



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

Processo nº 11686.000079/2008-99
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-002.789 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2014
Matéria Ressarcimento de PIS Receita Mercado Interno PER eletrônico
Recorrente SLC ALIMENTOS SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

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.

Inexiste previsão legal para o cálculo de créditos a descontar das contribuições de PIS e Cofins não cumulativos sobre valores relativos a fretes na transferência de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, não clientes.

Nos termos da lei, 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.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os conselheiros Gileno Gurjão Barreto e Alexandre Gomes, que davam provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA - Presidente.

(Assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relatora.

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 período de 01/01/2006 a 31/03/2006 em decorrência da utilização de créditos vinculados às receitas no Mercado Interno.

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 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.

I.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.

I I . 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 408/2008, de 27/08/2008 reconheceu parcialmente o direito creditório em favor da requerente, relativo ao pedido de ressarcimento de PIS Não-Cumulativo- Receita Mercado Interno, referente ao 1º trimestre de 2006.

Por meio da Intimação DRF/POA/SEORT/REST 2.354/2008 foi dada ciência do Despacho Decisório à interessada .

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:

“II - 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, 11686.000077/2008-
 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 10-32.690 - 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: 01/01/2006 a 31/03/2006

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 08/08/2011, por meio da Intimação DRF/POA/SEORT/REST 1684/2011, conforme Aviso de Recebimento – AR de fl. 278, a contribuinte, irressignada, apresenta em 08/09/2011 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 DE 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:

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

Autenticado digitalmente em 18/12/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 18/12/2014 por MARIA DA CONCEICAO ARNALDO JACO, Assinado digitalmente em 18/12/2014 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“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 emite o Relatório de Informação Fiscal onde esclarece:

“Neste processo, referente ao 1º trimestre de 2006, não cabe a diligência solicitada.

Somente a partir de 4 de abril de 2006 entrou em vigor a suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nas vendas de arroz em casca, conforme IN 636/2006 e IN 660/2006.”

Retorna os autos a este colegiado para realização do julgamento.

É o relatório.

Voto

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 nº 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. 4º, 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 nº 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 nº 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 autuado, 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 autuado.

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 14/02/96¹, fundamentado nos dispositivos contidos no artigo 1º, § 2º, do Decreto-lei nº 1.737, de 20.12.79², e no artigo 38, parágrafo único, da Lei 6.830/80³.

¹ O Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, (...)

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

- a) a propositura 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) consequentemente, 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 II (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).

² 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.

³ 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, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.

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 cumprimento, 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, da seguinte matéria ainda em litígio, 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 abjeto de análise nesse julgamento; e

Da análise do Termo de Informação Fiscal verifica-se inexistir a indicação de infração atinente aos 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 inserção dessa infração nestes autos decorreu do equívoco de defesa na Manifestação de Inconformidade, tendo em vista que a contribuinte possui diversos processos de ressarcimento onde esta tema se faz presente. Não é o caso dos presentes autos. Motivo pelo o qual essa infração não será objeto de análise nestes autos.

Antes de adentrar especificamente na questão sob litígio, 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 19/12/2003⁴ não explicitou a forma de sua realização.

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

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

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 Keramidas⁶:

“As contribuições ao PIS/COFINS, desde o início de sua “existência”, pretenderam a tributação da receita⁷ das pessoas jurídicas, sem qualquer

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

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

(...);

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

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

(...);

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

(...).

⁵ Julgador da 2ª turma da DRJ/REC. Voto proferido no Acórdão nº 35977, de 31/01/2012.

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

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

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

vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêem a tributação do valor de determinado produto.

Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

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

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

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

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

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

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

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

LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2002

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

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

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

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

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

III – vetado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§5º (VETADO)

§6º (VETADO)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)” – destaquei

LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003

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

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

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

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

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

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - pessoa jurídica transportadora, optante pelo SIMPLES, poderá descontar, da Cofins devida em cada período de apuração, crédito calculado sobre o valor dos pagamentos

efetuados por esses serviços. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência)

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

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

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

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

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

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

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

A leitura dos referidos dispositivos denota a diferenciação dada à sistemática da não cumulatividade das contribuições dos PIS/PASEP e COFINS, alcançando todas as pessoas jurídicas que auferam 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.

⁸ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...);

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

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

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

Aqui, portanto, mister se faz 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*”⁹, 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

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

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

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

b.2) na prestação de serviços;

(...)

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

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 – utilizados como créditos a serem descontados na apuração não cumulativa das contribuições de PIS e COFINS), em razão dos questionamentos dos contribuintes, tendo se instalado três correntes:

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

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

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

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 10.833/2003¹⁰.

¹⁰ 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

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:

o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...);

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

(...);

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

(...)”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em sendo assim, se fosse, de fato, o desejo do legislador aplicar ao termo “insumo” do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS) a noção ampla de custos de produção e de despesas necessárias utilizadas na legislação do imposto de renda, não haveria a necessidade de discriminar, em vários incisos, apenas alguns custos de produção e algumas despesas operacionais que geram o direito ao desconto de créditos da

contribuição para o PIS e da COFINS, a exemplo do que se deu com os custos e despesas destacados no parágrafo anterior, que foram expressamente mencionados nos incisos dos art. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). Bastaria, apenas, que assim tivesse determinado em um único dispositivo.

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

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

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

(...)

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

(...).

5. Sentença mantida.” (TRF 4ª Região, AC nº 5009177-42.2010.404.7100, Relator: Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona, decisão de 29/11/2011, publicada aos 05/12/2011, 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 II¹¹, do §3º do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, diz respeito exclusivamente aos custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo, salvo se os custos e despesas forem enquadrados como insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica.

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

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

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

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

¹¹ 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;

(...).

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.

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. "

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.

Não obstante, como já mencionado acima em diversos momentos, o presente processo pautado para julgamento anterior teve o seu julgamento convertido em diligência, a qual, entretanto, não se fez necessário realizá-la, nos termos determinados pela Resolução, pelo o fato de não constar neste processo a infração acerca da suspensão de PIS e COFINS nas vendas do arroz em casca, conforme acima ressaltado.

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.

(Assinado digitalmente)

MARIA DA CONCEIÇÃO ARNALDO JACÓ - Relatora