



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

Processo nº 11080.910546/2011-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3003-000.100 – Turma Extraordinária / 3ª Turma
Sessão de 23 de janeiro de 2019
Matéria PIS/COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.
Recorrente SLC ALIMENTOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) **essencialidade ou relevância** com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) **aferição**, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS INCORRIDAS COM O CONTROLE DE PRAGAS.

Os gastos com produtos aplicados para controle de pragas, observando-se o critério da essencialidade e relevância, subsumem-se no conceito de insumo para empresa do setor agroindustrial, e ensejam a tomada de créditos.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS INCORRIDAS COM LOCAÇÕES DE PALETES, CONTENTORES E GUINCHOS.

As despesas com locações de paletes, aluguéis de contentores destinados ao armazenamento de entulhos e resíduos e locação de guinchos, observando-se o critério da essencialidade e relevância, subsumem-se no conceito de insumo para empresa do setor agroindustrial, e ensejam a tomada de créditos.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

DESPESAS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO

Na apuração do PIS e Cofins não cumulativos, é incabível o desconto de créditos calculados em relação ao valor incorrido no mês relativo aos aluguéis de veículos, posto não se confundir com o termo “máquinas” utilizados ao longo de toda legislação.

DESPESAS DE FRETES DE MATÉRIA-PRIMA PARA DEPÓSITO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos sobre as despesas com fretes de matéria-prima para depósito está condicionada à comprovação de que as respectivas mercadorias estão sujeitas ao pagamento da contribuição, tendo em vista que tais despesas integram o custo de suas vendas.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02.

CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE AQUISIÇÕES DE INSUMOS SUJEITOS À SUSPENSÃO DO PIS/COFINS.

Comprovando-se o preenchimento de todas as condições legais previstas para que se verifique a suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS poderia o contribuinte, então, optar, ou não, pelo crédito presumido, mas não caberia utilizar-se do crédito básico. Crédito negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para conceder crédito sobre as despesas despendidas no controle de pragas e expurgos, despesas de fretes na transferência de produtos acabados, despesas com locações de paletes, despesas de aluguéis de contentores destinados ao armazenamento de entulhos e resíduos e locação de guinchos.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Vinícius Guimarães, Márcio Robson Costa e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre - RS que indeferiu parcialmente pedido de ressarcimento/compensação (PER/Dcomp), relativo ao saldo credor de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não cumulativa, oriundo de operações receitas de exportação (art. 5º da Lei 10.637/2002) e (art. 6º da Lei 10.833/2003), analisado no período de 01/10/2009 a 31/12/2009, vide informação fiscal constante dos autos.

O interessado discorda da glosa parcial, pois não se conforma com o indeferimento da parcela dos créditos pleiteados, argumentando, em síntese:

*- **Preliminarmente**, reclama contra uma suposta **ausência de fundamentação/motivação**, nas glosas das despesas de fretes de transferência de matéria-prima para depósito e de fretes de transferências entre estabelecimentos. No caso, aponta que somente seria possível verificar que as referidas glosas ocorreram, pela leitura da parte final do Relatório Fiscal, nas tabelas demonstrativas de cálculo presentes no tópico IV. Neste sentido, entende que o despacho decisório teria se limitado a fazer referência à uma tabela de valores glosados e não apresentaria argumentos que possibilitassem a contradição do que concluiu a fiscalização. Tal falta de fundamentação na indicação das glosas em apreço, afrontaria os princípios e critérios do processo administrativo fiscal tais como legalidade, motivação, ampla defesa, contraditório e segurança jurídica. Conclui então que o despacho atacado deveria ser devolvido para a Autoridade Fazendária de origem a fim de que seja corrigido, transcreve jurisprudência do CARF para embasar seus argumentos.*

*- Após discorrer sobre o **conceito de insumo** para o PIS e a Cofins não-cumulativos, onde procura sustentar que as aquisições de insumos glosadas na verdade estariam de pleno acordo com as Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, logo gerariam o direito aos créditos de PIS e COFINS na modalidade não-cumulativa. Aponta, ainda, que deveria ser considerado o conceito de insumo proposto pelo CARF e reconhecido pelo TRF da 4ª Região, que reconhecem a possibilidade de creditamento sobre custos e despesas estritamente vinculados e essenciais à atividade produtiva e econômica das empresas, com base nos Arts. 290 e 299 do RIR/99. Passa, então, a sustentar seu direito a apurar **créditos sobre as despesas incorridas com o controle de pragas (insetos e roedores)**, 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 pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA.

*- Considera igualmente legítimos os **créditos apurados sobre as despesas de fretes de transferência de matéria-prima para depósito e entre os estabelecimentos da própria pessoa jurídica**, com o fundamento de que tais despesas lançadas seriam desdobramentos das despesas dos fretes incorridos nas operações de venda. 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. Aponta que as referidas despesas de fretes foram suportadas pelo contribuinte e despendidas para transportar matéria-prima que acabou sendo adquirida para ser empregada no seu processo produtivo, logo, seriam creditadas por se enquadrarem como insumo, conforme definição de conceito obtida da interpretação do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 e do art. 290 e 299 do RIR/99. 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 CARF, além de doutrina e legislação tributária para amparar seus argumentos no sentido de que a glosa destas despesas afrontaria ao princípio constitucional da não-cumulatividade.*

*- 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 ou com tributação suspensa (crédito presumido)**. 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. Sustenta que as operações de transporte seriam distintas e independentes das operações de aquisição de arroz. 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 à estas despesas de frete, visto que se tratariam de serviços tributados pelas contribuições.

*- Para sustentar seu direito a apurar créditos sobre **despesas com alugueis de veículos**, argumenta que na sua atividade econômica de comercialização de arroz, utiliza-se de veículos alugados de terceiros para proporcionar o deslocamento de seus representantes comerciais. Da mesma maneira, utilizou de serviços de táxi executivo, prestados pela empresa Way Transporte Executivo, para deslocar seus representantes em viagens de negócios com o propósito de celebrar contratos de vendas, nas localidades onde possui filiais de Centro de Distribuição. Por conseguinte, creditou-se da locação de ônibus intermunicipal, na ocasião em que os seus funcionários da filial de Capão de Leão se deslocaram, a serviço da empresa, para outras filiais da ora Manifestante. Como a despesa de locação de veículos e a tomada de serviços de táxi executivo são despesas mensais e estritamente vinculadas a sua atividade comercial, a ora Manifestante realizou o créditamento dessas despesas. Contesta o entendimento do fisco de que somente os alugueis de prédios, máquinas e equipamentos gerariam direito ao créditamento, pois o inciso IV, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02, não teria feito qualquer limitação ao conceito de máquinas e equipamentos, apenas condicionou que os mesmos fossem locados com a finalidade de que fossem utilizados nas atividades da empresa. Ao prever a expressão "máquina", não estabeleceu a sua definição ou restrição ao seu alcance, de modo que é perfeitamente cabível o enquadramento de veículos automotores ao significado de máquina. A única restrição contida no referido dispositivo seria de que as máquinas alugadas tenham como finalidade a sua utilização na atividade econômica da empresa. Reitera que o CARF já teria decidido que, o conceito de insumo para o PIS e a COFINS deve ser concebido como os bens, serviços, custos de produção e despesas operacionais essenciais ao exercício da atividade econômica da empresa, ou seja, necessárias para a obtenção de receita, com base nos art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637 e 10.833/03 combinado com os arts. 290 e 299 do RIR/99. Em vista o critério material do PIS e da COFINS, ou seja, obtenção de receita, as despesas com alugueis de veículos enquadram-se perfeitamente na hipótese dos artigos 290 e 299 da RIR/99.*

*- Da mesma forma, considera as **despesas com serviços de armazenagem de cargas, relativas ao aluguel de pallets**, como intrínsecas à sua atividade e portanto seriam legítimos os créditos calculados sobre as mesmas. Acrescenta que de acordo com o art. 14, § 6º, da IN/RFB nº 740/2007, o entendimento da Solução de Consulta poderia ser alterado pela própria Autoridade Fazendária que a emitiu, inclusive, em caso da nova orientação ser mais favorável ao contribuinte. Informa que os pallets e contentores seriam equipamentos alugados para o acondicionamento do arroz, objetivando o armazenamento seguro das mercadorias, conforme exigência do próprio Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA,*

portanto se tratariam de despesas obrigatórias e intrinsecamente vinculadas às despesas de armazenagem, o que igualmente legitimaria o respectivo creditamento.

*- Sustenta seu direito a se creditar sobre **despesas de alugueis de contenedores de entulhos/resíduos**, reclama que a Autoridade Fiscal teria glosado tais despesas por entender que se tratavam de serviços de coleta e não de locação de máquinas ou equipamentos. No caso, esclarece que embora a empresa responsável pela locação dos contenedores, também realize a coleta dos resíduos, tal fato não afasta a circunstância de que a preponderância da despesa seria a locação dos contenedores, haja vista que a remoção dos resíduos é periódica, enquanto que a locação dos contenedores é contínua e permanente no tempo determinado do contrato de locação. Considera legítimo o creditamento sobre tais despesas, pois, primeiro, estaria-se diante de locação de equipamentos, na forma do art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, segundo, estaria-se diante da tomada de um serviço (de coleta de lixo industrial) necessário para a salubridade das dependências produtivas, ou seja, essencial para a continuidade da atividade produtiva.*

*- Sustenta, também, a legitimidade de seu direito a se creditar sobre despesas de **alugueis de guinchos**, onde reclama que a fiscalização teria entendido que se tratariam de serviços de guinchos para montagem e desmontagem de estruturas. No caso, sustenta que se trataria de despesa diretamente ligada ao seu processo produtivo. As notas fiscais emitidas pela Irmãos Dittgen corresponderiam à locação de guinchos, ou à prestação de serviço de guincho para a montagem de máquinas e transportes de máquinas ou partes das máquinas, utilizadas na construção de usina de parbo e na obra da termoeletrica. Dessa forma, as despesas relacionadas aos guinchos teriam como propósito a montagem de máquinas a serem utilizadas no processo produtivo, nos termos dos incisos IV ou II, do Art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, combinados com os arts. 290 e 299 do RIR.*

*- 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. 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. Reitera que **não se adequaria aos requisitos determinados na IN nº 660/06**, portanto não haveria a suspensão. Sobre a **alteração legislativa promovida pela Instrução Normativa número 977/09**, reitera que somente após a efetiva vigência desta alteração se tornaria obrigatória a suspensão, a qual assim, antes seria facultativa.

- Aponta que haveriam **equívocos referentes à glosa do crédito decorrente da aquisição de arroz em casca**, esclarece que no período em exame teria adquirido arroz em casca de pessoas jurídicas e de cooperativas de produção agropecuária, nesta operações registrou créditos de PIS e COFINS às alíquotas de 1,65% e 7,6 % respectivamente, uma vez que, conforme já tratado anteriormente, suas vendas de arroz em casca não estariam sob o manto da suspensão prevista no Art. 9º da Lei nº 10.925/04 e na IN nº 660, porquanto não cumpriam com os requisitos exigidos pela legislação. As Notas Fiscais relativas à compra de arroz emitidas no período em questão, não conteriam a expressão "Venda efetuada com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", requisito formal exigido pelo Art. 2º, § 24º da IN nº 660/06. Diante da inexistência de ressalva quanto às informações constantes na Nota Fiscal de seus fornecedores, entende que nas operações de compra de arroz em casca de cooperativas e demais pessoas jurídicas deveriam-se aplicar as regras gerais da não-cumulatividade, tal qual antes exposto. Sustenta que deva ser observado um aspecto extremamente relevante em relação ao caráter comercial da operação, pois por mais que se repise acerca da inexistência da declaração de "Venda efetuada com suspensão das contribuições...", não seria apenas essa evidência na Nota Fiscal que caracterizaria a operação como sendo realizada sob a batuta da suspensão/credito presumido ou da aplicação da forma regular de tributação. Não se trataria da mera formalidade de incluir (ou não) tal declaração na Nota Fiscal e, sim, envolveria toda uma discussão acerca do preço a ser cobrado pela mercadoria. Deve ser entendido que a não inclusão da declaração na Nota Fiscal implicaria na inclusão no preço da mercadoria das contribuições acima referidas, devendo, portanto, por fidelidade ao conceito da não-cumulatividade, ter direito ao registro de crédito sobre as citadas contribuições. Reitera que os requisitos para a concessão do crédito presumido não eram adimplidos em sua totalidade, bem como seus fornecedores também não teriam direito a suspender os tributos. Cita Solução de Consulta proferida pela RFB para justificar seu entendimento de que a referida suspensão seria considerada como um benefício fiscal, condicionado ao cumprimento de determinadas regras, o que também seria o entendimento do egrégio STJ, em jurisprudência transcrita. Conclui que a informação fidedigna enviada pelo fornecedor não atenderia aos anseios da fiscalização em tolher seu direito, fazendo com que os

fatos, por mais cristalinos, sejam deturpados para o fim de convergir para a conclusão de que haveria equívoco na sua apuração, muito embora os fatos, na sua forma correta, demonstrariam o contrário. Em suma, sustenta que seu posicionamento se apresentaria de todo congruente, conforme já demonstrado, nos meses de Outubro e Novembro de 2009 não vigia a IN 977/09 (publicada no DOU de 16/12/09), não havendo, então, obrigatoriedade da suspensão da contribuição para o PIS e a Cofins por parte dos fornecedores, mas sim a opção para tanto, permitindo que a Manifestante apurasse o crédito integral do período.

*- 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 que, preliminarmente, seja anulado, em parte, o despacho decisório e devolvido à autoridade de origem, no mérito, requer 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 aos fretes de transferência entre os estabelecimentos, requer seja deferido o direito ao registro do crédito pela forma prevista no art. 3º, inciso II e § 3º, inciso II, das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, visto que o frete representaria um insumo utilizado pela Manifestante, na concretização da comercialização (operação de venda) que acaba sendo o último átimo da sua atividade econômica e, portanto, para que seja respeitado o princípio da não-cumulatividade consagrado no art. 195, § 12, da Constituição de 1988.

Sucessivamente, caso não seja deferido o direito creditório integral em relação aos fretes de transferência entre os estabelecimentos, requer seja deferido o direito ao registro do crédito presumido decorrente do custo de aquisição de arroz em casca de produtor, com fundamento no art. 8º da Lei nº 10.925/04.

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 Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

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.

FRETES NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO E COM SUSPENSÃO. Se não ocorreu a 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.

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.

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS. 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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

Com fundamento em doutrina e jurisprudência do CARF, a recorrente argumenta que o conceito de insumo utilizado na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS é mais amplo que o utilizado na legislação do IPI, devendo-se observar cada insumo sob o critério da essencialidade ao processo produtivo.

I - Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

*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;***

A partir do exame dos julgados do CARF, identificaram-se três correntes de entendimento quanto ao termo “insumo” ou “bens e serviços, utilizados como insumo”:

a) O termo insumo (na verdade bens e serviços, utilizados como insumos...) referido na legislação do PIS e da COFINS deve ser interpretado de acordo com a legislação do IPI;

b) O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ;

c) Os bens e serviços que geram os insumos previstos na legislação do PIS e da COFINS não podem ser assumidos como similares ao da legislação do IPI e, tampouco, estão inseridos nos conceitos de custos ou despesas previstos na legislação do IRPJ. Tais insumos (bens e serviços classificáveis como insumos) devem ser definidos por critérios próprios.

Não obstante o meu entendimento pessoal, o que é certo que a terceira corrente tem sido amplamente vencedora nas deliberações da Câmara Superior desse Conselho, pela análise de cada caso, independentemente das legislações do IPI ou do IRPJ.

Nesse contexto, afastando as correntes doutrinárias tradicionais, a jurisprudência majoritária do CARF tem assentado que o conceito de insumos, no âmbito do PIS/COFINS não-cumulativos, pressupõe que os bens ou serviços sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, portanto, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

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

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a

importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para

o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp nº 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Nesse contexto, a instrução probatória ganha sensível importância, pois, em cada caso e para cada despesa, deverão ser demonstradas a relevância e a essencialidade dos gastos para atividade empresarial desenvolvida. Em cada caso concreto, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos deverá ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços, levando-se em consideração a natureza da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Passo à análise das glosas na sequência referida no Recurso Voluntário.

II - Controle de pragas

A Recorrente tem como atividade econômica precípua a industrialização, a comercialização, a exportação e importação de exportação de carnes, aves, ovos, peixes, frutas, cereais, legumes, gorduras e condimentos em geral, em especial o arroz.

Sustentar seu direito a apurar **créditos sobre as despesas incorridas com o controle de pragas (insetos e roedores)**, 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 pelo Ministério da Agricultura e pela ANVISA.

Por se tratar de uma empresa agroindustrial, entendo que merece prosperar a argumentação da recorrente, de que as despesas despendidas no controle de pragas e expurgos, enquadram-se no conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS, por serem inerentes à atividade da recorrente, essenciais ao seu processo produtivo, e utilizados ainda que indiretamente na produção, sendo que a subtração desses insumos no processo produtivo, certamente comprometeria a cadeia de segurança alimentar, inviabilizando a qualidade do produto final.

Dessa forma, as glosas dos valores creditados relativos aos gastos com produtos aplicados para controle de pragas (tratamento e expurgos) são indevidas.

III - Despesas de fretes na operação de compra de bens sujeitos à alíquota zero e com suspensão (crédito presumido);

Conforme relatado, o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos.

Transcrevo os artigos da Lei 10.833/2003, que repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002, que tratam do creditamento de PIS e 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)

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Na atividade comercial, compra e revenda de mercadorias, e na atividade industrial, fabricação de produtos para venda, as despesas com fretes nas aquisições das mercadorias vendidas e dos insumos (matéria-prima, embalagem e produtos intermediários), quando suportadas pelo adquirente, integram o custo de suas vendas e o custo industrial de produção, nos termos do art. 13, caput, § 1º, "a", do Decreto-lei nº 1.598/1977, assim dispondo:

"Art 13 O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo; [...]."

Portanto da análise da legislação, verifica-se que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.

Essa matéria foi analisada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em recurso no qual era parte a presente recorrente, sendo vencedor esse entendimento.

Neste sentido colaciono o entendimento expresso no voto vencedor do acórdão nº 9303-005.156, o qual adoto como razão de decidir, conforme faculta o art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

(...)

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 integrarem 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 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:

(...)

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, 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).

(...)

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 Sociais.

*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 compondo 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.

(...)

Assim, mantenho a glosa em relação a esta matéria.

IV- Despesas de fretes na transferência de matéria-prima para depósito;

Alega a Recorrente que presta serviços de armazenamento do arroz “verde” em silos, bem como de secagem do arroz em casca ao produtor. Na quase totalidade das vezes, após a prestação desses serviços, o produtor negocia a venda do arroz em casca à própria Recorrente, visto que o produto já está armazenado nos silos da empresa.

Sustenta ainda que nessas aquisições teria direito ao crédito das despesas de fretes no transporte desse arroz para os seus silos, ou seja, de uma despesa que acabou se tornando um frete na aquisição do arroz em casca e, como tal, passa a fazer parte do custo do seu processo produtivo.

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 frete se agrega ao custo de aquisição do insumo.

O parágrafo 2º, inciso II, do art. 3º, citados e transcritos anteriormente, prevê que as aquisições de mercadorias não sujeitas ao pagamento da contribuição, ou seja, isentas, alíquota zero ou não alcançada por ela, não dão direito a créditos. Segundo o art. 13 do Decreto-lei, citado e transcrito anteriormente, as despesas com fretes de mercadorias adquiridas, quando suportadas pelo adquirente, integram o seu custo. Como o crédito da contribuição é calculado sobre o custo de aquisição, torna-se imprescindível, demonstrar e provar que as mercadorias transportadas estavam oneradas pela contribuição.

No caso, as aquisições de arroz em casca junto à pessoas jurídicas sofrem a suspensão da incidência das contribuições do PIS e COFINS conforme prevê o caput do artigo 9º da Lei 10.925/2004.

Verifica-se que tais operações comerciais não estão sujeitas ao pagamento da contribuição por força de dispositivos legais, tais como isenção, alíquota zero, não alcançadas pela incidência e com suspensão,

Nos pedidos de ressarcimento/compensação, o ônus de provar a certeza e liquidez do valor pleiteado/compensado é do reclamante, neste caso, do contribuinte. As normas legais, a Lei nº 13.105/2015 (novo CPC), art. 373, inciso I, e a Lei nº 9.784/1999, art. 36, prevêem que cabe ao interessado provar os fatos que alega.

Assim, por não restar comprovado que as despesas de fretes de matéria-prima para depósito foram incorridas com mercadorias tributadas pela contribuição, mantém-se a glosa em relação a esta matéria.

V - Despesas de fretes de transferências de produtos acabados;

Alega a recorrente que os fretes de produtos acabados em discussão são essenciais para a regular desempenho de sua atividade econômica, eis 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 das Regiões Sudeste, Centro-Oeste, Norte e Nordeste do País, bem como para as exportações de suas mercadorias;*
- *Os grandes consumidores dos produtos industrializados e comercializados pelo sujeito passivo, possuem uma logística que não mais comporta grandes estoques, devido à extensa diversidade de produtos necessários para abastecer suas unidades, bem como devido ao custo que lhes geraria a manutenção de locais com o fito exclusivo de estocagem, visto a alta rotatividade dos produtos em seus estabelecimentos;*
- *a Recorrente que possui sede em Porto Alegre, se viu obrigada a manter centros de distribuição em pontos estratégicos do país, visto que seus grandes clientes, adquirentes de seus produtos, situam-se, em sua grande*

maioria, na Região Sudeste e necessitam do produto à pronta entrega quase que diariamente.

- *Da mesma maneira, em relação às exportações de suas mercadorias, a empresa também necessita que os seus produtos estejam nos centros de distribuição, a fim de que possam ser exportados, de modo que necessita contratar prestadoras de serviços de transporte rodoviário e aquaviário (documento 11), a fim de que tenha mercadoria a pronta entrega aos seus compradores e seus importadores.*

Não obstante à essa fundamentação e tendo em vista que:

· A maioria dos fretes são destinados ao Centro de Distribuição da empresa, para que se torne viável a remessa dos produtos e, para conseguir atender a sua demanda de pedidos, o sujeito passivo, devido à demora no trânsito das mercadorias, já transacionou as mercadorias, sendo que ao chegarem as mercadorias ao destino muitas já se encontram vendidas;

· A mercadoria já é vendida em trânsito, para quando chegar ao Centro de Distribuição já sair para a pronta entrega ao adquirente, descaracterizando, assim, um frete para mero estoque com venda posterior.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão.

As despesas incorridas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados, industrializados pelo contribuinte, entre seus estabelecimentos, para venda posterior, se enquadram como despesa de frete na operação de venda e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02.

VI - Despesas de aluguéis de veículos;

Não restou comprovado que os veículos locados participam efetivamente do processo produtivo ou atende ao critério da essencialidade e relevância, conseqüentemente, as despesas com aluguéis de veículos não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições, previsto nos art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637 e 10.833/03.

Sustenta ainda a recorrente o enquadramento no inc. IV do mesmo art. 3º, que prevê o crédito sobre as despesas com locação de máquinas e equipamentos. Vejamos:

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

(...)

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

Aqui, de forma diferente do inc. II, prevê o crédito não só nas atividades diretas do processo produtivo, mas em todas as atividades da empresa. No entanto a previsão legal para o creditamento, se restringe a locação de prédios, máquinas e equipamentos, não cabendo a extensão pretendida pela recorrente em relação aos veículos. É incabível o desconto de créditos calculados em relação ao valor incorrido no mês relativo aos aluguéis de veículos, posto não se confundir com o termo “máquinas” utilizados ao longo de toda legislação.

Mantenho assim a glosa em relação as despesas com aluguéis de veículos.

VII - Despesas com armazenagem de cargas (paletes);

Pleiteia a recorrente o creditamento dos valores referentes às despesas de armazenagem despendidas com locações de paletes e contentores com fulcro no art. 3.º, inciso IX e art. 15, inciso II, da Lei n.º 10.833/03.

Alega ainda que "a armazenagem do arroz em paletes é uma despesa intrínseca à atividade-fim da Recorrente, haja vista que sem estes equipamentos de armazenagem, o arroz (tanto o “verde”, como o beneficiado) estaria vulnerável à umidade, insetos, entre outros riscos potenciais à segurança e condições técnicas do arroz, que sem elas, se tornaria impróprio para o consumo e a empresa perderia o seu produto."

Não obstante entender que não se tratam de despesas de armazenagem por estarem vinculados preponderantemente à movimentação de mercadorias – serviços de carga e descarga, conforme reconhece a decisão recorrida, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo e tendo em vista a recente decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo-se observar o critério da essencialidade e relevância, as despesas com locações de paletes devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte,

deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Dessa forma, considero as glosas referentes a essa matéria como indevidas.

VIII - Despesas de aluguéis de contentores destinados ao armazenamento de entulhos e resíduos e locação de guinchos;

Alega a recorrente que creditou-se de despesas de aluguéis de contentores destinados ao armazenamento de entulhos e de resíduos, para posterior coleta dos mesmos, em razão de não ser permitida a eliminação desses detritos e resíduos industriais em vias públicas e locação de guinchos, ou à prestação de serviço de guincho para a montagem de máquinas e transportes de máquinas ou partes das máquinas, utilizadas na construção de usina de parbo e na obra da termoeletrica.

Entendo que merece prosperar a argumentação da recorrente quanto a pertinência dessas despesas em relação à atividade produtiva, seja quanto a necessidade para a salubridade das dependências produtivas no caso da remoção dos resíduos industriais ou quanto às despesas relacionadas aos guinchos utilizados na montagem de máquinas, enquadrando-se no referido conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da COFINS, por serem inerentes à atividade da recorrente e essenciais ao seu processo produtivo.

Dessa forma, considero as glosas referentes a essa matéria como indevidas.

IX - Apuração de créditos calculados sobre aquisições de insumos sem suspensão do PIS/COFINS;

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 Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, alegando que tais operações não estavam sob o manto da suspensão prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/04 e na IN nº 660, porquanto não cumpriam com os requisitos exigidos pela legislação.

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), *in verbis*:

Lei nº 10.925/2004

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à

alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide art. 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) (Vide art. 57 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010)

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

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

II – pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e III – pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

(...).

*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 aplicarseá nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal SRF. ” (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)).(destaquei).

Não obstante as disposições contidas nos §2º do art. 2º¹ e §§1º e 2º do art. 4º² da Instrução Normativa 660/2006, vigente à época dos fatos, quanto a necessidade da informação na Nota fiscal acerca da suspensão, trata-se, na verdade, de uma obrigação acessória do fornecedor, visando proporcionar melhor controle e operacionalização, mas, não, como regras impeditivas da suspensão prevista em 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 III³ do referido artigo, que são meras repetições da regra legal.

E ainda, tal como ressaltado no acórdão recorrido, acrescente-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.

¹ 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.

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

(...);

§1ºPara 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

³ 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.

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.

X - Pedido alternativo – atribuição de crédito presumido.

Sobre tal pedido alternativo, como bem ressaltou o relatório fiscal, 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 *“Desta forma, 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. No caso, o interessado deve, ele próprio, calcular os referidos créditos presumidos através dos procedimentos adequados. Inexiste a possibilidade para que tais créditos sejam apurados de ofício pela fiscalização, conforme sugere em seu pedido..”*

CONCLUSÕES

Diante do exposto, voto no sentido de fim de dar provimento parcial ao recurso apresentado, concedendo crédito sobre as despesas despendidas no controle de pragas e expurgos, despesas de fretes na transferência de produtos acabados, despesas com locações de paletes, despesas de aluguéis de contentores destinados ao armazenamento de entulhos e resíduos e locação de guinchos, discriminadas no voto, negando provimento em relação às demais matérias.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges

Processo nº 11080.910546/2011-13
Acórdão n.º **3003-000.100**

S3-C0T3
Fl. 25
