



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

Processo n° 12893.000208/2007-85
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-002.260 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2013
Matéria COFINS
Recorrente SUCOCITRICO CUTRALE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

COFINS NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. APLICAÇÃO CASO A CASO.

Não se aplica, para apuração do insumo de PIS não cumulativo previsto no inciso II, artigo 3º, Lei nº 10.637/02, o critério estabelecido para insumos do sistema não cumulativo de IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado. Por outro giro, também não se aplica o conceito específico de imposto de renda que define custo e despesas necessárias. O conceito de insumo para o sistema não cumulativo do PIS é próprio, sendo que deve ser considerado insumo aquele que for UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na produção/fabricação de produtos/serviços; for INDISPENSÁVEL para a formação do produto/serviço final e for RELACIONADO ao objeto social do contribuinte. Em virtude destas especificidades, os insumos devem ser analisados caso a caso.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

Não gera direito a crédito o custo com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, pós fase de produção.

INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE DE GERAR CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA COFINS.

A aquisição de insumos tributados à alíquota zero não gera direito a crédito da não-cumulatividade da Cofins.

CRÉDITO PRESUMIDO AGRO-INDUSTRIA. IMPOSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO. ART 8º DA LEI N.10.925/2004. ATO

DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. ILEGALIDADE INEXISTENTE.

O crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/04, só pode ser utilizados para a dedução de Pis e Cofins no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração. Precedentes do STJ.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, para reconhecer o direito ao crédito nas aquisições de produtos químicos, vencidos os conselheiros Maria da Conceição Arnaldo Jacó e Walber José da Silva; (ii) pelo voto de qualidade, para negar provimento quanto ao crédito nas aquisições de adubos e fertilizantes, vencidos os conselheiros Fabíola Cassiano Keramidas (relatora), Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto; (iii) por maioria de votos, para negar provimento quanto ao crédito das despesas de fretes de produtos acabados, vencidos os conselheiros Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto; (iv) por unanimidade de votos, para negar provimento quanto às demais matérias. Designado o conselheiro Paulo Guilherme Deroulède para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Walber José da Silva
Presidente

(assinado digitalmente)

Fabíola Cassiano Keramidas
Relatora

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède
Redator designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Walber José da Silva, Fabíola Cassiano Keramidas, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes, Gileno Gurjão Barreto e Paulo Guilherme Déroulède.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de crédito de Cofins apurados pela sistemática não cumulativa, referente ao período de apuração do 4º trimestre de 2005, no valor de R\$ 11.476.980,75.

Por retratar a realidade dos fatos, adoto o relatório de primeira instância administrativa, a saber:

*“A verificação fiscal efetuada junto ao interessado, fls. 80/92, constatou irregularidades na apuração do crédito passível de compensação e **efetuou glosas referentes a créditos dos seguintes itens:***

***a) Produtos químicos** — constatou que o interessado incluiu na apuração de créditos produtos usados para limpeza, higienização e sanitização das instalações industriais, tubulações, centrifugas e tanques, ou seja, produtos que não entram em contato direto com o produto e, portanto, não podem ser considerados como insumos sujeitos ao creditamento do Cofins.*

***b) Fretes sobre compras** — Nos termos da Solução de Divergência COSIT nº 11, de 27/09/2007, as despesas de frete sobre aquisições de matérias-primas não são consideradas como insumos por falta de previsão legal.*

***c) Crédito Presumido da Agroindústria** — efetuou a glosa dos valores pagos à pessoas físicas, a título de fretes, por falta de previsão legal. Tais valores integraram a base de cálculo para apuração do crédito presumido.*

*A partir das glosas efetuadas nos itens acima e de acordo com a planilha de fls. 91, **apurou-se o creditamento indevido do Cofins no valor de R\$ 570.126,78.***

*A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Araraquara, através do Despacho Decisório de fls. 120/121 acatou as conclusões da verificação fiscal e **reconheceu o direito creditório do interessado ao valor de R\$ 10.906.853,97** Cientificado, o interessado apresentou manifestação de inconformidade, fls. 142/151, cujas razões serão descritas abaixo, em função de **revisão de ofício do Despacho Decisório promovido pela DRF, fls. 171/172, depois de constatado que na decisão anterior não se efetuou as glosas referentes ao aproveitamento do "Crédito Presumido - Atividades Agroindustriais" que devem ser subtraídas do saldo final passível de compensação, a partir de agosto de 2004.***

*Após a revisão e, conforme tabela de fls. 171, verso, verificou a disponibilidade de saldo de crédito para compensações no valor de R\$ 5.993.743,17 e, constatado que "após a operacionalização das compensações já homologadas, o saldo do crédito que estaria em R\$ 4.157.947,22 se reduziria a R\$ 755.163,58 negativo, ..". Feita a constatação, anulou parcialmente as compensações homologadas anteriormente no valor do saldo negativo apurado, assim como a anulação da compensação de ofício com os débitos cadastrados no processo nº 12893.000168/2008-52, e inscritos em Dívida Ativa da União (DAU), no valor de R\$ 3.056:793,24, efetuada utilizando —se do **saldo de crédito deste processo, compensação de ofício esta que reduziu o Saldo de crédito a R\$ 1.101.153,98.***

Assim, reconheceu o direito creditório do interessado ao valor de R\$ 5.993.743,17 e anulou as compensações, nos termos descritos no parágrafo anterior.

Cientificado, o interessado apresentou manifestação de inconformidade, fls. 186/198, onde, inicialmente, contesta a anulação das compensações anteriormente homologadas, pois elas foram efetuadas de acordo com a lei, e deve ser respeitado o direito adquirido do contribuinte estabelecido no art. 5º, XXXVI da Constituição Federal e confirmado no artigo 53 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Diz que o principal problema tem origem na anulação da compensação de ofício, esclarecendo que do momento da ciência da decisão até a data da apresentação da manifestação de inconformidade, essa foi a única compensação realizada pela DRF.

Continua, alegando que a fiscalização glosou parte do crédito presumido e, posteriormente, no Despacho Decisório, foi glosado todo o crédito presumido. Assim, há duplicidade das glosas efetuadas nesse item, devendo ser restabelecido o valor do crédito referente ao valor de R\$ 179.075,67, subtraído em duplicidade.

Após, repetindo as alegações constantes na manifestação de inconformidade original, de fls. 142/151, faz longa exposição sobre a instituição do regime de não-cumulatividade do PIS e da Cofins, destacando as diferenças entre estes e o do aplicado ao IPI e ICMS, relativamente ao conceito de insumos.

Ressalta que a legislação do IRPJ é a fonte mais segura para a definição dos gastos que geram crédito para compensar com a receita, concluindo que todos os custos e despesas que contribuem para a formação das receitas têm que gerar crédito para a apuração do Cofins não cumulativo.

Requer a reforma do Despacho Decisório, para que o pedido de ressarcimento seja analisado sob tal premissa, vindo da Constituição Federal.

Referente às glosas efetuadas, com base nas premissas acima, afirma que os produtos químicos empregados nas instalações industriais, nas máquinas, nas linhas de produção, para limpeza, manutenção, tratamento de afluentes, são todos gastos incorridos para viabilizar a obtenção de receita, assim como os gastos com fretes.

Sobre os fretes, transcreve ementas de Soluções de Consulta, de 2006, que destacam que os serviços de frete realizados por pessoa jurídica poderão ser descontados do PIS e da COFINS. Também contesta a glosa referente ao frete, contida no crédito presumido da agroindústria.

Quanto às despesas de depreciação e exaustão, simplesmente alega que respeitaram os limites legais e têm origem válida nos bens a que se referiram.

Conclui, requerendo a reforma do Despacho Decisório impugnado, para que seja cancelada a revisão de ofício que anulou parcialmente o direito creditório anteriormente reconhecido, confirmando a compensação de ofício realizada através da "Comunicação DRF/AQA/Saort nº 704/2008" e na seqüência sejam extinto os débitos do processo 12893.000208/2007-85 e sua respectiva inscrição em DAU sob nº 80 6 08 011633-71 e que ainda seja aumentado o direito creditório em R\$ 179.075,67 referente ao crédito presumido relativo a atividade agroindustrial que foi subtraído em duplicidade do crédito relativo às exportações.

Adicionalmente, visto que a divergência originou-se em ato da própria DRF, requer seja concedida a opção de compensação do valor da inscrição perante a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional — PGFN sob o nº 80 6 08 011633-71, via PERDCOMP ou de ofício, em razão do contribuinte possuir créditos em outros processos.

Requer a acolhido da manifestação de inconformidade, a reforma do Despacho Decisório para que sejam canceladas as glosas promovidas e o deferimento total do pedido.”

Após analisar as razões trazidas pela Recorrente em sua impugnação, a 1ª Turma da DRJ/RPO, proferiu o acórdão nº 14-35.437 (fls. 228/235), que restou da seguinte forma ementado:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA

Período de apuração: 31/10/2005 a 31/12/2005

DESPACHO DECISÓRIO. OMISSÃO. ANULAÇÃO.

A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tomam ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A compensação de ofício é realizada somente se existirem valores a restituir ou ressarcir ao sujeito passivo, e débitos do mesmo sem a exigibilidade suspensa. Inexistindo crédito a ressarcir, impossível a realização da compensação de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Para efeitos de apuração dos créditos do PIS não-cumulativo, entendem-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados venda apenas 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.

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. POSSIBILIDADE.

O custo do transporte (frete) pago a pessoa jurídica domiciliada no País, de bens adquiridos para revenda e de insumos adquiridos para produção ou fabricação de bens destinados a venda pode gerar crédito na sistemática não-cumulativa do PIS/Pasep e Cofins.

DUPLICIDADE DE GLOSAS. COMPROVAÇÃO. CORREÇÃO.

Comprovada a ocorrência de duplicidade de glosas em créditos do interessado, é de se efetuar a correção dos cálculos.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte.”

Em resumo, os julgadores de primeira instância administrativa reconheceram o direito da Recorrente ao crédito relativo aos fretes na aquisição de insumos e referente à duplicidade de glosas a título de crédito presumido da agroindústria, no valor de R\$286.702,27.

Irresignada, a Recorrente entendeu por bem apresentar recurso voluntário (fls. 244/272), por meio do qual reiterou os termos de sua impugnação, defendendo a identidade entre o conceito utilizado pelo Imposto de Renda (custos e despesas) e o crédito da sistemática não cumulativa do PIS e COFINS; e a impossibilidade de aplicação da restrição trazida pela ADI 15/05 no que se refere ao crédito resumido da agroindústria, argumentando, também, que ao impossibilitar o ressarcimento deste tipo de crédito está-se ferindo direitos constitucionais (não surpresa/adquirido). Ainda, alegou, em sede de preliminar, a nulidade da decisão da DRJ em razão desta não ter analisado os argumentos referentes à sistemática de apuração de créditos no sistema do PIS e COFINS não cumulativo.

É o relatório.

Voto Vencido

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de pedido de ressarcimento de crédito apurado na sistemática não cumulativa da COFINS, sendo que as matérias ainda em discussão podem ser assim resumidas: **(i) em sede de preliminar** – a nulidade da decisão recorrida em razão de supostamente não ter analisado determinados argumentos; **(ii) no mérito** – a glosa indevida de créditos.

Passo a análise dos pontos em discussão.

(i) Da Nulidade da Decisão

A primeira alegação da Recorrente refere-se à suposta nulidade da decisão recorrida. Argumenta a Recorrente em sua defesa que as autoridades administrativas deixaram de analisar seus argumentos acerca da dissociação dos sistemas não cumulativo de PIS e COFINS com aquele aplicável ao IPI e ICMS. A ausência de análise desta premissa teria, a seu ver, levado à glosa dos créditos tributários pleiteados.

Sem razão a Recorrente. As autoridades julgadoras não precisam analisar todos os argumentos trazidos pelas partes para proferir uma determinada decisão se o quanto analisado foi suficiente para a formação da convicção. Fato é que a decisão deixa claro que, no que se refere ao conceito de insumos, a linha adotada pelos julgadores apresenta-se em concordância com aquela externada pela fiscalização¹ (mesmo critério utilizado para o sistema do IPI e ICMS).

Da mesma forma, a v. decisão recorrida demonstra, nos itens seguintes, que está procedendo à análise da legislação específica, o que, inclusive, gerou a concessão do crédito relativo ao frete sobre insumos, que havia sido negado pela fiscalização.

Assim, não procede o pleito da Recorrente neste particular, inexistindo, a meu ver, a alegada nulidade de decisão de primeira instância.

(ii) Da Glosa “Indevida” dos Créditos

Em relação aos créditos pleiteados a título de COFINS não cumulativo, aos itens glosados pela fiscalização e mantidos pela DRJ, a discussão permanece no que se refere

¹ Trecho do v. acórdão recorrido - Fls. 220:

"Ora, nenhum dos itens relacionados pela recorrente, (produtos químicos empregados nas instalações industriais, nas máquinas, nas linhas de produção, para limpeza, manutenção, tratamento de afluentes), podem efetivamente ser enquadrados na conceituação de insumos acima transcrita, porquanto não se tratam de matérias-primas ou materiais de embalagem e tampouco se desgastam em contato direto com o produto em fabricação."

às despesas com: **(a)** fretes; **(b)** defensivos e adubos; **(c)** produtos químicos; **(d)** depreciação e exaustão e **(e)** impossibilidade de ressarcimento do crédito presumido da agroindústria.

Em relação aos insumos pleiteados, claro está que a DRJ manteve entendimento similar daquele apresentado pela fiscalização, identificando o conceito com aquele comumente aplicado para o cálculo do IPI e ICMS.

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

“Lei 10.833/03 – COFINS Não Cumulativo

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

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

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei² (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei³; (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 jurídica⁴;

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);

² Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008:

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

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

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

⁴ Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007: "III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica"

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 11.198, de 8 de janeiro de 2009)

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no **caput** do art. 2º desta Lei sobre o valor⁵: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)*

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

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

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

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

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

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

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

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

⁵ Redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008:

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

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

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

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

(...)” – destaquei.

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

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

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

No que se refere à equiparação dos sistemas não cumulativos do IPI/ICMS e PIS/Cofins, tenho defendido a total diferença entre os regimes⁶, as quais causam reflexos indiscutíveis e indissociáveis à apuração dos créditos tributários.

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

Em vista deste fato, conforme já esclarecido, é natural que os intérpretes do direito (neste caso entendidos como as autoridades administrativas fiscalizadoras - por aplicarem as normas - e as autoridades administrativas de julgamento - por julgar a forma como as normas foram aplicadas) busquem as definições pré-estabelecidas e já conhecidas dos regimes cumulativos do ICMS e IPI para conceituar o novo sistema.

Foi exatamente o que ocorreu no caso em apreço, **por entender que os insumos não foram utilizados diretamente na produção, os agentes administrativos glosaram os créditos ora objeto do presente recurso voluntário.** Todavia, este procedimento

⁶ ARTIGO PUBLICADO in “Planejamento Fiscal – Aspectos Teóricos e Práticos”, Volume II, Quartier Latin, Autenticado digitalmente em 03/10/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, artigo intitulado “O Conceito de Insumos e a Não-Cumulatividade do PIS e COFINS”, fls. 197/208

Assinado digitalmente em 04/10/2013 por PAULO GUILHERME DEROULEDE

Impresso em 06/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

quase que automático, ao invés de solucionar a questão, acabou por confundir e inviabilizar a correta aplicação da norma tributária.

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

"Art. 195.

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

(...)"

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

As contribuições ao PIS/Cofins, desde o início de sua “existência”, pretenderam a tributação da receita⁷ das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêem a tributação do valor de determinado produto.

⁷ "Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

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

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

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;
III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
IV – (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

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

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

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 Greco⁸: “Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto ‘receita’ e não ‘produto’.”

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

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

Importa sim, para viabilizar o crédito, que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma desta tributação e o quanto representou esta incidência tributária. O contribuinte terá direito ao crédito se o insumo tiver sido tributado pelo regime cumulativo, pelo regime não cumulativo ou mesmo pelo Simples, até porque o montante recolhido a título de PIS e Cofins não consiste em fator decisivo à obtenção do crédito tributário⁹. Tanto é assim que, independentemente do critério de tributação ao qual foi submetido o insumo, o contribuinte terá direito à grandeza de 9,25% (PIS + COFINS) de todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, claro está que não é o valor gasto a título de tributo que interessa, contrariamente aos regimes aplicados ao IPI/ICMS.

⁸ MARCO AURELIO GRECCO in “Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS”, Leandro Paulsen (coord.), São

Paulo IOB- Thomson, 2004

Documento assinado digitalmente em 11/11/2013 por PAULO GUILHERME DEROLEDE, Assinado digitalmente em 11/11/2013 por WALBER JOSE DA SILVA, Assinado digitalmente em 11/11/2013 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS,

Autenticado digitalmente em 11/11/2013 por PAULO GUILHERME DEROLEDE, Assinado digitalmente em 11/11/2013 por FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS,

Assinado digitalmente em 04/10/2013 por PAULO GUILHERME DEROLEDE

Impresso em 06/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Conforme este raciocínio cito Eduardo de Carvalho Borges¹⁰: “No caso do PIS e da COFINS, o legislador federal optou por um sistema misto: apesar de ter concedido ao contribuinte um crédito a ser abatido das contribuições a serem pagas, tal crédito não é apurado em função do tributo recolhido em fase anterior, mas mediante a aplicação, ao valor do bem ou serviço proveniente de etapa anterior, da alíquota à qual está sujeito o contribuinte ao qual o crédito é outorgado. Vejamos o seguinte exemplo: (i) um produto X é vendido por A a B por 100 reais; (ii) estando A sujeito ao regime cumulativo, recolhe 3,65 reais a título de PIS e COFINS; (iii) estando B sujeito ao regime não-cumulativo, apura crédito de PIS e COFINS no valor de 7,60 reais; e (iv) ao revender o produto X por 200 reais, B recolhe 7,60 reais (200 reais x 7,6% - 7,60 reais = 7,60 reais) a título de PIS e COFINS. Em tal caso, o critério adotado propiciou o mesmo resultado da aplicação do método “base sobre base” (200 reais - 100 reais x 7,6% = 7,60 reais).” – destaquei.

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

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

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

¹⁰ Eduardo de Carvalho Borges in “Os Créditos de PIS e COFINS na Indústria de Papel e Celulose, O Caso das Florestas Próprias”, Tributação no Agronegócio, Quartier Latin

¹¹ Custo de Produção

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

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

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

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

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

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

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

Por outro giro, a legislação específica define que a base do crédito, para o PIS e Cofins, será formada pelas despesas e custos de *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes...”*

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

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

A questão é que - e aqui, entendo se formar um critério específico para o conceito de insumos no PIS e COFINS não cumulativo - para a produção/fabricação de

¹² Despesas Necessárias

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

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

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

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

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

determinada mercadoria final (ou serviço), o insumo tem que ser UTILIZADO e, mais ainda, tem que ser INDISPENSÁVEL para o resultado final pretendido.

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

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

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

Finalizada esta análise preliminar de conceitos, é preciso avaliar se os insumos pleiteados pela Recorrente são desta forma considerado pela legislação do PIS/Cofins. Vejamos.

Já de acordo com os termos do Recurso Voluntário (fls. 153/dig. 156), o objeto social da empresa está consubstanciado:

“A sociedade tem a natureza de agroindústria sendo seu objeto a indústria, comércio, importação e exportação de produtos e sucos hortifrutícolas em geral, seus derivados, sub-produtos e resíduos, a agricultura; a pecuária; a prestação de serviços correlatos as suas atividades; a exploração imobiliária e a atividade de operador portuário.”

Como definiu a própria fiscalização em seu Parecer, *verbis*:

Fls. 82 – eletrônica 84

“Cabe ressaltar que a empresa é constituída por fazendas destinadas à produção de laranja, e pelo parque industrial apto à produção do suco e derivados. Fez-se então visita à unidade industrial de Araraquara.”

Em princípio esclareço, por consequência lógica da premissa adotada (diversidade entre os regimes não cumulativos), que o conceito de insumos para a não

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

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

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

cumulatividade de PIS/COFINS difere daquele utilizado para ICMS/IPI¹⁵, bem assim não pode ser equiparado ao critério utilizado pelo Imposto de Renda.

De acordo com a premissa admitida, entendo que para gerar crédito de PIS/COFINS não cumulativo o insumo deve: **ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte como insumo na produção; ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao seu objeto social.** Analisemos cada item.

(A) FRETES

Neste item, discute-se o frete realizado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, para transporte dos produtos acabados para o centro de distribuição/exportação¹⁶.

Conforme tenho defendido, sou da opinião de impossibilidade de crédito no caso de frete entre estabelecimentos da empresa. Isto porque não há hipótese legal expressa permitindo este creditamento, razão pela qual a hipótese de concessão seria a conclusão de que este gasto representaria um *“serviço utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.”*

Assim, conforme premissa adotada, para ser considerado crédito o frete entre estabelecimentos deve ser **UTILIZADO** direta ou indiretamente pelo contribuinte como insumo na produção; ser **INDISPENSÁVEL** para a formação daquele produto/serviço final e estar **RELACIONADO** ao seu objeto social.

In casu, a meu sentir, o frete entre estabelecimentos de produto já acabado não se refere à fase produtiva, que se findou com a formação do produto. Desta forma, entendo que falta a este insumo um dos três requisitos que considero indispensáveis para a concessão do crédito, qual seja, aquele que determina que o insumo deve **ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte em sua produção.**

Lembro que afasto a alegação de que o crédito é devido porque equipara-se ao conceito de custo do Imposto de Renda em função da premissa que adoto, de que o PIS e COFINS possuem seu próprio conceito de insumo, diverso daquela utilizado pelo ICMS/IPI/IRPJ.

¹⁵ Neste sentido, segue ementa do Acórdão proferido no Processo Administrativo nº 11020.000607/2010-58: "COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO - CONCEITO DE INSUMO - LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.684/03.

O princípio da não cumulatividade da COFINS visa neutralizar a cumulação das múltiplas incidências da referida contribuição nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a desonerar os custos de produção destes últimos. A expressão “insumos e despesas de produção incorridos e pagos”, obviamente não se restringe somente aos insumos utilizados no processo de industrialização, tal como definidos nas legislações de regência do IPI e do ICMS, mas abrange também os insumos utilizados na produção de serviços, designando cada um dos elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção destes últimos."

¹⁶ Resposta à Intimação Fiscal - Fls. 52/dig. 54

"Transporte dos produtos acabados de suas unidades fabris, para os terminais

Ante o exposto, mantenho a glosa no que se refere ao frete entre estabelecimentos de produtos acabados.

(B) DEFENSIVOS E ADUBOS

Em relação aos defensivos e adubos utilizados na produção, para os quais a Recorrente pede o reconhecimento de serem insumos, cumpre esclarecer que não foram glosados por interpretação do conceito de insumos.

De acordo como os termos registrados no Despacho Decisório, a glosa se embasou no fato de a época estes insumos estarem sujeitos à alíquota zero, o que inviabilizaria a manutenção dos créditos. É o que se depreende do Despacho Decisório – Fls. 83 (dig. 85), a saber:

“1.1.2. Defensivos e adubos

*Aquele mesmo conceito já referido de insumo também deve ser aplicado para os defensivos e adubos aplicados na produção de laranja. **Porém, ocorreu alteração legislativa a partir de 01/08/2004, quando o art. 2º da MP nº 183/04, e posteriormente a Lei nº 10.925/04 reduziu a zero as alíquotas destes produtos, de maneira que não mais pudessem gerar qualquer crédito de PIS/COFINS.***

Desta forma, a partir daquela data não mais se admitiu qualquer crédito destes insumos quando aplicados na produção.”

Pois bem. A legislação, ao tratar da exceção ao crédito em seu parágrafo 2º refere-se aos serviços “*não sujeitos ao pagamento da contribuição*”, a saber:

“§ 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)*

Aqui temos um ponto crítico a analisar. A sujeição à alíquota zero é hipótese de “*não sujeição do pagamento da contribuição*”? Entendo que não. Explico.

A alíquota zero é hipótese de sujeição de tributo, ainda que resulte em valor zero. Ocorre a subsunção do fato à norma, assim como a sujeição à incidência tributária, que acaba por não gerar *quantum* a recolher em virtude a opção do legislador por instituir o valor “zero” à alíquota tributável.

Diverso seria se o insumo fosse não tributado ou isento (a previsão de isenção está expressa na seqüência da regra legislativa).

Nestes termos, a razão pela qual o insumo não foi considerado como passível de formar crédito não prospera. Passemos à consequência do afastamento do mencionado parágrafo 2º, que resulta na possibilidade de aceitar o gasto com produtos químicos na composição do crédito tributário.

Como aventado, entendo que para o crédito ser passível é preciso que seja: **UTILIZADO** direta ou indiretamente pelo contribuinte como insumo na produção; **INDISPENSÁVEL** para a formação daquele produto/serviço final e esteja **RELACIONADO** ao seu objeto social.

Uma vez que trata de empresa agroindustrial produtora de sucos de laranja, cuja atividade se inicia no plantio da laranja, não vejo óbice à compreensão de que os defensivos agrícolas indicados nos autos gerem crédito no sistema PIS e COFINS não cumulativo, razão pela qual revento a decisão neste particular.

(C) PRODUTOS QUÍMICOS

No que se refere aos produtos químicos, imperioso analisar motivo da glosa. Nos termos do Despacho Decisório, a glosa está justificada no fato a fiscalização ter aplicado, ao caso, o mesmo conceito aplicável ao IPI, isto é: o insumo tem que ser consumido no processo produtivo (MP, ME e PI) e entrar em contato direto com o produto.

Vejamos o que disse o decisório, a saber:

“1.1.3 - Produtos químicos

Seguindo a determinação legal do que seja insumo aplicado na produção, em conceito idêntico ao aplicado a outro tributo não-cumulativo, qual seja, o imposto sobre produtos industrializados (IPI), os produtos que podem gerar direito a crédito são aqueles consumidos no processo produtivo, quais sejam, as matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Ainda admitiu a legislação infra-legal retro citada que os outros bens, distintos da MP, PI e ME, que sofram alterações quando em ação diretamente exercida sobre o produto fabricado, não incluídos no ativo imobilizado, geram direito ao creditamento.

Tais bens são aqueles que entram em contato com o produto final, sofrendo o desgaste por força deste contato.

Pois bem. A fiscalizada incluiu entre os bens químicos aqueles usados para limpeza, higienização e sanitização das instalações industriais, tubulações, centrifugas e tanques. Não correspondem àqueles produtos como as lixas, e outros que sofrem o desgaste pelo contato direto com o produto que segue na linha produtiva. No caso destes produtos de limpeza o contrário acontece, pois que os insumos são retirados do processo produtivo para análise, sem que continuem a seguir o ciclo de produção. Estes não entram em contato diretamente com os bens a serem produzidos, mas com amostras retiradas da linha de produção, os quais não retornarão ao processo.

Ainda creditou-se dos produtos químicos usados para tratamento da água.

Diga-se que a água tratada não entra em contato direto com o suco produzido, nem se trata de componente adicionado ao suco, mas sim da limpeza da água que servirá para 4111 desinfecção dos tanques de armazenamento. Portanto, incabível o direito creditório sobre referidos bens.

Há produtos químicos que servem para a análise físico-química dos produtos fabricados. Trata-se das análises laboratoriais realizadas antes, durante e após o processo produtivo. Neste caso, ainda que se desnaturem ao entrar em contato com os bens em produção, assim acontece porque saem da linha de produção. Não correspondem àqueles produtos como as lixas, e outros que sofrem o desgaste pelo contato direto com o produto que segue na linha produtiva. No caso laboratorial, os insumos são retirados do processo produtivo para análise, sem que continuem a seguir o ciclo de produção, tal qual ocorre com os produtos de limpeza.”

Claro está, pela descrição realizada pela Recorrente às fls. 42/44 (dig. 44/46) que os produtos químicos pleiteados pela Recorrente foram utilizados – e até consumidos – no processo produtivo. Também parece-me claro que estes produtos são indispensáveis para a formação do produto final da Recorrente e que está relacionado ao seu objeto social. Presentes, a meu sentir, os componentes necessários à conceituação dos produtos químicos como insumos para a legislação de PIS e Cofins.

O óbice apresentado pela fiscalização refere-se, exatamente, à aplicação do conceito de insumo nos termos da legislação do IPI, o que afastou de prima, postas as premissas.

Assim, concedo o crédito de produtos químicos da forma como pleiteada pela Recorrente.

(D) DEPRECIACÃO E EXAUSTÃO

Percebe-se que a Recorrente tratou, em sede de recurso, de supostas reduções de crédito com base em critérios de depreciação e exaustão. Apesar da análise fiscal realizada no Despacho Decisório deixar dúvidas quanto ao aceite do critério utilizado pela Recorrente, fato é que conforme se verifica das planilhas de glosas trazidas nos Despachos Decisórios (Primeiro Despacho fls. 91 – dig. 93 e Segundo Despacho fls. dig. 181), não houve qualquer glosa com este fundamento. Portanto, não há lide sobre o assunto, razão pela qual deixo de conhecer os argumentos apresentados.

(E) DO CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA

O último ponto em discussão refere-se ao crédito presumido da agroindústria. Importante esclarecer que esta matéria torna-se relevante a partir do momento que admito a premissa de que é possível à administração pública anular seus próprios atos administrativos dentro do prazo de 5 anos, de acordo com os permissivos legais.

É que foi por intermédio do Despacho Decisório proferido às fls. dig. 180/183 que a autoridade administrativa promoveu a glosa de valores anteriormente concedidos a título de ressarcimento por entender aplicável à espécie o Ato Declaratório Interpretativo nº 15/05.

Já me posicionei em relação a este assunto, acompanhando o bem lançado voto do Conselheiro Alexandre Gomes, proferido nos autos do processo administrativo nº 11686.000397/2008-50, *in verbis*:

“(iii) a limitação ao ressarcimento e a compensação do crédito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei 10.925/05

Entre os valores a serem utilizados nas compensações realizadas a recorrente incluiu a parcela excedente dos créditos presumidos de que trata o art. 8º da Lei 10.925/05.

Assim prescreve citado dispositivo:

‘Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

(...)

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

Neste ponto também não assiste razão a Recorrente.

A leitura da legislação é clara ao afirmar que o crédito presumido poderá ser deduzido da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração.

Assim, me parece correto afirmar que os valores do crédito presumido não podem ser utilizados em pedidos de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração.

A propósito, esta também é a interpretação uníssona da Primeira Seção do STJ, senão vejamos:

‘TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI N.10.925/2004. ATO DECLARATÓRIO

INTERPRETATIVO SRF 15/05. ILEGALIDADE INEXISTENTE.

1. *Ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção desta Corte Superior firmaram entendimento no sentido de que o ato declaratório interpretativo SRF 15/05 não inovou no plano normativo, mas apenas explicitou vedação que já estava contida na legislação tributária vigente.*

2. *Precedentes: REsp 1233876/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 1.4.2011; e REsp 1118011/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2010.*

3. *Recurso especial não provido.*

(REsp 1240954 / RS, Relator. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. DJe 21/06/2011)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS PRESUMIDOS DECORRENTES DA LEI 10.925/04 COM QUAISQUER TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. CRÉDITOS NÃO PREVISTOS NA NORMA LEGAL AUTORIZADORA. ART. 11 DA LEI 11.116/05. DIREITO LÍQUIDO E CERTO NÃO EVIDENCIADO.

1. *Recurso especial interposto nos autos de mandado de segurança, impetrado pela contribuinte com objetivo de ver reconhecido o direito de compensar seus créditos presumidos de PIS e de COFINS, oriundos da Lei 10.925/04, com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal, nos termos do art. 16 da Lei 11.116/05. Aduz que são ilegais os atos regulamentares do Poder Executivo (Ato Interpretativo Declaratório 15/2005 e a Instrução Normativa SRF 660/2006) que se contrapõem a essa pretensão.*

2. *O direito à compensação tributária deve ser analisado à luz do princípio da legalidade estrita, em conformidade com o que dispõe o art. 170 do CTN: "A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública". Precedentes: AgRg no Ag 1.207.543/PR, de minha relatoria, PRIMEIRA TURMA, DJe 17/06/2010; AgRg no AgRg no REsp 1012172/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 11/5/2010; AgRg no REsp 965.419/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 5/3/2008.*

3. *Dispõe o art. 16, inciso I, da Lei 11.116/05: "O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis 10.637, de 30 de*

dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de: I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria".

4. A compensação autorizada pelo art. 16 da Lei 11.116/05 não contempla a utilização dos créditos presumidos disciplinados na Lei 10.925/04, o que, por si só, à luz do art. 170 do CTN, afasta o direito líquido e certo vindicado nesta impetração.

5. Além disso, a concessão de créditos presumidos pela Lei 10.925/04 tem por escopo a redução da carga tributária incidente na cadeia produtiva dos alimentos, na medida em que a venda de bens por pessoa física ou por cooperado pessoa física para a impetrante (cerealista) não sofre a tributação do PIS e da COFINS, ou seja, dessa operação, pela sistemática da não cumulatividade, não há, Documento: 15843758 - RELATÓRIO, EMENTA E VOTO - Site certificado Página 7 de 8 Superior Tribunal de Justiça efetivamente, tributo devido para a adquirente se creditar.

6. Essa finalidade é suficiente para diferenciar esses créditos presumidos daqueles expressamente admitidos pela Lei 11.116/05, os quais são efetivamente existentes, por decorrerem da sistemática da não cumulatividade prevista nas Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04. Aliás, a Lei 10.637/02 (com redação incluída pela Lei 10.865/04), em seu art. 3º, § 2º, inciso II, exclui de sua sistemática o crédito derivado "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".

7. Ademais, a própria Lei 10.925/04, em seus arts. 8º e 15, só prevê a utilização desses créditos presumidos para o desconto daquilo que for devido de PIS e de COFINS.

8. Portanto, os atos regulamentares expedidos pelo Poder Executivo ora impugnados pela recorrente, ao impedirem a compensação ora postulada, não inovaram no plano normativo nem contrariaram o disposto no art. 16 da Lei 11.116/05, mas, apenas explicitaram vedação que, como visto, já estava contida na legislação tributária vigente.

9. Recurso especial não provido.

(REsp 1118011/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2010).

Assim, em que pese os argumentos e fundamentos lançados no Recurso Voluntário, entendo que em relação a este item está correta a decisão exarada pela DRJ de Porto Alegre.”

De fato, a legislação não permitiu que os créditos presumidos de PIS e Cofins fosse ressarcido, mas apenas compensado com valores devidos no corrente, razão pela qual a fiscalização está correta ao impedir o aproveitamento do crédito da forma pretendida pela Recorrente.

Também não prospera a alegação de irretroatividade e “anterioridade de lei mais gravosa” porque, *in casu*, a questão é que não há previsão legal para o pretendido pela Recorrente.

Ante o exposto, conheço do presente recurso voluntário para o fim de DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, reformando assim o v. acórdão recorrido para o fim de conceder crédito em relação aos insumos decorrentes de **(b)** defensivos e adubos e **(c)** produtos químicos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Fabíola Cassiano Keramidas

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos da ilustre relatora, divirjo de seu entendimento quanto à possibilidade de apuração de crédito da não-cumulatividade de PIS/Pasep e de Cofins na aquisição de bens sujeitos à alíquota zero.

Como bem relatado, a autoridade fiscal glosou créditos relativos à aquisição de adubos e defensivos, sob o argumento de que tais bens, por não estarem sujeitos ao pagamento das contribuições, não podem gerar créditos.

A conselheira relatora entendeu pela possibilidade de creditamento, afastando a restrição imposta no §2º, inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, em razão de a sujeição à alíquota zero estar dentro do campo da incidência tributária.

Penso, entretanto, de modo diverso. A não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei, obedecidas as restrições legais, dentre elas a impossibilidade de creditamento em relação a bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, conforme dispositivos legais abaixo transcritos:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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.

Por seu turno, a Lei nº 10.925, de 2004, reduziu a zero a alíquota incidente sobre defensivos e adubos:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo

Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;

A clareza do dispositivo não deixa margem a dúvidas: o que se exige é que a aquisição seja sujeita ao pagamento e não sujeita à incidência tributária. A tributação sob alíquota zero, embora inserta no campo da incidência tributária, não possui qualquer conteúdo econômico positivo.

Deste modo, as aquisições à alíquota zero não transferem carga tributária alguma, uma vez que além de não haver débito na saída, o crédito embutido na etapa anterior é ressarcível pelo vendedor (artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004¹⁷ combinado com artigo 16 da Lei nº 11.116, de 2005¹⁸), não havendo qualquer transferência de carga tributária no preço. O que, de fato, ocorre é a aquisição desonerada de carga tributária.

A questão foi enfrentada no julgamento do RE 353.657-5 – Paraná, ao tratar do creditamento de IPI sobre as aquisições sujeitas à alíquota zero. No item 6 do voto, a Ministra Ellen Gracie assim explicitou:

6. Desejo frisar a importância da ausência de tributação em momento anterior à etapa zero ou não-tributada. Isso porque, a maneira pela qual os contribuintes ingressam e juízo e pleiteiam o creditamento faz parecer que qualquer entrada de matéria prima haverá de gerar crédito, a ser compensado com o montante do tributo devido na saída do produto industrializado. Não é essa, todavia, a sistemática da não-cumulatividade, que objetiva tão-somente evitar a incidência tributária sobre uma base já onerada pelo mesmo tributo. Se, no entanto, a etapa zero ou N/T não está precedida de tributação positiva, a base de cálculo já está desonerada, sem que faça necessário – ou mesmo pertinente – qualquer mecanismo compensatório.

Como frisado no voto da Ministra Ellen Gracie, a inexistência de transferência de carga tributária para a etapa seguinte constitui um dos fundamentos para o

¹⁷ Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

¹⁸ Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

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

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Processo nº 12893.000208/2007-85
Acórdão n.º **3302-002.260**

S3-C3T2
Fl. 302

impedimento de creditamento à alíquota zero, restrição imposta que não desnatura o princípio da não-cumulatividade.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso quanto à possibilidade de creditamento de Cofins decorrente da aquisição de insumos tributados à alíquota zero, porquanto dela não resulta qualquer pagamento.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède