



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

**Processo n°** 11686.000075/2008-19  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-002.786 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de dezembro de 2014  
**Matéria** Ressarcimento de PIS Receita Exportação PER eletrônico  
**Recorrente** SLC ALIMENTOS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2006

NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A demonstração de conhecimento pleno quanto às irregularidades que lhe foram imputadas, e a defesa meticulosa, abrangendo questões preliminares e de mérito, comprova a inexistência de cerceamento do direito de defesa.

PERDA DO OBJETO PARA DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL

A propositura de Mandado de Segurança com o mesmo objeto já constante em litígio no Processo Administrativo Fiscal, implica na renúncia às instâncias administrativas, com a desistência da anterior manifestação de inconformidade e a comprovação de cumprimento pela administração da determinação judicial leva à conclusão de que a matéria deixou de ser objeto de litígio administrativo na instância administrativa de julgamento posterior.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de ressarcimento ou compensação, mostre-se ônus da interessada a minuciosa comprovação da existência do direito creditório.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2006

Ementa:

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

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

#### NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO.

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

#### CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS PRONTOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar das contribuições de PIS e Cofins não cumulativos sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, não clientes, após o término da produção.

#### CRÉDITO. NOTA FISCAL SEM RESSALVA. INEXISTÊNCIA DE DECLARAÇÃO.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito ao crédito normal em relação à aquisição de arroz em casca em cuja nota fiscal não consta que a operação foi realizada com suspensão do PIS e da Cofins. Vencido a conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó, relatora. Designado a Conselheira Fabiola Cassiano Keramidas para redigir o voto vencedor.

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

*(Assinado digitalmente)*

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relatora.

(Assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS – Redatora designada

EDITADO EM: 26/05/2015

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

## Relatório

Trata-se, na origem, de Pedidos de Ressarcimento de PIS não cumulativo, em função da apuração de créditos da referida contribuição referentes ao 2º, 3º e 4º trimestres de 2006, em decorrência da utilização de créditos vinculados às receitas de exportação com base no disposto no art. 5º da Lei nº 10.637/2002<sup>1</sup>, formulados pelos PER originais e retificadores constantes dos autos:

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

Com base na verificação e análise dos trabalhos fiscais executados, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil efetuou a seguinte descrição das irregularidades fiscais por ele constatadas:

*I.1- o contribuinte não ofereceu à tributação as receitas decorrentes dos incentivos fiscais "PRODEPE", crédito presumido de ICMS concedido pelo Decreto (Estadual - PE) nº 23.504, de 27 de agosto de 2001, e "PROARROZ", crédito fiscal de ICMS concedido pelo Decreto (Estadual - MT) nº 4.366, de 21 de maio de 2002. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS é o valor do faturamento, que*

<sup>1</sup> LEI 10.637/2002 (LEI ORDINÁRIA) 30/12/2002

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

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

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

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

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

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

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

*corresponde à totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, independentemente das atividades por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas, admitidas as exclusões e deduções expressamente previstas em lei. Integram o faturamento os valores contabilizados como incentivos fiscais "PRODEPE" e "PROARROZ", inexistindo previsão legal para que sejam excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.*

**1.2-** *O contribuinte incluiu indevidamente na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS fretes sobre transferências e fretes sobre devoluções. O valor do frete contratado de pessoa jurídica domiciliada no país para a realização de simples transferências de mercadorias dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores e filiais não integra a operação de venda a ser realizada posteriormente, não podendo ser utilizado na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Da mesma forma, o valor do frete sobre devoluções não integra a base de cálculo de apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Dará direito ao crédito o frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme arts. 3º, inciso IX, e 15 da Lei nº 10.833/2003.*

**1.3 -** *A interessada foi intimada a apresentar declaração dos fornecedores pessoa jurídica de que as vendas de arroz com casca, do período compreendido entre 4 de abril de 2006 e 31 de dezembro de 2007, foram efetuadas com tributação de PIS/Pasep e da COFINS e não com suspensão da contribuição. As pessoas jurídicas que exercem atividades conforme o art. 3º, incisos I e III, e § 1º, incisos I a III, da IN SRF 660/2006, atendem aos requisitos exigidos para aplicação da suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS em relação às 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. O contribuinte satisfaz as condições de adquirente da aplicação da suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. A interessada não apresentou a declaração dos fornecedores, não demonstrando desta forma que em relação às compras de arroz com casca tem direito a integralidade dos créditos de PIS/Pasep e da COFINS. Assim, as compras de arroz com casca do contribuinte dos fornecedores pessoa jurídica foram consideradas como tendo sido efetuadas com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, sendo admitido apenas o crédito resumido de atividades agroindustriais referente a estas compras.*

**II. C O N C L U S ã O** *Em função dos fatos anteriormente descritos e das irregularidades fiscais constatadas, após efetuados os ajustes necessários e outras correções obrigatórias demonstrados em planilhas anexas, que obedeceram ao disposto na legislação do PIS/Pasep não-cumulativo, concluo que os direitos creditórios da fiscalizada, relativamente aos créditos da*

*Contribuição para o PIS/Pasep devem ser reconhecidos apenas de forma parcial.*

(...)

Em consequência, o Despacho Decisório nº 1006/2008, de 27/08/2008 reconheceu parcialmente o direito creditório em favor da requerente, relativo ao pedido de ressarcimento de PIS Não-Cumulativo- Exportação, referente ao 2º, 3º e 4º trimestres de 2006.

Por meio da Intimação DRF/POA/SEORT/REST 2.365/2008 foi dado ciência do Despacho Decisório à interessada e feita a intimação para regularizar as pendências quanto a falta de GFIPs, e para regularizar ou se pronunciar, quanto à compensação de ofício, no prazo de 15 (quinze) dias, contados da ciência daquela, com referência a divergência de GFIP. Alertando que a não manifestação implicaria na concordância do procedimento de compensação.

Em 17/09/2008 a contribuinte envia resposta à Intimação DRF/POA/SEORT/REST 2.365/2008, para informar que os débitos previdenciários existentes seriam compensados com o crédito apurado no processo administrativo nº 11686.000094/2008-37 - até o limite dos débitos constantes no relatório de divergência anexo - , restando, portanto, regularizados e, bem assim, extintos em face da compensação, conforme regra do art. 156, II, do CTN. Requerendo, então, o imediato ressarcimento do crédito reconhecido no presente processo administrativo, o que foi efetuado pela DRF.

Acerca porém das glosas efetuadas, a contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, alegando:

Preliminarmente, a nulidade da decisão pela ofensa à Constituição Federal e aos princípios do Processo Administrativo Fiscal – PAF, em face de ausência de fundamentação expressa, posto que, conforme fora lançado, ausente no processo a motivação do r.despacho/decisório, sem justificativa expressa para o afastamento de parte do direito creditório da ora impugnante. Sendo, alega, imprescindível para a compreensão da decisão a indicação dos pressupostos de fato e de direito que a determinaram. Bem como, alega ofensa ao princípio do contraditório e ampla defesa - cerceamento de defesa - na medida em que não estando expressa a fundamentação ocorre a ofensa à ampla defesa e ao contraditório, já que impede ao contribuinte/credor de utilizar-se com proveito dos mecanismos de defesa na busca da satisfação integral de seu crédito. E alega ainda que, pela falta de motivação, a decisão que homologou parcialmente o pedido de ressarcimento também recaiu em afronta à legalidade.

No mérito, a contribuinte discorda da glosa parcial, pois não se conforma com o indeferimento da parcela dos créditos pleiteados, cujas alegações, em síntese, são transcritas do relatório do acórdão ora recorrido:

*“- Discorda sobre a inclusão dos créditos de ICMS, oriundos de programas de benefícios fiscais ("PRODEPE" e "PROARROZ"), na base de cálculo do PIS e da COFINS como receita, na medida em que as leis instituidoras desses benefícios objetivariam o fomento da competitividade e sustentabilidade das empresas situadas nos estados do MT e PE. Entende que tais valores não poderiam ser considerados como receita da empresa, pois não representariam um ingresso de novo valor ao seu patrimônio,*

*sendo apenas abatidos de seus débitos de ICMS, de forma a reduzir o saldo devedor de imposto estadual devido.*

*- Considera igualmente legítimos os créditos apurados sobre as despesas de fretes de transferências entre os estabelecimentos da própria pessoa jurídica e devoluções, 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 centros de distribuição para possibilitar o atendimento das diferentes regiões do país, bem como para as exportações de suas mercadorias. Entende que tais fretes deveriam também ser enquadrados como custo ou despesas da empresa, sujeitos à apuração dos respectivos créditos das contribuições. Cita e transcreve jurisprudência do STF, além de doutrina e legislação tributária para amparar seus argumentos no sentido de que a glosa destas despesas afrontaria aos princípios constitucionais da não-cumulatividade, da isonomia e do não-confisco.*

*- Justifica o cálculo de créditos sobre a integralidade das compras de insumos adquiridos com a suspensão da contribuição, com o argumento de que não cumpriria com os requisitos já consagrados pela Lei nº 10.925/2004 para o cálculo do crédito presumido e normatizados pela Instrução Normativa SRF nº 660/2006, portanto não estaria sujeita a observar a suspensão da exigibilidade das contribuições, conforme entendeu a fiscalização.*

*Considera que teria a faculdade de escolher, ou não, a suspensão da exigibilidade, cita e transcreve Solução de Consulta para embasar seu entendimento. Informa que nas Notas Fiscais de aquisição emitidas por seus fornecedores não existiria a expressão "Venda efetuada com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", requisito formal exigido pelo Art.2º, §2º da IN 660/06. Acrescenta que seus fornecedores também não lhe pediram declaração de que apuraria seu IRPJ pelo Lucro Real, em face da ausência destas solicitações, inferiu que não teria sido utilizada a suspensão da exigibilidade nas correspondentes operações de compra e venda. Contesta a intimação recebida para que apresentasse declarações de seus fornecedores informando se as vendas haviam ocorrido com ou sem a suspensão, pois entende que não lhe caberia exigir tal informação de seus parceiros comerciais. Aponta que inclusive adquiriria arroz em casca de pessoas jurídicas revendedoras do produto, não cerealistas, portanto fora dos requisitos previstos na IN 660/06.*

*Ao final, pede a realização de perícia para o esclarecimento de quesitos que define como necessários para demonstrar a origem e a composição dos créditos em litígio.*

*Requer ainda o recebimento de sua Manifestação de Inconformidade, para que seja declarada a nulidade do Despacho Decisório ora combatido, ou, alternativamente, a reforma do mesmo, com o deferimento total do crédito pleiteado”.*

Conforme documentos, decisões e certidões juntados ao processo, constata-se que a contribuinte impetrou Mandado de Segurança n.º 2008.71.00.032314-0 junto à Justiça Federal Tributária de Porto Alegre-RS, para discussão da questão da inclusão, como receita, na base de cálculo do PIS e da COFINS, de valores referentes a créditos de ICMS, concedidos por programas estaduais de benefícios fiscais ("PRODEPE" e "PROARROZ").

Tal ação judicial teve liminar favorável em 27 de fevereiro de 2009 (publicado em 04/03/2009). Mas, a sentença proferida em 1ª instância de 27/07/2009 denegou a segurança.

A DRF/POA teve conhecimento desses fatos por meio do MEMO/SERDC/PGFN4ª REGIÃO/RS 1397/2009, de 15/09/2009.

Destaca-se, para maior esclarecimento dos fatos, o relatório da referida sentença:

*“I I - Relatório*

*Trata-se de mandado de segurança no qual a parte impetrante requer (a) a declaração de inexigibilidade da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre os valores referentes ao crédito presumido de ICMS decorrente da comercialização de arroz em operação interestadual, como incentivo fiscal dos Estados de Pernambuco (PRODEPE - Decreto nº 23.504/01) e do Mato Grosso (PROARROZ/MT - Decreto nº 4.336/02); (b) a declaração de nulidade parcial dos despachos decisórios proferidos nos pedidos de ressarcimento n.º: 11686.000075/2008-19; 11686.000079/2008-99; 11686.000080/2008-13; 11686.000081/2008-68; 11686.000082/2008-11; 11686.000077/2008-08; 11686.000097/2008-71; 11686.000098/2008-15; 11686.000099/2008-60; 11686.000076/2008-55; 11686.000084/2008-00; 11686.000087/2008-35; 11686.000088/2008-80; 11686.000089/2008-24; 11686.000090/2008-59; 11686.000085/2008-46; 11686.000094/2008-37; 11686.000095/2008-81; 11686.000096/2008-26 e 11686.000086/2008-91 e, afastadas as glosas decorrentes do ato coator, (c) a determinação de ressarcimento das quantias glosadas acrescidas da correção pela SELIC. Em síntese, sustentou que o crédito presumido do ICMS não constitui receita, mas ressarcimento de custos”.*

Em decorrência de apelações e embargos interpostos pelas partes, a Sentença judicial de 1ª instância foi reformada pelo o TRF4 para conceder a segurança pleiteada, determinando a incidência de correção monetária, pela taxa SELIC, pelo fato de que a demora no ressarcimento dos créditos presumidos se deu por óbice indevido do Fisco.

A contribuinte foi cientificada do cumprimento da sentença do Mandado de Segurança 2008.71.00.032314-0, por meio da INTIMAÇÃO DRF/SEORT/COMP/REST 2.180/2010, nos seguintes termos:

*“Pela presente, dá-se ciência do cumprimento da sentença do mandado de segurança em epígrafe, pela emissão de ordens*

*bancárias em 19/10/2010, que diz respeito aos processos 11686.000079/2008-99, 11686.000087/2008-35, 11686.000080/2008-13, 11686.000081/2008-68, 11686.000089/2008-24, 11686.000082/2008-11, 11686.000090/2008-59, 11686.00077/2008-48, 11686.000085/2008-46, 11686.000099/2008-60 e 11686.000096/2008-26.*

*O referido mandado de segurança objetiva o reconhecimento da inexigibilidade das contribuições PIS/PASEP e COFINS sobre o crédito presumido de ICMS decorrente da comercialização de arroz em operação interestadual, como incentivo fiscal (PROARROZ - Decreto n.º 4.336/02). Portanto, não alcança os processos 11686.000.075/2008-19; 11686.00076/2008-55; 11686.0084/2008-00 e 11686000086/2008-91, por estes tratarem do ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS não cumulativo, vinculados a receitas de exportação.*

*Não haverá emissão de ordem bancária nos processos 11686.000095/2008-81, 11686.000088/2008-80, 11686.000097/2008-71 e 11686.000098/2008-15, pois tratam -se de pedidos de compensação. O crédito restabelecido será compensado com débitos dos pedidos de compensação.*

*No processo 11686.000094/2008-37, o crédito disponível foi liquidado com a compensação de ofício, conforme Intimação 1.940/2010.”*

Retornando os processos para a DRJ/POA, aquela proferiu seu julgamento do presente processo por meio do Acórdão 10-32.688 - 2ª Turma da DRJ/POA, em 07 de julho de 2011, no qual os membros acordam, por unanimidade de votos, por desconhecer da manifestação de inconformidade na parte que contesta a inclusão de créditos de ICMS oriundos de incentivos fiscais estaduais na base de cálculo das contribuições, tendo em vista a identidade de objeto com questões levadas ao crivo do Poder Judiciário. E, nas matérias controversas restantes, também por unanimidade de votos, acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento em julgar improcedente a manifestação de inconformidade, para não reconhecer o direito creditório em litígio, nos termos do relatório e voto que integram aquele julgado, consoante a ementa a seguir transcrita:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2006*

*Ementa:*

*NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Se a Pessoa Jurídica revela conhecer plenamente as irregularidades que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.*

*CRÉDITOS DE ICMS CONCEDIDOS POR INCENTIVOS FISCAIS. CONCOMITÂNCIA DE AÇÃO JUDICIAL. A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual-, antes ou posteriormente à autuação/despacho decisório, com o mesmo*

*objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.*

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

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

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido”.*

Devidamente cientificado do Acórdão da DRJ/POA, em 23/08/2011, por meio da Intimação DRF/POA/SEORT/REST 1861/2011, conforme Aviso de Recebimento – AR de fl. 195, a contribuinte, irresignada, apresenta em 09/09/2011 o seu Recurso Voluntário, por meio do qual contesta o referido Acórdão, que, segundo alega, não merece prosperar o entendimento firmado, pelas razões de recurso que expõe, reprisando, em sua maioria, os argumentos da impugnação, segundo os títulos e sub-títulos postos a seguir:

## I - DOS FATOS E DA DECISÃO RECORRIDA

### II - DA PRELIMINAR

II. I. 1 - DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO EM FACE DA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO MOTIVACIONAL;

II. I. 1.1 - DA OFENSA AO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA - CERCEAMENTO DE DEFESA

II. I. 1. 2 - DA ILEGALIDADE

II. II - DA PERDA DO OBJETO PARA DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA SOBRE O CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EM FACE DA PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL

### III - DO DIREITO

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

III. II - DO FRETE DE TRANSFERÊNCIA

III. II. 1 - DA NÃO-CUMULATIVIDADE

### III. III - DA AQUISIÇÃO DE ARROZ EM CASCA

#### III. III. 1 - DO HISTÓRICO LEGISLATIVO REFERENTE AO CRÉDITO NA AQUISIÇÃO PE ARROZ EM CASCA

#### III. III. 2 - DA NÃO ADEQUAÇÃO AOS REQUISITOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 660/06

#### III. III. 3 - DA ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 977/09

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

#### III. III. 5 - EQUÍVOCO REFERENTE À GLOSA DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE ARROZ EM CASCA DE PESSOAS JURÍDICAS REVENDEDORAS

#### III. III. 6 - DA PERÍCIA

### IV - DO PEDIDO

Formula o seu pedido nos seguintes termos:

*“Diante do exposto, a ora Recorrente requer que seja recebido e acolhido o presente Recurso Voluntário para determinar a reforma do r. acórdão recorrido, para o fim de que seja reconhecida a nulidade do despacho decisório combatido.*

*Sucessivamente, caso não seja este o entendimento, requer que o presente recurso seja acolhido por Vossas Senhorias para determinar a reforma do r.acórdão recorrido, para o fim do deferimento total do crédito pleiteado, haja vista a total comprovação da sua legitimidade”.*

Na forma regimental, o processo foi a mim distribuído.

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

Em atendimento à determinação contida na Resolução, a Unidade de Origem realiza a diligência e, em decorrência, anexa aos autos cópias de notas fiscais, planilhas denominadas: RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS SEM MENSAGEM E SEM DECLARAÇÃO; RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS COM MENSAGEM E SEM DECLARAÇÃO; RELAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS NÃO LOCALIZADAS PELO CONTRIBUINTE, bem como o Relatório de Informação Fiscal, por meio do qual opina pela improcedência da utilização de crédito básico, pelo o fato de que tanto os fornecedores quanto o adquirente (ora recorrente) atendem aos requisitos legais exigidos para a ocorrência da suspensão do PIS e COFINS nas realizadas vendas de arroz com casca.

A contribuinte manifesta-se acerca do resultado de diligência.

Retorna os autos a este colegiado para realização do julgamento.

É o relatório.

### Voto Vencido

Conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó

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

DA PRELIMINAR

DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO

A contribuinte insiste em seu recurso Voluntário na solicitação de nulidade do Despacho Decisório da DRF de origem, reprisando os seus argumentos de defesa quanto a ausência de fundamentação, de motivação para a não homologação integral do direito creditório, verificando-se latente a afronta aos princípios e critérios do processo administrativo fiscal tais como legalidade, motivação, ampla defesa, contraditório e segurança jurídica. E, acrescentando argumentos de que o fato da ora recorrente ter apresentado a sua Manifestação, com todos os fundamentos possíveis de defesa, não afasta a nulidade do despacho decisório por ter este incorrido em nulidade por ausência de motivação do indeferimento parcial do crédito pleiteado, razão pela qual o r. acórdão deve ser recorrido para o fim de que seja anulado parcialmente o despacho decisório, no tocante ao indeferimento parcial do direito creditório da ora Recorrente.

Contundo, não assiste razão à recorrente.

O caput do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/1972 determina que:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Pois bem, consoante o disposto no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 (PAF), dúvidas não pairam de que o cerceamento do direito de defesa é sim causa de nulidade do ato administrativo. Todavia, é de se ressaltar que o referido cerceamento se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, circunstância que não se configurou na espécie.

Com efeito, verifica-se da Informação fiscal, que embasou e faz parte integrante do Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado, que a autoridade fiscal descreveu detalhadamente o procedimento de auditoria, as irregularidades constatadas, a informação da composição da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS nos termos constantes da lei específica, a informação sobre os possíveis créditos

decorrentes de fretes com informação dos dispositivos legais atinentes, bem como as condições para aplicação da suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, quanto às 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, com menção aos art. 3º, incisos I e III, e § 1.º, incisos I a III, e 6º, inciso I, da IN SRF 660/2006.

Tanto foi assim, que a contribuinte, ora recorrente, teve sim, condições de efetuar plenamente a sua defesa por meio de apresentação da sua Manifestação de Inconformidade, com todos os fundamentos possíveis de defesa, conforme a própria atesta em seu recurso voluntário, no qual, também, elaborou plenamente sua defesa.

Quanto à questão da ilegalidade do Despacho Decisório aduzida com base no art. 31 do Decreto 70.235/72, convém destacar que referido artigo está inserido na seção VI - DO JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA do mencionado Decreto, o qual diz respeito às exigências processuais que devem conter na decisão de julgamento de primeira instância e não se refere à exigências de Despacho Decisório proferido pela autoridade preparadora da RFB competente para analisar a solicitação de restituição/ressarcimento/compensação da contribuinte e decidir sobre a mesma.

Mesmo que tivesse havido no referido Despacho Decisório algum erro ou omissão na fundamentação legal, na motivação, o que não foi o caso, não há dúvida de que o mesmo cumpriu a sua finalidade e, ainda, ressalte-se que há farta jurisprudência administrativa deste Conselho de que tais não acarretam a nulidade do ato ou despacho, por cerceamento do direito de defesa, quando neles conste judiciosa descrição dos fatos que possibilite a plena defesa da contribuinte, consoante se verifica nas ementas abaixo transcritas:

*“AUTO DE INFRAÇÃO – DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA - O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa”. (Acórdão n.º 103-13.567, DOU de 28/05/1995);*

*“LANÇAMENTO SEM MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.*

*Não é nulo o lançamento, por preterição do direito de defesa, se o sujeito passivo revelou ter pleno conhecimento dos seus fundamentos, rebatendo-os um a um. (Acórdão n.º 3201001.177 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 29 de janeiro de 2013)*

*CERCEAMENTO DE DEFESA NULIDADE INOCORRÊNCIA Não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento e a fundamentação legal que o ampara. (Acórdão n.º 2402003.296 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária- Sessão de 23 de janeiro de 2013);*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO POR NÃO INFORMAÇÃO DE TRIBUTO EM GFIP. DECORRENTE DO LANÇAMENTO DO PRINCIPAL. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. O presente processo cuida de*

*auto de infração que impôs multa pelo descumprimento de obrigação acessória: a falta de informação de contribuições previdenciárias em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP. Os tributos não informados em GFIP decorreram de valores pagos à cooperativa de trabalho médico por empresas consideradas como filiais de fato do atuado, e que foram objeto de cobrança em notificação de lançamento constante de outro processo. Como não constavam nos autos quaisquer informações sobre o motivo porque as empresas que efetuaram os pagamentos foram consideradas filiais de fato do contribuinte, o acórdão recorrido entendeu que o auto de infração era nulo, maculado por vício material, por não descrever a infração de forma clara e precisa, o que teria prejudicado o direito de defesa do atuado.*

***Entretanto, não é nulo o lançamento por preterição de direito de defesa, pois o contribuinte revelou conhecer sobejamente a relação entre os dois processos, defendendo-se deste com os mesmos argumentos do outro.***

*De fato, não é possível se apreciar o mérito do auto de infração que cobra multa por descumprimento de obrigação acessória de forma desconexa da notificação de lançamento que lança as contribuições previdenciárias. Caso o lançamento dos tributos seja cancelado, o mesmo destino se dará às penalidades pelo descumprimento das obrigações acessórias a eles relativas. Por outro lado, caso o principal seja mantido, então haverá sentido em se discorrer se as obrigações acessórias decorrentes não foram cumpridas.*

*Recurso especial provido. (Grifou-se) (Acórdão CSRF nº 9202002.004, Rel. Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Sessão de 22/03/2012)*

Dessa forma, rejeita-se a preliminar de nulidade do Despacho Decisório, em face da inexistência de ofensa aos princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa.

#### DA PRELIMINAR SOBRE A PERDA DO OBJETO PARA DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA SOBRE O CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. EM FACE DA PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL

De fato, nesta questão específica, a contribuinte, ao impetrar o Mandado de Segurança Nº 2008.71.00.032314-07RS com o mesmo objeto já constante em litígio nos presentes autos (questão da exclusão de créditos presumidos de ICMS, concedidos por programas estaduais de benefícios fiscais- "PRODEPE"-PE e "PROARROZ"-MT-, da base de cálculo do PIS e da COFINS), promoveu a renúncia às instâncias administrativas, com a desistência da anterior manifestação de inconformidade, nos termos do pronunciamento da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação no Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 03, de 14/02/96<sup>2</sup>, fundamentado nos dispositivos contidos no artigo 1º, § 2º, do Decreto-lei nº 1.737, de 20.12.79<sup>3</sup>, e no artigo 38, parágrafo único, da Lei 6.830/80<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> O Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, (...)

Motivo pelo o qual, consoante já destacado no relatório, a DRJ/POA decidiu, por unanimidade de votos, por desconhecer da manifestação de inconformidade na parte que contesta a inclusão de créditos de ICMS oriundos de incentivos fiscais estaduais na base de cálculo das contribuições, tendo em vista a identidade de objeto com questões levadas ao crivo do Poder Judiciário.

Inclusive, ressalte-se, tal questão já teve decisão judicial definitiva, favorável à contribuinte, e, consoante se constata nos autos, a unidade de origem já cumpriu a determinação judicial, de ressarcimento/compensação da parte glosada, com a respectiva atualização pela taxa SELIC, dando ciência à contribuinte, ora recorrente, desses cumprimentos, por meio da INTIMAÇÃO DRF/SEORT/COMP/REST 2.180/2010.

Desta forma, tal matéria não é mais objeto desse litígio, face à renúncia da contribuinte, que optou pela via judicial e cuja decisão que lhe foi favorável já foi devidamente cumprida pela unidade de origem da RFB.

## DO MÉRITO

### DO MÉRITO QUANTO AO DIREITO

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

(i) O direito ao crédito referente à fretes de transferências de mercadorias entre os diversos estabelecimentos do contribuinte. Registre-se que a recorrente, em sua peça recursal, em nenhum momento fez referência ao direito de crédito quanto ao frete utilizado nas devoluções. Portanto, tal item não será objeto de análise nesse julgamento; e

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

a) a proposição pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto;

b) conseqüentemente, quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada (p. ex., aspectos formais do lançamento, base de cálculo, etc);

c) no caso da letra "a", a autoridade dirigente do órgão onde se encontra o processo não conhecerá de eventual petição do contribuinte, proferindo decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida, se for o caso, encaminhando o processo para a cobrança do débito, ressalvada a eventual aplicação do disposto no art. 149 do CTN;

d) na hipótese da alínea anterior, não se verificando a ressalva ali contida, proceder-se-á à inscrição em Dívida Ativa, deixando-se de fazê-lo, para aguardar o pronunciamento judicial, somente quando demonstrada a ocorrência do disposto nos incisos 11 (depósito do montante integral do débito) ou IV (concessão de medida liminar em mandado de segurança) do art. 151, do CTN;

e) é irrelevante, na espécie, que o processo tenha sido extinto, no Judiciário, sem julgamento do mérito (art. 267 do CPC).

<sup>3</sup> Art 1º (...)

§ 2º - A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.

<sup>4</sup> Art 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

**Parágrafo único.** A propositura, pelo contribuinte, de ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acasado interposto.

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

#### DO SISTEMA DA NÃO CUMULATIVIDADE NO PIS E COFINS

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

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

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

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

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

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

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

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

(...).”

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

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

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

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

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

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

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

#### *“CAPÍTULO X*

#### *DOS CRÉDITOS*

##### *Seção I*

##### *Disposições Preliminares*

##### *Não-Cumulatividade do Imposto*

*Art. 163. A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).*

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

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

Pelos dispositivos constitucional e legais acima dispostos verifica-se que a sistemática de não cumulatividade do IPI adotada pelo o Brasil opera-se mediante a apropriação e utilização de créditos, por meio da compensação entre o valor do IPI recebido dos adquirentes do produto fabricado pelo o industrial e o IPI pago pelo o industrial quando da

aquisição dos insumos onerados, apurando-se a diferença, que pode ser credora ou devedora, nos termos do estabelecido pela regra do art. 153, §3º, II da Constituição Federal. Seu foco não está no valor agregado pelo o contribuinte aos insumos por ele adquirido, mas na diferença do confronto entre o imposto devido nas saídas de seu produto com o suportado nas aquisições dos insumos, técnica esta denominada “imposto sobre imposto”.

Diferentemente do que se deu com a sistemática da não cumulatividade do IPI, para o caso específico da aplicação da sistemática da não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS, o texto constitucional contido em seu art. 195, §12, incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003<sup>5</sup> não explicitou a forma de sua realização.

Consoante trecho pertinente do esclarecimento do julgador Márcio André Moreira Brito<sup>6</sup>, em voto que efetuou sobre tal matéria, tem-se a destacar que:

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

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

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

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

Nesse sentido já se manifestou a julgadora dessa turma, Fabiola Cassiano Keramidas<sup>7</sup>:

<sup>5</sup> CF/88: Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

(...);

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

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

(...);

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

(...).



2004): “Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:

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

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

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

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

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

LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002

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

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

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

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

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

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

*III – vetado.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§5º (VETADO)

§6º (VETADO)

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

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

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

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

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

§10º (revogado pela lei nº 10.925, de 2004).

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

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

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

(...)” – destaquei

LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003

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

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

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

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

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

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

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

VI - **máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a**

*terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no*

*prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

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

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

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

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

*§ 19. A empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por:*

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

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

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

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

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

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

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

*II- nos incisos VI, VII e IX do caput<sup>9</sup> e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)*

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

A leitura dos referidos dispositivos denota a diferenciação dada à sistemática da não cumulatividade das contribuições dos PIS/PASEP e COFINS, alcançando todas as pessoas jurídicas que auferiram receitas e não somente os industriais, como ocorre no IPI. Isto, é claro, decorre do fato de que as contribuições ora sob análise incidem sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, consideradas como a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

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

É de se destacar que, para o cálculo da sistemática da não cumulatividade das contribuições do PIS e COFINS, além dos créditos atinentes aos bens e serviços utilizados como insumos na fabricação ou produção de bens e produtos (art. 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), o próprio inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, estendeu a possibilidade de crédito relativos aos combustíveis e lubrificantes (que

<sup>9</sup> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...);

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

não são insumos para o IPI), bem como estendeu a possibilidade, também, de créditos advindos dos bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços, e ainda, os citados artigos 3º das leis mencionadas relacionam expressamente nos demais incisos outros custos e despesas, não classificados como insumos, nos termos do inciso II, possíveis de gerar créditos na apuração não cumulativa das contribuições do PIS/PASEP e COFINS.

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

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

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

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

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

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

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

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

Entretanto, como bem ressaltou o julgador do Acórdão 35977, de 31/01/2012, já acima mencionado, *“Conquanto tenha apresentado algumas diretrizes, o texto dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não pormenorizou o conceito do termo “insumos” para fins de desconto de créditos da contribuição para o PIS e da COFINS, razão*

*pela qual a Receita Federal o fez, no uso do poder regulamentar que lhe foi conferido pelo art. 66, da Lei nº 10.637/2002, e pelo art. 92, da Lei nº 10.833/2003, por meio das IN SRF nº 247, de 21/11/2002, e nº 404, de 12/03/2004”<sup>10</sup>*, defendendo, para o PIS e para a COFINS, no que se refere às atividades industriais, o emprego do conceito de insumos utilizado pela legislação de IPI e dando os contornos da noção de insumos utilizados na prestação de serviços, este último, tema nunca debatido quando da análise da sistemática da não cumulatividade do IPI, por não lhe ser atinente.

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

a) Bens ou serviços qualificáveis como insumo para dedução no cálculo da não cumulatividade são: quanto à produção ou fabricação de bens e produtos, aqueles previstos na legislação do IPI, com a extensão dada pela lei relativamente à inclusão expressa dos

<sup>10</sup> Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002:

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

b.2) na prestação de serviços;

(...)

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

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

combustíveis e lubrificantes (que não são insumos no caso de IPI); e os bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços (extensão dada pela lei, mas sem dar a noção do que sejam tais insumos na prestação de serviços). As demais hipóteses expressamente citadas nas leis de regência PIS e COFINS, nos demais incisos do art. 3º das leis de regência, são outros custos e despesas, que não se confundem com os insumos citados no inciso II dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS).

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

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

Defenderei o meu posicionamento na análise do caso específico, a seguir:

**(i) Do direito ao crédito referente à fretes de transferências de mercadorias entre os diversos estabelecimentos da contribuinte**

A glosa dos créditos vinculados a despesas com fretes de transferências de mercadorias entre os diversos estabelecimentos do contribuinte e nas devoluções foi efetuada pela fiscalização sob o fundamento de que tais fretes contratados de pessoa jurídica domiciliada no país para a realização de simples transferências de mercadorias dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores e filiais não integra a operação de venda a ser realizada posteriormente, não podendo ser utilizado na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS. Afirma que dará direito ao crédito o frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme arts. 3º, inciso IX, e 15 da Lei nº 10.833/2003<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

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

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

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

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

(...);

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

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

Não compartilho com este posicionamento.

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

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

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

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

Vejamos:

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

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

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

---

§1o Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no *caput* do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, efeitos a partir de nov/2008) (...);  
II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do *caput*, incorridos no mês; (...).”

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (...);  
II - nos incisos VI, VII e IX do *caput* e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

Autenticado digitalmente em 26/05/2015 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS, Assinado digitalmente em 27/0

5/2015 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 28/05/2015 por WALBER JOSE DA S

ILVA, Assinado digitalmente em 26/05/2015 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A discriminação expressa desses custos de produção e dessas despesas necessárias em outros incisos dos art. 3º das leis de regência do PIS E COFINS não

cumulativo, ao contrário do defendido pela recorrente, revela que o termo “insumo” autorizado no inciso II deste mesmo artigo não tem a conotação ampla da legislação do IRPJ.

Nesta linha de pensamento, posicionou-se o TRF4<sup>a</sup>, consoante se demonstra com o entendimento consubstanciado nos trechos de ementas a seguir transcritos:

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

(...)

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

(...).

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

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

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

Sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS) referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, entende-se que a referência feita no inciso II<sup>12</sup>, do §3º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, diz respeito

<sup>12</sup> Art. 3º (...)

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

I - (...);

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

exclusivamente aos custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo, salvo se os custos e despesas forem enquadrados como insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*(...).*

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

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

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

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

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

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

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

*(...).*

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

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

**(ii) O direito à créditos sobre as aquisições de arroz junto à pessoas jurídicas, adquiridos, segundo a fiscalização, com**

**suspensão da incidência das contribuições prevista no caput do artigo 9º da Lei 10.925/2004.**

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

- 1) realiza operações de compra de arroz em casca de diversas cooperativas de produção, de pessoas físicas e de pessoas jurídicas. Este produto representa um insumo para o produto final comercializado pela Empresa no mercado, o arroz beneficiado. Relativamente ao objeto social perseguido pela Recorrente, a Lei 10.925/2004 estabeleceu um tratamento tributário específico atinente às contribuições do PIS e da Cofins, prevendo crédito presumido na aquisição dos insumos (art.8º) e a suspensão da incidência das contribuições sociais ao PIS e da Cofins referente a receita de venda dos produtos que menciona nos seus incisos (Art.9º). Mas, ressalta que tal suspensão restou condicionada à ulterior manifestação da então Secretaria da Receita Federal sobre as diretrizes a serem aplicadas às operações de, in casu, beneficiamento de arroz, o que somente ocorreu com a publicação das Instruções Normativas nº 636 e nº 660, em 24 de março de 2006 e 17 de julho de 2006, respectivamente.
- 2) de que, não foram cumpridos todos os requisitos formais exigidos no art. 4º da IN. 660, e que, em face desse descumprimento pelo fornecedor quando da venda do arroz em casca promovidas à Recorrente, tais vendas não se encontravam ao abrigo da suspensão da incidência do PIS e da COFINS prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/04 e na IN nº 660, o que torna legítima a tomada de créditos pretendida pela ora Recorrente. Os requisitos formais que afirma terem sido descumpridos pelo fornecedor foram a falta da exigência da Declaração nos termos dos Anexos I ou II relativa à apuração de Imposto de Renda com base no Lucro Real e Enquadramento nos dizeres da IN nº 660/06; e a falta da informação na Nota Fiscal de venda com suspensão explicitando tratar-se de venda com suspensão de PIS e Cofins.
- 3) A suspensão prevista no art. 9º da IN 660/2006 era facultativa, tornando-se obrigatória apenas com as alterações trazidas pela IN 977, de 14 de dezembro de 2009, com eficácia normativa a partir de 1º de novembro de 2009. Pois, se não fosse esse o entendimento da Receita Federal não haveria razão de existir as inovações trazidas pela tal Instrução, que alterou o artigo 4º da IN nº 660/06. Bem como, por ser um benefício, a suspensão não é automática, e sim condicionada a subsunção a determinadas regras, fixadas na IN 660/2006 e que o não preenchimento dos seus requisitos acaba por inviabilizar a sua aplicação.
- 4) A Recorrente, também, adquire arroz em casca de Pessoas Jurídicas revendedoras que não atendem aos requisitos previstos

na Instrução Normativa nº 660/06 - operações realizadas com pessoas jurídicas não cerealistas. Nestes casos, efetua crédito integral de PIS e Cofins, pois não caberia outro entendimento e procedimento. No sentido de efetuar a devida comprovação de tal argumento junta ao Recurso Voluntário as notas fiscais correspondentes.

5) Solicita perícia.

Vamos à análise da questão aqui posta.

Como a própria recorrente reconhece, relativamente ao objeto social<sup>13</sup> perseguido pela Recorrente, a Lei 10.925/2004 estabeleceu um tratamento tributário específico atinente às contribuições do PIS e da Cofins, prevendo crédito presumido na aquisição dos insumos (art.8º) e a suspensão da incidência das contribuições sociais ao PIS e da Cofins referente a receita de venda dos produtos que menciona nos seus incisos (Art.9º).

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

*Lei nº 10.925/2004*

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

*§ 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***

<sup>13</sup> A contribuinte é pessoa jurídica de direito privado, do ramo da indústria, comércio, importação e exportação de carnes, aves, ovos, peixes, frutas, cereais, legumes, gorduras e condimentos em geral, conforme estatuto social

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

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

*(...).(destaquei).*

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

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

*LEI 10.925/2004*

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se denota, o caput da lei estabelece marco imperativo quando expressamente afirma que “fica suspensa” as contribuições nos casos que especifica e determina no inciso I do seu §1º a condição para que ocorra a suspensão, qual seja, que as vendas sejam efetuadas a pessoa jurídica tributada com base no lucro real. Trata-se, pois, de

uma obrigatoriedade e não faculdade, como defende a recorrente. Quisesse o legislador que se tratasse de opção ou faculdade, teria se utilizado da expressão “poderá suspender”, tal qual o fez no art. 8º acima transcrito, quando deu a opção para o adquirente utilizar-se do crédito presumido.

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

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

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

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

*“Dos produtos vendidos com suspensão*

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

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

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

*b) 12.01 e 18.01;*

*II-de leite in natura ;*

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

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

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

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

*Das pessoas jurídicas que efetuam vendas com suspensão*

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

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

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

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

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

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

*II - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e*

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

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

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

*Das condições de aplicação da suspensão*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É de se entender que as disposições contidas nos §2º do art. 2º<sup>14</sup> e §§1º e 2º do art. 4º<sup>15</sup> da Instrução Normativa 660/2006 vigente à época dos fatos foram estabelecidas como forma de proporcionar melhor controle e operacionalização, mas, não, como regras impeditivas da suspensão prevista em lei. A informação na Nota fiscal acerca da suspensão, trata-se, na verdade, de uma obrigação acessória do fornecedor, quando da venda de seus produtos sujeitos à suspensão nos termos da lei.

Os requisitos exigidos no art. 4º da referida instrução para a ocorrência da suspensão das contribuições são apenas os relacionados nos incisos I a III do referido artigo<sup>16</sup>, que são meras repetições da regra legal.

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 660, EM 17 DE JULHO DE 2006

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

(...);

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

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

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

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

<sup>16</sup> 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;

E ainda, tal como ressalvado 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.

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

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

Esta discussão foi trazida recentemente à esta turma, quando do julgamento de caso similar, por meio do Acórdão nº 3302-001.916, proferido em 29/01/2013 e cujo voto da relatora Fabíola Cassiano Keramidas foi, neste item de seu voto, acompanhado pela turma, motivo pelo o qual transcrevo a seguir o trecho do voto atinente à questão, adotando e ratificando os fundamentos utilizados pela ilustre relatora, com fulcro no art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99:

*“Créditos Integrais sobre Compras de Milho e Trigo com Suspensão*

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

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

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

*A Recorrente traz em seu favor a argumentação de que a obrigação era do fornecedor, sendo que o crédito base só estaria*

*obstado nesta hipótese, cita em seu favor a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal – IN/SRF – 660/2006, artigo 2º, §2º, que seria de aplicação obrigatória, a saber:*

*IN/SRF – 660/2006*

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

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

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

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

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

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

*Com razão a fiscalização. O crédito é concedido e restringido pela lei, as instruções normativas tem apenas a função de complementar e até mesmo tornar efetiva a aplicação das regras legais, sem mencionar os sistemas de controle da própria administração pública.*

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

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

*saber:*

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

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

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

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

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

*(...)."*

Portanto, 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.

Há, no entanto, de forma alternativa, a alegação da recorrente de que teria adquirido arroz em casca, também, de pessoas jurídicas revendedoras do produto, não cerealistas, que justificaria a dedução do crédito básico. Tal alegação foi efetuada igualmente na peça impugnatória, mas, desprovida da provas que comprovassem suas alegações, tendo o relator do voto recorrido assim se manifestado:

*“O interessado alegou que teria adquirido arroz em casca de pessoas jurídicas revendedoras do produto, não cerealistas, sem juntar as correspondentes notas fiscais destas supostas aquisições. As notas juntadas ao processo em sua manifestação se referem a compras efetuadas de cooperativas, ou seja, de acordo com os requisitos para que seja aplicada a suspensão. Desta forma, inexistente razão para qualquer reparo na glosa efetuada pela fiscalização quanto a este item”.*

A recorrente, então, em face do que foi decidido pela primeira instância de julgamento sobre essa alegação, consoante fundamentação acima destacada, anexa por amostragem, ao recurso voluntário, algumas notas fiscais, com base nas quais pretende demonstrar tal alegação.

Como se vê, trata-se de provas preclusas, mas referente à alegações postas na sua manifestação de inconformidade. Não se tratam de novas alegações.

É sabido que o PAF utiliza-se da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil e da Lei n.º 9.784/1999, principalmente, em questões de prova, haja vista a pouca regulação da matéria no Decreto 70.235/72.

Pois bem, o artigo 333 do CPC, que trata do ônus da prova, estipula:

*“Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. [...]”*

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita.

Conforme bem destaca o Auditor Fiscal Gilson Wessler Michels, em seus comentários e anotações ao Decreto n.º 70.235/72<sup>17</sup>: *“Esta formulação foi trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída tanto ao autor do procedimento, a autoridade fiscal (parte final do caput do artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972: os autos de infração e notificações de lançamento “deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”), quanto ao contribuinte que contesta o lançamento (“Art. 16. A impugnação mencionará : [...] III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.”)”.*

Por sua vez, a Lei n.º 9.784/1999 igualmente traz importante regra em matéria probatória em seu artigo 36:

*“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.”*

No caso específico, por se tratar de pedido de ressarcimento, portanto, um suposto direito da contribuinte, a esta caberia carrear aos autos todas as provas de suas alegações no prazo limitado por lei, tendo em conta que a impugnação ou manifestação de inconformidade do contribuinte estabelece os limites do litígio, não podendo haver inovação em sede de recurso voluntário e seria naquela fase que deveria carrear aos autos as provas de suas alegações. Ressaltando-se que provar significa contextualizar elementos relevantes e não somente anexar documentos. E, ainda, que as provas são todas aquelas admitidas em lei, exceto as ilícitas, e cujo interesse de constituí-las deveria ser da própria contribuinte, independentemente de exigência legal. Tal ressalva se faz, em face da alegação da contribuinte de que não haveria lei estipulando exigência de a contribuinte solicitar declaração de seus fornecedores (o que lhe foi solicitado pela fiscalização, por meio do Termo de Intimação n.º 2)

Nesta questão específica, ora sob análise (crédito atinente às aquisições de arroz em casca), é de se registrar que, já no procedimento de auditoria, a contribuinte, por meio do Termo de Intimação nº 1, foi intimada a:

*“1. Apresentar cópia das notas fiscais das aquisições de arroz referentes ao período compreendido entre 01 de janeiro de 2004 e 30 de abril de 2008, separadas por pessoa jurídica;*

*2. Apresentar planilha por pessoa jurídica das aquisições de arroz referentes ao período compreendido entre 01 de janeiro de 2004 e 30 de abril de 2008. Na planilha deve constar o nome da pessoa jurídica, CNPJ, nº da nota fiscal, data da aquisição, produto adquirido, quantidade adquirida, valor da aquisição e totalização mensal das compras.”*

Não obstante, não se visualiza nos autos, quaisquer manifestação acerca do atendimento dessa intimação. Tampouco, antes da realização da diligência, não se localizava nos autos planilha elaborada pela contribuinte relacionando a aquisição do arroz em casca e identificando os seus fornecedores, nos termos da intimação acima mencionada.

Demonstra-se, assim, o pouco interesse da contribuinte em apresentar as provas de suas alegações desde o procedimento de auditoria. Apenas, no recurso voluntário, é que apresenta, por amostragem, algumas notas fiscais.

A juntada de documentos e provas em momento posterior à impugnação é vedada pelos parágrafos 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, salvo nas hipóteses descritas no parágrafo 4º mencionado<sup>18</sup>.

No caso dos autos, a contribuinte traz em sede de recurso voluntário provas preclusas (Notas fiscais), no sentido de comprovar que alguns de seus fornecedores de arroz em casca não são cerealistas, sem a demonstração de ocorrência de uma das circunstâncias excepcionais.

Mas, como relatado, em julgamento anterior, tendo esta relatora sido vencida, decidiu-se pela realização de diligência e como resultado da realização da mesma, juntou-se aos autos cópias de notas fiscais e planilhas nas quais se identificam nomes e CNPJ dos seus fornecedores.

<sup>18</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:

(...).

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993).

(...).

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Todo o parágrafo 4.o incluído pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997)

Mesmo assim, as notas fiscais anexadas, nas quais constam as informações de revenda, não são suficientes, por si só, para atestar de forma contundente quais as atividades desenvolvidas pelos respectivos fornecedores de modo a concluir que os mesmos não são cerealistas, nos termos da lei<sup>19</sup>.

Assim, diante do que foi acima exposto, considero como não comprovadas as alegações da contribuinte nesta questão específica.

### DA SOLICITAÇÃO DA PERÍCIA

Arguindo equívocos praticados pela fiscalização e a necessidade de verificar se os procedimentos adotados pela ora Recorrente estão de acordo com os preceitos legais, bem como de demonstrar a origem e a composição dos créditos de PIS, a recorrente insiste no pedido de perícia, negado pelo Acórdão recorrido.

Sem indicar perito, formula os seguintes quesitos:

*“1. É correto afirmar que o procedimento adotado pela Manifestante, de efetuar crédito integral de PIS e da Cofins sobre as compras de arroz em casca, está de acordo com a legislação vigente?”*

*2. Os fornecedores de arroz em casca emitem nota fiscal sem a expressão:*

*“Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, conforme estabelece o art.2º, §2º, IN 660 de 2006?”*

Os arts. 18 e 28 do Decreto nº 70.235/72 dispõem:

*“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine.” (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)*

*“Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar, será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso”. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)*

Em respeito aos comandos legais a autoridade de 1ª instância entendeu prescindível a perícia solicitada para a formação de convicção no julgamento, tendo citado a Ementa do Acórdão 107-05172, de 16 de julho de 1998, do Primeiro Conselho de Contribuintes que assim se manifestou:

*“PERÍCIA - A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. ”*

<sup>19</sup> Cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º da Instrução Normativa nº 660, em 17 de julho de 2006.

De fato, constata-se que os quesitos formulados não dizem respeito à questões técnicas que exijam a análise de um perito. O quesito 1 depende unicamente de analisar os fatos e constatar a subsunção dos mesmos à regra legal e o quesito 2 pode ser facilmente constatada pela juntada de documentos.

Por outro lado, também a recorrente deixou de indicar perito, descumprindo requisito contido no inciso IV do art. 16 do decreto 70.235/72<sup>20</sup>.

Não obstante, como já mencionado acima em diversos momentos, o presente processo pautado para julgamento anterior teve o seu julgamento convertido em diligência, atendendo, de certa forma, o pleito da contribuinte, especificamente o quesito 2.

### CONCLUSÕES

Diante do que foi acima fundamentado, conduzo o meu voto no sentido de indeferir os pedidos de nulidades formulados, reconhecer a perda do objeto nos autos quanto à questão do crédito presumido de ICMS, face a opção pela via judicial e conseqüente renúncia às instâncias administrativa e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

É assim que voto.

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relatora

---

<sup>20</sup> Art. 16. A impugnação mencionará:

(...).

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

(...).

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

## Voto Vencedor

### CONSELHEIRA FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*III - de produto **in natura** de origem vegetal destinado à elaboração de mercadorias classificadas no código 22.04, da NCM; e IVde 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 Aplicase a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:*

*Iapurar o imposto de renda com base no lucro real; IIexercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e IIIutilizar 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**:*

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

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

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

*(...)"*

**Desta forma, abro a divergência para o fim de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso apresentado pela Recorrente para conceder o crédito relativo às Notas Fiscais (c) de pessoas jurídicas que foram emitidas na forma de "produtor rural"; (d) que não possuem anotação nenhuma e não tem declaração de suspensão.**

Processo nº 11686.000075/2008-19  
Acórdão n.º **3302-002.786**

**S3-C3T2**  
Fl. 35

---

É como penso, é como voto.

*(assinado digitalmente)*

**FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS**

CÓPIA