



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10510.902646/2011-98
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.158 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de dezembro de 2022
Recorrente TROPFRUIT NORDESTE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

DEPRECIACÃO ACELERADA SOBRE BENS IMÓVEIS. INSTALAÇÕES. UTILIZAÇÃO DE BENEFÍCIOS TRIBUTÁRIOS.

A possibilidade de uso de taxas de depreciação acelerada para a apropriação de créditos de PIS/COFINS no regime não cumulativo, segue os mesmos critérios da Legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas na apuração do Lucro Real, e restringe-se a bens móveis, sendo inaplicável seu uso sobre instalações. O uso de benefícios tributários precisa estar fundamentados na legislação de referência destes regimes.

CONCEITOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA NA CARACTERIZAÇÃO DE INSUMOS. INAPLICABILIDADE DE ATOS NORMATIVOS CONSIDERADOS ILEGAIS POR TRIBUNAIS SUPERIORES EM REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL.

As IN SRF nº 247/2002 e 404/2004 foram consideradas ilegais por decisão do STJ, e não devem mais servir de base normativa para a apreciação da regularidade da constituição de créditos de PIS/COFINS, no que se refere a aquisição de insumos.

FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDAS. VIGÊNCIA DA LEI TRIBUTÁRIA.

A possibilidade de utilização de créditos relativos a fretes sobre vendas somente foi introduzido pela Lei nº 10.833/2003, cuja produção de efeitos somente começou a partir de 1º de fevereiro de 2004, não sendo possível a apropriação destes créditos em períodos de apuração anteriores a produção de efeitos da Lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas referentes aos produtos de limpeza e aos fretes a eles vinculados, efetivamente aplicados na área produtiva da empresa.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocado(a)), Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado(a)), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Renata da Silveira Bilhim, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-86.325, proferido pela 14ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório em litígio.

A Recorrente apresentou pedido de ressarcimento de créditos referentes à PIS/PASEP, através da PER/DCOMP nº 15808.05876.260607.1.1.08-0097, em razão de suas operações de exportação, remanescentes no final do 4º Trimestre do ano de 2003.

A referida PER/DCOMP foi transmitida em 26 de junho de 2007, e o Despacho Decisório, emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Aracaju/SE, deferiu em parte o pedido de ressarcimento, e foi dada ciência de seu teor em 21 de outubro de 2011.

A decisão de reconhecimento parcial do pleito da recorrente pela DRF Aracaju/SE foi detalhada em sua motivação em Termo de Constatação Fiscal que teria sido encaminhado ao contribuinte junto com o Despacho Decisório, conforme consta do Acórdão da DRJ, folha 38, no entanto, não há cópia deste Termo no processo.

Segundo consta no referido Acórdão de Primeira Instância, a Autoridade Tributária motivou a denegação parcial do direito creditório pleiteado em PER/DCOMP:

I. Apuração dos Créditos da Contribuição para o PIS/PASEP

- 1) **Bens Utilizados como Insumos (Linha 02/Ficha 04 dos DACONs)** – argumenta que o legislador ordinário delimitou expressamente os gastos que poderiam compor os crédito no regime não cumulativo de PIS/COFINS, e se o valor apurado não se referir a insumo, deve constar da lista de créditos admitidos na legislação. Reproduz o conceito de insumos presente nas IN SRF nº 247/2002 e

404/2004, e lista exemplificativamente os gastos com soda cáustica (limpeza de máquinas e equipamentos) e manutenção e conservação de obras civis e instalações industriais, como créditos que foram denegados.

- 2) **Frete pagos nas operações de vendas** – argumenta que estes gastos somente passaram a ser considerados como créditos para o regime não cumulativo do PIS/COFINS, a partir da produção de efeitos da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que seria a partir de 1º de fevereiro de 2004, de acordo com o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2/2005.
- 3) **Frete sobre Materiais para Manutenção** – argumenta que apenas fretes na aquisição de insumos podem compor o preço de bens adquiridos para a apuração de créditos no regime não cumulativo do PIS/COFINS, e que apurou os valores por rateio, na proporção dos custos/despesas componentes do grupo de contas “Custos Manutenção Industrial”.
- 4) **Divergências entre os registros contábeis, documentos fiscais e memórias de cálculo.**
 - a) **Junho/2003** – Nota fiscal nº 493, no valor de R\$ 9.878,40, registrada nas planilhas de cálculo pelo valor de R\$ 14.168,45.
 - b) **Junho/2003** – Nota fiscal nº 522, no valor de R\$ 5.080,32, contabilizada na conta “Sacos Plásticos”, mas não considerada na planilha de cálculo, tendo sido no entanto registrada a nota fiscal nº 474, no valor de R\$ 7.902,72, já computada nesta mesma planilha para o mês de maio de 2003.
 - c) **Dezembro/2003** – Nota fiscal nº 976.988 registrada na conta “Frete de Materiais de Reposição” pelo valor de R\$ 34,62, mas considerada na memória de cálculo pelo valor de R\$ 3.462,00.
- 5) **Crédito Presumido relativo a estoque de abertura (Linha 20/Ficha 04 dos DACONS)** – constatou-se que as parcelas dos créditos mensais estavam majorados, e que o valor correto seria de R\$ 1.377,85.

II. **Cálculo da Contribuição do PIS/PASEP**

- 1) **Receitas de Variações Cambiais – Oper. Liq. No Mês (Linha 07/Ficha 05 dos DACONS)** – a empresa não teria oferecido à tributação a totalidade da receitas de variações cambiais auferidas de abril a dezembro de 2003.
- 2) **Outras Receitas (Linha 08/Ficha 05 dos DACONS)** – receitas auferidas a título de juros ativos, rendimentos de aplicações financeiras e descontos financeiros não compuseram a base de cálculo do PIS/PASEP.
- 3) **Outras Receitas (Linha 08/Ficha 05 dos DACONS)** – receitas auferidas a título de vendas de sucatas não compuseram a base de cálculo do PIS/PASEP
- 4) **Utilização de coeficiente de depreciação acelerada a bens imóveis classificados na conta “Instalações (cód. 1.3.2.04)”.**

Inconformada com o Despacho Decisório, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, onde alega o seguinte:

- “a) Dos créditos glosados, oriundos da Depreciação Acelerada de Máquinas e Equipamentos Industriais, procedimento normal em Indústrias que operam em turnos superiores a 8 (oito) horas/dia, em virtude do desgaste sofrido pelas Máquinas no Processo de Produção;*
- b) Dos créditos com os Gastos de Energia Elétrica expurgados, que pelo entendimento da fiscalização não é considerado como "INSUMO", embora os equipamentos da Indústria dependam diretamente desta para o processamento do produto. Em texto informativo destacado pela própria fiscalização, mencionada no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº. 2/2003, que para o período-base de Janeiro de 2003,- não poder ser descontado crédito do PIS/PASEP, "calculado em relação ao valor da energia elétrica consumida, exceto quando se tratar de insumo utilizado na fabricação de bens vendidos". Ou seja, será que a energia que a Indústria precisou para processar os produtos no mês de Janeiro/2003 é diferente da energia utilizada por esta, para os processos incorridos de Fevereiro/2003 até Dezembro/2003?*
- c) Dos Gastos com Material de Consumo e/ou Limpeza no processo Industrial (Ex.: soda Caustica), material utilizado para limpeza de máquinas e equipamentos Industriais, que no entendimento da fiscalização, não consiste em "INSUMO" para gerar crédito de PIS/PASEP. Entretanto, em condições reais, de não existência e utilização do referido produto, as Máquinas responsáveis pela produção, simplesmente não produzem pelo acúmulo de microorganismos, e podem gerar contaminação e perda do produto processado;*
- d) Dos Gastos com Fretes em Operações de Vendas, também considerados como não geradores de crédito de PIS/PASEP, no entanto, interpretando a Lei nº. 10.833/2003, onde, em relação ao PIS/PASEP, não havia previsão específicas para computo dessa base calculo. Entende-se em consequente, que por existência dos gastos neste período, a lei por não explicitar notoriamente o assunto, não vede a retroação do benefício fiscal pleiteado.”*

A DRJ, por sua vez, no Acórdão de Primeira Instância, cita e reproduz trechos da legislação que a mesma elegeu como referência, sendo elas a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 e Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

Reproduz em seu voto o conceito de insumo vigente à época, nos termos das IN SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Também cita as Soluções de Divergência COSIT nº 24, de 30 de maio de 2008 e nº 07/2016, as quais reiteram o conceito de insumo conforme os termos das IN SRF supramencionadas.

Com relação aos itens de material limpeza e conservação, apesar de reconhecer que os mesmos possam fazer parte do processo produtivo da Recorrente, eles não podem ser qualificados como insumos e, adicionalmente, argumenta que o ônus da prova é da recorrente, e a mesma não apresentou elementos probatórios que pudessem alterar as conclusões da Autoridade Tributária.

Sobre a questão do frete nas operações de compras, a DRJ também argumentou que o frete nestas operações somente pode ser considerado como crédito no regime não cumulativo de PIS/COFINS nas situações em que se refiram à aquisição de bens que possam gerar a apuração de créditos, como insumos, e então compõem a base de cálculo destes créditos, no entanto, como os bens a que estes fretes referem-se tiveram seus valores glosados da base de apuração dos créditos, não encontrou motivos para reformar o Despacho Decisório neste ponto.

Com relação aos fretes nas operações de vendas, a DRJ reforça o entendimento de que a possibilidade de apuração de créditos referentes a estas despesas somente teve eficácia a partir de 01/02/2004, nos termos do ADI SRF nº 2/2015.

A respeito das glosas referentes a créditos apurados em razão de encargos de depreciação acelerada sobre bens do ativo imobilizado que são identificados na contabilidade sob o título genérico de “Instalações”, o Acórdão relaciona as contas do ativo que deram origem

aos encargos: Elétrica, Hidráulico-Sanitária, Frigorífica Industrial, Vapor e Condensado, Incêndio, Refrigeração, Tratamento de Efluentes e Comunicações, e entende que a Recorrente não justificou adequadamente a depreciação acelerada.

Encerra enumerando os temas que não foram objeto de contestação, conforme podemos ler na reprodução abaixo:

“A interessada não contesta as demais constatações da auditoria sobre os valores de algumas notas fiscais indicados diferentemente nos registros contábeis, fiscais e memórias de cálculo, tampouco sobre os valores majorados dos créditos presumidos relativos ao estoque de abertura, e sobre a não inclusão na base de cálculo do PIS de receitas de variação cambial e outras financeiras. Dessa forma, consolidam-se definitivamente tais questões nestes autos. Por outro lado, não se constatam nestes autos a glosa de créditos de energia elétrica contestada pela contribuinte.”

A Recorrente tomou ciência do Acórdão de Primeira Instância no dia 16/07/2018, através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), e apresentou Recurso Voluntário ao CARF, no dia 15/08/2018.

Apresenta jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), anterior ao RE 1.221.170/PR, sobre a ilegalidade das IN SRF 247/2002 e 404/2004, e argumenta ainda o seguinte, a respeito dos materiais de limpeza:

“Logo, os gastos incorridos pela Recorrente para limpeza nos equipamentos e máquinas do processo industrial (Ex. soda cáustica) são essenciais para o desenvolvimento da sua atividade, pois, sem a limpeza, os equipamentos serão contaminados por micro-organismos e os produtos fabricados não terão condições de serem comercializados.”

Cita jurisprudência do CARF a respeito de se considerar materiais de limpeza como insumos.

Com relação ao crédito referente a despesas de fretes nas operações de aquisição e de vendas, argumenta que o conceito de insumos é semelhante ao conceito de custos e defende seu direito a se apropriar dos créditos que foram glosados em razão da Autoridade Tributária ter descaracterizado alguns itens como insumos, e defende seu direito ao crédito glosado, sem se referir à motivação da Autoridade Tributária, fundamentada no ADI SRF nº 2/2015.

Em relação às glosas referentes a utilização de depreciação acelerada em relação a bens do ativo imobilizado identificados como instalações, alega que, por estar localizada em região que se beneficia de incentivos tributários relativos a SUDAM/SUDENE, tem direito ao uso de depreciação acelerada em seus ativos.

Formaliza, por fim, o seguinte pedido:

“Diante de todo o exposto, requer o conhecimento e o provimento do Recurso Voluntário no sentido de reformar a r. decisão recorrida para que seja reconhecido o crédito à Recorrente, oriundo (i) de insumos (gastos com material de limpeza no processo industrial, (ii) gastos com fretes em operações de vendas e (iii) depreciação acelerada de máquinas e equipamentos industriais.”

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Luís Cabral, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

As glosas referentes às divergências entre os registros contábeis, documentos fiscais e memórias de cálculo, relativas a julho e dezembro de 2003, ao crédito presumido do estoque de abertura; o acréscimo de receitas de variações cambiais, juros ativos e vendas de sucata não foram contestadas pela Recorrente, nem na Manifestação de Inconformidade, nem neste Recurso Voluntário, de forma que as considero matérias não impugnadas nos termos do artigo 17, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972:

1. Preliminar do Ônus da Prova.

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º)

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º)”

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do

artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

“Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.”

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia o ressarcimento de créditos de PIS/COFINS aos quais teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

Por fim, caberia à autoridade tributária suprir apenas registrados em documentos existentes na própria Administração Tributária da União, quando assim declarados pela autora.

Por tudo o que está exposto, e mesmo levando em conta o princípio da verdade material, não cabe nem à autoridade preparadora, nem tão pouco à autoridade julgadora, suprir deficiências do autor em provar o seu direito, assim como rever de ofício lançamentos contábeis ou o cumprimento de obrigações acessórias no sentido de classificar adequadamente operações comerciais e seu enquadramento nos conceitos de créditos referentes ao regime não cumulativo de PIS/COFINS.

Assim, no caso concreto, o direito creditório precisa ser demonstrado pelo contribuinte.

2. Depreciação Acelerada sobre Instalações.

A questão em relação ao uso de depreciação acelerada de instalações está restrita a natureza destas instalações como bens móveis ou como partes indissociáveis de bens imóveis, já que a previsão legal para o seu uso está vinculada à legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

As contribuições sociais PIS/COFINS têm a definição dos seus sujeitos passivos pelo artigo 8º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e pelo artigo 10, da Lei nº 10.833, de 23 de dezembro de 2003, onde em seus incisos, encontramos exceções subjetivas à regra que determina que as pessoas jurídicas sujeitas ao lucro presumido e arbitrado devem ser tributadas segundo o regime cumulativo, e por exclusão atribui-se à opção pela apuração do Lucro Real, o regime não cumulativo de PIS/COFINS.

Estando o regime não cumulativo vinculado à opção dos contribuintes à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) pelo lucro real, e não havendo outras referências na legislação aos procedimentos contábeis necessários à apuração do valor devido do PIS/COFINS, vincula-se, portanto, às mesmas exigências de registro contábil que são exigidos na apuração do IRPJ.

Assim, destacamos a regra para o uso de coeficiente de depreciação acelerado, conforme previsto na legislação vigente à época dos fatos e, para tanto, transcrevemos abaixo, o artigo 312, Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99):

*“Art. 312. **Em relação aos bens móveis**, poderão ser adotados, em função do número de horas diárias de operação, os seguintes coeficientes de depreciação acelerada (Lei nº 3.470, de 1958, art. 69):*

I - um turno de oito horas - 1,0;

II - dois turnos de oito horas - 1,5;

III - três turnos de oito horas - 2,0.

Parágrafo único. O encargo de que trata este artigo será registrado na escrituração comercial.”(grifo nosso)

Vemos que esta modalidade de depreciação está restrita aos bens móveis.

A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), define, em seu artigo 82, o conceito de bem móvel.

“Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.”

Interessante destacar também o artigo 84, do Código Civil pela relevância em relação ao tema em questão.

“Art. 84. Os materiais destinados a alguma construção, enquanto não forem empregados, conservam sua qualidade de móveis; readquirem essa qualidade os provenientes da demolição de algum prédio.”

Desta forma, é pressuposto para que se utilize a depreciação acelerada, o bens depreciados possam ser movimentados sem perderem suas características ou utilidade econômica, neste caso específico, redes elétricas e hidráulicas, de incêndio, ou frigorífica, precisariam de uma justificativa técnica muito robusta para demonstrar a sua possibilidade de mobilidade de forma a se adequar aos pressupostos legais.

Com relação a um possível benefício tributário decorrente da empresa operar em área da SUDAM/SUDENE, o assunto é regulamentado pelos artigos 546 a 563, do Decreto nº 3000/1999, e em todos os casos referem-se a isenções ou reduções do imposto não recuperável a pagar. Ademais, a fruição deste benefício tributário está condicionada a laudo técnico, ou comunicação oficial dos órgãos gestores da SUDAM e SUDENE.

Não tendo apresentado nenhum documento que configure o dito benefício, e sendo o mesmo incompatível com o motivo da glosa, entendo que a ação da fiscalização foi correta.

Sem razão à Recorrente neste ponto.

3. Fretes nas Operações de Vendas

O direito à apropriação de créditos referentes a fretes nas operações de vendas decorre da aplicação do inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, combinado com o inciso II, do artigo 15, desta mesma Lei, conforme transcrevemos a seguir:

“Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(...)”

E no artigo 93, encontramos o seguinte dispositivo sobre a vigência dos artigos da Lei nº 10.833/2004:

“Art. 93. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeito, em relação:

I - aos arts. 1º a 15 e 25, a partir de 1º de fevereiro de 2004;

(...)”

Sendo assim, o ADI SRF nº 2/2005, que serviu de base para o procedimento da fiscalização, nada mais fez do que reiterar o dispositivo da Lei a respeito da vigência de seus artigos e, como o direito ao crédito sobre fretes nas operações de vendas foi introduzido pelo artigo 15, da Lei nº 10.833/2003, o direito ao crédito só pode ser reconhecido de fato nas operações ocorridas a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Sem razão à Recorrente neste ponto.

4. Conceito de Insumos, Fretes nas Operações de Aquisições de Bens

Inicialmente o conceito de insumo, para fins de aplicação do inciso II, do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002 era aquele definido nas IN SRF 247/2002 e 404/2004, onde este conceito era restrito apenas ao que fosse consumido no processo de produção do bem ou mercadoria, que seria vendido pela empresa, ou tivesse um vínculo direto com o resultado da produção, como podemos atestar pela transcrição abaixo:

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, 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; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)”. IN RFB nº 247/2002

Ou seja, a premissa básica para a aceitação de um item como insumo era que, ao final do processo produtivo, e estando totalmente integrada ao produto, ambos, matéria prima/insumo e produto final, tornassem-se indiferenciados em detrimento das características necessárias à identificação da matéria prima/insumo como um item diferenciável, quer por ter sido consumida no processo, quer por ser parte integral indissociável do produto.

O julgamento do REsp. 1.221.170/PR, julgado pelo rito do artigo 543-C, do CPC/1973 (artigos 1.036, e seguintes do CPC/2015), que trata dos recursos repetitivos e cujo resultado vincula obrigatoriamente os atos da administração pública, nos termos do inciso VI, alínea a, do artigo 19, e § 1º e *caput* do artigo 19-A, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, conforme transcrevemos abaixo, considerou ilegais as IN SRF nº 247/2002 e 404/2004.

“Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)

(...)

*VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo **Superior Tribunal de Justiça**, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, **no âmbito de suas competências, quando:** (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

***a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou** (Incluída pela Lei nº 13.874, de 2019)*

(...)

VII - tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A desta Lei. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

(...)

*Art. 19-A. **Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado:** (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

(...)

***§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa.** (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

***§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos responsáveis pela retenção de tributos e, ao emitirem laudos periciais para atestar a existência de condições que gerem isenção de tributos, aos serviços médicos oficiais.** (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)*

A Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, O Regulamento Interno do CARF – RICARF, também vincula a observação das decisões em sede de Recursos Repetitivos, dos Tribunais Superiores, conforme destacamos pela reprodução do § 2º, do artigo 62, do RICARF.

“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.

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)”

A decisão proferida no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, também estabeleceu as bases para se determinar o conceito de insumo, e teve seu conteúdo adotado pela Administração Tributária, através da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, onde encontramos que o conceito de insumo deve atender às condições de essencialidade ou de relevância do bem sob análise, conforme podemos ver na reprodução do § 10, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, abaixo, e que destaca o esclarecedor texto da Ministra Regina Helena Costa:

“Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer,

considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com 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.

Por sua vez, a 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.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)”(grifo nosso)

Muito apropriado ao caso concreto sob análise, destaco o § 99, do Título – 7.4. Produtos e Serviços de Limpeza e Dedetização de Ativos Produtivos, do Parecer Normativo COSIT, supracitado:

“99. Aliás, também no REsp 1246317 / MG, DJe de 29/06/2015, sob relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, foram considerados insumos geradores de créditos das contribuições em tela “os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios”.

100. Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

101. Isso porque, à semelhança dos materiais e serviços de manutenção de ativos, trata-se de itens destinados a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos (paralelismo de funções com os combustíveis, que são expressamente considerados insumos pela legislação) e bem assim porque em algumas atividades sua falta implica substancial perda de qualidade do produto ou serviço disponibilizado, como na produção de alimentos, nos serviços de saúde, etc.”

Sendo assim, tendo em vista que a motivação da decisão da Autoridade Administrativa, no Despacho Decisório, e esta, sendo a mesma da Autoridade Julgadora de Primeira Instância, e ambas baseadas em duas Instruções Normativas consideradas ilegais por decisão do STJ, com base em julgamento de recursos repetitivos, entendo que as glosas seriam descabidas, sob a ótica do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018.

Com razão a Recorrente.

Conclusão

Diante de tudo acima exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas referentes aos produtos de limpeza e os fretes a eles vinculados, efetivamente aplicados na área produtiva da empresa.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral

Fl. 12 do Acórdão n.º 3402-010.158 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10510.902646/2011-98