqui merece nova transcrição de trecho da manifestação da Recorrente no cumprimento da intimação da Diligência:

“Todas as plantas seguiam o mesmo procedimento descrito acima no processo de produção e conservação (manutenção de frio controlado) do produto carne. Em determinadas situações dependendo do lote de produtos a ser produzido para um mercado consumidor definido ou, por falta de estrutura física na sala da desossa o Frigorífico efetuava a transferência de cortes primários refrigerados entre as plantas frigoríficas, os quais recebiam o beneficiamento da produção na planta de destino (desossa e embalagem) com posterior resfriamento ou congelamento e venda.

Conforme relatado anteriormente, o ambiente climatizado era indispensável no processo de produção e manutenção do produto carne in natura, de forma a manter a qualidade sanitária indispensável ao consumo humano. Esse ambiente climatizado era monitorado/fiscalizado pelo S.I.F em todos os estágios, seja internamente nas unidades produtoras (salas de corte e desossa), nas câmaras de armazenamento do produto ou nos túneis de resfriamento e, também, nas câmaras frias externas utilizadas para a locomoção dos produtos entre as unidades do Frigorífico ou, até as dependências dos clientes, onde a modalidade de venda do produto era efetuada na condição CIF (custo, seguro e frete).

O Frigorífico Mercosul operou com frota própria para todos os processos de sua atividade, com veículos refrigerados, para a transferência de produtos semielaborados entre as suas unidades produtoras e para atender seus clientes na venda de seus produtos na condição CIF. Somente utilizou frota de terceiros (contratação de frete) nas hipóteses em que a frota própria era insuficiente para atender a demanda de mercado.”

Sabe-se que a questão do transporte entre estabelecimentos de uma mesma empresa já gerou muitas discussões, embora aparentemente deveria ser de simples resolução, pois que se solucionaria pela simples aplicação da ciência contábil. E como já mencionei anteriormente, sendo “frete” pago por frota de terceiros, ou o conjunto de “custos” para a prestação dos serviços de transportes, a realidade é a mesma, trata-se de dispêndios pagos em função de uma só necessidade: o transporte de bens.

Tenho que os serviços de transporte na movimentação das matérias primas, produtos intermediários, dos produtos em elaboração, ou mesmo dos produtos acabados, entre as unidades produtivas, ou mesmo entre unidades produtivas e unidades comerciais de uma mesma pessoa jurídica, compõem ainda o custo dos produtos vendidos ou CPV, pois que até o momento em que são colocados no ponto de venda, disponíveis para serem adquiridos pelos seus compradores, não se pode tratar tais dispêndios como “despesas comerciais”.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o pronunciamento técnico CPC nº 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM nº 575, de 05 de Junho de 2009, que regulamenta o registro dos estoques, dispondo, em seu itens 9 e 10, que:

Mensuração de estoques

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Custos dos estoques

10. O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais. (grifou-se)

Com efeito, o custo dos estoques das matérias-primas e produtos em elaboração englobam, sem sobra de dúvidas, os custos dos serviços de transportes de movimentações destes produtos no curso do processo produtivo. No caso, desde a carga na propriedade do produtor rural e a descarga nos abatedouros da Recorrente. Ou ainda, carga e descarga nos terminais portuários (fls. 12.568). E por essa razão a Receita Federal tem garantido o direito ao crédito do frete incidente no transporte nas aquisições de insumos quando suportado pelo comprador. A única diferença é que no caso em questão, a própria Recorrente ia buscar os insumos na propriedade rural, com veículos próprios, sendo que seus custos, por certo, agregam ao custo da matéria prima adquirida e devem compor o custo dos estoques.

Quanto aos estoques de “produtos acabados”, sua mensuração também deve levar em conta o custo do transporte incorrido em sua movimentação, até que seja colocado no ponto de venda, de modo que os dispêndios incorridos na movimentação dos produtos semielaborados ou mesmo acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, como

forma de disponibilizar o produto no ponto de armazenagem (para resfriamento ou congelamento – como esclarecido na diligência) ou mesmo no ponto de venda, se suportado pelo vendedor, deve conceder o direito ao crédito, pois que compõe ainda o custo de produção e ainda faz parte do “ciclo produtivo”, compondo o termo “fabricação” contido no inciso II, do art. 3º, das Leis 10.833/03 ou Lei nº 10.637/2002, na acepção genérica. Do mesmo modo, os dispêndios suportados pelo vendedor, com transportes de produtos acabados destinados ao comprador, concedem o direito ao desconto de créditos, nos termos do permissivo do inciso IX, do art. 3º, c/c art.15, da Lei nº 10.833/2003.

No caso em concreto há ainda uma particularidade que deve também ser levada em consideração, que é o fato de que os produtos fabricados pela Recorrente são perecíveis, e, portanto, as normas para o transporte são especiais, também rigorosamente disciplinadas pela ANVISA, monitoradas e fiscalizadas pela S.I.F., visando o cumprimento das normas para a conservação durante as fases de transporte dos produtos em fabricação dentro da própria unidade fabril, e mesmo os semielaborados entre as unidades, quando o caso, como também os produtos acabados até os locais de distribuição ou venda. Tais normas denotam a necessidade de um cuidado e de controles especiais por parte da Recorrente, lhe ensejando responsabilidades se acaso descumpridas.

Daí, por óbvio, a decisão empresarial de trazer para si esta gestão do transporte entre suas unidades, assumindo os custos pertinentes, os quais, em última análise, são repassados ao produto, servindo à incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, e, como se trata de não cumulatividade por certo que deve garantir o direito ao crédito.

Assim, a toda semelhança com os gastos com fretes nas aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, quando pagos pelo adquirente, que concedem o direito ao crédito pelo fato de que compõem o custo do produto, e do mesmo modo, também dão direito ao desconto de crédito o gasto com fretes nas operações de venda, quando são “arcados” pelo vendedor; assim também os custos com transportes incorridos pela Recorrente entre as suas unidades, seja de insumos (matéria-prima, produtos intermediários, materiais de embalagens, ou mesmo de transportes de funcionários) seja de produtos acabados a serem colocados no ponto em condições de venda, deve gerar o direito ao crédito, pois que tais dispêndios ainda estão dentro do ciclo de “produção e fabricação” compondo esses custos, sendo que tolher esse direito de crédito significaria manter uma lacuna que deixaria um custo relevante na incidência cumulativa, nem lógica e nem juridicamente sustentável.

Restou também esclarecido que os “*Serviços prestados por pessoa jurídica*” e que foram objeto de glosa, foram aplicados sobre a frota de veículos próprios mas lançados genericamente nesta conta contábil (fls. 12.569 – ne.), preponderantemente junto a rede autorizada como Mercedes, Volvo, Scania, Ford dentre outros, tendo sido trazido exemplos de Notas Fiscais de algumas empresas para ilustrar os créditos que sob esta rubrica foram tomados. Ou seja, trataram-se de manutenções aplicadas à frota, sendo também insumos de seu processo, seja de prestação de serviços de transporte que compõe seu objeto social, seja aquele inerente puramente à atividade industrial de frigorífico.

Quando ao direito de crédito sobre serviços de transportes, cumpre citar os seguintes precedentes desta Corte:

FRETE, INCIDÊNCIA, NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados a venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem. (CARF – Acórdão 3301-00.423 - 3ª Seção – 3ª Câmara – 1ª Turma – DOU 18.01.2011)

COFINS EXPORTAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS. DIREITO A CRÉDITO. LEI Nº 10.833/2003, ART. 3º, INCS. II E IX.

A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportado pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.” (CARF – Acórdão 3401-02.075 - 3ª Seção – 4ª Câmara – 1ª Turma – DOU 28.11.2012)

Tenho, conseqüentemente, que o “frete” ou os dispêndios com transporte se a frota for própria, que tenha sido incorridos pelo fabricante, relativo ao transporte de insumos, produtos em elaboração ou produtos acabados, seja no ingresso dos bens em seu estabelecimento, entre estabelecimentos de uma mesma empresa, ou dos produtos acabados até o ponto de venda, compõe a fase de fabricação na acepção ampla do conceito de industrialização, devendo ser contabilizados no custo dos estoques, nos termos dos itens 9 e 10, do CPC nº 16 (aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009), de modo a gerar o direito ao desconto de créditos por atenderem ao conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim sendo, deve ser afastada a glosa com relação a: a) Despesas relativas a veículos de transporte (frota própria); b) Gastos com pneus dos referidos veículos; c) Gastos com manutenção dos sistemas automotivos; d) Combustíveis; e) Peças; f) Pedágios; g) Cargas; h) Descargas; i) Manutenção de Câmara Fria; j) Serviços de Monitoramento de Temperatura; [...]m) Serviços prestados por pessoa jurídica [...] e o) Créditos sobre encargos de depreciação calculados sobre a frota de veículos pesados.

I. b) Comissão paga na compra de animais:

Relativamente aos dispêndios com a: *n) Valores de comissões pagas nas compras de matéria prima*, cumpre descrever a forma com que se dava o processo da Recorrente, nos seguintes termos:

“Os animais (bovinos e ovinos) eram adquiridos junto aos produtores agropecuários. A compra era realizada por funcionários da Companhia ou por empresas intermediárias, especializadas na busca e identificação de animais e de produtores agropecuários. Quando a Companhia utilizava-se de

serviços dessas empresas especializadas a remuneração paga consistia em comissão pelo serviço de intermediação de compra de bovinos e ovinos, ou seja, pagava-se uma comissão sobre o valor dos animais adquiridos.” (fls. 12.562 – ne.)

Com se vê, tais dispêndios agregam-se ao custo dos bovinos e ovinos adquiridos pela Recorrente, pois que era ela (e não o vendedor – produtor agropecuário) que pagava a comissão à pessoa jurídica especializada em intermediar a compra dos animais que consistiam na matéria-prima principal da empresa.

Tenho que aqui, novamente, se aplicam os preceitos do pronunciamento técnico CPC nº 16, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM nº 575, de 05 de Junho de 2009, que regulamenta o registro dos estoques, dispondo, em seu itens 9 e 10, que:

Mensuração de estoques

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Custos dos estoques

10. O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais. (grifou-se)

Com efeito, as comissões pagas na compra de matéria-prima compõe o custo da própria matéria-prima, devendo ser contabilizados no custo dos estoques, nos termos dos itens 9 e 10, do CPC nº 16 (aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009), de modo a gerar o direito ao desconto de créditos por atenderem ao conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cabendo ser afastada a glosa respectiva.

I. c) Serviços de Manutenção de bens:

Informa a Recorrente, que os dispêndios registrados no custo na referida conta contábil a título de “*Manutenção de bens*”, referem-se a gastos com fornecedores diversas de peças, partes e correspondentes serviços aplicados na manutenção de bens do ativo, especialmente a plantas frigoríficas.

Com relação a esta glosa efetivada pela Administração, entendo que existe o direito ao desconto do crédito, mas dependerá de critérios como preço de aquisição e tempo de vida útil.

No caso em concreto tenho que o tratamento a ser dado à partes, peças e serviços empregados na manutenção de bens do ativo, deve seguir ao regramento ditado pelo art. 15, do Decreto-Lei nº 1.598/77, e pelo art. 30, da Lei nº 9.249/95, a saber:

Decreto-Lei nº 1.598/77

Despesas Operacionais

Art. 15 - O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a Cr\$3.000,00 ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano.

Lei nº 9.249/95

Art. 30. Os valores constantes da legislação tributária, expressos em quantidade de UFIR, serão convertidos em Reais pelo valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996.

Conforme determinado pelo art. 301, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), temos o seguinte:

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

Assim sendo, tem-se como acertado o posicionamento da Recorrente em lançar como despesa operacional o valor relativo às aquisições de partes, peças e serviços correlatos, quando o tempo de vida útil dos mesmos for inferior a 01 ano, ou que o seu valor unitário for inferior a R\$326,61.

Considerando que não há prova atestando o tempo de vida útil das referidas partes, peças e serviços, ou mesmo o seu uso intensivo ou a existência de ato normativo específico excepcionando o tratamento como “despesa operacional” para tais itens (como ocorre, p.ex., como lâminas e facas na indústria calçadista), aquelas que tiverem o preço de aquisição superior a R\$326,61, deverão ser levados ao imobilizado, em subconta relativa ao bem a que estiverem vinculadas, para que sejam depreciados, e, conseqüentemente, as taxas de depreciações pertinentes devem ser revertidas em créditos para o período em questão.

Porém, no caso dos autos, estamos diante de um Auto de Infração cujo ônus de provar que o tempo de vida útil das partes, peças e serviços correlatos que foram empregados nos ativos do sujeito passivo, superam a 01 ano de vida útil, é da Fiscalização. No entanto, o motivo da lavratura do lançamento baseou-se no conceito de insumo, no sentido de que tais bens não se desgastariam no contato direto com o produto em fabricação. Diante disso, somente restaria considerar que tais itens teriam desgaste intensivo, necessitando de manutenção periódica e permanente, sem os quais seu tempo de vida útil quedar-se-ia para tempo inferior a um ano, e, conseqüentemente, seria lícito lançar como despesa operacional, mesmo que a princípio dever-se-ia registrar no ativo imobilizado.

Esta situação, no entanto, em prol do melhor direito a autoridade executora deverá aferir, dentro das normas aplicáveis, o tempo de vida útil dos bens e serviços glosados, para então verificar se eram passíveis de serem lançados em despesa ou levados ao imobilizado e reconhecidos os créditos via encargos de depreciação.

Desta forma, merece provimento parcial o recurso neste particular (*Manutenção de bens*), para reconhecer o direito ao cômputo de créditos sobre as partes, peças e serviços como despesa operacional da Recorrente, quanto aos bens que tenham preço de aquisição inferior a R\$326,61, e quando em valor superior, quanto aos bens que autoridade

comprovar que tenham vida útil superior a um ano, a ser aferida no momento da execução do julgado.

I. d) Honorários e Equipamento de Informática:

Referentemente a glosa de créditos relativos a *l) Honorários e, p) equipamento de informática*, tenho que quanto ao primeiro, nada específico foi tratado, apenas, em algum momento se o considerou como “abrangido” dentre os serviços prestados por pessoa jurídica, relativamente as comissões nas compra de matéria-primas, de modo que já foi tratado no tópico específico. Quanto aos equipamentos de informática, nada se mencionou na diligência.

Tenho, porém, quanto aos equipamentos de informática, que os mesmos compõem os ativos da entidade, e, como tal, concedem o direito ao crédito através da depreciação de bens, nos termos do art. 3º, inciso VI, §1º, inciso III, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, devendo ser averiguado o custo dos serviços e o tempo de vida útil dos mesmos, nos termos do item “I.c” tratado acima. Se o equipamento de informática for meramente uma reposição ou refil, poderá ser objeto de crédito na forma do inciso IV, do art. 3º.

Trata-se meramente de aplicar a Lei ao caso concreto, devendo ser observado ao ser liquidado o julgado pela autoridade executora, devendo ser provido o recurso neste particular, na proporção do que vier a ser aferido pela autoridade executora do julgado.

II. Percentual da Alíquota para o Cálculo dos Créditos Presumidos nas Atividades Agroindustriais

Outra questão que aqui se questiona, é em relação ao percentual a ser aplicado, relativo à alíquota para o cálculo do crédito presumido previsto no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, sendo que o Auto de Infração entendeu que para as aquisições de insumos que não se classifiquem nos capítulos e posições citados no inciso I, do §3º, citado dispositivo, deve ser aplicado o percentual do inciso II (soja e derivados) ou no inciso III (demais), conforme o caso, para os quais foram apropriados créditos presumidos de 3,8% (50% de 7,6%) e 2,66% (35% de 7,6%), respectivamente.

Por seu turno, a Recorrente sustenta que há equívoco de interpretação por parte da Autoridade lançadora, na medida em que o percentual correto que deve ser aplicado sobre as Notas Fiscais de aquisições, deve ser ditado pelo produto que está sendo industrializado, e não pelo insumo que está sendo adquirido.

Assim, considerando que seus produtos, conforme o “caput”, do art. 8º, são destinados a alimentação humana, deve ser aplicada a alíquota de 60% sobre a aquisição do insumo, independentemente da espécie do insumo e de sua posição nos incisos do §3º, do art. 8º, pois que estes dizem respeito à base de cálculo, determinada pelo insumo adquirido, enquanto que o “caput” do preceito legal diz respeito à alíquota a ser aplicada, que é ditada pelo produto em fabricação.

Neste sentido, discussões posicionamentos parte a parte, a verdade é que a questão acabou sendo recentemente pacificada com a edição da Lei nº 12.865, de 09 de outubro de 2013, que inseriu o §10, no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, nos seguintes termos:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis n's 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 nº11.051, de 2004)

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

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

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

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº11.051, 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 n's 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

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

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

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº11.488, de 15 de junho de 2007)

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

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

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

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

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

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

Com efeito, constata-se que a lei foi expressamente interpretativa, além do que, por estarmos diante de um ato ou fato não definitivamente julgado, que deixa de tratar o procedimento do contribuinte de calcular o crédito presumido da agroindústria à alíquota de 60% ditado pelo produto final, como contrário a exigência de qualquer ação ou omissão, aplica-se, plenamente de forma retroativa, nos termos do art. 106, inciso I, e II, “b”, do CTN.

Nestes termos, merece ser reformulado o cálculo do crédito presumido, para acatar o percentual da alíquota relativo ao produto em fabricação pela Recorrente, independentemente do insumo empregado, nos termos do §10, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.865/2013, cancelando a exigência neste particular.

III. Erros no DACON entre julho a outubro/2007

A Recorrente alega, em sede de preliminar, que há erro de informação na DACON importando em recolhimento a menor nos meses compreendidos entre julho a outubro de 2007, sendo que efetivou a retificação dos referidos documentos, informando que na realidade havia efetivado a compensação dos débitos apurados nos respectivos meses, com saldos credores apurados em meses anteriores, apenas tendo equivocado-se na indicação das linhas pertinentes, das DACON respectivas.

Tendo pleiteado as retificações em sede de impugnação, para que fossem considerados pela Administração, não teve atendido seu intento, ao entendimento da DRJ de que, tendo o contribuinte apropriado créditos em montante superior ao que legalmente lhe seria permitido, não sobriariam saldos credores de meses anteriores para absorver os débitos relativos aos referidos períodos de apuração.

Insiste então a Recorrente, que ainda assim, mesmo retirando-se os excessos de créditos tomados supostamente a maior pelo sujeito passivo, a não correção dos débitos

declarados originalmente nos DACON, por aqueles constantes das retificações, importará em DUPLO LANÇAMENTO, pleiteando, então, seja afastado o “bis in idem”.

Tenho que aqui, a questão passa pela execução eu se dará ao julgado ao final aprovado pelo Colegiado, de forma que, em sendo acatado o direito a créditos em favor do contribuinte, seja em que medida o for, disto decorrerá a necessidade de se proceder ao recálculo das apurações durante os períodos a que se referem os lançamentos tributários em questão, momento no qual, aí sim, será a oportunidade de se constatar os saldos de débitos e créditos e sua eventual transferência de um período de apuração para o outro, independentemente do que houver sido declarado nas DACON, pois que em face do lançamento tributário e da decisão, ter-se-á que buscar a efetiva materialidade do fato gerador, o qual por certo não mais coincide com o que restou informado na citada fonte de informação de obrigação acessória.

Tenho, portanto, como prejudicada a análise fática relativa a esta preliminar.

IV. Dispositivo:

Ante todo o exposto, voto no sentido de **dar parcial provimento ao recurso**, para cancelar parcialmente os lançamentos tributários, afastando parcialmente as glosas dos créditos, nos termos da fundamentação exposta.

É como voto.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator.