



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13053.000909/2008-50
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-004.382 – 3ª Turma
Sessão de 9 de novembro de 2016
Matéria COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
DOUX FRANGOSUL S/A - AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL
Interessado DOUX FRANGOSUL S/A - AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INDÚSTRIA AVÍCOLA. INDUMENTÁRIA.

Deve-se observar, para fins de se definir “insumo” para efeito de constituição de crédito de PIS e de Cofins, se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção e se a produção ou prestação de serviço demonstram-se dependentes efetivamente da aquisição dos referidos bens e serviços.

No caso vertente, a indumentária na indústria de processamento de carnes, por ser necessária e essencial à atividade do sujeito passivo que, por sua vez, deve zelar pela higiene, segurança à saúde dos consumidores e dos próprios empregados, além de sua utilização ser regulamentada pela ANVISA, deve gerar crédito da contribuição a Cofins.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. LEI Nº 10.925/04.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei 10.833/03 em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída, e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

FRETE PAGO A EMPRESA SEDIADA NO EXTERIOR.

Nos termos do § 3º do art. 3º da Lei 10.833, somente o frete pago a empresa sediada no Brasil gera direito de crédito da COFINS, a isso não se equiparando a mera transferência de recursos a representante, sediado no Brasil, do efetivo prestador do serviço de transporte sediado no exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, (1) em relação às indumentárias, por maioria de votos, em dar-lhe provimento nos termos do voto da relatora, vencidos os conselheiros Júlio César Alves Ramos, Luiz Augusto do Couto e Rodrigo da Costa Possas, que lhe negaram provimento; (2) em relação ao frete, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor em relação ao frete o conselheiro Júlio César Alves Ramos. Não votaram os conselheiros Andrada Marcio Canuto Natal e Demes Brito.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto

Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Tratam-se de Recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº **3403-002.281**, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, a fim de reconhecer o direito ao crédito presumido do art. 8º da Lei 10.925/04, no equivalente a 60% do valor dos créditos previstos pelo art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Em vista da decisão, foi consignado, então, no acórdão recorrido a seguinte ementa (Grifos meus):

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

Ementa:

COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA 0%. DIREITO DE CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

No regime da não cumulatividade da COFINS, o contribuinte que adquire insumos cuja venda proporciona a seu fornecedor receitas tributadas à alíquota 0% não faz jus ao creditamento. Inteligência do artigo 2º, da Lei n.10.833/03, com a redação que lhe atribuiu a Lei n. 10.865/04.

COFINS NÃO CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores da COFINS, compete ao sujeito passivo o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado. Por insuficiência de prova quanto à pertinência ao processo produtivo (inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03) ou à espécie de negócio jurídico subjacente, não

ensejam crédito os valores incorridos pela recorrente com a indumentária do pessoal aplicado à produção.

COFINS NÃO CUMULATIVA.FRETE INTERNACIONAL. TRANSPORTADOR ESTRANGEIRO REPRESENTADO POR AGENTE MARÍTIMO SEDIADO NO PAÍS. DIREITO DE CRÉDITO.

Sujeito passivo que contrata frete internacional junto a transportador marítimo domiciliado fora do País, embora representado por agente marítimo estabelecido no Brasil. Agente marítimo que atua na condição de mandatário profissional do armador. Direito de crédito inexistente.

CRÉDITO PRESUMIDO.AGROINDÚSTRIA. LEI Nº 10.925/04.

O crédito do presumido de que trata o artigo 8º, da Lei no 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2o, da Lei nº 10.833/03 em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

Recurso voluntário parcialmente provido."

Irresignada com a decisão do Colegiado, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial requerendo a reforma do entendimento manifestado pelo Colegiado no que tange a aplicação da alíquota de 60% em função da natureza do "produto" a que a agroindústria dá saída.

Traz, em síntese, que não resta dúvida de que o percentual de apuração da alíquota aplicável sobre os créditos de PIS/COFINS a que as agroindústrias têm direito, prevista no art. 8º, § 3º, da Lei 10.925, de 2004, é determinado em função dos insumos adquiridos, e não dos produtos fabricados.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foi admitido, conforme Despacho às fl. 335/336.

Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, que trouxe, em síntese, que:

- Com o advento da Lei 12.865/2013, em especial, do seu art. 33, que incluiu o §10 ao art. 8º da Lei 10.925/04, o presente recurso especial da Fazenda Pública perdeu o seu objeto;

-
- Houve previsão expressa de que, para efeitos interpretativos, o percentual de 60% das alíquotas básicas do PIS e da Cofins sobre as aquisições de insumos, seja aplicado em razão do produto final ser produto de origem animal, independentemente da natureza dos seus insumos.

Insatisfeito também com o acórdão 3403-002.281, o sujeito passivo apresentou Recurso Especial, requerendo a reforma do entendimento nas partes em que lhe foi desfavorável - quais sejam, quando o Colegiado:

- Afastou o direito ao crédito relativo aos valores referentes aos fretes internacionais contratados para o transporte até o destinatário final de mercadorias vendidas para clientes no mercado externo quando prestados por pessoa jurídica domiciliada no País;
- Não concedeu o crédito dos valores incorridos com a indumentária utilizada na produção.

O Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo foi admitido, nos termos do Despacho às fls. 416/417.

Contrarrazões ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo foram apresentadas pela Fazenda Nacional, pugnando que seja negado provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, mantendo-se o acórdão proferido por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Os Recursos Especiais são tempestivos e, depreendendo-se da análise de seu cabimento, entendo pela admissibilidade integral dos recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo.

O Recurso Especial da Fazenda interposto em face do acórdão no 3403-002.281 reconheceu que o crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei nº 10.925/04 corresponde a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º da Lei nº 10.833/03, em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo. Enquanto o aresto dissidente reputou que se vincularia aos insumos adquiridos.

O Recurso Especial do sujeito passivo foi interposto contra o acórdão que, mesmo reconhecendo que o pagamento fora efetuado a agente marítimo domiciliado no país, representante de armador estrangeiro, concluiu que o serviço, em si, não fora prestado por pessoa jurídica domiciliada no país, enquanto o acórdão paradigma, em situação assemelhada, decidiu que a legislação de regência exige apenas que o pagamento seja efetuado a pessoa jurídica localizada no país, nada abordando sobre a necessidade do domicílio local ou sede nacional para o prestador do serviço. Da mesma forma, relativamente à indumentária utilizada, pelos empregados, na área de produção, onde o aresto indicado como paradigma trouxe entendimento contrário.

Quanto às Contrarrazões apresentadas, não se devem ignorá-las, pois foram apresentadas tempestivamente pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre **a discussão trazida em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional**, qual seja, da aplicação ou não do percentual de 60% em função dos produtos fabricados pelo sujeito passivo.

Relativamente ao tema em debate, entendo que o cálculo do crédito presumido de PIS/PASEP das agroindústrias deve ser calculado em razão dos produtos produzidos e das mercadorias vendidas, e não dos insumos adquiridos.

Frise-se tal entendimento com o art. 8º, § 3º, da Lei 10.925/04 (Grifos meus):

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 , e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 , adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide art. 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) (Vide art. 57 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010) § 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005);

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

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;

Portanto, por evidente que o valor do crédito presumido para agroindústria deve ser aplicada a alíquota de 60% sobre as aquisições, nos termos do art. 8º, § 2º, inciso I, da Lei 10.925/04, e art. 2º da Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, tendo em vista tratar-se de pessoa jurídica produtora de mercadorias de origem animal.

Eis que o art. 8º da Lei 10.925/04 determina que o benefício da dedução do PIS e da Cofins decorre da produção de mercadorias de origem animal (aves e suínos de corte), classificados nos capítulos 2 a 4, 16, entre outros, da NCM, destinada à alimentação humana ou animal.

Sendo assim, resta concordar com o entendimento exposto no voto do acórdão recorrido - o que transcrevo parte:

*"O último tema a requerer enfrentamento diz com o **crédito presumido** outorgado pelo artigo 8º da Lei no. 10.925/04 às empresas do segmento em que atua a ora recorrente, a agroindústria. Eis o dispositivo, tal como vigente à época dos fatos:*

"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, 21.11.10 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 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, 15.16.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e

II – 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis 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

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

*A controvérsia posta nos autos é exclusivamente de direito e reside toda ela na compreensão do §3o acima transcrito. Calculado sobre o valor dos insumos adquiridos pela agroindústria, o crédito presumido corresponderá, de acordo com o preceito, a 60%, a 50% ou a 35% daquele concedido pelo artigo 3o das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03, a depender do **produto**. Enquanto os produtos de origem animal listados no inciso I rendem à agroindústria crédito presumido de 0,99% e 4,56%, respectivamente para PIS e para COFINS, os demais, inclusive os de origem vegetal, proporcionam créditos menores, cujas alíquotas equivalem a 0,5775% e 2,66%.*

Fiando-se na literalidade do texto, a recorrente interpreta a menção ao “produto” como uma referência à mercadoria a que o agroindustrial dá saída. Sob sua perspectiva, independentemente da natureza do insumo adquirido, se a agroindústria promove a venda de produtos de origem animal, seu crédito presumido é determinado pelas alíquotas de 0,99% e 4,56%. Como a recorrente produz carnes avícolas e suínas, seu procedimento consistiu em apurar o crédito presumido segundo estes percentuais.

Já a DRF encarregada da auditoria atribui outro sentido ao dispositivo. De acordo com a sua leitura, o valor do crédito presumido varia não em função do bem produzido pela agroindústria, mas em razão da natureza do insumo adquirido. Insumos de origem animal – pouco importa a espécie de produto em que empregados – forneceriam o crédito presumido do inciso I, ao passo que insumos vegetais garantiriam o crédito presumido de menor valor, previsto no inciso II. Como a maior parte dos insumos que a recorrente emprega é de origem vegetal (rações), a glosa consistiu na redução do valor do crédito ao menor percentual previsto pelo 3o. Para subsidiar suas conclusões, a fiscalização invocou o artigo 8o, da IN SRF no. 606/06, cujo texto claramente diferencia o montante do crédito presumido em função da natureza do insumo adquirido e não do produto que com ele se obtém. Veja-se:

“Art. 8o. Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7o, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS será apurado com base no seu custo de aquisição.

§1o O crédito de que trata o caput será calculado mediante a aplicação, sobre o valor de aquisição dos insumos, dos percentuais de:

I – 0,99% (noventa e nove centésimos por cento) e 4,56% (quatro inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento), respectivamente, no caso:

a) dos insumos de origem animal classificados nos capítulos 2 a 4 e 16 e nos códigos 15.01 a 15.06 e 15.16.10 da NCM;

b) das misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18 da NCM;

*II – 0,5775% (cinco mil setecentos e setenta e cinco décimos de milésimos por cento) e 2,66% (dois inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), respectivamente **no caso dos demais insumos.**”*

Originalmente, o crédito presumido da agroindústria no regime não cumulativo de apuração do PIS e da COFINS foi previsto nas próprias Leis no. 10.637/02 e 10.833/03, nos §§10 e 5o de seus respectivos artigos 3os. Como se trata de um segmento cujos insumos provêm em larga escala de fornecedores pessoas físicas – que, por não serem contribuintes das exações, não proporcionariam crédito à agroindústria adquirente – a solução encontrada pelo legislador para minimizar a cumulatividade da cadeia foi a outorga do crédito presumido. Pretendia-se, na ocasião, compensar o industrial pelo PIS e pela COFINS incidentes sobre os insumos da produção agrícola – fertilizantes, defensivos, sementes etc. – e acumulados no preço dos produtos agrícolas e pecuários.

Como esse foi o propósito por trás da instituição do crédito presumido – neutralizar a incidência do PIS e da COFINS

acumulada no preço dos gêneros agrícolas – não faria sentido que o valor do benefício variasse em função do produto em cuja fabricação a indústria o empregasse. Aliás, seria até anti isonômico se fosse assim. Daí porque as Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03 o concediam em alíquota única. Se os adquirisse de pessoas físicas, a agroindústria apropriaria sempre o mesmo percentual, independentemente da espécie de produto em que fossem aplicados.

A estipulação de mais de um percentual para apuração do crédito presumido foi obra da Lei no. 10.925/04 que, simultaneamente, também reduziu a zero a alíquota do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita de venda dos principais insumos da atividade agrícola.

Entraram na lista de produtos favorecidos com esta última medida adubos e fertilizantes, defensivos agropecuários, sementes e mudas destinadas ao plantio, corretivo de solo de origem mineral, inoculantes agrícolas etc. (artigo 1o).

Ora, se os insumos aplicados na agricultura e na pecuária já não são gravados pelo PIS e pela COFINS e, portanto, se o preço praticado pelo produtor rural pessoa física já não contém o encargo tributário, qual a justificativa para a manutenção do crédito presumido à agroindústria? Se o benefício perseguia compensar o setor pelo acúmulo de PIS e de COFINS no preço dos gêneros agrícolas, como explicá-lo depois de reduzida a zero a alíquota dos insumos aplicados à produção?

A verdade é que, com o advento da Lei no. 10.925/04, o crédito presumido da agroindústria passou a servir a uma finalidade diversa da que presidiu a sua instituição. Como já não era preciso compensar incidências em etapas anteriores da cadeia, o legislador veiculou verdadeiro incentivo fiscal através do crédito presumido. Nesse sentido, veja-se trecho da Exposição de Motivos da MP no. 183, cuja conversão originou a Lei no. 10.925/04:

“4. Desse acordo, que traz grandes novidades para o setor, decorreu a introdução dos dispositivos acima mencionados, que, se convertidos em Lei, teriam os seguintes efeitos:

a) redução a zero das alíquotas incidentes sobre fertilizantes e defensivos agropecuários, suas matérias-primas, bem assim sementes para semeadura;

b) em contrapartida, extinção do crédito presumido, atribuído à agroindústria e aos cerealistas, relativamente às aquisições feitas de pessoas físicas.

5. Cumpre esclarecer que o mencionado crédito presumido foi instituído com a única finalidade de anular a acumulação do PIS e da COFINS nos preços dos produtos dos agricultores e pecuaristas pessoas físicas, dado que estes não são contribuintes dessas contribuições, evitando-se, assim, que dita acumulação repercutisse nas fases subseqüentes da cadeia de produção e comercialização de alimentos.

6. Com a redução a zero dos mencionados insumos, por decorrência lógica, haveria de se extinguir o crédito presumido, por afastada sua fundamentação econômica, pois, do contrário, estar-se-ia perante um benefício fiscal, o que contraria a Lei de Responsabilidade Fiscal.”

Como se vê, o crédito presumido em análise assumiu, com o advento da Lei no. 10.925/04, ares de um verdadeiro incentivo e, como medida de política extra fiscal, passou a não haver impedimento a que o legislador favorecesse os diversos setores da agroindústria com benefícios de montante distinto. Nada impedia, pois, que o valor do crédito presumido variasse não mais em função do insumo (origem vegetal ou animal) e, sim, em função do produto (origem vegetal ou animal).

Enquanto o crédito presumido servia ao propósito de eliminar a cumulatividade do PIS e da COFINS na cadeia agrícola, a lei de regência o concedia em percentual único, não importando em qual gênero alimentício o insumo fosse empregado.

Depois, a partir do instante em que o instituto revestiu caráter de incentivo, a lei passou a outorgá-lo em diferentes

montantes, conforme, o texto mesmo diz, o “produto” tenha esta ou aquela natureza.

Parece-me, pois, fundado o argumento de que a IN SRF no. 660/06 modifica, de fato, os critérios com base nos quais o artigo 8o, da Lei no. 10.925/04 define o montante do crédito presumido. Daí porque, dou provimento ao recurso voluntário nesta parte, a fim de reconhecer à recorrente o direito de apropriá-lo nos valores em que originalmente o fez.

Com essas considerações, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário, a fim de reconhecer à recorrente o direito ao crédito presumido do artigo 8o, da Lei no. 10.925/04 no equivalente a 60% do valor dos créditos previstos pelo artigo 3o, das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.

Em vista do o exposto, nego provimento ao Recurso Interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto à discussão trazida em Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo - ***Do crédito relativo a despesas de fretes internacionais pagos a agentes marítimos domiciliados no país*** - passo a discorrer *a priori* sobre o caso vertente em que o Colegiado decidiu que, mesmo que o pagamento tenha sido efetuado a agente marítimo domiciliado no país, representante de armador estrangeiro, o serviço, em **si, não** fora prestado por pessoa jurídica domiciliada no país.

Depreendendo-se da análise dos autos, vê-se que o sujeito passivo assumiu os custos dos fretes internacionais, efetuando o pagamento a empresas com domicílio no País.

Se o sujeito passivo assumiu com os custos dos fretes internacionais, efetuando o pagamento diretamente a empresas domiciliadas no País, não há como se desconsiderar o reconhecimento do referido crédito.

Para melhor elucidar esse entendimento, importante trazer o que dispõe o art. 3º, § 3º, da Lei 10.833/03 e art. 3º, § 3º, da Lei 10.637/02 (Grifos meus):

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

[...]

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

[...]

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

[...]”

Considerando a legislação vigente, temos que o inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/03 permite a obtenção de créditos calculados em relação a frete na operação de venda:

“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;***

[...]”

E o §3º deste mesmo art. 3º, tanto da Lei 10.637/2002, como da Lei 10.833/2003, veda o crédito relativo aos bens, serviços, despesas ou custos pagos à pessoa jurídica domiciliada no exterior.

No caso vertente, como dito alhures, é fato que os fretes foram pagos à pessoa domiciliada no país, portanto, entendo que assiste razão ao sujeito passivo.

Em vista do exposto, nessa parte, dou provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo.

No que tange à discussão acerca da indumentária utilizada, pelos empregados, na área de produção, ou seja, se a indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de alimentos constitui crédito de PIS.

Para melhor elucidar meu entendimento, importante trazer o conceito de insumo, para fins de fruição do crédito de PIS e da COFINS não cumulativos.

Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, concluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação

do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.

Ora, em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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

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;"

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, in verbis (Grifos meus):

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

***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 nº10.485, 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)”.*

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

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

[...]

§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.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

É de se lembrar ainda que o IPI é um imposto que onera efetivamente o consumo, diferentemente do PIS e da Cofins que são contribuições que incidem sobre a receita, nos termos da legislação vigente.

E nessa senda, haja vista que o IPI onera efetivamente o consumo, vê-se que a não cumulatividade relaciona-se ao conceito de insumo como sendo o de bens que são consumidos ou desgastados durante a fabricação de produtos.

Enquanto a sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e a Cofins está diretamente relacionada às receitas auferidas com a venda desses produtos.

Sendo assim, resta claro que a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003

ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Greco (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003*) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, pra tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da

premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):

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

[...]

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

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

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

b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...]”

- art. 8º, § 4ª, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

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

[...]

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

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

[...]"

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

A Receita Federal do Brasil extrapolou sua competência administrativa ao “legislar” limitando o direito creditório a ser apurado pelo sujeito passivo.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

a. Serviços utilizados na prestação de serviços;

- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Nesse *interim*, cabe trazer que a observância do critério de se aplicar o conceito de “despesa necessária” para a definição de insumo, tal como preceituado no art. 299 do RIR/99 não seria a mais condizente, pois direciona a sistemática da não cumulatividade das referidas contribuições à sistemática de dedutibilidade aplicada para o imposto incidente sobre o lucro. O que, entendo que não há como se conferir que os custos ou despesas destinados à aferição e lucro possam ser considerados como insumos necessários para o aferimento da receita.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça

considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

*6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, **impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.***

7. Recurso especial provido.”

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Considerando o meu entendimento acerca do conceito de insumos, quanto às indumentárias, não concordo com o manifestado pelo Colegiado do acórdão recorrido, vez que a indumentária (vestimentas, calçados, luvas, capacetes e outros itens para a indumentária de seus empregados, na atividade produtiva da empresa) é essencial para a execução da atividade da recorrente. Tanto é assim que, para a concessão da indumentária aos empregados, a empresa deve observar as exigências contidas na legislação editada pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA – IN 1/94, da Secretaria de Segurança e Saúde no Trabalho.

Sem a indumentária adequada, a empresa não restaria apta a execução de sua atividade, vez envolver produtos alimentícios. Eis o que traz o Estatuto Social (Grifos meus):

“Art. 3º

A Sociedade tem por objetivo:

a) O desenvolvimento genético, a produção de aves, suínos e ovinos de corte e, a produção e criação das respectivas matrizes;

- b) A industrialização de produtos alimentares derivados de aves, suínos, bovinos e outros animais que convier, inclusive sub-produtos e respectivo comercio, por atacado e a varejo;*
- c) A fabricação e comercialização de rações e concentrados para consumo animal;*
- d) A industrialização e comercialização de cereais de qualquer espécie;*
- e) A exploração de atividade agro-pecuária;*
- f) A importação e exportação para uso próprio ou para comércio, dos produtos e subprodutos elencados nas alíneas "a" a "d" supra;*
- g) Transporte terrestre de carga de seus produtos e de terceiros;*
- h) Representação mercantil, e outros empreendimentos correlatos aos objetivos sociais;*
- i) A exploração de depósito portuário em área específica de porto marítimo com a finalidade de viabilizar a estocagem e embarque de mercadorias e ou produtos próprios frigorificados, para exportação.”*

Nota-se ainda que a indumentária foi devidamente registrada em despesa operacional – na conta 312.00.000 – o que resta afastar qualquer discussão acerca de seu registro contábil, para fins de se afastar o direito ao crédito de PIS e Cofins.

O que, por conseguinte, nessa linha, dou provimento ao Recurso Especial do sujeito passivo, vez a indumentária ser necessária e essencial à atividade do sujeito passivo, considerando a higiene, segurança à saúde dos consumidores e dos próprios empregados.

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer os recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo:

- Negando-lhe provimento ao recurso da Fazenda;
- Dando-lhe provimento ao recurso do sujeito passivo.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos - Redator

Fui incumbido de redigir o acórdão do recurso especial do contribuinte relativamente ao frete.

Como indicado no relatório elaborado pela Dra Tatiana, tratava-se, aqui, sem controvérsia, de frete na operação de venda suportado pelo vendedor. Até aí, cumprido, pois, o requisito do inciso IX do art. 3º da Lei 10.833.

O que foi objeto de controvérsia foi o requisito previsto no §3º do mesmo dispositivo legal:

§ 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;

Aparentemente, para a relatora, a situação se enquadraria no inciso II acima, visto que a transferência de recursos, também sem controvérsia, foi feita a empresa aqui estabelecida. E essa transferência, se bem entendemos o seu argumento, equipara-se ao pagamento ou creditamento de que trata o dispositivo.

Foi disso que divergiu o colegiado.

É que, a nosso ver, ambos os incisos estão a exigir, como corolário do princípio da não-cumulatividade, que o valor do crédito de alguém corresponda a um débito por parte daquele que o recebe.

A única diferença entre eles é que o inciso I se refere aos bens ou serviços adquiridos para revenda ou para a produção de outro bem ou prestação de um novo serviço, enquanto o segundo, a uma das despesas que dão direito a crédito mesmo não sendo insumos.

O critério, no entanto, é o mesmo: credita-se o prestador de serviço ou vendedor de bem porque, e medida em que, o seu fornecedor tributará aquele valor recebido, como receita sua que é.

No caso concreto, o prestador de serviço é empresa internacional, sediada fora do Brasil, que aqui mantém representante legal. Este não é, porém, quem presta o serviço

e, portanto, a ele não pertence o valor aqui em discussão. Muito provavelmente seja ele remunerado pelo representado mediante comissão ou algo semelhante.

Destarte, inexistindo a tributação no fornecedor, descabe a tomada de crédito do contratante do serviço.

Esse critério, aliás, sempre foi o que informou o IPI, único tributo federal até então, a prever a não-cumulatividade. Hoje, para ele, já não mais prospera o entendimento que durante algum tempo contou com a aprovação do excelso STF segundo o qual a tomada de crédito quando o insumo não era tributado *stricto sensu* "não afrontaria o princípio da não-cumulatividade". Afronta, sim, como bem reconsiderou a suprema instância.

O que não vale é a recíproca: não se pode exigir, como regra, que o tomador do crédito esteja obrigado a recolher a contribuição sobre a sua receita. Como se sabe, há legislação específica que, na linha do que dispôs a 9.779 para o IPI, permite o creditamento mesmo nessa condição¹.

Mas aqui não é disso que se trata.

Por fim, vale o registro de que esse entendimento tampouco conflita com o que referendamos recentemente no tocante a empresas distribuidoras de cosméticos cuja tributação é concentrada no produtor. Lá, o tomador do serviço de frete não está mais sujeito à contribuição sobre os bens que vende; mas não há dúvida de que o serviço é pago a empresa que o tributará, como receita sua que é.

Essas as considerações que levaram o colegiado, pelo voto de qualidade, a negar provimento ao recurso do contribuinte quanto a esse ponto.

(Assinado digitalmente)

Conselheiro Júlio César Alves Ramos

¹ Lei 11.033/2004, art. 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.