



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

Processo nº 13016.000090/2007-96
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **3803-03.150 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 28 de junho de 2012
Matéria COFINS NÃO CUMULATIVA - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO
Recorrente FRINAL S/A - FRIGORÍFICO E INTEGRAÇÃO AVÍCOLA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

NORMAS PROCESSUAIS. ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO.

Não se conhecem dos argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, dada a configuração da preclusão processual.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, o elemento de valoração é o total das receitas auferidas, o que engloba todo o resultado das atividades que constituem o objeto social da pessoa jurídica, e o direito ao creditamento alcança todos os bens e serviços, úteis ou necessários, utilizados como insumos diretamente na produção, e desde que efetivamente absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. PERCENTUAL APLICÁVEL.

Aplica-se o percentual de 35% sobre o valor dos insumos identificados como lenha, aves vivas, suínos e milho, utilizados na produção da pessoa jurídica, para fins de apuração do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

CREDITAMENTO. PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

FRETES. TRANSPORTE DE INSUMOS E DE MERCADORIAS PARA REVENDA. CREDITAMENTO.

Dá direito a crédito o valor dispendido a título de frete, tributado pela contribuição, mas não adicionado ao valor de venda das mercadorias e dos insumos para os mesmos fins, ainda que estes sejam não tributados, salvo na hipótese de crédito presumido.

DESPESAS COM ARMAZENAGEM. CREDITAMENTO.

Uma vez comprovado que os gastos com energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, lavagem e deslocamentos foram suportados pelo Recorrente no conjunto das operações de armazenagem e frete durante a venda, e que foram tributados pelas contribuições, eles darão direito a crédito.

FRETES INTERNACIONAIS. CREDITAMENTO. PESSOAS JURÍDICAS NÃO DOMICILIADAS NO PAÍS. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste direito ao creditamento em relação a serviços de fretes prestados por pessoas jurídicas estrangeiras, ou seja, aquelas não domiciliadas no País. O fato de o pagamento por tais serviços ter sido efetuado a uma pessoa jurídica domiciliada no País, pessoa essa representante do armador estrangeiro, não exime o contribuinte de cumprir os demais condicionantes impostos pela lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Fez sustentação oral: Dr. Fábio Pallanetti Calcini, OAB/SP nº 197.072.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, Jorge Victor Rodrigues e Juliano Eduardo Lirani. Ausente o conselheiro João Alfredo Eduão Ferreira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ Juiz de Fora/MG (fls. 336 a 342), que julgou apenas parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade do contribuinte (fls. 269 a 292), esta apresentada em oposição ao despacho decisório da repartição de origem (fls. 246 a 250) que homologara em parte a compensação pleiteada por meio de PER/DCOMP (fls. 6 a 21), cujo direito creditório reclamado monta o valor de R\$ 288.990,26.

Os PER/DCOMPs foram transmitidos pelo contribuinte em 05/02/2007, 27/07/2007, 31/07/2007 e 27/09/2007 e se referem ao saldo credor do 3º trimestre de 2006, relativo à Cofins, apurada na sistemática da não cumulatividade, com fundamento no preceptivo legal contido no § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003.

Consta dos autos que o contribuinte obtivera decisão favorável em mandado de segurança determinando à autoridade fazendária o dever de se darem andamento e conclusão aos pedidos de ressarcimento do contribuinte no prazo de 30 dias, bem como a aplicação da taxa Selic sobre os créditos desde quando esgotado o prazo legal para a análise (360 dias contados da vigência da Lei nº 11.457/2007, ocorrida em 02/05/2007).

Submetidos os pedidos à apreciação da repartição de origem, esta, amparada em esclarecimentos prestados pela pessoa jurídica, em documentos fiscais apresentados (notas fiscais de aquisição, *bills of lading* etc.) e em livros de apuração do IPI, bem como em vistorias realizadas no estabelecimento da pessoa jurídica, homologou parcialmente a compensação pleiteada, tendo sido constatadas pela Fiscalização as seguintes irregularidades:

a) no cálculo do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, alterou-se o percentual a ser aplicado de 60% para 35%, pelo fato de se referir a aquisições de lenha, aves vivas, suínos e milho;

b) não foram acatados os créditos decorrentes de aquisições de bens não considerados como insumos, à luz da legislação vigente referente à não cumulatividade das contribuições, tendo-se em conta o conceito de insumo previsto no § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247/2002, com as alterações promovidas pela IN SRF nº 358/2003 e pelo § 4º do art. 8º da IN SRF nº 404/2004. Foram excluídos, por conseguinte, os créditos decorrentes de aquisições de medicamentos, vacinas, manutenção de prédios e de veículos, materiais de escritório e de consumo, materiais de limpeza e desinfecção e materiais para acondicionamento para transporte (paletes ou *pallets*), assim como de gasolina;

c) glosa de créditos relativos a bens submetidos à alíquota zero (Maymo Acid, Oligo Acid e Sal-Zap F Plus PO), assim como as aquisições de pintos de 1 dia, ovos férteis e de aves matrizes (visto que também são pintos de 1 dia), que também se sujeitam à alíquota zero;

d) glosa de créditos sobre bens adquiridos para revenda, sujeitos a alíquota zero, com base no contido no art 1º da Lei nº 10.925/2004 e art. 28 da Lei nº 10.865/2004, entre eles: produtos hortícolas, frutas, leite, queijo e farinha de milho, assim como de aquisições de bens vedados, consoante inciso I do § 1º do art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, entre eles: água e refrigerante;

e) glosa dos créditos decorrentes de serviços de limpeza prestados pela Affare Sul Limpeza e Conservação Ltda. e de fretes para transporte de insumos e de mercadorias para revenda, por falta de previsão legal. Ressaltou-se que as despesas com fretes de compras de insumo fariam parte do valor de aquisição do bem, sendo, consequentemente, base de cálculo para o crédito de PIS e Cofins, em razão do que, nas operações de aquisição em que o bem não fosse passível de creditamento, também não o seria o valor do frete, visto que ele integraria o custo de aquisição;

f) glosa de créditos relativos a despesas aduaneiras vinculadas a operações distintas de armazenagem e frete na operação de venda (consumo de energia elétrica,

monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, lavagem, deslocamentos, taxa de selagem de contêineres, capatazia, taxa de liberação de BL, entre outros) e a fretes internacionais suportados pelo contribuinte, mas pagos aos agentes de armadores estrangeiros e não às empresas que efetivamente prestaram o serviço de transporte (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003 e art. 3º, § 3º, II, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002). Segundo a autoridade fiscal, o agente marítimo não presta o serviço de transporte e não é ele que recebe o pagamento por tal serviço, pois o valor a ele entregue, em verdade, corresponderia ao pagamento do armador, isto porque o agente marítimo seria mero preposto do armador, para gerir ou administrar seus negócios, inclusive cobrando os respectivos fretes.

Cientificado da decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade e requereu (i) a reconstituição do crédito tributário, (ii) a homologação do Pedido de Ressarcimento formulado e (iii) anulação da carta cobrança decorrente, alegando, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) atua como um complexo avícola, com produção verticalizada e integrada de carne de aves, desde a produção de aves matrizes em granja própria, engorda de aves para abate, produção de ração, integração de animais para engorda em parceria com produtores rurais, abate, processamento, refrigeração e comercialização dos produtos resultantes do abate no mercado interno e externo;

b) o percentual de crédito presumido para as empresas que atuam no segmento de avicultura, ou seja, que produzem produtos de origem animal (carnes) classificados no capítulo 2 da NCM, nas suas aquisições de quaisquer insumos, sujeitos à não incidência (pessoas físicas) ou à suspensão (artigo 9º da Lei 10.925/2004), sejam de origem animal ou vegetal, é de 60% (sessenta) por cento da alíquota para o PIS, prevista no artigo 2º da Lei 10.637/2002;

c) os medicamentos e vacinas são insumos consumidos em sua produção, uma vez que, durante o ciclo de vida da ave, seja como matriz produtora de ovos férteis, seja como frango em fase de engorda, é necessária a manutenção do plantel, sendo exigida para este fim a utilização de vacinas e medicamentos que fazem parte do trato dos animais;

d) o uso de produtos de desinfecção e assepsia (limpeza) na área de produção frigorífica é condição necessária, distante da aplicação meramente estética ou comum destes agentes, pois visa a garantir a conservação e a qualidade do produto (carne) e não o equipamento ao qual é aplicado;

e) o palete utilizado como embalagem é o mais comum encontrado no mercado, sendo que não cumpre os requisitos necessários para sua imobilização, quais sejam, durabilidade, valor relevante, possibilidade de identificação e controle, diferenciando-se dos estrados e *containers* metálicos utilizados na indústria metal mecânica, pois os paletes geralmente não voltam dos clientes por vários motivos, a saber: (i)- custo de frete de caminhão vazio para buscar ou retornar, (ii) estocagem direta nas câmaras frias utilizando o palete recebido no transporte, (iii) avaria constante e (iv) troca por outros de diferentes origens;

f) o combustível, independentemente da forma de aquisição, é item que compõe o processo produtivo e deve ser considerado para fins de adjudicação do respectivo crédito de PIS e Cofins;

g) direito ao creditamento em relação aos gastos com manutenção de prédios e veículos, tendo em vista o conceito abrangente de insumo para fins da não cumulatividade das contribuições;

h) é absolutamente coerente com a sistemática da não cumulatividade, o creditamento decorrente de fretes sobre aquisições de insumos aplicados na produção, independentemente de se tratar ou não de bens não tributáveis;

i) direito ao creditamento em relação aos gastos com serviços de limpeza, tendo em vista o conceito abrangente de insumo para fins da não cumulatividade das contribuições;

j) as despesas com armazenagem (consumo de energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação, realocação, lavagem, deslocamento entre outros) dão direito ao crédito, uma vez que a armazenagem é um conjunto de atividades com o fim de garantir e manter o produto em condições até o momento do embarque, sendo exercido por empresas estabelecidas nas áreas portuárias, autorizadas, certificadas e que atuam com milhares de tipos de produtos;

k) inexistente amparo legal para a glosa dos créditos decorrentes de frete marítimo, pelo fato de que os valores pagos aos agentes no País são destinados aos armadores situados no exterior.

A DRJ Juiz de Fora/MG julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo o direito creditório relativamente aos gastos com medicamentos e vacinas, tendo sido o acórdão ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA o PIS/PASEP

Período de apuração: 2006

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, só são considerados como insumos para fins de creditamento de valores: aqueles utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda; 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; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório é ônus do qual deve se desincumbir.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho, descreve o histórico legislativo e constitucional da não cumulatividade das contribuições, cita posições doutrinárias e precedentes judiciais e administrativos e reitera seu pedido, repisando os mesmos argumentos de defesa, sendo acrescentada a preliminar de nulidade do despacho decisório por violação do princípio da motivação e por cerceamento do devido processo legal administrativo, dada a falta de descrição clara das glosas de créditos efetuadas.

Segundo o Recorrente, não é possível restringir o direito creditório assegurado por lei por meio de atos infralegais, como o são as instruções normativas, pois, na não cumulatividade das contribuições, o conceito de insumo é abrangente e abarca todos os custos, despesas, gastos e dispêndios que contribuam de forma direta ou indireta para a atividade econômica.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hécio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de pedido de ressarcimento cumulado com declaração de compensação, em que o interessado pretende se valer de créditos apurados na sistemática da não cumulatividade da contribuição para quitar débitos de sua titularidade.

A autoridade julgadora de primeira instância manteve a decisão da repartição de origem, exceto em relação aos gastos com medicamentos e vacinas que foram considerados insumos para fins de creditamento.

Apesar de o Recorrente ter repetido em sua peça recursal a insurgência em relação à glosa dos créditos decorrentes dos gastos com medicamentos e vacinas, ela não será aqui apreciada, uma vez que já acolhida no julgamento *a quo*, nada havendo a acrescentar em relação a essa questão nesta instância administrativa.

I. Inovação dos argumentos de defesa em sede de recurso. Preclusão.

Não serão objeto de análise neste voto os novos argumentos trazidos pelo contribuinte apenas em sede de recurso, tratando-se de matéria preclusa em razão de sua não exposição na primeira instância administrativa, não tendo sido, por conseguinte, examinada pela autoridade julgadora de piso, o que contraria o princípio do duplo grau de jurisdição, bem como o do contraditório e o da ampla defesa.

Humberto Theodoro Júnior¹ nos ensina que preclusão é “a perda da faculdade ou direito processual, que se extinguiu por não exercício em tempo útil”. Ainda segundo o mestre, com a preclusão, “evita-se o desenvolvimento arbitrário do processo, que só geraria a balbúrdia, o caos e a perplexidade para as partes e o juiz”.

¹ HUMBERTO, Theodoro Júnior. Curso de direito processual civil. vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 225-

Tais inovações dizem respeito à invocação do Recorrente de nulidade do despacho decisório por violação do princípio da motivação e por cerceamento do devido processo legal administrativo, dada a falta de descrição clara das glosas de créditos efetuadas, preliminar essa que não fora apontada na fase impugnatória.

Por outro lado, tendo-se em conta que a nulidade pode ser declarada de ofício em qualquer momento da relação processual, há que se registrar que não se vislumbra a ocorrência de tal vício no presente processo, uma vez o Relatório de Verificação Fiscal traz em seu bojo todo o detalhamento dos fatos analisados, bem como a identificação dos dispositivos legais e infralegais aplicáveis, tendo sido assegurado ao contribuinte o direito à ampla defesa, nos termos previstos pelo Decreto nº 70.235/1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal no âmbito federal.

Portanto, afastam-se as inovações trazidas na fase de recurso por se referir a matéria não impugnada no momento processual devido.

II. Creditamento. Insumos. Bens e serviços.

Conforme acima relatado, a Fiscalização glosou créditos calculados sobre determinados bens e serviços não abrangidos pelo conceito de insumos estabelecido pela IN SRF nº 247/2002, com as alterações dadas pela IN SRF nº 358/2003 e pela IN SRF nº 404/2004, ou seja, aqueles não consumidos ou aplicados diretamente na fabricação dos bens e produtos destinados à venda.

De início, deve-se registrar que a não cumulatividade aplicada às contribuições sociais para o PIS e Cofins não se confunde com a não cumulatividade dos impostos IPI e ICMS. Nesta, além da origem constitucional, diferentemente da não cumulatividade das contribuições de origem legal, a sistemática do encontro de contas entre débitos e créditos refere-se ao ciclo de produção ou de comercialização de um produto ou mercadoria.

Na não cumulatividade do IPI, por exemplo, o direito ao creditamento refere-se às aquisições de insumos que serão aplicados nos produtos industrializados que serão comercializados pelo contribuinte-industrial, encontrando-se circunscrita a não cumulatividade à produção do bem. O imposto pago na aquisição de insumos encontra-se destacado na nota fiscal e será ele, e tão somente ele, que dará direito ao creditamento.

No processo produtivo de um bem, há eventos de natureza física; enquanto que no auferimento de receitas, tem-se um complexo de atividades envolvidas que extrapola os elementos físicos para alcançar, também, os elementos funcionais relevantes.

Na não cumulatividade das contribuições, o elemento de valoração não é mais o produto ou mercadoria em si considerado, mas o total das receitas auferidas pelos contribuintes, o que engloba todo o resultado da atividade operacional da pessoa jurídica. O fato gerador sob interesse não é apenas a saída ou entrada de uma mercadoria ou produto – o que pode se constituir em parte ínfima da atividade global do sujeito passivo –, mas todo o resultado comercial e financeiro da principal e, muitas vezes, exclusiva, atividade do contribuinte.

O regime não cumulativo das contribuições sociais não se refere à recuperação, *stricto sensu*, dos tributos pagos na etapa anterior da cadeia de produção, mas a

Como nos ensina Marco Aurélio Greco³, ao analisar a previsão legal da não cumulatividade das contribuições, a apuração dos créditos de PIS e Cofins envolve um conjunto de dispêndios “ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência e/ou funcionamento” da pessoa jurídica.

Somente os bens e serviços utilizados de forma direta na produção da pessoa jurídica dão direito ao crédito das contribuições, devendo ser, efetivamente, absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

Segundo ele, seu processo produtivo consiste na produção verticalizada e integrada de carne de aves, desde a produção de aves matrizes em granja própria, engorda de aves para abate, produção de ração, integração de animais para engorda em parceria com produtores rurais, abate, processamento, refrigeração e comercialização dos produtos resultantes do abate no mercado interno e externo.

Para a análise da questão posta, necessário se torna reproduzir os dispositivos legais que cuidam da matéria.

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

³ GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade do PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS. IET e IOB/THOMSON, 2004.

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)~~

~~a) no inciso III do § 3º do art. 1º; e (Redação dada pela Medida Provisória nº 413, de 2008) Produção de efeitos~~

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

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.

(...)

§ 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)

A Lei nº 10.833/2003, aplicável à Cofins e à contribuição para o PIS na sistemática não cumulativa, disciplina a matéria nos seguintes termos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

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)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

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

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)*~~

§ 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) (Produção de efeito)

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.

(...)

§ 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.

(...)

§ 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)~~

§ 16. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de embalagens de vidro retornáveis, classificadas no código 7010.90.21 da Tipi, destinadas ao ativo imobilizado, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal do Brasil: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

I – no prazo de 12 (doze) meses, à razão de 1/12 (um doze avos); ou (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

II – na hipótese de opção pelo regime especial instituído pelo art. 58-J desta Lei, no prazo de 6 (seis) meses, à razão de 1/6 (um sexto) do valor da contribuição incidente, mediante alíquota específica, na aquisição dos vasilhames, ficando o Poder Executivo autorizado a alterar o prazo e a razão estabelecidos

para o cálculo dos referidos créditos. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)

(...)

§ 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)

(...)

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

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

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

A repartição de origem glosou o direito creditório em relação a determinados bens e serviços considerados como não enquadrados no conceito de insumos, assim como procedeu a alterações nos critérios adotados pelo sujeito passivo, que foram assim identificados:

a) no cálculo do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, alterou-se o percentual a ser aplicado de 60% para 35%, pelo fato de se referir a aquisições de lenha, aves vivas, suínos e milho;

b) glosa dos créditos decorrentes de aquisições de bens não considerados como insumos: créditos decorrentes de aquisições de medicamentos, vacinas, manutenção de prédios e de veículos, materiais de escritório e de consumo, materiais de limpeza e desinfecção, materiais para acondicionamento para transporte (paletes ou *pallets*) e gasolina;

c) glosa de créditos relativos a bens submetidos à alíquota zero;

d) glosa de créditos sobre bens adquiridos para revenda, sujeitos a alíquota zero: produtos hortícolas, frutas, leite, queijo e farinha de milho, assim como de aquisições de bens vedados, consoante inciso I do § 1º do art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, entre eles: água e refrigerante;

e) glosa dos créditos decorrentes de serviços de limpeza prestados pela Affare Sul Limpeza e Conservação Ltda. e de fretes para transporte de insumos e de mercadorias para revenda, por falta de previsão legal. Ressaltou-se que as despesas com fretes de compras de insumo fariam parte do valor de aquisição do bem, sendo, consequentemente, base de cálculo para o crédito de PIS e Cofins, em razão do que, nas operações de aquisição em que o bem não fosse passível de creditamento, também não o seria o valor do frete, visto que ele integraria o custo de aquisição;

f) glosa de créditos relativos a despesas aduaneiras vinculadas a operações distintas de armazenagem e frete na operação de venda (consumo de energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, lavagem, deslocamentos, taxa de selagem de contêineres, capatazia, taxa de liberação de BL, entre outros) e a fretes internacionais suportados pelo contribuinte, mas pagos aos agentes de armadores estrangeiros e não às empresas que efetivamente prestaram o serviço de transporte (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003 e art. 3º, § 3º, II, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002). Segundo a autoridade fiscal, o agente marítimo não presta o serviço de transporte e não é ele que recebe o pagamento por tal serviço, pois o valor a ele entregue, em verdade, corresponderia ao pagamento do armador, isto porque o agente marítimo seria mero preposto do armador, para gerir ou administrar seus negócios, inclusive cobrando os respectivos fretes.

Na sequência, passa-se à análise das glosas e alterações efetuadas pela Fiscalização.

II.a – Percentual do crédito presumido

O Recorrente se insurge contra a posição adotada pela Fiscalização no que tange ao percentual a ser aplicado no cálculo do crédito presumido de que tratam os artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004.

Segundo a Administração tributária, por se tratar de lenha, aves vivas, suínos e milho, o percentual aplicável ao caso é o de 35% e não de 60%, este reclamado pelo sujeito passivo.

Eis o teor dos artigos da Lei nº 10.925/2004 invocados:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse

capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012)

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

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

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

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

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

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

~~II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.~~

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

~~*§ 6º Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).*~~

~~*§ 7º O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).*~~

~~*§ 8º É vedado às pessoas jurídicas referidas no caput o aproveitamento do crédito presumido de que trata este artigo quando o bem for empregado em produtos sobre os quais não incidam a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, ou que estejam sujeitos a isenção, alíquota zero ou suspensão da exigência dessas contribuições. (Incluído pela Medida Provisória nº 552, de 2011)*~~

§ 9º O disposto no § 8º não se aplica às exportações de mercadorias para o exterior. (Incluído pela Medida Provisória nº 556, de 2011) (Produção de efeito)

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012)

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

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

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

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

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

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

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

A dúvida de interpretação decorre do seguinte fato: a previsão contida no § 3º, I, do art. 8º supra reproduzido, no que tange à aplicação do percentual de 60% para cálculo do crédito presumido, ao se reportar a determinados capítulos da NCM, está a se referir aos insumos adquiridos de pessoas físicas ou às mercadorias produzidas pelas pessoas jurídicas?

A dúvida pode se justificar em razão do fato de que o *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, ao se reportar às mercadorias produzidas pela pessoa jurídica, faz referência a capítulos da NCM, e, quando se reporta aos insumos aplicados na produção, remete ao 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.

Contudo, valendo-se da regulamentação do dispositivo legal, é possível constatar que o § 3º, I, do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 restringe a aplicação do percentual de 60% para cálculo do crédito presumido àqueles produtos ali identificados por sua NCM, na condição de insumos e não na condição de produtos finais.

Tanto a Instrução Normativa SRF nº 636/2006, quanto a Instrução Normativa SRF nº 660/2006, ambas com produção de efeitos a partir de agosto de 2004, deixam claro que os capítulos da NCM identificados no dispositivo sob análise se referem aos insumos aplicados na produção e não às mercadorias resultantes do processo produtivo.

Dessa forma, para se identificar o percentual a ser aplicado em cada caso, há a necessidade de se identificarem os bens utilizados como insumos.

A pessoa jurídica, no presente processo, produz carnes comestíveis, estas classificadas no capítulo 2 da NCM, e, em sua produção, utiliza bens e serviços, sem os quais não se obterão os produtos finais.

Controverte-se quanto ao crédito presumido apurado a partir das aquisições de lenha (capítulo 44 da NCM), aves vivas (capítulo 1 da NCM), suínos (capítulo 1 da NCM) e milho (capítulo 7 da NCM).

Note-se que nenhum desses bens se subsume na previsão normativa constante do § 3º, I, do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, pois nenhum deles se classifica como produto de origem animal identificado nos capítulos 2 a 4, 16 e nos códigos 15.01 a 15.06, 15.10, 15.17 e 15.18.

Nesse sentido, mantém-se a aplicação do percentual de 35% sobre os bens identificados como lenha, aves vivas, suínos e milho, utilizados como insumos na produção de carnes, para fins de apuração do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

II.b - Manutenção de prédios e de veículos, materiais de escritório e de consumo, materiais de limpeza e desinfecção, materiais para acondicionamento para transporte (paletes ou *pallets*) e gasolina

Inobstante as peculiaridades da não cumulatividade das contribuições sociais, conforme acima abordado, não se pode ampliar o direito ao creditamento no sentido de alcançar o abatimento de toda e qualquer despesa necessária à manutenção da atividade empresarial.

A autorização para a dedução de todas as despesas operacionais equipararia a contribuição para o PIS e a Cofins ao imposto de renda, o que não seria adequado, já que as contribuições incidem sobre a receita, e não sobre o lucro.

Inexiste nos autos comprovação inequívoca de que os gastos com manutenção de prédios e de veículos, assim como de aquisição de gasolina, se encontram vinculados direta ou necessariamente ao processo produtivo da pessoa jurídica. Tais gastos podem se referir a seções ou departamentos da pessoa jurídica que não se encontram vinculados de forma direta com o processo produtivo, mas a setores burocráticos que, inobstante sua imprescindibilidade ao bom funcionamento da sociedade empresarial, não apresentam o grau de inerência ao fator de produção exigido para o creditamento pleiteado.

Em relação à gasolina, há autorização legal expressa no sentido de sua inclusão no cálculo do crédito da contribuição não cumulativa (art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003), mas desde que consumida no processo produtivo.

Mesmo considerando que os gastos com a manutenção de prédios do setor de produção podem contribuir para um melhor funcionamento da empresa, não se pode perder de vista que tais interferências ocorrem de forma paralela à produção, pois mesmo durante a sua realização, a pessoa jurídica continua operando, ainda que se valendo, temporariamente, de outros espaços para a produção.

O mesmo entendimento se estende aos gastos com materiais de escritório e de consumo, pois, como a própria designação dos bens está a evidenciar, trata-se de mercadorias utilizadas nos escritórios e demais instalações da pessoa jurídica, como copas, cozinhas, banheiros etc., não havendo relação direta com o fator de produção, o que impossibilita a apuração de créditos em relação a eles.

Quanto aos materiais de limpeza e higienização, não obstante o fato de que eles também podem ser utilizados de forma generalizada em todos os departamentos e setores do estabelecimento, inclusive os administrativos, há que se considerar que, conforme consta do Comunicado Técnico nº 483 (ISSN 0100-8862, versão eletrônica, dezembro/2010, Concórdia/SC) da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa), disponível no sítio na internet (www.cnpsa.embrapa.br/sgc/sgc_publicacoes/publicacoes_e3k24c1s.pdf), a produção de carne requer, inexoravelmente, a utilização de “produtos para higienização do aviário e cloração da água”, inclusive com “controle de pragas que inclui raticidas e inseticidas” (p. 9).

O direito ao creditamento em relação aos dispêndios com materiais para acondicionamento para transporte (paletes ou *pallets*) encontra-se autorizado no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003⁴, que, por força do contido no art. 15, inciso II, da mesma lei, se aplica tanto à Cofins quanto à contribuição para o PIS, apuradas na sistemática da não cumulatividade.

Os bens utilizados no transporte fazem parte do custo de venda dos produtos, pois conjugam-se a estes com vistas à sua conservação e à sua proteção contra agentes externos indesejáveis, como choques mecânicos, poeira, umidade etc., preservando-lhes a integridade durante o transporte, sem o que não se terá o produto nas condições exigidas ao seu bom uso.

Nesse sentido, uma vez que não se têm por configurados os requisitos da utilidade ou da necessidade e da aplicação direta na produção, não se acatam, para fins de cálculo do crédito decorrente da não cumulatividade da contribuição, os dispêndios com manutenção de prédios e de veículos e com materiais de escritório e de consumo.

Por outro lado, acolhe-se o direito ao creditamento em relação aos materiais para acondicionamento para transporte, os materiais de limpeza e de desinfecção e a gasolina, nesses dois últimos casos, desde que comprovadamente utilizados no processo produtivo que constitui o objeto social da pessoa jurídica.

II.c - Créditos relativos a bens submetidos à alíquota zero e a outros bens (água e refrigerante)

Em relação às aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero (produtos hortícolas, frutas, leite, queijo e farinha de milho), há vedação expressa ao creditamento, conforme consta do inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

§ 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)

⁴ 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.

Há a previsão de apuração de créditos somente em relação a bens e serviços sujeitos ao pagamento da contribuição.

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004 a que o Recorrente faz menção não se refere à apropriação de créditos nas aquisições de produtos isentos, submetidos à alíquota zero, vendidos com suspensão ou não tributados, mas à manutenção de créditos decorrentes da incidência da contribuição na etapa anterior do processo produtivo, do qual resulte produto não tributado.

Além disso, inexistente direito à apuração de créditos em relação a mercadorias não utilizadas no processo produtivo, como nos casos de água e refrigerante, pois tais bens, além de não se enquadrarem no conceito de insumo para fins de creditamento na sistemática da não cumulatividade das contribuições, mesmo que fossem destinados a revenda, o que se admite apenas em tese, já que tal atividade não guarda qualquer relação com o objeto social da pessoa jurídica, a receita bruta decorrente de sua comercialização não se submete à tributação não cumulativa, por força do contido no inciso VIII do § 1º do art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Mantém-se, portanto, as glosas efetuadas pela Fiscalização em relação aos insumos e às mercadorias destinadas a revenda submetidos à alíquota zero, bem como aos produtos aos quais não se aplica a não cumulatividade da contribuição.

II.d - Créditos decorrentes de serviços de limpeza prestados pela Affare Sul Limpeza e Conservação Ltda.

Inexiste autorização legal à apuração de créditos decorrentes de pagamentos efetuados a pessoa jurídica que presta serviços de limpeza nos compartimentos da pessoa jurídica.

Diferentemente dos materiais de limpeza utilizados diretamente na desinfecção e na higienização dos bens submetidos à produção ou ao beneficiamento, neste caso, está-se diante do serviço genérico de limpeza das instalações da pessoa jurídica, inexistindo o liame necessário com o fator de produção que o torne diretamente alocável ao processo produtivo.

Mantém-se, portanto, a glosa relativa às despesas com serviços de limpeza prestados por Affare Sul Limpeza e Conservação Ltda.

II.e - Fretes para transporte de insumos e de mercadorias para revenda

A Fiscalização procedeu à glosa de créditos calculados sobre a contratação de fretes para transporte de seus insumos e mercadorias para revenda, que se encontravam lançados como serviços utilizados como insumos, por considerar que inexistiria previsão legal nesse sentido, pois, segundo o agente fiscal, os fretes da espécie se referiam a compras de insumo e comporiam o valor de aquisição dos bens, já sendo, consequentemente, base de cálculo para o crédito da contribuição.

Por outro lado, ressaltou a Fiscalização, que, nas operações de aquisição não passíveis de creditamento, também não o seria o valor do frete, visto que ele integraria o custo de aquisição da mercadoria ou do insumo.

Dessa forma, afirmou o agente fiscal que o contribuinte apuraria créditos de maneira integral sobre todos seus fretes de aquisição de insumos, sem considerar se o bem que estaria sendo adquirido permitiria tal creditamento. Segundo ele, nesses casos, deveria o

contribuinte aplicar a mesma alíquota aplicável ao bem sendo transportado. De maneira análoga, não poderia o contribuinte apurar créditos sobre os fretes de compras de bens sujeitos à alíquota zero ou bens de revenda com incidência monofásica.

Neste ponto, há algumas questões que devem ser salientadas, a saber:

1ª) logicamente, nos casos em que o crédito, básico ou presumido, já tiver sido apurado com base no valor total de aquisição de mercadorias para revenda e de insumos, incluída aí a parcela relativa ao custo do frete, inexistirá a possibilidade de creditamento em duplicidade, devendo o crédito se restringir à primeira apuração;

2ª) se, contudo, o frete tiver sido pago separadamente em relação aos bens comercializados, seja por ter se realizado em momento distinto, seja por ter sido prestado por uma terceira pessoa jurídica, estar-se-á diante de um serviço utilizado como insumo, subsumindo-se, desde que tributado, à previsão do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

3ª) se se tratar de frete cobrado nas vendas de mercadorias destinadas à revenda e de insumos não tributados, haverá direito ao creditamento se e somente se tiver havido a incidência da contribuição na prestação desse serviço, isoladamente considerado;

4ª) no caso do crédito presumido, se o frete tiver sido cobrado de forma apartada em relação às mercadorias e aos insumos adquiridos, ele não dará direito a crédito dessa natureza (presumido), pois, de acordo com o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, somente há creditamento nas aquisições de bens adquiridos de pessoas físicas utilizados como insumos e não nas aquisições de serviços.

Nesse contexto, mantêm-se as glosas relativas a créditos decorrentes de fretes apurados em duplicidade e concede-se o direito ao creditamento em relação aos valores de fretes tributados pela contribuição, mas não adicionados ao valor de venda das mercadorias e dos insumos, ainda que estes sejam não tributados, salvo na hipótese de crédito presumido.

II-f - Créditos relativos a despesas com armazenagem

Foram glosados pela Fiscalização os créditos apurados pelo contribuinte decorrentes de operações distintas de armazenagem e frete na operação de venda, estas previstas no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, relativos a consumo de energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, lavagem, deslocamentos, taxa de selagem de contêineres, capatazia, taxa de liberação de BL, entre outros.

Segundo o Recorrente, a atividade de armazenagem engloba todas as despesas e os gastos vinculados a ela, como aqueles identificados no parágrafo anterior, pois, exemplificativamente, a energia elétrica é necessária para o armazenamento do produto em câmaras frias, cumprindo exigências de órgãos públicos.

A Fiscalização não questiona o momento em que tais despesas foram incorridas, se antes ou durante as operações de venda, afastando o creditamento apenas por considerar que não se encaixam na previsão normativa referente à armazenagem.

Acredito que, havendo comprovação de que determinados gastos, decorrentes de operações tributadas, foram suportados pelo Recorrente, conforme exige o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, durante a fase de armazenagem, no sentido de viabilizá-la, eles deverão ser acatados na apuração do crédito, pois, do contrário, esvazia-se o preceito, dado que a atividade de armazenagem, em face das características do produto, pode ir muito além do mero pagamento pelo aluguel do espaço utilizado como depósito.

Além disso, as despesas de deslocamentos da carga nas operações de venda encontram amparo no dispositivo legal acima identificado, pois se trata de despesas com fretes que, uma vez suportadas pela pessoa jurídica e tendo sido objeto de tributação pelas contribuições, dão direito ao creditamento.

Contudo, tal conclusão não permite acobertar sob os termos “armazenagem” e “frete” despesas outras não acobertadas pela lei, como o são a taxa de selagem de contêineres, a capatazia⁵, a taxa de liberação de *Bills of Ladings*, entre outros, pelo simples fato de que tais operações se referem a taxas alfandegárias e a procedimentos de embarque das mercadorias, e não de armazenagem ou frete, muitas delas não tributadas pelas contribuições, não podendo, por conseguinte, gerar direito creditório inexistente.

Nesse sentido, uma vez comprovado que os gastos com energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, lavagem e deslocamentos foram suportados pelo Recorrente no conjunto das operações de armazenagem e frete durante a venda, e que foram tributados pelas contribuições, eles darão direito ao creditamento.

II.g - Fretes internacionais

Ressaltou a Fiscalização que, para se creditar de valores referentes a fretes marítimos, o contribuinte deveria atender aos requisitos normativos e legais, em especial que as despesas fossem pagas ou creditadas a pessoa jurídica domiciliada no País (art. 3º, § 3º, II, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002) e que o ônus fosse suportado pelo vendedor (art. 3º, IX, da Lei 10.833/2003).

No presente caso, constatou a Fiscalização que o ônus foi suportado pelo contribuinte, porém, muito embora os recursos tivessem sido destinados a empresas localizadas no território nacional, inscritas no CNPJ, tais empresas não seriam as que efetivamente prestaram o serviço de transporte, uma vez que se tratava de agentes de armadores estrangeiros, prática esta usual nos procedimentos de exportação. Ainda segundo a Fiscalização, o agente marítimo não teria prestado o serviço de transporte e não teria sido ele que recebera o pagamento por tal serviço, pois o valor entregue ao agente, em verdade, corresponderia ao pagamento do armador, isto porque o agente marítimo seria mero preposto do armador, para gerir ou administrar seus negócios, inclusive cobrando os respectivos fretes, que seriam o pagamento do proponente pela prestação do serviço de transporte.

Para verificar a situação do contribuinte, a Fiscalização intimou-o a apresentar contratos de prestação de serviço de frete marítimo, bem como outros documentos comprobatórios da relação jurídica existente entre a empresa e os prestadores do serviço de frete marítimo. Foi solicitado também que se anexasse uma cópia dos *Bill of Lading* e do correspondente recibo de quitação de tais fretes. Em resposta à intimação, o contribuinte apresentou cópia dos BLs e recibos dos pagamentos, numa amostragem por ele mesmo

⁵ O dicionário Houaiss apresenta como significado do termo capatazia, dentre outros, a "taxa alfandegária cobrada pelo movimento de mercadorias no porto ou em seus armazéns".

realizada, bem como firmou declaração onde afirmou que "todas as operações seguem o mesmo padrão apresentado nos exemplos anexados".

Com base nos documentos apresentados, concluiu a Fiscalização que os BLs foram emitidos por armadores estrangeiros, sendo que a empresa nacional sempre foi mencionada como agente (*agent*) ou agindo meramente na qualidade de representante (*on behalf of*) do armador, não se configurando hipótese permissiva ao creditamento destes valores, com exceção do valor pago à "Cia. Marítima" Aliança Navegação e Logística Ltda., que efetivamente figurou como real transportadora das mercadorias (*carrier*).

Em sua defesa, o Recorrente alega que, uma vez atendidos os requisitos legais, quais sejam, suporte do ônus pelo sujeito passivo e pagamento efetuado a pessoa jurídica domiciliada no País, ter-se-ia por configurado o direito ao creditamento em relação aos fretes internacionais.

Para a análise da presente questão, serão destacadas as seguintes premissas legais, condicionantes do direito a crédito relativamente aos fretes suportados pela pessoa jurídica nas operações de vendas (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003):

1ª) o serviço de frete deve ser prestado por pessoa jurídica domiciliada no País (art. 3º, § 3º, I, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003);

2ª) os custos e despesas incorridos devem ser pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País (art. 3º, § 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003);

3ª) os serviços de frete devem ser tributados pelas contribuições (art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

Com base apenas na 1ª premissa supra, é possível concluir, de pronto, inexistir direito de creditamento em relação a serviços de fretes prestados por pessoas jurídicas estrangeiras, ou seja, aquelas não domiciliadas no País. O fato de o pagamento por tais serviços ter sido efetuado a uma pessoa jurídica domiciliada no País, pessoa essa representante do armador estrangeiro, não exime o contribuinte de cumprir os demais condicionantes impostos pela lei.

Dessa forma, mantém-se a glosa efetuada pela Fiscalização relativamente aos serviços de frete prestados por pessoas jurídicas não domiciliadas no País.

III. Conclusão

Diante do exposto, voto por PROVER PARCIALMENTE o recurso, para RECONHECER o direito do contribuinte de se creditar quanto a: (i) despesas tributadas com materiais para acondicionamento para transporte, os materiais de limpeza e de desinfecção e a gasolina, nesses dois últimos casos, desde que comprovadamente utilizados no processo produtivo que constitui o objeto social da pessoa jurídica; (ii) fretes tributados pela contribuição, mas não adicionados ao valor de venda das mercadorias e dos insumos, ainda que estes sejam não tributados, salvo na hipótese de crédito presumido; e (iii) os gastos com energia elétrica, monitoramento, pesagem, desova, manutenção, inspeção, movimentação e realocação, lavagem e deslocamentos, comprovadamente suportados pelo Recorrente no conjunto das operações de armazenagem e frete durante a venda, e tributados pelas contribuições.

Por outro lado, voto por MANTER o percentual de 35% aplicável sobre o valor dos insumos identificados como lenha, aves vivas, suínos e milho, utilizados na produção da pessoa jurídica, para fins de apuração do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, e por NÃO RECONHECER o direito de crédito relativamente a:

a) os dispêndios com manutenção de prédios e de veículos e com materiais de escritório e de consumo;

b) gastos com insumos e mercadorias para revenda submetidos à alíquota zero, bem como aqueles destinados à produção não abrangida pela não cumulatividade das contribuições;

c) despesas com serviços de limpeza prestados por Affare Sul Limpeza e Conservação Ltda.;

d) gastos com fretes apurados em duplicidade;

e) dispêndios com taxa de selagem de contêineres, capatazia e taxa de liberação de *Bills of Ladings*;

f) despesas com serviços de fretes internacionais prestados por pessoas jurídicas não domiciliadas no País.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Relator.

Processo nº 13016.000090/2007-96
Acórdão n.º 3803-03.150

S3-TE03
Fl. 14



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

Processo nº: 13016.000090/2007-96

Interessada: FRINAL S/A - FRIGORÍFICO E INTEGRAÇÃO AVÍCOLA

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 4º do art. 63 e no § 3º do art. 81 do Anexo II, c/c inciso VII do art. 11 do Anexo I, todos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, fica um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 3803-03.150, de 28 de junho de 2012, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção.

Brasília - DF, em 28 de junho de 2012.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente

Ciente, com a observação abaixo:

- ☐ Apenas com ciência
- ☐ Com embargos de declaração
- ☐ Com recurso especial

Em ____/____/____