ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13811.002249/2005-70
CÓPIA

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

Processo nº	13811.002249/2005-70
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-002.922 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	09 de dezembro de 2015
Matéria	DCOMP
Recorrente	MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO LITIGIOSA

As matérias submetidas à primeira instância determinam os limites do litígio na via contenciosa administrativa, tornando-se preclusa a matéria somente suscitada na peça recursal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

DECADÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

Em face da Lei nº 9.430, de 1996, § 6º do art. 74 , atribuir o caráter de confissão de dívida à declaração de compensação, os débitos decorrentes do não reconhecimento do direito creditório, já estão confessados, não se operando a decadência suscitada nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

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

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e
m 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREI
RA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não contempla as despesas com frete decorrente da transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

CÓPIA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao creditamento em relação aos serviços de laboratório, serviços de frete para aquisição de insumos não tributados e aos serviços de movimentação portuária, vencidos os Conselheiros José Fernandes do Nascimento e Ricardo Paulo Rosa, que negavam o direito para os serviços de frete para aquisição de insumos não tributados e a Conselheira Sarah Araújo que reconhecia o direito de crédito para serviços profissionais e de limpeza. Fez sustentação oral: Dr. Cassio Sztokfisz - OAB 257324 - SP.

[assinado digitalmente]

RICARDO PAULO ROSA - Presidente.

[assinado digitalmente]

MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Prado, Hélcio Lafetá Reis, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo. Ausente justificadamente o Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado por MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA, com CNPJ 61.156.501/0001-56, em face do Acórdão nº. **35.889**, de 26/01/2012, proferido pela 9ª Turma da DRJ/SP1, que, à unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Tendo em vista a minudência da situação fática retratada, adoto o relatório da r. decisão de primeira instância, conforme a seguir transcrito:

Trata o presente processo de "Declaração de Compensação" (fl. 1) relativa a alegado crédito da Contribuição para o PIS, referente ao 4º ***trimestre de 2004****.*

Apensos os processos 13811.002246/2005-36 e 13811.002253/2005-38.

Pelo Despacho Decisório de fls. 232/254 houve parcial reconhecimento de direito creditório ("mercado externo"; fl. 253), sendo homologadas as compensações vinculadas ao presente até o limite do crédito deferido.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente em 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A Autoridade Fiscal responsável pelos trabalhos de auditoria levados a efeito descreve os procedimentos adotados e os exames efetuados, os quais resultaram tanto em aceitação como em rejeição de valores, esta última concretizada por via da glosa de importâncias referentes a serviços de análise de laboratório, serviços profissionais, serviços de movimentação interna, mão-de-obra temporária, serviços de movimentação portuária e fretes sobre aquisições de insumos (notar quadro de glosas em fl. 238, item "9.5").

Externa a Fiscalização, em síntese, entendimento no sentido:

de que o serviço de laboratório, conforme Solução de Consulta 174 da SRRF/8ªRF/DISIT, de 22.05.2009, itens 15 e 17, não pode ser considerado como aplicado ou consumido diretamente na industrialização de produtos, não sendo, portanto, admitida a apuração de créditos concernentes à espécie; de que os serviços profissionais, conforme análise da documentação apresentada para comprová-los, referem-se a limpeza, conservação, manutenção, locação de mão-de-obra e remuneração de serviços, que estão sujeitos à retenção pelo tomador do serviço e, portanto, não são passíveis de crédito, também sendo considerados pela Contribuinte gastos com funcionários, tais como bolsa estágio, C.I.E.E. e vistorias, entre outros, que pela Solução de Divergência 15/2008 não se enquadram no conceito de insumo (cita em fls. 239/240 pontos do referido ato administrativo);

de que, com relação a fretes sobre insumos, houve a constatação de créditos calculados sobre fretes relativos a aquisições tributadas a alíquota zero, portanto em desacordo com o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei 10.833/2003, e além disso alguns lançamentos na conta contábil 3061 se referiam a transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens; de que a movimentação portuária refere-se a serviços de descarga de insumos prestados pelo porto, não havendo no art. 3º da Lei 10.833/2003 previsão de crédito para a espécie, que não se caracteriza como insumo, conforme art. 8º, inciso I, alínea b, e § 4º, I, da IN SRF 404/2004; de que as importâncias relativas a movimentação interna referem-se a pagamentos efetuados pela prestação de serviços de movimentação de materiais no interior da indústria, os quais, de conformidade com a Solução de Consulta 174 da SRRF/8ªRF/DISIT, de 22.05.2009, itens 15 e 17, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na industrialização de produtos, não sendo, portanto, admitida a apuração de créditos concernentes à espécie; de que as importâncias relativas a mão-de-obra temporária referem-se a pagamentos efetuados pela prestação de serviços de locação de mão-de-obra, os quais, de conformidade com a Solução de Consulta 174 da SRRF/8ªRF/DISIT, de 22.05.2009, itens 15 e 17, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na industrialização de produtos, não sendo, portanto, admitida a apuração de créditos concernentes à

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e
m 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREI
RA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

espécie; Também cita as despesas que foram aceitas por encontrá-los condizentes ou sem divergências.

Reconhece que as devoluções de venda de mercadoria tributada originalmente pela saída mediante a alíquota de 7,6% relativamente à Cofins e 1,65% relativamente ao PIS dão azo a creditamento, mas observa que este deve ser tratado a parte, sem o concurso de rateio proporcional, dada a relação direta entre a contribuição devida em razão da venda e a possibilidade de creditamento, em mesmo montante e tipo de crédito, no caso de eventual devolução.

Contra o Despacho Decisório foi apresentada Manifestação de Inconformidade (fls. 257/287) onde se alega, em síntese, no sentido:

de que, embora o procedimento fiscal tenha sido efetuado dentro do prazo legal previsto no art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, a glosa pretendida não pode produzir efeitos posto que fulminada pela decadência do direito de lançar previsto no Código Tributário Nacional; de que a glosa de créditos promove o carregamento para o futuro de valores já utilizados na compensação de tributos devidos, com a subversão da finalidade do procedimento de homologação e indireta alteração do prazo decadencial, em evidente prejuízo da legalidade; de que o procedimento é igualmente nulo porquanto a Autoridade Fiscal procedeu a diversos ajustes no valor das receitas auferidas com reflexo na base de cálculo das contribuições devidas a cada mês e não indicou a razão dos ajustes e nem a base legal respectiva (menciona, a título de exemplo, o item 8 do Relatório fiscal);

de que houve a glosa de valores referentes a serviços de análise de laboratório, serviços profissionais, serviços de movimentação interna, serviços de movimentação portuária, mão-de-obra temporária e fretes sobre aquisições de insumos, basicamente pelo entendimento de que não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na fabricação de fertilizantes, não se admitindo, por essa razão, a apuração de créditos relativamente a tais despesas, mas que tal interpretação não está em estrita consonância com a lei tributária, sendo que o direito ao crédito surge da utilização de um insumo na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados a venda; de que, para Marco Aurélio Greco, a acepção do termo "insumo" deve estar vinculada necessariamente ao contexto da exação exigida, devendo, no caso da Cofins, estar atrelada ao aferimento de "receita"; de que a lei requer tão somente, para o deferimento do direito ao crédito, que os insumos sejam apenas utilizados na fabricação ou produção de produtos; de que a Autoridade Fiscal procedeu à glosa de créditos decorrentes de serviços laboratoriais, valendo-se de Solução de Consulta isolada sem caráter vinculativo; de que os serviços de análise de laboratório consistem em serviços para auditoria do Ministério da Agricultura, análise laboratorial na fabricação e serviços referentes a controle de qualidade; de que a ausência de análise laboratorial impossibilita a identificação da qualidade e especificação técnica de produto que a empresa se propõe a vender, e, deste modo, verifica-se que tais gastos dizem respeito a insumos utilizados no processo fabril como itens

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e
m 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREI
RA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

imprescindíveis para o regular funcionamento da Empresa e para a geração das receitas tributáveis; de que, quanto aos serviços profissionais, a lei não veda a utilização de créditos com relação a insumos que tenham sido tributados na fonte e, se os serviços são tributados na fonte, é porque são insumos sujeitos à contribuição e, deste modo, podem gerar créditos se forem utilizados no processo de fabricação; de que limpeza, conservação e manutenção são atividades intrinsecamente ligadas à fabricação, não exigindo a lei, para fins de outorga do direito de crédito, que os insumos sejam consumidos em contato com o produto fabricado; de que basta para a lei "que os insumos sejam utilizados e sejam devidamente consumidos no processo fabril, até porque nenhuma prova em contrário foi produzida pela autoridade fiscal" (fl. 270);

*de que, no que concerne aos gastos com serviços profissionais, não está a Solução de Divergência 15/2008, adotada para legitimar a glosa, em consonância com a lei; de que, se a lei quisesse que o direito de crédito estivesse vinculado unicamente ao contato do insumo com o produto fabricado, não teria feito menção às despesas, exigindo a lei, para fins de outorga de crédito, apenas e tão somente que os insumos guardem alguma relação com a fabricação de produtos e sejam utilizados no estabelecimento fabril; de que a Manifestante contrata com pessoas jurídicas a prestação de serviços de movimentação portuária consistentes na locação de equipamentos (pá-carregadeira) destinadas ao transporte de matérias-primas adquiridas desde o navio até o silo; de que a movimentação de mercadorias no âmbito de um porto constitui atividade de transporte em sentido amplo, devendo a sua remuneração ser considerada em essência com frete; de que, relativamente ao serviço de descarga portuária, há duas tomadas de crédito, decorrentes de créditos distintos, pois houve dois pagamentos da contribuição, um por parte dos prestadores de serviços sobre a receita auferida (PIS) e outro por parte da Empresa por conta da importação de bens estrangeiros (PIS-importação), sendo um crédito tomado por esta tendo em vista a Contribuição no preço do produto e outro crédito tomado pela Contribuinte em face da importação, sendo que o creditamento referente ao Cofins-importação decorre da permissão para o desconto de crédito em relação às importações sujeitas à contribuição na hipótese de bens utilizados como insumos, conforme Lei 10.865/2004, art. 15, II; de que os serviços de movimentação interna foram indevidamente glosados com base num critério de utilização direta na industrialização enquanto que, para a lei, basta "*que os insumos sejam utilizados e esses são devidamente consumidos no processo fabril, até porque nenhuma prova em contrário foi produzida pela autoridade fiscal" (fl. 289);*

de que a Autoridade Fiscal não nega a vinculação desses insumos com o processo produtivo, apenas firma-se no pressuposto de que tais serviços não se enquadram no conceito de insumo; de que, na falta de delimitação ou condição imposta por lei, insumo é toda utilidade que contribui em caráter essencial para o normal funcionamento de uma fábrica;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e
m 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREI
RA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de que, para a lei, o direito de crédito nasce com a utilização de um insumo no processo de produção, fabricação ou prestação de serviços; de que a lei, quando empregou a vocábulo "utilizado", quis fazer referência ostensiva aos bens e serviços usados, empregados, aplicados, gastos, adotados, tornados úteis, proveitosos ou que tenham alguma valia ou que serviram para alguma finalidade; de que os serviços tomados a título de mão-de-obra temporária visam suprir a necessidade de força de trabalho no processo fabril, contribuindo diretamente no processo produtivo mediante a colocação e retirada de matérias-primas nas máquinas misturadoras de fertilizantes, não havendo óbice para creditamento, sendo tais serviços contratados sob o regime da Lei 6.019/74 com pessoa jurídica contribuinte do PIS, vedando a lei, unicamente, a escrituração de créditos decorrentes de aquisição de insumos de pessoas físicas; de que a Fiscalização encontrou suposta ilegalidade do crédito sobre fretes pagos em razão de mercadorias adquiridas (importadas) sob alíquota zero, posto que não geram direito a crédito e, daí, o frete correspondente também não geraria, mas se o frete, em si, não está sujeito a alíquota zero, o raciocínio carece de congruência lógica; de que a Fiscalização encontrou suposta ilegalidade do crédito sobre fretes pagos em razão do transporte de mercadorias de/para armazenagem ou depósito, despesas que constituem insumos utilizados na fabricação do produto a ser vendido, sendo que os depósitos de guarda de mercadorias participam do processo industrial, representando uma extensão do estabelecimento industrial; e de que o empréstimo de mercadorias constitui o cerne do contrato de mútuo e quando a Manifestante está na posição de mutuaria, ela adquire mercadorias com fulcro no que dispõe o art. 587 do Código Civil, sob um regime jurídico distinto do aplicável ao contrato de compra e venda e quando obtém bens destinados ao seu processo produtivo e paga pelo respectivo transporte, "a MANIFESTANTE adquire um insumo vinculado à produção da mesma natureza daquele necessário à obtenção do bem (a matéria-prima) sob o regime do contrato de compra e venda, razão pela qual não pode lhe ser negado o direito ao crédito" (fl. 287).

Requer a declaração de nulidade do procedimento fiscal em razão da decadência do direito da Fazenda e o restabelecimento in totum dos créditos glosados.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento decidiu a lide conforme demonstra a ementa da decisão proferida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004

NULIDADE.INEXISTÊNCIA.

É incabível de ser pronunciada a nulidade da decisão proferida por autoridade competente, contra a qual se manifestou o contribuinte, traçando ele toda uma linha de idéias no sentido de procurar provar o seu direito.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e
m 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREI
RA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DECADÊNCIA DO DIREITO DE EFETUAR O LANÇAMENTO.

O prazo decadencial do direito de Lançar tributo não rege o instituto da compensação e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pelo contribuinte.

SERVIÇOS NÃO APLICADOS OU CONSUMIDOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO.CREDITAMENTO.IMPOSSIBILIDADE.

Serviços, em que pese poderem ser convenientes ou necessários para o desempenho da atividade do contribuinte, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de produto quando realizados anterior, posterior ou paralelamente à fabricação de produtos em si mesma, não dando azo a creditamento.

DESPESAS COM TRANSPORTE ENTRE DISTINTAS UNIDADES DO SUJEITO PASSIVO OU DENTRO DA MESMA UNIDADE PRODUTIVA.CREDITAMENTO.IMPOSSIBILIDADE.

Impossível a constituição de créditos sobre fretes pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País relativos a transporte entre distintas unidades do sujeito passivo e sobre despesas com transporte/movimentação de matérias-primas, produtos em elaboração ou elaborados dentro da mesma unidade produtiva do sujeito passivo FRETE NA AQUISIÇÃO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO

O crédito sobre o valor do frete na aquisição é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento e na mesma proporção em que esse se der, já que o frete compõe o custo de aquisição.

Cientificada da decisão de primeira instância em 03/05/2013, conforme Termo de Abertura de Documento de fl.354, através da Caixa Postal, Modulo e-CAC do *site* da Receita Federal, nos termos do inciso III, "b" do §2º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações, a interessada apresentou Recurso Voluntário de fls. 357/404 e documentos de fls.405/495, em 23/05/2013, fl.357, no qual reitera os mesmos argumentos já colacionados na Manifestação de Inconformidade, aduzindo ainda a arguição de nulidade quanto aos procedimentos adotados pelas Autoridades Fiscais em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para o reconhecimento do direito creditório, ferindo assim o princípio da verdade material .

Nesse sentido sustenta que a fiscalização deve guardar estrita obediência aos princípios que regem a Administração Pública, dentre os quais o da motivação e o da legalidade, assim jamais poderia o Agente Fiscal ter emitido Despacho Decisório e a DRJ validado sem fazer uma detida e profunda análise do direito creditório da Recorrente, ignorando e glosando os vultosos créditos dessa contribuição.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e
m 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREI
RA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Às fls. 499/513 a Recorrente apresenta petição onde reitera os argumentos já trazidos em sede recursal, anexando os documentos de fls. 514/618, entre os quais o Parecer de fls.539/618.

Cita respeitável doutrina e também jurisprudência.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Relatora:

PRELIMINARMENTE

Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Da Decadência. Não cabimento

Observa-se da dicção do [1]§ 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 que o prazo para a Fazenda Pública homologar a compensação declarada pelo sujeito passivo, é de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Com efeito, o § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, atribuiu o caráter de confissão de dívida à declaração de compensação, nesse sentido os débitos decorrentes do não reconhecimento do direito creditório, já estão confessados, não comportando portanto a arguição de decadência com fundamento no § 4º do art. 150 do CTN.

---

[1] Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1o A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2o A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 6o A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 7o Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 8o Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7o, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9o. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 9o É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7o, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9o e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e
m 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREI
RA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pontua o Parecer PGFN/CAT/Nº 632/2011:

> *10. A declaração constitutiva do crédito tributário substitui o lançamento.* ***Uma vez apresentada, a formalização do débito prescinde de qualquer ato adicional do Fisco****.* ***Dessa forma, não se opera a decadência, que consiste na "perda do direito de 'constituir o crédito tributário*** *(ou seja, de lançar) pelo decurso de certo prazo.(grifei).*
>
> *11. Eventuais diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna da RFB deverão ser objeto de lançamento, uma vez que não constam da declaração entregue e, portanto, não integram o crédito constituído. Nesse caso, observam-se os prazos do art. 150, §4º, ou do art. 173, I, do CTN, de forma a evitar a decadência em relação aos débitos não constantes da declaração.*

É de relevo realçar que no âmbito dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência ocorre quando o contribuinte não confessa o tributo por meio de declaração, a exemplo da DCTF, DCOMP, etc. e a Fazenda Pública não efetua o lançamento dentro do prazo previsto no CTN, logo, na hipótese de o contribuinte confessar a sua dívida, não se fala mais em decadência (em relação à parte confessada), uma vez que a declaração por parte do contribuinte constitui o crédito tributário.

A matéria inclusive está sumulada no Superior Tribunal de Justiça - STJ, conforme se transcreve a seguir:

> *Súmula 436/STJ. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.1 (STJ, Súmula 436, 1ª S., j. em 14/04/2010, DJe de 13/05/2010).*

Diante do acima exposto infere-se que o instituto da decadência não se opera no caso em exame.

Da Inexistência de Nulidade

Da Preclusão quanto à arguição de superficialidade do Trabalho Fiscal-Ausência da Verdade Material

Após a sumarização fática, a Recorrente inicia a peça recursal arguindo a nulidade do Despacho Decisório e da decisão de primeira instância em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para o reconhecimento do direito creditório, ferindo assim o princípio da verdade material .

Quanto à nulidade suscitada relativa aos procedimentos fiscais e respectivo despacho decisório, considera-se preclusa a matéria trazida na peça recursal, visto que não houve o prequestionamento desta na manifestação de inconformidade, suprimindo assim a apreciação pela primeira instancia da respectiva matéria.

No tocante à suposta ausência de motivação e superficialidade da decisão de primeira instância quanto à análise dos créditos pleiteados cabem as seguintes considerações.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e
m 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREI
RA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Constata-se que a decisão de piso, fls.322/352 fundamentadamente efetuou a análise de todas as matérias arguídas na Manifestação de Inconformidade, notadamente quanto às glosas dispostas no Despacho Decisório de fls. 238/260, por conseguinte, em vista do suporte probatório carreado aos autos pelo contribuinte, a decisão de piso amparada no regramento do art.29 do Decreto nº 70.235, de 1972 e na legislação citada na referida peça processual emitiu sua interpretação sobre os fatos submetidos à apreciação.

Nesse mister cumpre observar que nos processos de restituição, ressarcimento, reembolso e compensação, chamados de "processos de reconhecimento de direito creditório, a fase inicial se inicia com o pleito do contribuinte, sendo o Despacho Decisório, no qual o chefe da unidade que jurisdiciona o domicílio do sujeito passivo ou o local onde foi efetuado o despacho aduaneiro se manifesta quanto à procedência ou não da repetição pretendida, o ato administrativo que dá margem à inauguração da fase contenciosa.

Tratando o presente processo administrativo de Declaração de Compensação, cujo crédito tributário é extinto sob condição resolutória da ulterior homologação da compensação, conforme disposto no § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, cabe ao próprio sujeito passivo o ônus de comprovar a existência do direito creditório, vinculando os respectivos elementos de prova aos créditos pleiteados, pontuando assim, de forma inequívoca, a improcedência da glosa.

Rejeito portanto a nulidade suscitada.

NO MÉRITO

Do conceito de insumo

A Recorrente que atua na importação, comercialização e distribuição de matérias-primas e na produção de ingredientes para nutrição animal e fertilizantes para aplicação em todas as culturas agrícolas insurge-se quanto às glosas a seguir identificadas:

Valores das glosas:

Itens	Outubro	Novembro	Dezembro
Serviços de análise de laboratório	13.164,00	23.548,60	6.258,20
Serviços profissionais	375.205,62	346.260,49	357.476,43
Serviços de Movimentação Portuária	3.564.778,51	4.645.202,07	2.750.041,83
Serviços de Movimentação Interna	359.871,61	372.707,02	311.069,65
Mão-de-Obra Temporária	47.173,26	49.065,16	47.473,05
Fretes sobre aquisições de insumos (*)	7.273.004,86	7.503.556,28	4.086.127,44
Total	**11.633.197,86**	**12.940.339,62**	**7.558.446,60**

(*) Ver cálculo da apuração do frete no item 9.5.4

A análise das glosas acima destacadas impõe necessariamente uma análise preliminar quanto à conceituação de insumo e da possibilidade de desconto de valores a título de crédito no sistema não cumulativo de PIS e COFINS nos termos dispostos na legislação de regência.

Nesse sentido, dispõe a Lei nº 10.637, de 2002:

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

I (...);

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e
m 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREI
RA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *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, (...); (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).*

Quanto ao conceito de insumo, tema já recorrente no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, cujas teses abrangem desde a aplicação mais restrita, nos exatos termos da legislação do IPI quanto ao conceito mais alargado de custos e despesas, de aplicação segundo a legislação do imposto de renda (RIR artigos 290/299) e considerando a conceituação trazida pela recorrente na peça recursal "*... o conceito de insumo, na sistemática não-cumulativa das contribuições em comento, é muito mais abrangente do que o conceito de insumo adotado pela legislação do IPI, **englobando todos e quaisquer dispêndios ligados à obtenção de receita**",* decidiu recentemente a terceira turma, através do Acórdão nº 3302001.781, 22 de agosto de 2012, cujos excertos do voto condutor, no tocante ao conceito em exame, abaixo reproduzo:

> *Particularmente, entendo que o sistema não cumulativo de PIS e COFINS não se identifica com os sistemas do IPI, do ICMS ou do IRPJ. **O tributo é diverso, a sistemática é diversa, e não há necessidade de se aplicar um conceito pré-existente simplesmente porque ele já existe.** A meu sentir, é preciso que o intérprete do direito utilize as normas de hermenêutica, juntamente com as demais regras do ordenamento jurídico, e forme um conceito próprio de insumo que seja aplicável a esta nova sistemática.*
>
> *Em vista desta disparidade de entendimentos, parece-me prudente realizar uma prévia análise acerca das diferenças entre as formas de apuração não cumulativa dos tributos.*
>
> *No que se refere à equiparação dos sistemas não cumulativos do IPI/ICMS e do PIS/COFINS, tenho defendido a total diferença entre os regimes1, o que causa reflexos indiscutíveis e indissociáveis à apuração dos créditos tributários.*
>
> *É cediço que até a criação do sistema não cumulativo para o PIS e para a COFINS, a não cumulatividade alcançava, apenas, o imposto estadual sobre circulação de mercadorias – ICMS – e o imposto federal incidente sobre o produto industrializado – IPI.*
>
> *Em decorrência deste fato, conforme já esclarecido, é natural que os intérpretes do direito (neste caso entendidos como as autoridades administrativas fiscalizadoras por aplicarem as normas e as autoridades administrativas de julgamento por julgar a forma como as normas foram aplicadas) busquem as definições pré-estabelecidas e já conhecidas dos regimes cumulativos do ICMS e IPI para conceituar o novo sistema.*
>
> *Todavia, este procedimento quase que automático, ao invés de solucionar a questão, confunde e inviabilizar a correta aplicação da norma tributária.*
>
> *A não cumulatividade para fins de PIS e COFINS instituiu-se, inicialmente no âmbito legislativo, tendo sido expedidas as Medidas Provisórias nº 66/02 e 135/03, posteriormente*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente em 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

convertidas nas Leis Ordinárias nº 10.637/02 – PIS – e nº 10.833/03 – COFINS.

O supedâneo constitucional surgiu com a alteração do artigo 195 da Carta Magna, ao qual foi incluído o parágrafo 12, conforme redação trazida pela Emenda Constitucional nº 42 (EC nº 42 de 19.12.03), in verbis:

"Art. 195

. . . . . .
. . . . . .

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

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

As contribuições ao PIS/COFINS, desde o início de sua "existência", pretenderam a tributação da receita[2] das pessoas jurídicas, sem qualquer vinculação a um bem ou produto, incidindo, portanto, sobre uma grandeza econômica formada por uma série de fatores contábeis, os quais constituem a receita de uma empresa. Já o IPI/ICMS, prevêem a tributação do valor de determinado produto.

Tal diferença torna evidente a distinção dos regimes não cumulativos.

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

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

Todavia, este mesmo pressuposto não se aplica à não cumulatividade trazida ao PIS/COFINS. Diferentemente da hipótese dos impostos, a cumulação que se pretende evitar no caso das contribuições, refere-se à receita da pessoa jurídica. É em relação a esse aspecto econômico que se deve impedir a reiterada incidência tributária. Neste sentido cito Marco Aurélio Greco[3]: "Embora a não cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS a diferença de pressuposto de fato (produto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e
m 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREI
RA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

industrializado versus receita) faz com que assuma dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação de normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é: a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto 'receita' e não 'produto'."

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

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

Importa sim, para viabilizar o crédito na sistemática aplicada ao PIS e à COFINS, que o insumo tenha sido tributado, mas é irrelevante a forma através da qual se deu esta tributação ou o quanto representou esta incidência tributária. O contribuinte terá direito ao crédito se o insumo tiver sido tributado pelo regime cumulativo, pelo regime não cumulativo ou mesmo pela sistemática do SIMPLES, até porque o montante recolhido a título de PIS e COFINS não consiste em fator decisivo à obtenção do crédito tributário[4]. Tanto é assim que, independentemente do critério de tributação ao qual foi submetido o insumo, o contribuinte terá direito a um crédito correspondente à grandeza de 9,25% (PIS + COFINS) de todo o valor que foi despendido para a sua aquisição. Assim, claro está que não é o valor gasto a título de tributo que interessa para a apuração do crédito sobre o insumo, ao contrário do que ocorre na apuração de créditos nos regimes aplicados ao IPI/ICMS.

Tenho para mim que ***o legislador infraconstitucional, ao definir os ditames para evitar a cumulação das contribuições, criou critério híbrido e único, mesclando conceitos já existentes, com outros inevitavelmente inovadores, pois formados de significação específica para a sistemática de não cumulatividade das contribuições ao PIS e à COFINS****. Tal procedimento pretendeu alcançar os aspectos particulares das contribuições sociais, bem como neutralizar efetivamente a cumulação destes tributos, que possuem regra matriz de*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e
m 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREI
RA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

incidência totalmente diversa dos demais tributos não cumulativos.

(...)

Melhor sorte não alcança a equiparação do conceito da não cumulatividade com as noções de custo e despesa necessária para o Imposto de Renda, estabelecidos pelos artigos 290[6] e 299[7] do RIR/99.

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

Ao analisar o disposto na legislação verifica-se que as despesas contabilizadas como "operacionais" são mais amplas do que o conceito de insumos em análise.

O critério de classificação da despesa operacional é que ela seja necessária, usual ou normal para as atividades da empresa. Todavia, este não é o critério utilizado para o conceito de insumos.

Vários itens, que são classificados como despesas necessárias (por exemplo, despesas realizadas com vendas, pessoal, administração, propaganda, publicidade, etc...) ao meu sentir, não serão, obrigatoriamente, considerados como insumos geradores de crédito na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos.

Da mesma forma, o conceito de custo de produção também é diferente do conceito de insumos utilizado pela legislação das contribuições, basta constatar que as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 negam, expressamente, a equiparação do valor gasto com a folha de salários com o conceito de insumo para o PIS e para a COFINS.

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

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

Neste sentido, "somente os bens e serviços que forem ***utilizados direta ou indiretamente*** na fabricação de bens ou na prestação de serviços darão direito ao crédito.

Essa ressalva é muito importante, na medida em que a lei exige que os bens e serviços sejam efetivamente utilizados pela empresa para tais finalidades, e não simplesmente adquiridos e consumidos em suas operações*."* *8 A questão é que e aqui, entendo se formar um critério específico para o conceito de insumos no PIS e COFINS não cumulativos para a*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente em 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *produção/fabricação de determinada mercadoria final (ou serviço), o insumo tem que ser UTILIZADO e, mais ainda, tem que ser INDISPENSÁVEL para o resultado final pretendido.*
>
> *De acordo com este raciocínio o insumo, para gerar crédito, deve estar diretamente vinculado ao objeto social da empresa e, em meu entender,* ***é este o componente diferenciador que deve ser considerado pelos intérpretes do direito.***
>
> *Com base na legislação pertinente ao assunto, concluo que para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve:* ***ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte****.(grifos do original).*

Ultrapassada a questão conceitual analisa-se de per si as seguintes glosas questionadas:

Serviço de laboratório: serviço contratado para efetuar análise do produto da empresa.

Conforme aduz a Recorrente na peça recursal, *"...os serviços de laboratório contratados estão relacionados com o controle técnico e de qualidade dos produtos por ela fabricados. (...) utiliza diversos materiais químicos, como o sulfato de amônio ou sulfato de potássio, por exemplo, em diversas formulações, que irão variar conforme a condição do solo em que serão utilizadas. Assim, os produtos são testados em laboratório para garantir que as formulações estão corretas e, assim, atenderão as necessidades de cada cliente*."(sic.)

Na esteira da conceituação de insumo acima abordada que elege como critério a essencialidade/indispensabilidade destes na atividade de produção ou prestação de serviços cujo viés interpretativo se coaduna como a hipótese legal (bens e serviços**, utilizados como insumo** na prestação de serviços e **na produção ou fabricação** de bens ou produtos - art. 3º, II da Lei nº 10.637, de 2002), e considerando o conjunto de documentos colacionados, documento (4), para demonstrar os exames laboratoriais, infere-se que tais serviços na medida em que objetivam aferir a qualidade técnica dos produtos fabricados, guardam inegavelmente relação de essencialidade visto que o controle técnico (micronutrientes, acidez, umidade, dureza, granulometria, e outros), conforme documentos de fls.478/479 e descrição da Recorrente quanto ao processo produtivo, torna-se indispensável para assegurar a otimização e eficácia do produto para os fins a que se destina.

Nesse sentido rejeito a glosa acima referida.

Serviços profissionais: de prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, locação de mão-de-obra e remuneração de serviços. Também foi considerado pelo contribuinte, pagamentos efetuados com gastos de funcionários tais como: bolsa estágio, C.I.E.E, vistorias, entre outros.

Depreende-se do texto legal que não há amparo para créditos dessa natureza. Note-se que ainda que tivesse amparo legal, não há nos autos suporte probatório suficiente para inferir acerca da utilização/indispensabilidade desses serviços.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e
m 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREI
RA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Quanto à glosa acima analisada, não há reparos na decisão de piso.

Fretes sobre compras: Com relação à glosa de Fretes sobre aquisições de insumos, trago excertos do Despacho Decisório de fls. 246/248 pela distinção que cabe considerar:

> *Fretes sobre Insumos: **o frete sobre insumo** foi extraído da conta contábil 3061 — fretes sobre ingresso de insumos. **Foram considerados na Dacon créditos calculados sobre fretes sobre aquisições de insumos, tributados à alíquota zero**, portanto, em desacordo com o art. 3º,§ 2°, inciso II, da Lei n° 10.637/2002.(grifei)*
>
> *Conforme art. 289, § 1°, do Regulamento do Imposto de Renda — RIR/ 99, os custos de transporte integram o custo de aquisição da mercadoria, portanto, estando a mercadoria sujeita à alíquota zero o frete a ela vinculado não gera direito a créditos em observância ao art. 3°, § 2°, inciso II, da Lei n° 10.637/2002.*
>
> *Além disso, constatou-se pelos históricos que alguns lançamentos na conta contábil 3061 (Fretes sobre Ingressos de Produtos), se referiam a transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens. Os esclarecimentos fornecidos pela empresa vieram a corroborar as constatações e, portanto, foram efetuadas as glosas referentes aos seguintes históricos dos lançamentos:*

Veja-se o quadro resumo quanto à distinção quantitativa referente à glosa que de Fretes sobre aquisições de insumos

Quadro Resumo

Período	Total Conta 3061	Glosa de Fretes com Base no Histórico Contábil	Valor Apurado Fretes s/ Compras
Outubro de 2004	7.839.205,26	3.493.845,31	4.345.359,95
Novembro de 2004	8.026.058,75	3.791.841,00	4.234.217,75
Dezembro de 2004	4.497.460,81	1.662.633,97	2.834.826,84

Apurado o frete efetivo sobre compras, resta a seguir apurar o valor de frete referente à aquisição de insumos tributados à alíquota 7,6%. Visto que o contribuinte não possuía em seus lançamentos essas informações segregadas, a fiscalização efetuou a apuração através de arbitramento utilizando a proporção entre compras tributadas e não-tributadas que foi aplicado sobre o valor total do frete apurado.

	Compras Tributadas (A)	Compras com alíquota zero (B)	% compras alíq. Zero (C = B*100/(A+B)	Fretes sobre Insumos (D)	Valor da Glosa (C*D)/100
Outubro	9.011.149,90	60.128.398,58	86,97%	4.345.359,95	3.779.159,55
Novembro	9.569.343,70	67.982.756,72	87,66%	4.234.217,75	3.711.715,28
Dezembro	7.576.770,81	44.656.460,99	85,49%	2.834.826,84	2.423.493,47

Portanto, compõem os valores das glosas referentes a fretes: (a) fretes que, segundo os históricos nos lançamentos contábeis, não se referiam a aquisições de insumos e (b) fretes, apurados por arbitramento, referentes a aquisições de insumos com alíquota zero.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e
m 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREI
RA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Período	Glosas de fretes com base nos histórico dos lançamentos contábeis	Glosas referentes a Fretes sobre aquisições de insumos à alíquota zero	Total da glosa de Fretes sobre Compras
Outubro	3.493.845,31	3.779.159,55	7.273.004,86
Novembro	3.791.841,00	3.711.715,28	7.503.556,28
Dezembro	1.662.633,97	2.423.493,47	4.086.127,44

CÓPIA

Conforme acima demonstrado a fundamentação da glosa de créditos calculados sobre fretes prende-se ao fato de que as aquisições dos insumos são tributados à alíquota zero, estando em desacordo com o art. 3º, § 2°, inciso II, da Lei n° 10.637, de 2002.

No entanto há precedente no CARF conforme Acórdão nº **3403-001.944,** de **09/03/13,** que confere uma outra interpretação ao dispositivo legal em destaque, a qual me filio por entender consentânea com os objetivos visados pela lei de regência da matéria, no tocante ao dispositivo em exame, cuja ementa a seguir se transcreve, na parte de interesse:

> *CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.NÃO-CUMULATIVIDADE.*
>
> *SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.*
>
> *É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.*

Nesse sentido, registro excertos da referida decisão, nos termos do voto condutor:

> *A fiscalização não reconhece o crédito* ***por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero*** *(por força do art. 1º da Lei nº 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (em relação à Cofins):(grifei).*
>
> *"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*
>
> *(...)*
>
> *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*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente em 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *pela contribuição. (Incluído pela Lei no 10.865, de 2004)"(grifei).*
>
> *Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.* ***Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação*** *(o que é o caso do presente processo).)(grifei).*
>
> *Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado "contaminaria" também os serviços a ele associados.*
>
> *Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto.*

Rejeito parcialmente a glosa ao item analisado, mantendo porém a glosa que compõe a rubrica "Frete sobre compras", referente ao frete sobre ingresso de produto quanto a (transferências de mercadorias entre estabelecimentos, remessas de/para depósitos ou de/para armazenagens), conforme cálculo demonstrado no subitem 9.5.4 do Despacho Decisório de fls. 238/260, por entender que não há amparo legal para o referido crédito.

Mão-de-Obra Temporária: com relação a esse item mantenho a glosa efetuada por não encontrar amparo na legislação de regência consoante o pressuposto conceitual acima definido, dada a natureza eventual, não indicando a imprescindibilidade desses serviços, inclusive pela ausência de prova documental que assim comprove.

Serviços de Movimentação Interna : Em que pesem possam ser necessários à movimentação dos produtos, segundo aduz a Recorrente [*que tais serviços consistem na movimentação de insumos para abastecimento das moegas das fábricas]*, no entanto não demonstra a Recorrente a natureza de tais serviços cuja prova documental possa ser conformada à legislação para dela se apreender que sejam utilizados e imprescindíveis ao produto/serviço final.

Mantenho assim a glosa quanto a esse item.

Movimentação Portuária: Discorre a Recorrente sobre a natureza de tais serviços e nesse aspecto tem razão a defesa quando alude aos conceitos de capatazia e estiva definidos no [2]art. 57, § 3º, incisos I e II da Lei nº 8.630, de 1993, destacando a importância da contratação dos referidos serviços para recepção a da matéria-prima. Embora não acoste

---

[2] Art. 57. No prazo de cinco anos contados a partir da publicação desta lei, a prestação de serviços por trabalhadores portuários deve buscar, progressivamente, a multifuncionalidade do trabalho, visando adequá-lo aos modernos processos de manipulação de cargas e aumentar a sua produtividade.

§ 3° Considera-se:

I - Capatazia: a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações de uso público, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário;

II - Estiva: a atividade de movimentação de mercadorias nos conveses ou nos porões das embarcações principais ou auxiliares, incluindo o transbordo, arrumação, peação e despeação, bem como o carregamento e a descarga das mesmas, quando realizados com equipamentos de bordo;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente em 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

documentos para comprovar, no entanto considerando que referida glosa não ocorreu pela não comprovação dos serviços contratados e sim por uma interpretação conferida pela autoridade jurisdicionante e instância *a quo* aos dispositivos da lei já destacados no presente voto, rejeita-se a glosa referente a essa rubrica.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para reconhecer o direito ao creditamento em relação aos serviços de laboratório, serviços de frete para aquisição de insumos não tributados e aos serviços de movimentação portuária.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREIRA AGUIAR, Assinado digitalmente e
m 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 29/12/2015 por MARIA DO SOCORRO FERREI
RA AGUIAR
Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA