



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

Processo n° 16349.000354/2010-33
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-004.735 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2018
Matéria PIS
Recorrente LOUIS DREYFUS COMMODITIES AGROINDUSTRIAL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTOS SUJEITOS AO CRÉDITO PRESUMIDO. CRÉDITO INTEGRAL

A operação de compra de produtos sujeitos à sistemática de cálculo dos créditos presumidos do art. 8º da Lei nº 10.925/04, que não sofrem tributação pelo PIS e COFINS, é distinta e dissociável da relativa ao frete, integralmente tributável. Portanto, na primeira, há direito a créditos presumidos de PIS e COFINS, e, na segunda, ao crédito integral das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

(assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Salvador Candido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância:

"1. LOUIS DREYFUS COMMODITIES AGROINDUSTRIAL S.A, empresa acima identificada, transmitiu PER/DCOMP (Pedido Eletrônico de Ressarcimento/Declaração de Compensação), citados na fl. 186. O crédito pleiteado pelo contribuinte no valor de R\$ 374.717,08, refere-se ao PIS não-cumulativo, vinculado às receitas de exportação, apurado no 4º trimestre de 2005.

2. A DERAT-SP proferiu Despacho Decisório de fls. 169/187 no qual reconheceu crédito no valor de R\$ 358.780,06 e homologou as compensações apresentadas até este montante. O crédito reconhecido está discriminado nos quadros de fl. 185.

3. O fundamento para o não reconhecimento de parte do crédito pleiteado encontra-se no próprio Despacho Decisório e pode ser assim sintetizado:

15. Considerando todos os períodos de apuração analisados sob o MPF-D em questão, verifica-se que os principais bens para industrialização e revenda geradores dos valores mais relevantes dos créditos do PIS/COFINS são a laranja para a fabricação de suco e o café em grãos adquirido junto a terceiros para revenda.

(....)

36. Observa-se, assim, que de acordo com a sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da Cofins, que é possível a apuração de crédito sobre o valor da aquisição de bens, desde que, dentre outras limitações, essa operação se sujeite ao pagamento das mencionadas contribuições. Na aquisição de frutas, referidas no art. 28 da Lei nº 10.865, de 2004, não houve pagamento da Contribuição para o PIS nem da Cofins, pois tais produtos estão sujeitos à alíquota zero em toda a cadeia econômica, conseqüentemente, essa operação não gera direito ao creditamento das contribuições em exame por pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo das contribuições; ou seja, não existe crédito a ser mantido na cadeia.

(....)

38. Mesmos não havendo o direito ao crédito sobre as aquisições de frutas, o contribuinte se apropriou indevidamente de crédito presumido sobre as aquisições de laranja para produção de suco. Assim sendo, procedemos à glosa desses valores.

(....)

51. Integrando os fretes sobre compras o custo de aquisição dos insumos, o crédito calculado deve ser dividido em dois tipos: insumos com direito a crédito integral e com direito a crédito presumido. Sobre os fretes de compras de insumos com direito a crédito presumido deve ser aplicada a alíquota reduzida do crédito presumido (0,5775% e 2,66%) e seus valores devem compor a base de cálculo dos insumos com direito a crédito presumido. Desta forma, excluimos esses valores da base de cálculo do crédito integral e os transportamos para a base do crédito presumido.

(....)

57. A apropriação de créditos sobre devoluções de vendas somente ocorre quanto este tipo de operação é tributável, ou seja, quando as vendas são realizadas no mercado interno. Verificamos que o contribuinte distribuiu tais valores entre as colunas de rateio dos mercados interno e externo, incorretamente.

(....)

59. Para que o contribuinte possa se creditar desta devolução, os seguintes requisitos devem ser atendidos:

a) que seja uma devolução de venda;

b) que a venda tenha integrado o faturamento do mês ou do mês anterior, tendo sido tributada conforme disposto na Lei respectiva contribuição.

60. Como decorrência, esse crédito deve ser tratado a parte já que deve existir uma 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 desta venda. Não há, portanto, que se falar em rateio proporcional nesta rubrica.

62. Nos termos do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 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, desta forma os valores referentes a devolução de compras deverão ser estornados.

63. Na mesma linha deverá ser estornado o crédito do PIS e da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação, nos termos do § 13º do art. 3º combinado com o art. 15 da Lei nº 10.833/03.

4. O contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório em 16/02/2012 (fl. 191) e apresentou Manifestação de Inconformidade de fls. 193/200 em 15/03/2012 na qual alega:

a- “conforme reportado no item 12 acima, que a EQAUD excluiu R\$ 1.948.083,79 da base de cálculo do crédito integral referentes a "serviços utilizados como insumos";

b- “o procedimento adotado pela EQAUD não se sustenta, uma vez que o crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, aplica-se, única e exclusivamente, sobre o valor de BENS adquiridos de pessoa física e/ou de cooperado pessoa física, nos termos do caput do art. 8º, como também sobre o valor de certos BENS adquiridos de pessoas jurídicas, nos termos dos incisos I a III do § 1º do mesmo art. 8º da Lei nº 10.925”;

c- esta regra não se aplicaria aos serviços de transporte prestados por pessoas jurídicas. Neste caso, deveria ser concedido o crédito integral;

d- nenhum montante relativo a crédito presumido teria sido incluído no pedido de ressarcimento;

e- “Se fosse o caso, a auditoria fiscal deveria ter aberto procedimento específico (seria o caso de lavratura de Auto de Infração?) para tratar da questão. Entretanto, se importaria, na presente situação, a aplicação de questão prejudicial de ordem pública: a decadência do direito do fisco fazer o respectivo lançamento”;

f- A decisão teria se fundamentado no inciso II do § 2º do art. 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, entretanto a norma seria aplicável somente ao desconto do "crédito básico", e não do "crédito presumido", previsto no art. 8º, caput, da Lei 10.925, de 2004. Desta forma, não seria correto afirmar que o contribuinte não poderia apurar crédito presumido, pois tem por base o valor das aquisições feitas junto a pessoas físicas, conforme disposto no caput do citado art. 8º da Lei nº 10.925/2004, norma de caráter especial, em contrapartida à norma de caráter geral contida no § 2º do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833;

5. Em 26/07/2012, a empresa interessada apresentou documento de fls. 208/213 no qual sustenta:

DO CRÉDITO PRESUMIDO QUESTÃO SUPERVENIENTE

7. Com relação a esse tópico, a Requerente apresentou algumas considerações, nos 22 a 27 da manifestação protocolada em 15/03/2012, para deixar claro que nenhum valor a título de crédito presumido fora incluído no pedido de ressarcimento que deu origem a este processo.

8. Referidas considerações se fizeram necessárias diante dos apontamentos feitos nos itens 30 a 38 do relatório da EQAUD e porque o quadro apresentado no item 65 do mesmo relatório contém erro material, o cálculo da EQAUD deve ser refeito, neste ponto, com a desconsideração do crédito presumido pela alíquota de 0,5775% e adoção do crédito integral, mediante utilização da alíquota cheia de 1,65%, de modo a se recompor o crédito apurado pela Requerente, cujo procedimento está dentro dos estritos limites determinados pela norma legal e normativa.

A Requerente vem a esclarecer, a propósito, que a EQAUD reconheceu o equívoco no Termo de Encerramento de Diligência emitido no âmbito do RPF/MPF nº 08.1.80.00-2011-00022-0/08.1.80.00-2010-00015-4 (doc. 3), do qual tomou ciência em 11/05/2012 e destaca os seguintes trechos:

Sendo o principal produto industrializado o suco de laranja, procuramos identificar durante as análises se o contribuinte tentou solicitar o crédito presumido sobre as aquisições da fruta laranja para industrialização por meio dos Pedidos de Ressarcimento constantes dos processos administrativos acima listados, pelo fato da existência de vedação legal a época da protocolização dos pedidos.

(....)

Concluimos pelas análises efetuadas que o contribuinte agiu corretamente ao não incluir nas bases de cálculos objetos dos Pedidos de Ressarcimento o crédito presumido sobre as aquisições de laranjas para industrialização.

Para chegarmos a essa conclusão tivemos que calcular o crédito presumido da laranja aplicando o percentual de 35% da alíquota integral perfazendo a alíquota efetiva de 0,5775% (PIS) e 2,66% (COFINS), nos termos do art. 8º, § 3º, III da Lei 10.925/2004, e finalmente comparando os resultados aferidos com os Pedidos de Ressarcimento e listando-os nos Despachos Decisórios dos processos administrativos aqui comentados.

Acontece que o contribuinte compareceu a esta repartição para solicitar esclarecimentos de dúvidas acerca dos cálculos do crédito presumido comentado nos Despachos Decisórios. Checamos as planilhas de cálculos e constatamos que há um erro nas planilhas de cálculo do crédito presumido da laranja, apesar de este erro não ocasionar uma necessidade de retificação dos despachos decisórios pelo motivo de não interferir nos créditos deferidos nas decisões dos Despachos Decisórios, pelo fato de o crédito presumido não ser objeto dos Pedidos de Ressarcimento.

O erro de cálculo constatado foi a fórmula de cálculo do crédito presumido existente nas planilhas resumos de apuração dos créditos integrais (não presumido) do item "CONCLUSÃO" de todos os Despachos Decisórios: ao invés de as alíquotas do crédito presumido recair sobre os montantes de compras de laranjas, a fórmula da planilha aponta para a base de cálculo do crédito integral (não presumido), conforme demonstramos no exemplo abaixo:

(...)

A fim de sanarmos o erro cometido, faço constar através deste Termo de Encerramento os créditos presumidos demonstrados pelo contribuinte e analisados, deixando claro que estes valores não fazem parte dos Pedidos de Ressarcimento nem dos créditos deferidos:

(...)

CONCLUSÃO E PEDIDO

12. Diante das considerações acima e em benefício da economia processual e da eficiência administrativa, a Requerente entende que fica superada a necessidade de manifestação da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo a respeito do tópico "CRÉDITO PRESUMIDO".

13. Adicionalmente e apenas por oportuno, a Requerente reforça seu pedido de reforma do despacho decisório da EQAUD/DERAT, com vistas à correta aferição do valor do crédito pleiteado, sem a exclusão, da base de cálculo do crédito integral, do valor de R\$ 1.529.412,85 referentes a "serviços utilizados como insumos".

6. É o relatório"

A DRJ em São Paulo (SP) julgou a manifestação de inconformidade improcedente e o Acórdão nº 16-69.869, datado de 18 de agosto de 2015, foi assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

CRÉDITO. FRETE NA COMPRA DE BENS. A natureza do crédito com despesas de frete na aquisição de bens segue a natureza do crédito do bem transportado.

AQUISIÇÃO DE BEM. OPERAÇÃO SUBMETIDA À ALÍQUOTA

ZERO. A compra de bens submetidas à alíquota zero não gera direito à apuração de crédito presumido.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido"

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, combatendo tão somente a glosa de créditos integrais sobre gastos com fretes incorridos na compra de produtos sujeitos ao crédito presumido do art. 8º da Lei nº 10.925/04.

Consta nas fls. 274 a 281 cópia de decisão judicial que determinou que o presente processo fosse julgado no prazo de sessenta dias.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Trata-se de glosa de créditos de PIS do 4º trimestre de 2005, objetos de Pedido de Ressarcimento (PER), ao qual foram vinculadas Declarações de Compensação (DCOMP).

A recorrente calculou créditos integrais sobre fretes incorridos para transporte de produtos sujeitos à sistemática de créditos presumidos do art. 8º da Lei nº 10.925/04.

A fiscalização, por sua vez, entendeu que a regra aplicável ao produto transportado aplica-se também ao frete - cálculo de créditos presumidos e não integrais - pois o frete tão somente gera créditos, porque é item componente do custo de aquisição do produto, nos termos do art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). A DRJ corroborou com este posicionamento.

Em suas peças de defesa, a recorrente sustentou que:

- o entendimento da fiscalização não tem respaldo legal e viola o princípio da não cumulatividade;

- que o *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925/04 dispõe que o cálculo do crédito presumido far-se-á sobre o valor dos bens adquiridos de pessoas físicas ou cooperativas, cujas vendas não são tributadas, abrangendo os valores dos fretes tão somente se o vendedor for também o responsável pelo transporte do produto, o que, todavia, não se verifica no caso em discussão;

- que as operações em tela (compra do produto e serviço de frete) são autônomas e contratadas com pessoas jurídicas distintas;

- diferentemente da venda do produto agroindustrial, a totalidade do valor do frete é tributável pelo PIS e COFINS; e

- cita o Acórdão CARF nº 3302-001.916, de 29/01/2013.

Concordo com a recorrente.

O direito ao crédito do frete na aquisição de bens, já consagrado no âmbito do CARF, nasce do fato de o mesmo integrar o custo de aquisição do bem (art. 289 do RIR/99) e, em última análise, para atendimento ao princípio da não cumulatividade, que rege as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Não obstante, tão somente há tal direito, em razão de o serviço de transporte de carga ser tributado pelo PIS e a COFINS. Caso contrário, seria vedado, nos termos dos incisos II dos §§ 2º dos artigos 3º das citadas leis.

Apesar de o custo com frete ser acessório ao custo do bem, sob o ponto de vista das regras de creditamento, devem ser analisados individualmente. Assim, são operações distintas e dissociáveis, inclusive para os fins de que trata a presente contenda.

Há ainda outra razão, sobre a qual inicio, reproduzindo o *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925/04:

"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." (g.n.)

Minha interpretação é a de que o art. 8º da Lei nº 10.925/04 teve como intuito o de incrementar as vendas de produtores rurais, pessoas físicas e cooperativas, que não são tributadas pelas contribuições, tornando-as mais atrativas para os compradores.

Neste contexto, não se pode conceber que, da aplicação daquele mesmo dispositivo, resultasse a diminuição do valor do crédito de PIS sobre fretes, em cujos preços foi efetivamente computado. Destaque-se ainda tratar-se de fretes contratados com pessoas jurídicas de ramo distinto (transportadora) daquele ao qual pertencem os beneficiários do art. 8º da Lei nº 10.925/04.

Verifica-se, portanto, que, se prevalecer a interpretação da fiscalização, seu efeito seria o inverso daquele que o legislador pretendeu alcançar com o incentivo fiscal concedido às vendas dos bens de origem animal e vegetal listados pelo art. 8º da Lei nº 10.925/04.

Assim, de todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, reconhecendo o direito ao crédito integral do PIS sobre os gastos com fretes incorridos para

Processo nº 16349.000354/2010-33
Acórdão n.º **3301-004.735**

S3-C3T1
Fl. 289

transporte de produtos cujas compras geraram crédito presumido de PIS, nos moldes do art. 8º da Lei nº 10.925/04.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira