



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

Processo n° 10983.721444/2011-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-001.864 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2015
Matéria PIS e COFINS
Recorrente BRF - BRASIL FOODS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO.

O percentual a ser utilizado para apuração dos créditos presumidos é de 60% (sessenta por cento) aplicado a todos os insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I, do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004

FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO.

O percentual a ser utilizado para apuração dos créditos presumidos é de 60% (sessenta por cento) a todos os insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I, do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004

FRETE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Winderley Morais Pereira - Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Joel Miyazaki, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araujo, Winderley Morais Pereira, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Daniel Mariz Gudino.

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

"Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, pretendendo a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, relativa aos períodos de apuração de julho a setembro de 2006.

Em face da edição da Portaria RFB nº 666, de 2008, o presente processo também pretende a cobrança da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, pertinente aos mesmos períodos de apuração.

Conforme apontado nos Autos de Infração, foram constatados créditos descontados indevidamente na apuração das contribuições, como se acompanha na descrição dos fatos pelo autuante, in verbis:

“O contribuinte AVIPAL Nordeste S/A pleiteou em ressarcimento créditos relacionados à contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS, no âmbito da não-cumulatividade, créditos estes havidos no terceiro trimestre de 2006.

Estes créditos figuravam em três PER/DCOMP, de números 15803.68282.291106.1.1.104962 (PIS/PASEP mercado interno), 33991.73863.291106.1.1.090125 (COFINS exportação) e 40498.97258.141206.1.1.116621 (COFINS mercado interno).

Na sistemática do PIS/Pasep e da COFINS não cumulativos, como regra geral, somente se pode descontar do valor a pagar créditos que decorram da compra de insumos ou contratação de serviços tributados por estas contribuições na etapa anterior da cadeia de produção, com exceção da compra de insumos isentos, quando a venda dos produtos fabricados com estes insumos é tributada (inciso II do § 2º do artigo 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02). Entretanto, as pessoas jurídicas também podem

contabilizar créditos presumidos, dentro dos parâmetros traçados pela Lei nº 10.925/04.

Com esteio na legislação de regência, verificamos a regularidade e exatidão dos créditos pleiteados em ressarcimento, que concluiu que haviam sido apurados créditos em excesso, em decorrência de:

- contabilização de créditos com alíquota plena para os quais deveriam ter sido utilizados percentuais correspondentes a créditos presumidos;

- contabilização de créditos para os quais não há previsão legal; Como resultado das inadequações e inexatidões encontradas realizamos a glosa total dos valores a ressarcir, e lavramos autos de infração para constituir o crédito tributário relacionado aos períodos de apuração julho, agosto e setembro.

Todas a análise dos fatos e a sua subsunção à legislação, com as implicações decorrentes, encontram-se descritas no Relatório Fiscal e nas planilhas de cálculo anexados a este Auto de Infração.

Em data posterior ao protocolo dos pedidos de ressarcimento a AVIPAL Nordeste S/A foi incorporada pela Brasil

A descrição mais detalhada dos fatos e das conclusões a que chega o autuante são encontradas no Termo de Verificação Fiscal anexo aos autos de infração.

Cientificada da exigência fiscal, a autuada apresenta Impugnação, sendo essas as suas razões de defesa, em síntese:

• A Instrução Normativa RFB nº 660 de 17.07.2006, a qual dispõe sobre os requisitos e condições para aproveitamento do crédito presumido, estabelece, em seu artigo 8º, que os percentuais aplicados sobre o valor dos insumos adquiridos, para fins do cálculo do Crédito Presumido, são vinculados ao tipo de insumo adquirido pela pessoa jurídica elegível ao referido crédito. Pela forma prevista na Instrução Normativa o critério que deveria ser utilizado para definir o percentual aplicado sobre os valores dos insumos adquiridos estaria vinculado a classificação fiscal de tais insumos. Ora, a Lei nº 10.925/2004 ao definir os percentuais para fins de cálculo do crédito presumido não vincula tais percentuais ao tipo de insumo que é adquirido pela pessoa jurídica, mas sim ao tipo de produto.

• Vê-se que a aludida instrução normativa, ao determinar que o tipo de insumo adquirido pela pessoa jurídica define o critério de mensuração do percentual aplicável para o cálculo do crédito presumido, limita o disposto na Lei nº 10.925/2004, condição esta impossível de se sustentar, pois, como pacificado em toda a jurisprudência, os atos regulamentares e normativos em hipótese alguma podem mitigar o alcance da Lei.

• A Emenda Constitucional nº 42, ao acrescentar ao artigo 195 da CF/88 o § 12, estendeu à Contribuição ao PIS e à COFINS, a aplicação do princípio da não cumulatividade. Para o correto e pleno emprego do princípio da não cumulatividade, a legislação

infraconstitucional não pode restringir a tomada de créditos relativamente às operações anteriores, sob pena de acabar por desfigurar a própria sistemática, evitando, assim, a consecução de seu objetivo maior, que é evitar a tributação em cascata.

- *A não cumulatividade deverá ser aplicada seguindo regra básica de interpretação, se a CF/88 não impões restrições ao direito de crédito, não pode o legislador infraconstitucional restringir. Quaisquer diferenciações feitas com base em outros critérios que não o setor da atividade econômica é, portanto, incompatível com o Princípio da Isonomia.*

- *Entendeu o Sr. Auditor Fiscal que não geram direito a crédito as despesas incorridas com a contratação de fretes aquisição de insumos. Mas o inciso IX do art. 3o da Lei 10.833/03 determina que dos valores apurados de PIS/PASEP e COFINS poderão ser descontados créditos destas contribuições, calculados com base nos valores das despesas incorridas com fretes, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, nas operações de vendas, desde que o ônus tenha sido suportado pela vendedora.*

- *Com fulcro no princípio constitucional da não cumulatividade no texto legal que regula a matéria conclui-se que o conceito de "frete na operação de venda" utilizado pelo legislador ordinário é mais abrangente, albergando também as operações de fretes nas aquisições de insumos com finalidade de venda posterior do produto resultante da industrialização.*

- *Constata-se que no presente caso que a multa aplicada em desfavor da Autuada é posterior a incorporação da AVIPAL NORDESTE S/A pela BRF Brasil Foods S.A., e que os fatos que ensejaram a aplicação da multa dizem respeito a situações anteriores à dita incorporação. Este fato torna ilegal a exigência de multa, tendo em vista o disposto nos artigos 132 e 133 do CTN, não havendo que se falar em sua responsabilidade como sucessora.*

- *Na eventualidade de prevalecer entendimento contrário ao exposto anteriormente, o que se admite apenas para fins de argumentação, deve-se, ao menos, afastar a aplicação das multas que correspondem a 75% do tributo exigido, pois, são manifestamente confiscatórias, contrariando o art. 150, IV, da CF/88.."*

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de manteve integralmente o lançamento. A decisão da DRJ foi assim ementada:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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

FRETE NA COMPRA DE INSUMOS.

Quanto às despesas de frete, o crédito se restringe às despesas efetuadas nas operações de venda e desde que o ônus seja suportado pelo vendedor. Não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

FRETE NA COMPRA DE INSUMOS.

Quanto às despesas de frete, o crédito se restringe às despesas efetuadas nas operações de venda e desde que o ônus seja suportado pelo vendedor. Não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

MULTA DE OFÍCIO. EMPRESA INCORPORADA. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA.

Na sucessão empresarial, a sucessora é responsável pelos créditos tributários devidos pela sucedida, não somente aqueles relativos a tributos, mas também os decorrentes de penalidades pecuniárias devidas pelo descumprimento das obrigações tributárias, principal e acessória, independentemente do lançamento de ofício ocorrer antes ou depois do evento sucessório.

MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de lançamento de ofício, decorrente de infração a dispositivo legal detectado pela administração em exercício regular da ação fiscalizadora, é legítima a cobrança da multa punitiva correspondente.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal. O mesmo entendimento vale para o controle de validade das leis quando do choque com outras leis, cabendo, tão somente, o controle de legalidade dos atos administrativos.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. ILEGALIDADE.

É inócuo suscitar na esfera administrativa alegação de ilegalidade de ato normativo editado pela Receita Federal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Cientificada, a empresa interpôs recurso voluntário, repisando as alegações apresentadas em sede de impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

O recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

matéria. As interpretações adotadas ocupam um vasto campo entre duas posições extremas. A primeira defendida em normas da Receita Federal, criando posições restritivas a utilização do conceito de insumo, conforme previsto no § 4º, do art. 8º, da Instrução Normativa SRF nº 404/2004.

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

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

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

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

Outra linha de pensamento trata o conceito de insumo da forma mais abrangente possível, estendendo o seu conceito a toda e qualquer despesa realizada pela empresa para realização de suas atividades.

A Recorrente alega que o conceito da palavra insumo contida no inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003 teria este caráter geral e extensivo, onde os custos e despesas incorridos pela empresa ensejariam a possibilidade de utilização de créditos.

A posição que vem sendo adotada nas turmas do CARF vai no sentido da análise restritiva do conceito de insumo, como pode ser visto na decisão adotada no Acórdão nº 3301-00.423, que foi assim ementado:

Acórdão nº 3301-00.423 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 03 de fevereiro de 2010

Matéria Cofins Não-Cumulativa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

INSUMOS. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA

O conceito de insumo previsto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e normalizado pela IN SRF nº 247/02, art. 66, § 5º, inciso I, na apuração de créditos a descontar do PIS não-cumulativo, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária à atividade da empresa, mas tão somente aqueles adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado.

AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. CRÉDITOS NA INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

A Lei nº 10.637/02 que instituiu o PIS não-cumulativo, em seu art. 3º, § 3º, inciso I, de modo expresse, como regra geral, vedou o aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de pessoas físicas.

FRETE INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS. IMPOSSIBILIDADE.

São incabíveis alegações genéricas. Os argumentos aduzidos deverão ser acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmem.”

Neste sentido tem caminhado diversos julgados do CARF, ao se ater essencialmente aos conceitos definidos na norma ordinária para definir a procedência do crédito alegado pelos contribuintes, de outra forma não há o que trabalhar, pois se identificássemos a existência da não cumulatividade integral ao PIS e COFINS todo e qualquer despesa, sendo de serviço ou aquisição de insumos comporiam o quadro de créditos possíveis de redução da contribuição devida e não é o que observamos em todo arcabouço de legislação ordinária que lista uma série de definições e regras para fruição dos créditos.

Afastar por completo as restrições legais não é possível. De outra banda utilizar o conceito restritivo previsto na IN SRF 404/2004, ao meu sentir, também não é melhor solução para a questão, visto o conceito da Instrução Normativa, copiar o conceito do insumo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, entretanto, as contribuições incidem sobre o faturamento, gerando uma distorção na utilização daquele conceito para a não cumulatividade do PIS e da COFINS.

O conceito de insumo previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, esclarece que são possíveis de gerar créditos as aquisições de bens e serviços a serem utilizados na prestação

de serviços ou na produção de bens. Acredito que o caminho para delimitar se as despesas incorridas geram ou não o crédito passa pela definição da atividade que gerou a despesas e sua interferência na prestação de serviços ou produção de bens. O ônus que se apresenta ao julgador será para cada caso, delimitar o serviço prestado ou o processo produtivo do contribuinte e dele extrair as atividades essenciais e necessárias a sua realização e partindo deste universo, identificar os custos e despesas que possibilitariam a utilização do crédito.

Da aplicação do percentual na aplicação do crédito presumido

A discussão quanto ao percentual a ser aplicado nas aquisições sujeitas ao crédito presumido foi resolvida por completo com a readação adotada no § 10º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, que ficou assim redigido.

"Art. 8o As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)

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

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

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

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

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

§ 3º *O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a: (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013)*

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

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

III - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

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

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

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

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

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

...

§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013)"(grifo nosso)

A observação do texto legal deixa sedimentado que o percentual a ser aplicado é de 60% (sessenta por cento) aos insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I do §3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Da utilização do frete na aquisição de insumos

Conforme já dito alhures, a análise dos insumos a serem utilizados no cálculo da Cofins deve ter como premissa a delimitação do processo produtivo da empresa. Entendo que o custo do frete neste caso, influencia o custo dos insumos utilizados na produção e portanto, também sobre estas despesas é permitido o creditamento dos valores suportado pela Recorrente.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para acatar a possibilidade de se apurar créditos de PIS e da COFINS não cumulativos sobre dispêndios relativos aos fretes pagos no transporte de insumos e aplicar o percentual de 60% aos créditos presumidos referente aos insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Winderley Morais Pereira