



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

Processo nº 13820.000355/2004-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3102-001.981 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de agosto de 2013
Matéria PIS. DCOMP
Recorrente GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/04/2004

DIREITO AO CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS RATEIO. VENDAS AO EXTERIOR. RECEITAS DE PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME CUMULATIVO. INEXISTÊNCIA

Relativamente aos fatos ocorridos anteriormente à vigência do inciso IV do § 3º do art. 10 da Lei nº 10.637/02, com a redação dada pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, não dão direito a crédito da Contribuição para o PIS, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637/02, os custos, despesas ou encargos vinculados à receita de vendas, no mercado interno ou externo, de produtos de que trata a Lei nº 10.485/02, por se tratar de produtos sujeitos até então ao regime cumulativo, por expressa determinação legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. TRANSPORTE DE INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

A inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, o qual estabelece que o frete na operação de venda suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos, é disposição que amplia (e não reduz) o direito ao crédito estabelecido no inciso II desse mesmo dispositivo legal. O frete na aquisição de insumos dão direito ao crédito, por força do que prescreve o próprio inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 ou da Lei nº 10.833/04.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

[assinado digitalmente]

Luiz Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

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

Autenticado digitalmente em 25/03/2014 por ANDREA MEDRADO DARZE, Assinado digitalmente em 14/05/2014

por LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Assinado digitalmente em 25/03/2014 por ANDREA MEDRADO DARZE

Impresso em 15/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

[assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé - Relatora.

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os conselheiros Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e José Fernandes do Nascimento.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ em Campinas que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado, por entender que *não dão direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, os custos, despesas ou encargos vinculados à receita de vendas, no mercado interno ou externo, de produtos de que trata a Lei nº 10.485, de 2002.*

A ora Recorrente protocolou, em 28.05.2004, Declaração de Compensação – DCOMP, por meio da qual pretendia compensar débito próprio com crédito de PIS originado da sistemática não cumulativa, apurado em operações de exportação e não aproveitado na dedução da contribuição devida.

Por conta disso, foi aberto procedimento fiscal com o objetivo de averiguar a regularidade da compensação declarada. Do procedimento, resultou Termo de Verificação Fiscal, no qual constam as seguintes conclusões a respeito do crédito utilizado em compensação:

1) DIFERENÇAS ENTRE OS DEMONSTRATIVOS ANALÍTICOS ELABORADOS PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE E OS DA CONS:

Comparando-se os demonstrativos com os Dacons, constatou-se algumas diferenças, especialmente na linha 03 das fichas 04.

Essas diferenças, por si só, já ensejariam a reconstituição dessas fichas no intuito de se apurar os valores corretos dos créditos.

2) DISTORÇÕES NOS CÁLCULOS DOS PER DE RATEIO:

No entanto, apurou-se ainda irregularidades no tocante ao critério de rateio dos créditos relativos aos insumos aplicados em produtos exportados. (...) na apuração dos percentuais de rateio dos créditos relativos a insumos aplicados em produtos, mercadorias e serviços exportados, o contribuinte o fez com base na relação percentual das receitas. No entanto, no caso das exportações, o contribuinte considerou a receita da totalidade dos produtos exportados de forma incorreta. Isto porque, durante o período fiscalizado, a maior parte de suas receitas de exportação foram de veículos automotores, os quais estavam sujeitos incidência cumulativa do PIS e da Cofins.

Neste sentido, confira-se o parágrafo 7º do art. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833 (COFINS):

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

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

A fim de apurar o correto percentual de rateio dos insumos, solicitamos (...) que o contribuinte nos informasse os valores das exportações de veículos separadamente dos demais produtos, mercadorias e serviços.

A resposta se deu pelo fornecimento de planilhas (...) Com base nessas planilhas, elaboramos demonstrativo de recálculo dos percentuais de rateio a serem aplicados nos insumos utilizados em produtos exportados.

Ainda segundo o Termo de Verificação, foram constatadas irregularidades quanto aos montantes de fretes:

3) FRETES

3.1) CRÉDITO INDEVIDO DE PIS SOBRE FRETE EM JAN/04

Constatou-se que o contribuinte informou valores de fretes [...] no Dacon de forma indevida.

A Lei 10.637/02, que introduziu a sistemática da não cumulatividade para o PIS a partir de 01/12/02 não permitia o creditamento sobre fretes.

O creditamento de valores de frete passou a ser permitido pela Lei 10.833/03, que introduziu a sistemática da não cumulatividade para a Cofins a partir de 01/02/04 e estendeu esse benefício também para o PIS.

Referido valor foi por nós glosado.

3.2) CRÉDITO INDEVIDO DE PIS SOBRE FRETE EM FEV/04 E MAR/04:

Solicitou-se que o contribuinte explicasse as diferenças entre os valores da linha 13 informados nas fichas 04 (PIS) e 06 (Cofins) do Dacon nos meses de fev/04 e mar/04, visto que, em princípio, os valores deveriam ser iguais.

Em resposta, o contribuinte apresentou demonstrativos analíticos mais detalhados dessas linhas, onde se verifica que houve o creditamento indevido de PIS (ficha 04, linha 13) sobre fretes incorridos em 2003. O mesmo não se verificou com relação a Cofins (Ficha 06, linha 13). Igualmente, referidos valores foram por nós glosados.

A DRF em Santo André emitiu despacho decisório indeferindo o seu pedido e não homologando as compensações declaradas, sob os mesmos argumentos do Termo de Verificação Fiscal.

Cientificada do despacho decisório, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando, em estreita síntese, que (i) ao rejeitar os percentuais de rateio utilizados pela contribuinte na apuração dos créditos sobre insumos a autoridade fiscal deixou de observar que, por pertencer ao setor automotivo, a Requerente está sujeita a uma sistemática de PIS e de COFINS específica, denominada incidência monofásica, para a qual não há qualquer vedação para a utilização do abatimento na apuração da base de cálculo de tais exações no caso de exportação de um produto (veículos, por exemplo); (ii) justamente por pertencer ao setor automotivo, é regulada pela Lei nº 10.485, de 2002, cujo art. 1º determinava que os veículos acabados sujeitam-se à alíquota zero para o PIS e a COFINS, sendo devidas apenas nas saídas efetuadas pelas montadoras para o mercado interno, as alíquotas de 1,47% e 6,79% respectivamente para o PIS e a COFINS. Continua esclarecendo que:

(...) importante destacar que, no presente caso, não estamos lidando com a venda de produtos acabados para o mercado interno, mas com receitas decorrentes de veículos que são objeto de exportação e, portanto, imunes a incidência do PIS e da Cofins, nos termos do art. 149, §2º, inciso I, da CF/88 (imunidade tributária as receitas de exportação).

Assim, não havendo incidência do PIS e da Cofins na operação de exportação dos veículos acabados, não há que se falar em sujeição ao regime de recolhimento monofásico previsto na Lei nº 10.485/02, ou mesmo em sistemática cumulativa ou não cumulativa, como pretendeu a D. Autoridade Fiscal por intermédio do Termo de Verificação

Em outras palavras, pelo fato de não haver recolhimento de PIS e COFINS na saída dos veículos exportados (e, portanto, não ocorrer a incidência monofásica, cumulativa ou não cumulativa), resta evidente a inaplicabilidade da regra prevista no art. 3º, §7º, da Lei nº 10.637/2002, como pretenderam fazer as DD Autoridades Fiscais. (...)

Nos casos como de que ora se cuida, tendo em vista que a Lei nº10.485/2002 não trata expressamente da hipótese de produto destinado a exportação, é evidente a necessidade de aplicação da regra prevista no artigo 5º, §1º, da Lei nº10.637/02, que trata especificamente dos casos de exportação de produtos (onde não há incidência das contribuições sociais) e que reconhece, nessas hipóteses, o direito do contribuinte a manter e aproveitar os créditos decorrentes das etapas anteriores da cadeia produtiva. (...)

Frise-se que, enquanto o art. 3º, §7º, da Lei nº 10.637/02 é uma regra geral, que dispõe que nas saídas para o mercado interno só dardo direito a créditos as operações compreendidas na sistemática não cumulativa do PIS, o §1º do artigo 5º desse mesmo dispositivo é uma regra específica (ou seja, prevalente), que trata do direito a manutenção e aproveitamento dos créditos nos casos de exportação, como é o caso da Requerente (apuração de créditos de PIS/COFINS decorrente de receitas auferidas com as operações de exportação de veículos). A esse respeito, a Requerente anexa a presente decisão proferida nos

autos do Processo Administrativo 13820.000358/2004-62 ocasião que restou homologada a compensação de créditos de COFINS apurados sobre as exportações realizadas em fevereiro de 2004.

Ou seja, pela interpretação sistemática dos artigos 3º, §7º e 5º, §1º, ambos da Lei nº 10.637/02, percebe-se que, no caso de exportação de veículos acabados, deve ser aplicada a regra específica que trata da exportação de produtos e que, portanto, a Requerente, ao fazer o rateio proporcional dos valores a serem creditados, deverá considerar a totalidade das receitas auferidas com as operações de exportação.

Ademais, ressalta a Recorrente, em sua Manifestação de Inconformidade, que obstar o aproveitamento dos créditos dos insumos utilizados na fabricação dos produtos exportados é ir contra a desoneração das exportações que está na base da imunidade constitucional inscrita no art. 149, §2º, inciso I, da CF de 1988. Segundo seu entendimento, o impedimento ao direito do crédito da sistemática não cumulativa não se coaduna com a racionalidade em que se funda esse regime de apuração.

Salienta que a vedação do abatimento constante do artigo 3º, §7º, das Leis nº10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS), o qual não teria sido pela legislação específica aplicável a Requerente (Lei nº 10.485/2002), implica majoração da alíquota do PIS e COFINS, a qual só faz sentido se vier acompanhada de abatimentos legais ("créditos") que neutralizem o impacto econômico sofrido pelos contribuintes, sob pena de haver acréscimo de ônus tributário sem o correspondente aumento da capacidade contributiva. E conclui:

Desta forma, não restam dúvidas de que a limitação ao aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS em razão da incidência monofásica (entendimento da r. decisão recorrida), em respeito a própria finalidade para que foram promulgadas, jamais poderia restringir o aproveitamento integral dos créditos”.

Assim, revela-se inválida, além de incompatível com a técnica da não cumulatividade do PIS e da COFINS, a vedação aos créditos nessas circunstâncias, sob pena de implicar majoração da alíquota do PIS e da COFINS e inconstitucional imposição de um ônus fiscal ao contribuinte.

No que se refere especificamente à glosa dos valores despendidos com frete, alega a ora Recorrente que (i) referidas despesas se incluem no conceito de insumos; (ii) que formulou Consulta à Administração Tributária com o objetivo de indagar a respeito da correta aplicação da legislação federal no tocante à apuração de créditos de PIS e de COFINS relacionados à contratação de serviços de transporte na aquisição dos insumos destinados ao seu processo produtivo (processo nº 13820.000524/2004-21), à qual lhe fora favorável, tendo reconhecido expressamente que o valor do frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda compõe o custo do bem, podendo, portanto, ser utilizado como crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da COFINS não-cumulativos; (iii) que as consultas têm efeito vinculante em relação ao contribuinte e as autoridades fiscais, o que não fora observado no caso concreto, já que a fiscalização lhe aplicou entendimento contrário ao não acatar os créditos da contribuinte calculados sobre fretes.

Por fim, alega que a não homologação das declarações de compensação não pode ser acompanhada de multa e de juros moratórios, em razão da comprovada suspensão da exigibilidade do crédito no caso de apresentação de recurso administrativo.

A DRJ em Campinas julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade nos seguintes termos:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. RATEIO. VENDAS AO EXTERIOR. RECEITAS DE PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME MONOFÁSICO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

Em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da nova redação do inciso IV do § 3º do art. 10 da Lei nº 10.637, de 2002, dada pelo art. 37 da Lei nº 10.865, de 2004, não dão direito a crédito da contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, os custos, despesas ou encargos vinculados à receita de vendas, no mercado interno ou externo, de produtos de que trata a Lei nº 10.485, de 2002.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE INSUMOS. COMPROVAÇÃO.

Cabe à contribuinte a produção de provas a respeito da natureza dos dispêndios incorridos a título de fretes. A falta de comprovação de que os fretes corresponderiam a contraprestação por serviços de transporte de insumos, deve-se manter a glosa fiscal sobre os créditos da não cumulatividade calculados sobre esses desembolsos.

Irresignada, a contribuinte recorreu a este Conselho repetindo as razões da sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Medrado Darzé.

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

Conforme é possível perceber do relato acima, a presente controvérsia versa, essencialmente, sobre a definição de se os custos, despesas ou encargos vinculados à receita de vendas ao mercado externo, de produtos de que trata a Lei nº 10.485, de 2002, dão direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637/02, bem como do direito ao crédito relativo aos custos de fretes no transporte de insumos e de produtos acabados, sujeitos ao regime não-cumulativo, na sua aquisição.

A receita bruta decorrente da venda de veículos automotores estava, inicialmente, sujeita à sistemática de incidência monofásica da Contribuição de PIS e da COFINS, prevista na Lei nº 10.485/02, sendo recolhidas com alíquota majorada, exclusivamente, pelas pessoas jurídicas fabricantes e importadoras. Em contrapartida, os atacadistas e comerciantes varejistas deixavam de sofrer a repercussão jurídica do tributo, na medida em que fora estabelecida alíquota zero para as receitas por eles auferidas decorrentes

das operações que envolvessem esses produtos. À época, referida lei nada dizia a respeito do regime de apuração dessas contribuições.

Este cenário, todavia, foi modificado com a edição da Lei nº 10.865/04, que introduziu alterações nas Leis nº 10.637/02, 10.833/03 e 10.485/02, revogando o regime monofásico bem como submetendo as receitas das vendas dos produtos de que trata a Lei nº 10.485/02 ao regime de apuração não-cumulativo.

Ocorre que, à época dos fatos, vigora as disposições da Lei nº 10.485/02, antes das alterações promovidas pela Lei nº 10.865/04. Por conta disso, nelas concentraremos nossa atenção.

Como já esclarecido, a Lei nº 10.485/2002, em sua redação original, determinava exclusivamente a forma de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita bruta decorrente da venda de veículos automotores, mantendo-se silente a respeito da técnica para a sua apuração. Daí a necessidade de recorrer a outros diplomas normativos para saber tratar-se de recita sujeita ao regime cumulativo ou não cumulativo.

Com efeito, a incidência monofásica é mera técnica de incidência do tributo (concentrada em apenas uma etapa da cadeia de circulação ou produção) enquanto que não-cumulatividade é técnica de apuração do tributo, que consiste justamente na autorização legal para se abater do valor devido o montante que fora recolhido nas etapas anteriores.

Assim, o que se percebe é que a circunstância de a Recorrente, relativamente ao produto da venda alguns produtos, estar sujeita a regime específico de incidência concentrada do tributo, nada esclarece a respeito regime de apuração desse mesmo tributos, se cumulativo ou não-cumulativo. É a lei que trará essa resposta, não havendo qualquer implicação lógica entre essas distintas realidades.

Pois bem. A não-cumulatividade da Contribuição ao PIS foi instituída pela Lei nº 10.637/02, a qual permite o desconto de créditos sobre (i) bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e sobre (ii) custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País. Neste sentido, o artigo 3º, da Lei nº 10.637/02, estabelece que:

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

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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;

Nos termos do referido dispositivo legal, o valor devido a título de Contribuição ao PIS será apurado pela aplicação da alíquota de 1,65%, sobre a base de cálculo definida no artigo 1º, da Lei nº 10.637/02¹, e, do valor apurado, a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Esse mesmo diploma legal, em seu art. 5º, determinava, e continua determinando, a manutenção e utilização dos créditos da contribuição apurados em relação às receitas decorrentes das operações de exportação. Ocorre que, a despeito de não estar expresso na lei, varias disposição da lei levam ao entendimento de que o direito a esses créditos se restringe às receitas decorrentes da venda ao exterior de produtos que, se vendidos no mercado interno, estariam sujeitos à incidência não cumulativa desse tributo.

Essa interpretação decorre do fato de o próprio art. 5º, § 1º, da Lei nº 10.637/02 prescrever que está regulando o crédito apurado na forma do art. 3º, o qual trata especificamente da apuração dos créditos da não-cumulatividade, bem como do comando do art. 3º § 7º, o qual determina que *na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.*

Ao assim dispor, referidos enunciados deixam claro que a manutenção do crédito apurado relativamente às receitas decorrentes de exportação está condicionada à circunstância de o produto da venda da mercadoria ou da prestação do serviço no mercado interno estar sujeita ao regime não-cumulativo.

Essa, todavia, não era a realidade das receitas dos produtos comercializados pela Recorrente à época dos fatos em discussão. Com efeito, como bem pontuado pela decisão recorrida, anteriormente às alterações promovidas pela Lei nº 10.865/04, o art. 1º, § 3º, IV, da Lei nº 10.637/02, e, igualmente, da Lei nº 10.833/03, expressamente excluía do regime não-cumulativo as receitas decorrentes das vendas dos produtos submetidos à incidência monofásica da contribuição, como é o caso dos veículos automotores:

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

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nº 9.990, de 21 de julho de 2000, no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e nº 10.485, de 3 de julho de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

Não bastassem essas disposições, o art. 8º, VII, "a", da Lei nº 10.637/02, e o art. 10, VII, "a", da Lei nº 10.833/03, prescreviam, expressamente, que as receitas das vendas dos produtos referidos no art. 1º, § 3º, IV, dessas leis permaneciam sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS vigentes anteriormente, ou seja, ao regime cumulativo. Eis sua fórmula textual:

¹ Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Produção de efeito

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

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

Lei nº 10.637/02

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º: (...)

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;

Lei nº 10.833/03

Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (...)

VII – as receitas decorrentes das operações:

a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;

Ao assim dispor, o legislador não deixou espaço para dúvida: as receitas decorrentes da venda de veículos acabados produzidos pelas montadoras estavam, à época, sujeitas ao regime de apuração cumulativo e de incidência monofásica da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Por conta disso, não procede a pretensão da Recorrente de fazer incluir os custos, despesas ou encargos vinculados à receita de vendas ao mercado externo, de produtos de que trata a Lei nº 10.485/02, no cômputo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, de que trata o art. 3º da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03, respectivamente. Afinal, nos termos desses dispositivos legais, em situações como a presente, apenas as aquisições vinculadas à receita bruta de venda de bens ou prestação de serviços que, se fosse auferida em operações no mercado interno, estaria sujeita à incidência não-cumulativa dão direito ao crédito.

Como bem pontuado pela decisão recorrida, referidas leis, ao estabelecerem que as receitas de vendas dos produtos de que trata Lei nº 10.485/02, não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS que regulam e mais, que referidas receitas permanecem sujeitas às normas anteriores à sua vigência, não fez qualquer distinção no que se refere às vendas ao mercado interno ou externo. Sendo assim, *o que importa, no contexto dessas leis, é o produto vendido, e não a destinação do produto (mercado interno ou externo)*. As receitas decorrentes de sua venda, portanto, quer se trate de venda no País ou de exportação, não estão sujeitas à apuração não-cumulativa, por expressa determinação legal.

Tecidos esses comentários, conclui-se que os insumos vinculados à produção das receitas decorrentes das vendas dos produtos regulados pela Lei nº 10.485/02, anteriormente às alterações promovidas pela Lei nº 10.865/04 não dão direito à apuração de créditos do regime não cumulativo, de que tratam os art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003.

Vale esclarecer, ainda, que, por estar sujeita ao regime cumulativo, a Recorrente teria direito ao crédito regulado pela Lei nº 9.363/96 ou Lei nº 10.276/01, em especial por ter exercitado seu direito no prazo legal. Todavia, dado aos limites da lide, não é possível a este colegiado analisá-lo nesta fase processual.

Por fim, cabe analisar o direito ao crédito em **relação ao frete** que, no caso concreto, se refere exclusivamente **ao transporte de insumos**.

De acordo com a fiscalização, o creditamento sobre despesas com frete somente passou a ser permitido a partir de fevereiro de 2004, quando se fizeram sentir os efeitos da Lei nº 10.833, de 2003, notadamente seus art. 3º, 15 e 93. Por conta disso e tendo em vista que as despesas com frete em questão teriam sido incorridas em 2003, glosou os créditos dela decorrentes. Esse entendimento foi acompanhado pela autoridade recorrida que manteve a glosa desses valores.

Ocorre que referidas autoridades olvidaram-se que o frete a que se refere o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/04, aplicável à contribuição ao PIS em face das disposições do art. 15 deste mesmo diploma legal, é apenas o frete da operação de venda, e não o frete na compra de insumos como ocorreno caso concreto. Por conta disso, a vigência temporal indicada pelas decisões proferidas nesse processo, jamais poderia servir de fundamento seja para o deferimento ou indeferimento do presente crédito, haja vista que a norma em questão analisa situação diversa da pleiteada pela Recorrente. Reafirme-se, po caso concreto se refere apenas ao frete de insumos.

De fato, entendo que tais fretes, quando prestados por pessoas jurídicas residente no Brasil, dão direito ao crédito dessas contribuições. Essa conclusão decorre da própria inteligência do art. 3º, II, seja da Lei nº 10.637/02 seja da Lei nº 10.833/04. Afinal, do meu ponto de vista, o frete na compra insumos insere-se no conceito *serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*, a que se refere o art. 3º, II, das referidas leis.

Como bem pontuado pelo Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, ao proferir voto vencedor no Acórdão nº 3401-002.075 (Processo nº 16366.003307/2007-38), o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/04 apenas ampliou o rol dos fretes que dão direito ao crédito, haja vista que o frete de insumos já estavam contemplados pelo inciso II. nas suas palavras:

A norma introduzida pelo inc. IX, acima, segundo a qual a armazenagem e o frete contratados junto a pessoas jurídicas residentes no Brasil e suportados pela vendedora de mercadorias geram créditos a partir de 1º de fevereiro de 2004, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base no inciso II (mais antigo, quando considerada a não cumulatividade do PIS, em vigor desde dezembro de 2002) os fretes entre os estabelecimentos da pessoa jurídica, de insumos e produtos acabados (vendidos ou não), já davam direito a crédito.

O que importa averiguar, a meu ver, é se o transporte é de insumos, de produtos acabados (não vendidos) ou de produtos já vendidos. Fosse transporte de imobilizado, de material de escritório ou de trabalhadores do setor administrativo, por exemplo, não devia ser admitido crédito. Mas, como informado no voto vencido, a situação destes autos é de insumos e produtos acabados.

Em três momentos – um inicial, quando transportados insumos; outro intermediário, quando transportados produtos acabados, mas não vendidos; e um final, quando entregues produtos vendidos – o crédito deve ser concedido, seja pela norma

extraída do inc. II (transporte entre os estabelecimentos da mesma empresa, inclusive antes de 1º fevereiro de 2004 na hipótese do PIS) ou pela do inc. IX (entrega dos produtos vendidos aos adquirentes, nesta hipótese a partir de 1º de fevereiro de 2004, já que introduzida norma específica com vigência a partir dessa data, a mesma que contemplou os custos com armazenagem).

Por conta disso, entendo que o frete na aquisição de insumos dão direito ao crédito de Contribuição ao PIS, mesmo antes da vigência da Lei nº 10.833/04.

Por fim, deve-se esclarecer que não procede a alegação da decisão recorrida no sentido de que a Recorrente não faria jus a referidos créditos por não ter comprovado *que os fretes corresponderiam a contraprestação por serviços de transporte de insumos*. Com efeito, essa questão é fato incontroverso nos autos. Em momento algum a fiscalização questionou a natureza/objeto dos fretes. Sua única razão de decidir foi o entendimento de que o direito ao crédito vigeria apenas a partir de 2004 e que os referidos custos teriam sido incorridos em 2003. Sendo assim, não poderia a DRJ desconsiderar tal situação, simplesmente para manter a glosa.

Pelo exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para reconhecer o crédito relativo aos custos dos serviços de fretes prestados por pessoa jurídica situada no Brasil, relativos ao transporte de insumos.

[Assinado digitalmente]
Andréa Medrado Darzé