



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10073.900980/2017-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-010.647 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de junho de 2023
Recorrente PEUGEOT-CITROEN DO BRASIL AUTOMOVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. PRECEDENTE JUDICIAL. RECURSO REPETITIVO. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo jurídico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do seu regimento interno, tem aplicação obrigatória. O dispêndio deve ser essencial e relevante à atividade econômica da empresa.

CRÉDITO. FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE INSUMO NÃO TRIBUTADO OU SUJEITO A SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições de insumo não tributado ou sujeito a suspensão, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do produto, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, movimentação essa ocorrida no contexto de operações de venda, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.

Conforme definido no julgamento do Recurso Especial nº 1.767.945/PR, que fixou a tese STJ n.º 1003, a taxa Selic deve ser aplicada na correção monetária dos créditos de Pis e Cofins não-cumulativos, após escoado o prazo de 360 do pedido administrativo.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de crédito relativas a dispêndios com fretes nas aquisições de insumos, devidamente comprovadas, e no transporte de insumos entre estabelecimentos da pessoa jurídica, observados os requisitos da lei, dentre os quais terem sido tais serviços tributados e prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento integral ao recurso. Inicialmente, o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes propôs a realização de diligência, sendo acompanhado pelo conselheiro Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, proposta essa rejeitada pelos demais conselheiros. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-010.646, de 29 de junho de 2023, prolatado no julgamento do processo 10073.900982/2017-98, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovich Belisario, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado), Hélcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

A presente lide administrativa fiscal tem como objeto o julgamento do Recurso Voluntário, apresentado em face da decisão de primeira instância proferida no âmbito da DRJ, que decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos, matérias e trâmite dos autos:

“Trata o presente processo de manifestação de inconformidade apresentada em face do deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento (PER) de nº 9391.29342.151013.1.1.08-0556, solicitado no valor de R\$ 3.314.043,28, relativos a créditos de PIS/Pasep não cumulativo do 2º trimestre de 2013 vinculados às receitas de exportação.

Consoante Despacho Decisório de fls. 16/21, foi deferido à interessada o montante de R\$ 1.658.769,15, valor utilizado para homologar as Dcomp vinculadas até o limite do crédito reconhecido.

A análise do crédito informado no PER foi realizada no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 22/25, no qual são descritas as glosas realizadas, a seguir resumidas.

- Glosa referente à incorreta fundamentação legal no pedido de ressarcimento: verificou que a interessada utilizou a versão 5.1 do PGD do PER/DCOMP para transmitir o pedido de ressarcimento, com base no §1º do art. 6º da Lei n.º 10.833/2003, mas que identificou que a contribuinte solicitou, no mesmo PER, o ressarcimento de créditos vinculados à importação, cuja base legal não seria a citada norma. Afirma que não há amparo legal para a inclusão destes créditos no mesmo PER, que contém os créditos de aquisições no mercado interno vinculados à receita de exportação. Decidiu que os créditos relativos à importação não podem ser pedidos juntamente com créditos sobre aquisições no mercado interno vinculados à receita de exportação;
- Glosa referente à revenda de produtos sujeitos à incidência monofásica: detectou o aproveitamento indevido de créditos sobre vendas de produtos sujeitos à incidência monofásica;
- Glosa referente a serviços incompatíveis com operação com direito a crédito: verificou que houve apropriação indevida sobre serviços de subcontratação de mão-de-obra;
- Glosa referente à natureza do frete informada incompatível com operação com direito a crédito: que detectou o "aproveitamento indevido de créditos sobre frete cuja natureza é incompatível com operações com direito a crédito, que se deve ao fato do contribuinte ter informado no SPED contribuições que a natureza do frete não era passível de creditamento".

Informa, por fim, que as notas fiscais relativas às citadas glosas estão indicadas no Anexo I.

Cientificada em 09/10/2018, a contribuinte apresentou, em 06/11/2018, a manifestação de inconformidade, a seguir sintetizada

Após uma breve síntese dos fatos, no tópico "NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO POR AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E MOTIVAÇÃO", aduz que o despacho decisório não merece prosperar devido à sua nulidade insanável, dada a ausência de fundamentação e motivação, em flagrante violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Alega que os dispositivos legais apontados são genéricos e deixaram de apontar os motivos que levaram ao reconhecimento parcial dos créditos.

Argumenta que o Parecer SAORT limita-se a transcrever, genericamente, os dispositivos legais da Instrução Normativa RFB n.º 1.300/2012, vigente à época dos fatos geradores, sem especificar quais os artigos teriam sido infringidos

Ressalta que a fiscalização, ao constatar eventuais irregularidades no PER poderia ter lhe intimado a auto-regularizar o PER e as DCOMP com supostos erros, sendo certo que este procedimento é incentivado pela RFB, com objetivo de evitar a instauração desnecessária deste contencioso administrativo.

Alega que a ausência dos dispositivos legais que teria infringido não lhe permitiu a clara compreensão dos motivos que levaram à glosa dos créditos solicitados, o que configura violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Disserta sobre os princípios do processo administrativo estabelecidos na Lei n.º 9.784/99. Afirma que tal lei determina que a motivação do ato administrativo deve ser explícita, clara e congruente, o que não ocorreu na decisão exarada.

Salienta que é pacífica a jurisprudência do CARF no sentido de declarar a nulidade dos despachos decisórios que glosam créditos sem indicar os dispositivos legais que teriam sido descumpridos, por evidente cerceamento do direito de defesa.

Requer, com base no inc. II do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, a nulidade do processo, em razão da ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório, dada a ausência de indicação dos dispositivos legais supostamente infringidos.

No tópico "DA INDEVIDA GLOSA DOS CRÉDITOS REFERENTE À INCORRETA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO PEDIDO DE RESSARCIMENTO", argumenta que não há qualquer discussão acerca de seu direito ao crédito assegurado pela Lei n.º 10.833/2003, assim como não há qualquer discussão em relação à validade e à possibilidade de utilização dos créditos glosados pela fiscalização, consoante se infere dos argumentos esposados pela fiscalização, sendo estes fatos incontroversos.

Ressalta que todas as informações relativas ao direito creditório de PIS/Pasep e de Cofins decorrentes da importação encontram-se devidamente informadas no SPED-Contribuições, consoante determina a legislação tributária.

Alega que as autoridades fiscais não apontaram nenhum dispositivo legal que lhe impede vincular, no mesmo PER, os créditos relativos à importação com aqueles oriundos de aquisições no mercado interno, ambos vinculados a receitas de exportação.

Argumenta que as autoridades administrativas sequer destacaram no Anexo I do TVF as notas fiscais objetos da glosa do presente item, impossibilitando o confronto das informações prestadas pelas autoridades administrativas.

Assevera que o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre as receitas de exportação, consoante diretriz do art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988. Salienta que a não devolução dos créditos em comento ensejaria a exportação de tributos, o que contraria o texto constitucional.

Afirma que a decisão exarada deve respeitar o princípio da não cumulatividade, de modo possibilitar a efetiva desoneração das exportações, pouco importando se os bens e serviços utilizados no processo produtivo advêm da importação ou do mercado interno.

Sustenta que a Instrução Normativa RFB n.º 1.300/2012, vigente à época dos fatos geradores, preconizava que os créditos de PIS/Pasep e de Cofins vinculados às receitas de exportação, que não pudessem ser utilizados para desconto da respectiva contribuição após o encerramento do trimestre, poderiam ser ressarcidos.

Diz que tal norma não traz qualquer vedação em relação à origem dos créditos oriundos da exportação de produtos, portanto, não há dúvidas que o procedimento que adotou se evidencia correto, na medida em que seguiu estritamente os ditames previstos pela legislação tributária vigente à época dos fatos geradores.

Conclui que a glosa dos créditos em decorrência da inobservância de uma suposta formalidade imposta pela legislação tributária é ilegal, na medida em que faz jus aos créditos pleiteados.

No tópico "DA INDEVIDA GLOSA REFERENTE À REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA MONOFÁSICA", aduz que as autoridades fiscais não mencionaram qualquer dispositivo legal para fundamentar a presente glosa dos créditos objetos do PER, o que enseja a nulidade do ato administrativo.

Argumenta que a glosa dos créditos foi realizada com base no NCM destacado nas notas fiscais, na medida em que a fiscalização concluiu, de modo equivocado, que as operações em referência estariam sujeitas ao regime monofásico de tributação e, portanto, não dariam direito ao crédito.

Esclarece que, pela análise do referido Anexo I, depreende-se que as autoridades fiscais não analisaram pormenorizadamente os documentos fiscais escriturados no SPED-Contribuições, pois, em que pese as vendas de autopeças estarem sujeitas ao regime de tributação monofásico, nos termos do art. 3º, inciso I, alínea "b", da Lei n.º 10.485/2002, as operações objetos da glosa não estavam sujeitas à incidência monofásica do PIS/Pasep e da Cofins.

Aduz que apenas uma análise pormenorizada de cada documento fiscal poderia concluir com exatidão se, de fato, as operações realizadas não fariam jus aos créditos, na medida em que demonstraria a verdade real dos fatos, o que não foi feito pela fiscalização.

Ressalta, a título demonstrativo, que no Anexo I do TVF constam produtos com o NCM não cumulativo, consoante se infere dos documentos fiscais anexados (Doc. 04), que geram direito crédito das contribuições.

Reclama que a fiscalização não analisou detidamente as notas fiscais e que a glosa indiscriminada dos créditos não merece prosperar, uma vez que, existindo dúvida, deve prevalecer o entendimento mais favorável ao contribuinte de que as operações realizadas não estão sujeitas ao regime de tributação monofásica das contribuições.

No tópico "DA INDEVIDA GLOSA REFERENTE A SERVIÇOS INCOMPATÍVEIS COM OPERAÇÃO COM DIREITO A CRÉDITO", alega que a fiscalização deveria ter analisado pormenorizadamente todas as notas fiscais que geraram a glosa, pois, a descrição das operações contida nos documentos permitiria às autoridades fiscais concluírem pela higidez do direito creditório em referência.

Explica que as notas fiscais objetos do Anexo I referem-se a operações de compra de insumos, mas que foram lançados no bloco de serviços do SPED-Contribuições indevidamente, consoante se infere da documentação anexa (Doc. 05), sendo certo que tais informações podem facilmente ser verificadas, já que devidamente informadas no SPED-Contribuições. Ressalta que, por um lapso no momento da escrituração da nota fiscal, lançou as notas fiscais equivocadamente, o que não inviabiliza o direito ao crédito solicitado.

No tópico "DA INDEVIDA GLOSA REFERENTE À NATUREZA DO FRETE INFORMADA INCOMPATÍVEL COM OPERAÇÃO COM DIREITO A CRÉDITO", salienta que não há dúvidas acerca do direito creditório decorrente do frete. Frisa que as autoridades fiscais procederam à glosa dos créditos em referência tão somente em razão de supostamente ter indicado no SPED-Contribuições crédito decorrente do frete para os quais a natureza seria incompatível com operações que ensejariam o direito creditório.

Afirma que o entendimento equivocado da fiscalização decorre do fato de que indicou no campo denominado "Natureza do Frete" o código nº 09 - Outras, para identificar a referida natureza do frete contratado, conforme tela ilustrativa anexa ao presente processo (Doc. 06).

Esclarece que nos demais campos do bloco do SPED-Contribuições, quais sejam, "CST do COFINS/PASEP" e "Natureza da Base de Cálculo do Crédito", indicou, respectivamente, os códigos nºs 56 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação e 07 - Armazenagem de mercadorias e frete na operação de vendas.

Argumenta que o direito ao crédito de PIS/Pasep e de Cofins não cumulativo podem ser confirmados pela análise dos documentos fiscais anexados ao presente feito por amostragem (abril - Doc. 07, maio - Doc. 08 e junho - Doc. 09).

Reclama que seu direito ao crédito não deveria ser obstaculizado pelo simples erro no preenchimento de uma formalidade.

No tópico "DA NECESSÁRIA REALIZAÇÃO DE PERÍCIA", nos termos do art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.23S/1972, requer a realização de perícia para análise do SPED-Contribuições e documentos fiscais anexados e lista os quesitos a serem respondidos. Indica como Perito o Sr. José Luciano da Costa Filho, CPF nº 601.212.037-00 e CRC nº 073.361/0-3, com endereço profissional na Av. República do Chile, nº 500, 25º andar, Rio Metropolitan Center - Centro, Rio de Janeiro / RJ, Cep: 20031-170.

Requer a procedência da manifestação de inconformidade.

É o relatório.”

A ementa do Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

IMPORTAÇÃO. CRÉDITOS. UTILIZAÇÃO.

Os créditos de PIS/Pasep e de Cofins oriundos da importação de bens e serviços não são passíveis de ressarcimento.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. VENDA. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

É expressamente vedada a apuração de créditos relativos à aquisição de bens para revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica.

FRETES. CREDITAMENTO.

O direito ao crédito sobre os serviços de frete, contratados de pessoa jurídica nacional e que tenham o ônus suportado pela contribuinte, somente é possível em duas situações: em relação às operações de venda e em relação às operações de aquisições de produtos para revenda ou insumo, desde que os bens adquiridos sejam passíveis de gerar o crédito no âmbito das contribuições não cumulativas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A alegação de preterição do direito de defesa é improcedente quando a descrição dos fatos permite à contribuinte contestar todas as razões de fato e de direito elencadas no despacho decisório.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Deve ser indeferido o pedido de perícia quando prescindível, tendo em vista que a documentação comprobatória e as alegações aduzidas na peça recursal são suficientes para formar a convicção da autoridade julgadora.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Manifestação de Inconformidade, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Conforme a legislação, o Direito Tributário, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de recondução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria preventa desta 3.ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

- Preliminar de nulidade;

O contribuinte pleiteou pelo reconhecimento da nulidade do Despacho Decisório, por ofensa ao devido processo legal e ausência de fundamentação, contudo, nenhuma das hipóteses previstas no Art. 59 do Decreto 70.235/72 restou demonstrada.

A alegação de nulidade é genérica e não procede.

Como pode ser observado pela simples leitura dos autos, tanto o Despacho Decisório quanto o relatório fiscal fundamentaram todas as glosas, uma a uma, assim como o contribuinte teve a oportunidade de apresentar seus recursos, por meio dos quais demonstrou que teve ciência de todas as glosas, assim como todos as razões de glosas.

Com relação às alegações de ilegalidade das normas que fundamentaram o Despacho Decisório, inevitavelmente, tal análise não é de competência deste Conselho, conforme exposto na Súmula Carf n.º 2, transcrita a seguir:

“Súmula CARF nº 2 Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005”

A preliminar de nulidade deve ser negada.

- Do Mérito;

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, antigamente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, adotada por parte contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Tal discussão retrata, em parte, a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170 /

STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e das atividades da empresa estão vinculados.

Analisar a matéria sem considerar a atividade econômica do contribuinte pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ. O espaço hermenêutico, diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa ao mencionar expressamente a atividade econômica do contribuinte, é limitado. Cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

“O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170 / STJ.

Na obra que escrevi em 2021, “Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispendios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, tratei das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

"EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E

DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no Art. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do Art. 543-C do CPC/1973 (Arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: **(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.**”

Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

“(…).**Essencialidade** -considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;**Relevância** - considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)” (negrito pelo autor do presente artigo)

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao

que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juizes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual este voto irá abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

Por terem sido realizados antes do julgamento do RESP 1.221.170 STJ, nem o Recurso Voluntário e nem o acórdão recorrido trataram do conceito intermediário de insumo e, portanto, não consideraram qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

- Incorreta Fundamentação legal no pedido de ressarcimento;

Por concordar integralmente nesta matéria de julgamento com a decisão recorrida, a reproduzo como fundamento decisório da presente decisão:

“DA INDEVIDA GLOSA DOS CRÉDITOS REFERENTE À INCORRETA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO PEDIDO DE RESSARCIMENTO

A autoridade fiscal glosou todos os créditos apurados sobre as aquisições de bens no mercado externo (importações) que estão vinculados às receitas de exportação.

Sobre esta questão, importante observar que os arts. 3ºs das Leis n.º 10.833/2003 e 10.637/2002 determinam que o direito à apuração dos créditos de PIS/Pasep e Cofins restringe-se aos custos e despesas pagos à pessoa jurídica domiciliada no país, conforme se acompanha na transcrição:

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

(...)

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

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

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

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Já o artigo 6º das citadas leis permitiu que os sujeitos passivos, que tivessem receitas de exportação, a utilização dos créditos calculados na forma do artigo 3º na compensação com outros tributos ou, em caso de saldo remanescente, de pedir o ressarcimento em dinheiro, como se pode observar do artigo transcrito:

Art. 6o A Cofins não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1o Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3o, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2o A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1o poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3o O disposto nos §§ 1o e 2o aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8o e 9o do art. 3o.

(...)

Note-se que, até aqui, só há que se falar em créditos decorrentes de compras no mercado interno. Apenas com a edição da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, que instituiu o PIS-Importação e a Cofins-importação, é que houve a previsão para desconto dessa contribuição paga na importação de bens e serviços dentro da sistemática da não cumulatividade, conforme art. 15 da citada lei, abaixo transcrito:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2o e 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1o desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(Produção de efeitos)

I - bens adquiridos para revenda;

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;

(...)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. (Grifou-se).

Observe que a Lei n.º 10.865, de 2004, não alterou o § 1º dos artigos 6º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, de modo que a possibilidade de utilização de créditos para compensação com outros tributos ou para ressarcimento em dinheiro ficou restrita aos créditos calculados sobre as aquisições no mercado interno quando vinculados a receitas de exportação.

Assim, não há como estender a possibilidade de compensação ou ressarcimento dos créditos apurados nos termos artigos 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 também aos créditos de PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação apurados nos termos do artigo 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, por falta de previsão legal.

Em relação ao crédito de PIS/Pasep-Importação e de Cofins-Importação, cabe esclarecer que a Medida Provisória n.º 206, de 6 de agosto de 2004, convertida na Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, tratou os créditos vinculados às operações de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, nos seguintes termos:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Posteriormente a Lei n.º 11.116, de 18 de maio de 2005, disciplinou a utilização destes créditos nos seguintes termos:

*Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do **art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004**, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:*

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

...

Art.19. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Disciplinando a matéria, a Instrução Normativa n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, vigente à época de emissão do Despacho Decisório, assim esclareceu:

Art. 42. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

*I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações **de exportação** de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;*

*II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com **suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência**; ou (...)*

§ 4º O disposto no inciso II aplica-se aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

(...)

Atualmente, a matéria encontra regulamentação idêntica na Instrução Normativa nº 1.717, de 17 de julho de 2017, nos seguintes termos:

Art. 45. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento ou compensação, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

I - às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, da prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas, e das vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação;

II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência;

III - às receitas decorrentes da produção e comercialização de álcool, inclusive para fins carburantes, nos termos do § 7º do art. 1º da Lei nº 12.859, de 10 de setembro de 2013; ou IV - às receitas decorrentes da produção e comercialização dos produtos referidos no caput do art. 3º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, nos termos do seu § 4º.

§ 1º O disposto nos incisos II a IV do caput aplica-se aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

[...]Como se depreende da leitura dos dispositivos transcritos, a partir de 09 de agosto de 2004 (data de publicação da Medida Provisória nº 206, de 2004), a pessoa jurídica pode calcular crédito da contribuição paga na importação, apurada na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, sendo que a possibilidade de ressarcimento ou compensação só existe para as contribuições vinculadas às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, sendo vedada para aquelas vinculadas às receitas de exportação.

Saliente-se que as denominadas "vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência" dizem respeito às vendas não tributadas no mercado interno. Difere-se, portanto, daquelas que estão relacionadas à exportação.

Em suma, se os sujeitos passivos adquirem um bem utilizado como insumo no mercado externo e o utiliza para produção de uma mercadoria vendida no

mercado interno sobre a qual não incide o PIS/Pasep e a Cofins, ele possui o direito ao cálculo do crédito e, remanesendo saldo credor após a dedução, pode utilizá-lo em compensação ou ressarcimento.

Todavia, se este mesmo bem, que é adquirido no mercado externo, é utilizado para produzir mercadorias exportadas, o sujeito passivo possui o direito ao cálculo do crédito, mas pode utilizá-lo apenas para a dedução do PIS/Pasep e da Cofins.

Deve-se destacar, ainda, que falece competência legal à autoridade julgadora de primeira instância administrativa avaliar a legalidade de instruções normativas.

Portanto, enquanto em vigor, é dever do órgão julgador pautar a sua análise nos estritos termos da legislação que disciplina a matéria. É o que determina o artigo 7º da Portaria MF n.º 341, de 12 de julho de 2011.

Em conclusão, a glosa fiscal não foi realizada por mera falha formal. A legislação veda o ressarcimento de tais créditos. Por tal razão, não há a necessidade de apontar quais notas fiscais foram glosadas, porque a totalidade dos créditos relativos à importação de produtos e vinculados a receitas de exportação não é ressarcível. Também não há que se falar em ofensa ao princípio da não cumulatividade, tendo em vista que os sujeitos passivos podem apurar créditos oriundos de importação de insumos e bens para revenda. Não podem, como esclarecido, apenas ressarcir-los.”

Diante do exposto e, com base nas razões de decidir expostas acima, deve ser negado provimento à matéria.

- Revenda de produtos sujeitos à incidência monofásica;

Por concordar integralmente nesta matéria de julgamento com a decisão recorrida, a reproduzo como fundamento decisório da presente decisão:

DA INDEVIDA GLOSA REFERENTE À REVENDA DE PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA MONOFÁSICA

Os créditos glosados são relativos às aquisições de produtos monofásicos (auto-peças) para revenda, conforme se depreende do relatório fiscal e do Anexo I (relatório de glosas elaborado pela autoridade fiscal).

Como se sabe, no âmbito das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, os veículos automotores, bem como as autopeças mencionadas nos anexos I e II da Lei n.º 10.485, de 2002, estão sujeitos ao regime de tributação monofásica desde o advento desse diploma legal.

Cumpra assinalar que a legislação de regência da sistemática não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, a princípio, excluía, expressamente, desse regime as receitas decorrentes da venda dos produtos sujeitos ao modelo monofásico de apuração das contribuições em causa. Todavia, a Lei n.º 10.865, de 2004, passou a permitir que o regime não cumulativo abarcasse a receita referente à venda de produtos tributados com base em alíquotas diferenciadas. O aludido diploma legal possibilitou que o comerciante de mercadorias cuja receita de venda esteja submetida ao regime monofásico de apuração do PIS/Pasep e da Cofins pudesse descontar créditos em relação a certos custos e despesas previstos no art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, com exceção do valor desembolsado na aquisição dos reportados bens, em consonância com o art. 3º, I, alínea “b”, da indigitada Lei:

Lei nº 10.833, de 2003 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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a)...

b) no § 1º e 1o-A do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

E o disposto nos incisos III, IV e V do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, reportam-se à comercialização de veículos e auto-peças.

As mesmas disposições estão presentes na Lei nº 10.637/2002, ou seja, também são aplicáveis ao PIS/Pasep não cumulativo.

Vê-se que a legislação traz vedação expressa ao cálculo dos créditos, não pairando nenhuma dúvida de que a aquisição, para revenda, de produtos sujeitos à tributação monofásica não geram créditos não cumulativos do PIS/Pasep e da Cofins.

Por conseguinte, os arts 8o da Lei nº 10.637/2002 e 10 da Lei nº

10.833/2003 não excluem a revenda de produtos monofásicos da não-cumulatividade. Todavia, conforme já mencionado, por conta da vedação do art. 3o, I, b, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a aquisição de produtos monofásicos para revenda não gera crédito. Fossem os produtos monofásicos utilizados como insumo haveria o crédito, assim como também podem descontar créditos de seus insumos os fabricantes dos produtos monofásicos.

Destaco que esta matéria já foi objeto de julgamento nesta turma, em outra composição, oportunidade em que ficou decidido pela impossibilidade do crédito, conforme ementa do Acórdão nº 3201-008.792, reproduzida a seguir:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

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

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS SUBMETIDOS AO REGIME MONOFÁSICO PARA REVENDA. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO PELO COMERCIANTE ATACADISTA/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO LEGAL CONTIDA NA LEI Nº 10.833/2003, ARTIGO 2º, § 1º, III

No regime não cumulativo das Contribuições sociais, por expressa determinação legal, é vedado ao comerciante atacadista ou varejista, o direito de descontar ou manter crédito referente às aquisições de produtos, sujeitos ao regime monofásico, cuja tributação está concentrada no fabricante e importador. A aquisição de veículos relacionados no artigo 1º da Lei nº 10.485/2002, para revenda, quando feita por comerciante atacadista ou varejista destes veículos, não gera direito a crédito, dada a expressa vedação legal contida na Lei nº 10.833/2003, artigo 2º, § 1º, inciso III c/c artigo 3º, I, “”b”..

LEI Nº 11.033/2004, ARTIGO 17. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. MANUTENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

A manutenção dos créditos da não cumulatividade, prevista no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, não alcança créditos cuja legislação veda a sua geração. EDv STJ nº 1.109.354/SP.’

Conforme resultado do julgamento do acórdão nº 9303-009.858 CSRF, além da falta de previsão legal para a apuração de crédito de pis e cofins não-cumulativos nas vendas efetuadas sem a incidência das contribuições, com a suspensão destas ou qualquer outra modalidade que resulte na não incidência, a lei veda expressamente o crédito sobre as operações que não sofreram a incidência das contribuições:

“AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DE PIS E DE COFINS NÃO CUMULATIVOS. VEDAÇÃO AO CRÉDITO. VENDAS EFETUADAS COM SUSPENSÃO OU NÃO INCIDÊNCIA.

A regra que expressamente veda o creditamento (art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003), no caso de aquisições de insumos não sujeitos (suspensão, isenção, alíquota zero, não incidência) à cobrança PIS e Cofins continua vigendo. O art. 17 da Lei nº 11.033/2004 permite a manutenção dos créditos vinculadas às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero, ou não incidência na sistemática, exclusivamente, do REPORTE.”

A matéria também foi objeto do REsp 1894741/RS, em sede de recurso repetitivo, oportunidade em que se definiu o tema repetitivo STJ n.º 1093:

“1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTE.3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem gerar créditos.5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.”

Diante do exposto, deve ser negado provimento à matéria.

- Serviços incompatíveis com o direito a crédito:

Por concordar integralmente nesta matéria de julgamento com a decisão recorrida, a reproduzo como fundamento decisório da presente decisão:

“DA INDEVIDA GLOSA REFERENTE A SERVIÇOS INCOMPATÍVEIS COM OPERAÇÃO COM DIREITO A CRÉDITO

No caso, as glosas foram realizadas porque a contribuinte se apropriou de créditos sobre a subcontratação de mão-de-obra. Tal fato está bem claro na fundamentação do Despacho Decisório, assim como o Anexo I demonstra de forma precisa que as notas fiscais glosadas tiveram esta motivação.

A contribuinte explica que as notas fiscais objetos do Anexo I referem-se a operações de compra de insumos, mas que foram lançadas no bloco de serviços do SPED. Contribuições indevidamente, consoante se infere da documentação anexa (Doc. 05). Esclarece que, por um lapso, lançou as notas fiscais equivocadamente, o que não inviabiliza o direito ao crédito solicitado.

Pois bem, cotejando as notas fiscais indicadas no relatório de glosas (Anexo I) e as anexadas pela manifestante no Doc. 05, percebe-se que ambos se referem aos mesmos documentos fiscais.

Analisando as notas fiscais constantes do Doc. 05, constata-se que, de fato, elas não se referem à contratação de mão-de-obra, mas à compra auto-peças.

No entanto, a contribuinte lançou no Dacon tais notas fiscais como "Bens para revenda". Além disso, os CFOP indicados em todas as notas fiscais anexadas no referido Doc. 05 possuem os seguintes códigos:

☐ 5102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros:

Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento.

Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento comercial de cooperativa destinadas a seus cooperados ou estabelecimento de outra cooperativa;

☐ 6102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros:

Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento.

Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento comercial de cooperativa destinadas a seus cooperados ou estabelecimento de outra cooperativa.

☐ 5124: Industrialização efetuada para outra empresa: Classificam-se neste código as saídas de mercadorias industrializadas para terceiros, compreendendo os valores referentes aos serviços prestados e os das mercadorias de propriedade do industrializador empregadas no processo industrial.

Portanto, tais aquisições não se referem a insumos adquiridos para industrialização, como afirmou a interessada, mas para revenda a terceiros.

No caso, como já acima analisado, a alínea "b" do inc. I do art. 3º da Lei nºs 10.833, de 2003, e Lei n.º 10.637/2002, veda expressamente o cálculo dos créditos na aquisição para revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica, caso dos produtos indicados nas notas fiscais do Doc. 05.

Em relação à nota fiscal n.º 15.921, cujo CFOP é o de nº 5124, ela diz respeito ao seguinte produto/serviço: "ADAPTAÇÃO JUMPER AMBULÂNCIA SIMPLES REMOÇÃO - CITROEN - RO - PREFEITURA DE OURO PRETO

DO OESTE - ADESÃO A RJ - SEC SAÚDE". A natureza da operação indicada na nota é a de "OPERAÇÃO INDUST.

EFET. P/ OUTRA EMPRESA". Ademais, a contribuinte adquiriu tal serviço da empresa "RONTAN ELETRO METALÚRGICA LTDA".

Trata-se, portanto, de aquisição de serviços de industrialização por encomenda, que gera o crédito pretendido, nos termos da Solução de Consulta Cosit n.º 631, de 26 de dezembro de 2017. Porém, como a venda deste bem foi destinada ao mercado interno, não é possível fazer o rateio, ou seja, este crédito não é ressarcível. Deve-se ter em mente que o rateio proporcional, nos termos do inc. II do §8º do art. 3º das leis de regência do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos, somente se aplica aos custos, despesas e encargos que sejam comuns às receitas de exportação de vendas no mercado interno, que não é o caso deste serviço.

Em consequência, não há créditos a serem reconhecidos."

Diante do exposto, deve ser negado provimento à matéria.

- Serviços de transporte, fretes e armazenagem;

Com base no Art. 3.º, incisos II e IX das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e com base no mencionado conceito intermediário de insumo, em regra geral, o crédito pode ser aproveitado sobre os dispêndios com fretes, armazenagens e movimentações relacionadas ao cumprimento das atividades econômicas da empresa:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor."

Conforme consta na decisão recorrida, tratam-se de fretes sobre compras e fretes entre estabelecimentos:

"Analisando-se as notas fiscais constantes do referido Doc. 07, verifica-se no entanto, que não assiste razão à manifestante quanto o direito ao crédito pleiteado. Isso porque, os DACTE (Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico) anexados pela contribuinte indicam que ela pretende se creditar de fretes sobre compras e sobre transferências entre estabelecimentos da mesma empresa."

Esta matéria foi julgada inúmeras vezes nesta turma e, para ilustrar, reproduzo a ementa do recente Acórdão n.º 3201-010.024, de relatoria do atual Presidente deste colegiado, Helcio Lafeta Reis:

“Número do processo:10640.904347/2016-17

Turma:Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção

Câmara:Segunda Câmara **Seção:**Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão:Wed Nov 23 00:00:00 UTC 2022

Data da publicação:Tue Apr 11 00:00:00 UTC 2023

Ementa:ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os requisitos da lei, dentre eles terem sido os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e terem sido tributados pela contribuição na aquisição.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Nas aquisições de insumos de origem animal ou vegetal realizadas pela agroindústria junto a pessoas jurídicas que exercem, cumulativamente, as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, é obrigatória a suspensão da exigência das contribuições não cumulativas, independentemente do cumprimento da obrigação acessória de se fazer constar essa condição das notas fiscais respectivas.

CRÉDITO. FRETES PAGOS NAS AQUISIÇÕES DE INSUMO NÃO TRIBUTADO OU SUJEITO A SUSPENSÃO. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições de insumo não tributado ou sujeito a suspensão, mas desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do produto, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, movimentação essa ocorrida no contexto de operações de venda, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais tratar-se de serviço tributado pela contribuição e prestado por pessoa jurídica domiciliada no País.

CRÉDITO. FRETES NÃO ASSOCIADOS A OPERAÇÕES DE VENDA E NEM À AQUISIÇÃO DE INSUMOS. NOTAS FISCAIS CANCELADAS. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação não prevê a possibilidade de se descontarem créditos relativos a fretes não associados a operações de venda, a operações de aquisição de insumos e nem a notas fiscais canceladas.

Numero da decisão:3201-010.024

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter, observados os demais requisitos da lei, as glosas de crédito relativas a (i) dispêndios com fretes nas aquisições de produtos não tributados ou sujeitos à suspensão, serviços de frete esses que tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País que não seja a fornecedora do produto transportado, e (ii) dispêndios com fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, movimentação essa inserida no contexto de operação de venda, cujo ônus tenha sido suportado pelo Recorrente. Vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que negava provimento ao recurso. (documento assinado digitalmente) Hécio Lafetá Reis – Presidente e Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Sierra Fernandes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Márcio Robson Costa e Hécio Lafetá Reis (Presidente). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Carlos Delson Santiago e Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplentes convocados).

Nome do relator: HELCIO LAFETA REIS”

Além do exposto, desde que o frete em si seja essencial e relevante para atividade da empresa, como a aquisição de um insumo por exemplo, também geram direito a crédito os dispêndios com fretes nas aquisições dos insumos que possuem alíquota zero ou sejam não tributados ou sujeitos à suspensão, pois o crédito é relativo ao frete e não ao produto.

Portanto, desde que tais fretes tenham sido tributados pela contribuição e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, observados os demais requisitos da lei, é possível aproveitar crédito.

Os dispêndios com fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, seja na venda ou na compra, também podem gerar crédito, desde que devidamente identificados e relacionados à produção ou à atividade econômica da empresa e nunca relacionado às áreas administrativas ou comerciais.

Diante do exposto, voto para reverter as glosas de crédito relativas a dispêndios com fretes nas aquisições de insumos, devidamente comprovadas, e no transporte de insumos entre estabelecimentos da pessoa jurídica, observados os requisitos da lei, dentre os quais terem sido tais serviços tributados e prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de crédito relativas a dispêndios com fretes nas aquisições de insumos, devidamente comprovadas, e no transporte de insumos entre estabelecimentos da pessoa jurídica, observados os requisitos da lei, dentre os quais terem sido tais serviços tributados e prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator