



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

Processo nº 11686.000020/2009-81
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-001.988 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de fevereiro de 2013
Matéria COFINS NC - RESSARCIMENTO
Recorrente MU-MU ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

CRÉDITO. COMPRA DE LEITE IN NATURA. NOTA FISCAL SEM RESSALVA. INEXISTÊNCIA DE DECLARAÇÃO.

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

CRÉDITO. CONDIÇÕES.

As despesas com direito ao crédito da Cofins são aquelas relativas a insumos e serviços empregados na fabricação dos produtos vendidos pela recorrente, nos termos do que dispõe o art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não é competente para decidir sobre a constitucionalidade e a legalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo e, conseqüentemente, afastar a sua aplicação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas, Gileno Gurjão Barreto e Fábila Regina Freitas, que

reconheciam o direito ao crédito nas despesas com agenciamento de leite. A Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 02/03/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Fábila Regina Freitas e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de Cofins não cumulativa referente ao 2º trimestre de 2007, cujo valor solicitado foi deferido parcialmente pela RFB, em face de glosas dos seguintes créditos: (i) créditos relativos as despesas com agenciamento de leite junto a fornecedores; (ii) créditos relativos as despesas com comissões pagas a representantes comerciais; (iii) créditos relativos a encargos de depreciação de móveis, utensílios, veículos e de bens do ativo permanente adquiridos até 30/04/2004; e (iv) créditos normais nas aquisições de leite *in natura* que a Fiscalização entende serem créditos presumidos sem direito ao ressarcimento.

Inconformada, a empresa ingressou com manifestação de inconformidade na qual discorre sobre a sistemática da não cumulatividade dos PIS, da Cofins, do IPI e do ICMS para apontar distinções entre as sistemáticas desses impostos e contribuições e, também, para concluir que é inconstitucional as disposições do art. 31 da Lei nº 10.865/2004 e, conseqüentemente, tem direito ao crédito referente a todos os bens corpóreos adquiridos e a todos os serviços aplicados na formação da receita.

Especificamente quanto ao crédito presumido sustenta que não é empresa agroindustrial e que nas notas fiscais de aquisição não havia indicação de que as mercadorias tinham sido adquiridas com suspensão das contribuições, levando a conclusão de que o crédito deveria ser calculado pela regra do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, dando direito ao ressarcimento pleiteado.

A DRJ em Porto Alegre - RS indeferiu a solicitação da empresa interessada, nos termos do Acórdão nº 10-25.350, de 13/05/2010, cuja ementa abaixo se reproduz.

CRÉDITO - IMPOSSIBILIDADE - Apenas os custos e as despesas elencadas nos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 geram créditos de PIS e de Cofins, respectivamente, pela sistemática da não cumulatividade.

VENDA DE LEITE "IN NATURA" - SUSPENSÃO - CRÉDITO PRESUMIDO - Comprovado que a venda de leite "in natura" ocorreu com o benefício da suspensão da contribuição para o PIS e para a Cofins, inexistente a possibilidade de cálculo de créditos com base nos disposto nos art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, respectivamente, pelo adquirente dos insumos, havendo previsão legal apenas de crédito presumido, nos termos do disposto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004..

Ciente desta decisão em 25/05/2010 (AR de fl. 238), a empresa ingressou, no dia 23/06/2010, com o recurso voluntário de fls. 239/270, no qual repisa os argumentos da manifestação de inconformidade e acrescenta que a decisão recorrida ignorou argumentos seus relativos as condições de emissão da nota fiscal com exigibilidade suspensa e sua condição de empresa não agroindustrial.

Na sessão do dia 03/06/2011 o julgamento foi convertido em diligência à RFB para as seguintes providências, conforme Resolução nº 3302-000.132:

1- intimar a recorrente para informar, no período objeto do pedido de ressarcimento, para quais fornecedores seus, pessoas jurídicas, entregou a declaração do Anexo I da IN SRF nº 660/06 e para quais fornecedores deixou de entregar a referida declaração.

2- intimar a recorrente a demonstrar o valor das aquisições de leite in natura junto a pessoas jurídicas, segregando o valor dessas compras, por mês e por fornecedor, nas seguintes categorias:

2.1- valor das compras a cujo fornecedor foi entregue a declaração do Anexo I da IN SRF nº 660/06 e este consignou na nota fiscal de venda a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS";

2.2- valor das compras a cujo fornecedor foi entregue a declaração do Anexo I da IN SRF nº 660/06 mas este deixou de consignar na nota fiscal de venda a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS";

2.3- valor das compras a cujo fornecedor não foi entregue a declaração do Anexo I da IN SRF nº 660/06 mas este consignou na nota fiscal de venda a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS";

2.4- valor das compras a cujo fornecedor não foi entregue a declaração do Anexo I da IN SRF nº 660/06 e este não consignou na nota fiscal de venda a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS";

3- efetuar a conferência, por amostragem, das respostas da recorrente aos itens 1 e 2, juntando cópia, também por amostragem, das notas fiscais de aquisição de leite in natura para cada categoria acima referida;

4- intimar os fornecedores a que se refere o subitem 2.3 a apresentar a declaração a que se refere o Anexo I da IN SRF nº 660/06, emitida pela recorrente em data anterior à da emissão das notas fiscais de venda. Se a intimação não for atendida no prazo marcado, a diligência pode ser encerrada sem essa informação, subentendo-se ratificada a informação prestada pela recorrente.

5- prestar as informações que julgar necessário ao deslinde da questão;

6- elaborar relatório circunstanciado da diligência (Termo de Encerramento de Diligência), dele dando ciência à recorrente, abrindo-lhe prazo para, querendo, manifestar-se.

7- dar ciência desta resolução junto com o termo de início da diligência.

Realizado a diligência, foi elaborado o Termo de Encerramento de Diligência de fls. 397/398 no qual a autoridade administrativa informa o atendimento, pela recorrente, dos quesitos formulados e renova as razões da Informação Fiscal de fls. 108/120.

Ciente do resultado da diligência, a empresa interessa se manifestou às fls. 401/410 para, basicamente, repetir alegações do recurso voluntário.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA, Relator.

O julgamento do presente recurso voluntário teve início na sessão do dia 03/06/2011, quando foi convertido em diligência.

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

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

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

Independente do argumento da recorrente de que não é uma empresa agroindustrial, a que se refere o art. 6º da IN SRF nº 660/06, é fato que a empresa vendedora de leite *in natura*, para dar saída ao mesmo com suspensão da exigibilidade de PIS e de Cofins, deveria adotar duas providências, quais sejam: (i) exigir e receber de seu cliente a declaração do Anexo I da IN SRF nº 660/06; e (ii) consignar na nota fiscal de venda que a mesma está sendo realizada com suspensão da exigibilidade do PIS e da Cofins, conforme determina o art. 2º da mesma IN SRF.

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

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

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

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

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

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

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

a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;

b) 12.01 e 18.01;

*II- de leite **in natura**;*

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

*II- 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.***

Em razão da improcedência da glosa relatada no item 3 - *Aquisição de Leite "in natura"* cujos fornecedores utilizaram-se do benefício da suspensão da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins da INFORMAÇÃO FISCAL de fls. 108/120, tem a recorrente o direito ao ressarcimento do crédito da Cofins abaixo demonstrado.

Descrição	Abril/07	Mairo/07	Junho/07
Crédito Glosado Indevidamente	147.345,78	177.368,20	199.946,66
% Receita com alíquota zero	68,75%	73,01%	76,04%
Crédito Adicional a Ressarcir	101.300,22	129.496,52	152.039,44
Valor Adicional a Ressarcir no 2º TRI	R\$ 382.836,18		

Com relação ao crédito sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado não há reparos a fazer na decisão recorrida que ratificou a decisão da RFB, cujos fundamentos adoto integralmente. Com propriedade, a RFB não reconheceu o direito ao crédito sobre encargos de depreciação de bens não utilizados na atividade produtiva da recorrente e de bens adquiridos até 30/04/2004 (Lei 10.865/04).

Também adoto integralmente os fundamentos da decisão recorrida que não reconheceu o direito ao crédito sobre os valores dos serviços de agenciamento de leite e de representação comercial pagos pela recorrente. Tais serviços, pelas razões consignadas na decisão recorrida, não são insumos utilizados na fabricação dos produtos vendidos pela recorrente.

Quanto aos argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de diversos dispositivos da legislação tributária, trazidos pela recorrente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em sessão realizada no dia 08/12/2009, decidiu que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência com a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário (*Constituição Federal, art. 102, I, “a” e III, “b”, art. 103, § 2º; Emenda Constitucional nº 3/1993*). Tal decisão resultou na edição da Súmula nº 2, abaixo reproduzida, cuja adoção é obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do § 4º do art. 72 do Regimento Interno do CARF¹:

Súmula CARF nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No mais, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999², adoto e ratifico os fundamentos do acórdão de primeira instância.

Por tais razões, que reputo suficientes ao deslinde, ainda que outras tenham sido alinhadas, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito da recorrente ao ressarcimento da Cofins do 2º trimestre de 2007, no valor adicional de R\$ 382.836,18.

¹ Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

[...]

§ 4º As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF.

² Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

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

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Relator

Declaração de Voto

Conselheira FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Tomei vista destes autos para melhor me inteirar acerca dos fatos incorridos.

Conforme bem esclarecido pelo d. Conselheiro Relator a lide resume-se em dois prontos:

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

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

Em resume discute-se acerca do conceito de insumo para as contribuições não cumulativas do PIS e COFINS, e matéria específica referente à tomada de crédito decorrente da aquisição de leite *in natura*.

No que se refere aos insumos, a primeira questão trazida pela Recorrente é a diferenciação dos sistemas não cumulativos do IPI/ICMS e do PIS e Cofins. Defende a Recorrente que a análise dos créditos neste último sistema deve considerar o conceito de receita, o que justifica a concessão integral do crédito pleiteado neste particular.

A problemática infere-se no fato de a legislação referir-se a insumos de forma genérica, o que permite aos operadores do direito realizar a própria interpretação do conceito e alcance do termo “insumo”. E é exatamente o que se discute nos presentes autos, o conceito de insumo para a Recorrente. Determina a lei:

“Lei 10.833/03 – COFINS Não Cumulativo

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

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

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei³ (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei⁴; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica⁵;

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

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

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

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

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

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

³ Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008:

"a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei" - Para vigência, vide Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008.

⁴ Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008:

"b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei" - Para vigência, vide Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008.

⁵ Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007: "III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica"

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009)

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor⁶: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)” – destaquei.

⁶ Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008:

*"§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor."*

A discussão acerca da conceituação do termo “insumos” têm tomado tempo e espaço da doutrina e da jurisprudência administrativa. Naturalmente, os intérpretes buscam definições já conhecidas. A Receita Federal defende, para o PIS e Cofins, o emprego do conceito de insumos utilizado pela legislação de IPI e ICMS. Já alguns julgadores deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - emprestam o conceito de custo e despesa aplicado no imposto de renda (RIR artigos 290/299).

Particularmente, entendo que o sistema não cumulativo de PIS e COFINS não se identifica com o IPI, ICMS ou IRPJ. **O tributo é diverso, a sistemática é diversa, e não há necessidade de se aplicar um conceito pré-existente simplesmente porque ele já existe.** A meu sentir, é preciso que o intérprete do direito utilize as normas de hermenêutica, juntamente com as demais regras do ordenamento jurídico, e forme um conceito próprio de insumo que seja aplicável a esta nova sistemática.

Em vista desta disparidade de entendimentos, parece-me prudente realizar uma prévia análise acerca das diferenças entre as formas de apuração.

No que se refere à equiparação dos sistemas não cumulativos do IPI/ICMS e PIS/Cofins, tenho defendido a total diferença entre os regimes⁷, as quais causam reflexos indiscutíveis e indissociáveis à apuração dos créditos tributários.

É cediço que até a criação do sistema não cumulativo para o PIS e Cofins, a não cumulatividade alcançava, apenas, o imposto estadual sobre circulação de mercadorias – ICMS – e o imposto federal incidente sobre o produto industrializado – IPI.

Em vista deste fato, conforme já esclarecido, é natural que os intérpretes do direito (neste caso entendidos como as autoridades administrativas fiscalizadoras - por aplicarem as normas - e as autoridades administrativas de julgamento - por julgar a forma como as normas foram aplicadas) busquem as definições pré-estabelecidas e já conhecidas dos regimes cumulativos do ICMS e IPI para conceituar o novo sistema. Todavia, este procedimento quase que automático, ao invés de solucionar a questão, acabou por confundir e inviabilizar a correta aplicação da norma tributária.

A não cumulatividade para fins de PIS e COFINS instituiu-se, inicialmente no âmbito legislativo, tendo sido expedidas as medidas provisórias MP 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 – PIS – e nº 10.833/03 – Cofins. O supedâneo constitucional surgiu com a alteração do artigo 195 da carta magna, ao qual foi incluído o parágrafo 12, conforme redação trazida pela Emenda Constitucional nº 42 (EC nº 42 de 19.12.03), *in verbis*:

"Art. 195.

.....
§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

(...)"

⁷ ARTIGO PUBLICADO in “Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos”, Volume II, Quartier Latin, artigo intitulado “O Conceito de Insumos e a Não-Cumulatividade do PIS e COFINS”, fls. 197/208

Além da diversidade de fundamentação legal e constitucional, o principal fato diferenciador dos regimes deve ser observado em relação à regra matriz do tributo, especificamente em relação ao seu aspecto material. É exatamente este o critério que entendo que deve ser observado para nortear a interpretação da regra do crédito na sistemática em apreço.

As contribuições ao PIS/Cofins, desde o início de sua “existência”, pretenderam a tributação da receita⁸ das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêem a tributação do valor de determinado produto.

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

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

Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica à não cumulatividade trazida ao PIS/Cofins. Diferentemente da hipótese dos impostos, a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária. Neste sentido cito Marco

⁸ "Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

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

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

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

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

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

IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

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

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

Aurélio Greco⁹: “Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto ‘receita’ e não ‘produto’.”

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

Não há meios, portanto de confusão entre os sistemas não cumulativos de impostos e contribuições. Diferentemente do regime previsto para o IPI e ICMS que pretende a compensação de “imposto sobre imposto”, importando-se com o valor despendido a título de tributo, a não cumulatividade das contribuições sociais se preocupa com o *quantum* consumido pelo contribuinte a título de insumos em todo processo de produção.

Importa sim, para viabilizar o crédito, que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma desta tributação e o quanto representou esta incidência tributária. O contribuinte terá direito ao crédito se o insumo tiver sido tributado pelo regime cumulativo, pelo regime não cumulativo ou mesmo pelo Simples, até porque o montante recolhido a título de PIS e Cofins não consiste em fator decisivo à obtenção do crédito tributário¹⁰. Tanto é assim que, independentemente do critério de tributação ao qual foi submetido o insumo, o contribuinte terá direito à grandeza de 9,25% (PIS + COFINS) de todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, claro está que não é o valor gasto a título de tributo que interessa, contrariamente aos regimes aplicados ao IPI/ICMS.

Tenho para mim que **o legislador infra-constitucional, ao definir os ditames para evitar a cumulação das contribuições, criou critério híbrido e único, mesclando conceitos já existentes com outros inevitavelmente formados de significação específica para as contribuições ao PIS/Cofins**. Tal procedimento pretendeu alcançar os aspectos particulares das contribuições sociais, bem como neutralizar efetivamente a cumulação destes tributos, que possuem regra matriz de incidência totalmente diversa dos demais tributos não cumulativos.

Realmente, dos termos legais não se depreende a limitação invocada pelo acórdão recorrido, não sendo lícito ao agente administrativo, sem fundamentação legal, deliberar em sentido de reduzir o crédito do contribuinte.

Não se aplica, portanto, o critério de IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições em análise, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado.

⁹ MARCO AURELIO GRECCO in “Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomsom, 2004

¹⁰ Lei nº 10.833/03, art. 3º, P nº 2.200-2 de 24/08/2001

Melhor sorte não alcança a equiparação do conceito da não cumulatividade com as noções de custo e despesa necessária para o Imposto de Renda, conforme os artigos 290¹¹ e 299¹² do RIR/99 – tese defendida pela Recorrente.

Realmente, correta a doutrina ao perceber que o conceito de receita está mais próximo do conceito de lucro, do que da definição de valor agregado ao produto, aplicável ao ICMS e IPI. Todavia, **não se trata de identidade de materialidade, receita não é lucro e este fato não pode ser ignorado.**

Ao analisar o disposto na legislação verifica-se que as despesas contabilizadas como “operacionais” são mais amplas do que o conceito de insumos em análise. O critério de classificação da despesa operacional é que ela seja necessária, usual ou normal para as atividades da empresa. Todavia, este não é o critério utilizado para o conceito de insumos.

Vários itens, que são classificados como despesas necessárias (despesas realizadas com vendas, pessoal, administração, propaganda, publicidade, etc) ao meu sentir, não serão, obrigatoriamente, insumos para o PIS e Cofins não cumulativos.

Da mesma forma, o custo de produção também é diferente de insumos, basta constatar que as Leis nº10.833/03 e 10.637/02 negam, expressamente, a folha de salários como insumo para o PIS COFINS.

Por outro giro, a legislação específica define que a base do crédito, para o PIS e Cofins, será formada pelas despesas e custos de “bens e serviços, utilizados como insumo na

¹¹ Custo de Produção

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

- I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;
- II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

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

¹² Despesas Necessárias

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

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

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

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

prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes...

A redação do dispositivo legal é clara, e define como critério os bens e serviços **UTILIZADOS** na PRESTAÇÃO de serviços; na PRODUÇÃO e na FABRICAÇÃO de bens e produtos.

Neste sentido, “somente os bens e serviços que forem **utilizados direta ou indiretamente** na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao crédito. Essa ressalva é muito importante, na medida em que a lei exige que os bens e serviços sejam efetivamente utilizados pela empresa para tais finalidades, e não simplesmente adquiridos e consumidos em suas operações.”¹³

A questão é que - e aqui, entendo se formar um critério específico para o conceito de insumos no PIS e COFINS não cumulativo - para a produção/fabricação de determinada mercadoria final (ou serviço), o insumo tem que ser UTILIZADO e, mais ainda, tem que ser INDISPENSÁVEL para o resultado final pretendido.

De acordo com este raciocínio o insumo, para gerar crédito, deve estar diretamente vinculado ao objeto social da empresa e, em meu entender, é este o componente diferenciador que deve ser considerado pelos intérpretes do direito.

Com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e Cofins não cumulativo o insumo deve: **ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte; ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.**

Mencionada conclusão foi realizada à luz da materialidade das contribuições sociais em análise, sendo que o critério material da regra matriz de incidência tributária do PIS/Cofins é aferir receita¹⁴, e a receita de uma empresa está diretamente ligada à atividade que esta empresa exerce. Logo, para conceituar insumo, primordial verificar o que foi utilizado para se alcançar aquela determinada receita naquele específico mês.

Finalizada esta análise preliminar de conceitos, é preciso avaliar se os insumos pleiteados pela Recorrente são desta forma considerado pela legislação do PIS/Cofins. Pretende a Recorrente **crédito sobre (i) as despesas incorridas com o agenciamento de leite junto a fornecedores seus e (ii) com a representação comercial de seus produtos.**

¹³ Pedro Anan Jr, in "PIS e COFINS - à luz da Jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais", em artigo intitulado "A Questão do Crédito de PIS e COFINS no Regime da Não Cumulatividade e a Jurisprudência do CARF", fls. 486, MP Editora - destaquei

¹⁴ No sentido de busca da "formação da receita" cito o doutrinador Marco Aurélio Grecco (in “Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: IOB Thomson, 2004), a saber:

“Por isso, o critério utilizado para o fim de identificar quais verbas serão consideradas na não-cumulatividade do PIS/COFINS apóia-se na inerência do dispêndio em relação ao fator de produção ao qual se relaciona. O pressuposto de fato é a receita, portanto, é importante saber o que participa da sua formação – que a lei escolheu estar relacionado com o processo de prestação de serviço ou fabricação e produção. Portanto, é relevante determinar quais dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos).

Se entre o dispêndio e os fatores de capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – **direito à dedução.**”¹⁵

Dos créditos requeridos, entendo que atende o único que é UTILIZADO na produção é o referente às despesas incorridas com o agenciamento de leite, sendo que as despesas com representação comercial não podem ser entendidas como incorridas na fase de produção. Neste particular, portanto, divirjo do ilustre Conselheiro Relator.

Em relação às despesas de depreciação de móveis, utensílios, veículos e de bens do ativo permanente adquiridos até 30/04/2004, com razão a fiscalização. A alegação de inconstitucionalidade apenas pode ser arguida no foro competente, *in casu*, no judiciário.

Por último resta a alegação de direito ao crédito em vista da compra do insumo “leite *in natura*”. Neste ponto a Recorrente traz diversas alegações, desde a garantia ao crédito porque na nota fiscal não restou consignado que a operação ocorreu com suspensão de Pis e Cofins, o que justificaria a tomada integral do crédito; até o fato de que *in casu* a operação não deveria estar com a exigibilidade suspensa.

Já expressei meu posicionamento no sentido de que o simples fato de a observação de “tributação suspensa” não estar consignada na nota não é suficiente para justificar a concessão integral do crédito tributário. E realmente acho

A função das instruções normativas no sistema tributário é complementar as demais normas, para fim de adequação aos fatos concretos. Este caráter de complementaridade está previsto no próprio Código Tributário Nacional - CTN - o artigo 96, combinado com o inciso I, do artigo 100, a saber:

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

(...)

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.” (destaquei)

É indiscutível que a Lei determina, expressamente, a função das Instruções Normativas como normas complementares do ordenamento jurídico, devendo ser desta forma consideradas. E, se a Instrução Normativa é norma complementar, significa que não pode

inovar o ordenamento jurídico, menos ainda alterar qualquer aspecto da regra matriz de incidência tributária.

Consectário lógico, portanto, que a Instrução Normativa também não cria direito, o que significa, *in casu*, que o simples fato de o vendedor do insumo desobedecer um IN não é suficiente para criar um direito de ressarcimento para a Recorrente.

Todavia, conforme anotado pelo d. Conselheiro Relator, o caso em apreço detém uma particularidade. Não se trata de operação sujeita à suspensão de crédito tributário que não foi desta forma registrada na nota fiscal pelo vendedor, mas, conforme comprovado em diligência, exatamente o contrário. Operação que deveria ter sido tributada e não foi.

Neste sentido, a Recorrente atuou corretamente, de acordo com as regras à ela aplicáveis, razão pela qual acompanho o d. Relator.

Ante o exposto, acompanho o voto do Relator no sentido de PROVIMENTO PARCIAL, divergindo apenas no que se refere a considerar como insumo o custo incorrido com o agenciamento de leite.

É como voto.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS