



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10665.722486/2012-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.080 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2023
Recorrente SIDERÚRGICA GAFANHOTO EIRELI (SIGA REPRESENTAÇÕES E CONSULTORIA LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. AJUSTES NA QUANTIDADE E VALOR DAS MERCADORIAS VENDIDAS. NOTA FISCAL COMPLEMENTAR. NOTA FISCAL DE ENTRADA.

Nos termos do art. 4º pelo CONVÊNIO/SINIEF nº 6, de 21/02/1989, art. 21 do Convênio SINIEF, de 1970, e dos arts. 1º e 14, Parte 1 do Anexo V do RICMS/MG, é exigida a emissão de “nota fiscal complementar” pelo vendedor do insumo, quando se verifica a necessidade de regularização em virtude de diferença de preço ou de quantidade das mercadorias, não sendo possível comprovar o crédito por meio de “nota fiscal de entrada”.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS.

O STF já decidiu, no julgamento do RE nº 574.706-PR, com Repercussão Geral reconhecida, pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Posteriormente, ao julgar os Embargos de Declaração nesta decisão, o STF reafirmou que todo o valor destacado a título de ICMS deve ser excluído da base de cálculo dessas mesmas contribuições.

EXCLUSÃO DA COFINS DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

A COFINS, ao contrário do ICMS e do IPI, não é destacada na nota fiscal, não sendo paga pelo adquirente. No caso específico deste tributo, não é o adquirente que suporta diretamente o ônus financeiro, mas sim o próprio contribuinte que, ao final de cada período de apuração realiza a apuração do seu faturamento (com base nas notas fiscais de venda emitidas) e sobre este faz incidir a alíquota da referida contribuição, para obter o valor a se recolhido aos cofres públicos. Logo, a referida exclusão não faz qualquer sentido, tendo em vista que a COFINS nunca fez parte da base de cálculo dela própria.

PRINCÍPIO DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. FUNDAMENTO PARA NÃO CONHECIMENTO.

Pelo Princípio da Impugnação Específica e pelo Princípio da Dialeiticidade, o Recorrente deve apresentar os argumentos para se contrapor à decisão

recorrida, bem como contestar especificamente cada ponto com o qual tenha discordância, sendo vedada a simples reiteração do mesmo argumento já analisado em 1ª instância ou negativas genéricas.

GLOSA DE CRÉDITOS. MATERIAIS DE LABORATÓRIO.

Os custos com materiais de laboratório são essenciais ao processo produtivo, atestando a qualidade dos produtos fabricados e estando diretamente vinculados a este, inclusive para verificar seu correto funcionamento. A própria Fazenda Nacional já reconhece o direito ao crédito sobre tais dispêndios do contribuinte, conforme consta do Parecer Normativo nº 5, de 17/12/2018.

GLOSA DE CRÉDITOS. REPOSIÇÃO FLORESTAL.

A legislação admite a tomada de créditos sobre o “insumo do insumo”, sendo este entendimento pacífico no CARF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. AJUSTES NA QUANTIDADE E VALOR DAS MERCADORIAS VENDIDAS. NOTA FISCAL COMPLEMENTAR. NOTA FISCAL DE ENTRADA.

Nos termos do art. 4º pelo CONVÊNIO/SINIEF nº 6, de 21/02/1989, art. 21 do Convênio SINIEF, de 1970, e dos arts. 1º e 14, Parte 1 do Anexo V do RICMS/MG, é exigida a emissão de “nota fiscal complementar” pelo vendedor do insumo, quando se verifica a necessidade de regularização em virtude de diferença de preço ou de quantidade das mercadorias, não sendo possível comprovar o crédito por meio de “nota fiscal de entrada”.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS.

O STF já decidiu, no julgamento do RE nº 574.706-PR, com Repercussão Geral reconhecida, pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Posteriormente, ao julgar os Embargos de Declaração nesta decisão, o STF reafirmou que todo o valor destacado a título de ICMS deve ser excluído da base de cálculo dessas mesmas contribuições.

EXCLUSÃO DO PIS/PASEP DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

O PIS/Pasep, ao contrário do ICMS e do IPI, não é destacado na nota fiscal, não sendo pago pelo adquirente. No caso específico deste tributo, não é o adquirente que suporta diretamente o ônus financeiro, mas sim o próprio contribuinte que, ao final de cada período de apuração realiza a apuração do seu faturamento (com base nas notas fiscais de venda emitidas) e sobre este faz incidir a alíquota da referida contribuição, para obter o valor a se recolhido aos cofres públicos. Logo, a referida exclusão não faz qualquer sentido, tendo em vista que o PIS/Pasep nunca fez parte da base de cálculo dele próprio.

PRINCÍPIO DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. FUNDAMENTO PARA NÃO CONHECIMENTO.

Pelo Princípio da Impugnação Específica e pelo Princípio da Dialética, o Recorrente deve apresentar os argumentos para se contrapor à decisão recorrida, bem como contestar especificamente cada ponto com o qual tenha discordância, sendo vedada a simples reiteração do mesmo argumento já analisado em 1ª instância ou negativas genéricas.

GLOSA DE CRÉDITOS. MATERIAIS DE LABORATÓRIO.

Os custos com materiais de laboratório são essenciais ao processo produtivo, atestando a qualidade dos produtos fabricados e estando diretamente vinculados a este, inclusive para verificar seu correto funcionamento. A própria Fazenda Nacional já reconhece o direito ao crédito sobre tais dispêndios do contribuinte, conforme consta do Parecer Normativo nº 5, de 17/12/2018.

GLOSA DE CRÉDITOS. REPOSIÇÃO FLORESTAL.

A legislação admite a tomada de créditos sobre o “insumo do insumo”, sendo este entendimento pacífico no CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos tópicos sobre “Duplicidade de receita - exclusão de receita da conta 00439 em outubro de 2008” e “Multa isolada aplicada - princípios da vedação do confisco, proporcionalidade e equidade”; e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao recurso para (i) excluir da base de cálculo das contribuições o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de venda; (ii) reverter as glosas relativas a material de laboratório e reposição florestal – contas 01089 e 00535; (iii) reverter as glosas de créditos relativos a despesas com manutenção, combustíveis, peças, pneus e outras, havidas com veículos/equipamentos próprios e/ou locados de terceiros (caminhões e pá carregadeiras), e ainda algumas despesas menores com locação de equipamentos (conta 00588), desde que utilizados nos deslocamentos de produto “semi-elaborado/em elaboração” dentro da unidade de produção; e (iv) reverter as glosas relativas à conta 00223 (gastos com análises laboratoriais e inspeções). O conselheiro Ricardo Piza di Giovanni dava provimento em maior extensão, para reverter igualmente as glosas de créditos relativos à conta 00223 (serviços de transporte da mercadoria, organização, assessoramento e monitoramento de cargas).

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni. Ausente momentaneamente o conselheiro Jorge Luís Cabral.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3402-011.080 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.722486/2012-12

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Ribeirão Preto (DRJ-RPO):

Contra a contribuinte acima identificada foram lavrados os autos de infração de e-fls. 03/18 que formalizaram exigência fiscal relativa ao Programa de Integração Social – PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. O feito refere-se a fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2008 e dezembro de 2009 e constituiu crédito tributário no montante de R\$ 5.241.426,40, incluídos principal, multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora.

O procedimento fiscal que resultou na lavratura dos autos de infração sob análise foi iniciado para análise dos Pedidos de Ressarcimento créditos de PIS e de Cofins vinculados a receitas de exportação apresentados pela contribuinte conforme quadro a seguir:

PER/DCOMP	DT. TRANSMISSÃO	TIPO CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO
16649.83881.300709.1.1.08-8480	30/07/2009	COFINS NÃO CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO	1º TRIMESTRE 2009
30682.80547.250809.1.5.08-0103	25/08/2009	COFINS NÃO CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO	2º TRIMESTRE 2009
06086.54753.270509.1.1.08-4595	27/05/2009	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - EXPORTAÇÃO	4º TRIMESTRE 2008
33393.51412.300709.1.1.08-1795	30/07/2009	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - EXPORTAÇÃO	1º TRIMESTRE 2009
21804.68033.300709.1.1.08-6807	30/07/2009	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - EXPORTAÇÃO	2º TRIMESTRE 2009

Termo de Verificação juntado aos autos a partir da fl. 21 apresenta o resultado da análise da auditoria. Depois de detalhar o conteúdo das intimações dirigidas à contribuinte e os documentos examinados, a autoridade fiscal pontua as constatações alcançadas ao fim dos trabalhos.

Em relação à composição da base de cálculo, anotou a fiscalização que a contribuinte dela excluiu, sem base legal, o ICMS incidente sobre as vendas assim como o próprio PIS e a Cofins devidos. Por essa razão, os valores foram reincorporados à base de cálculo pela auditoria conforme reconstituição presente no Anexo II – Parte B que integra o Termo Fiscal.

Examinando os valores informados na linha 02 do DACON, referentes à rubrica das Demais Receitas, também verificou a auditoria que a fiscalizada nela incluiu, nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2008, os valores mensais das receitas auferidas como Recuperação de Despesas, lançadas na conta contábil nº 3.3.2.03.0002 (00410), e Rendas de Aluguéis Parque Industrial, conta nº 3.4.1.05.0001 (00439).

A partir de abril de 2008, diz a autoridade, o contribuinte omitiu de sua apuração as receitas auferidas com Recuperação de Despesas, passando a computar na rubrica Demais Receitas somente as rendas de aluguéis do Parque Industrial. Foram, assim, reconstituídas, conforme Anexo II, as bases de cálculo das contribuições considerando como “Demais Receitas” os valores creditados como recuperação de despesas e rendas de aluguéis do Parque Industrial nas contas acima citadas, conforme razão e balancetes analíticos.

Em relação à base de cálculo dos créditos não cumulativos, verificou a fiscalização que em várias operações os valores das notas de entrada de carvão vegetal apresentados pela contribuinte eram superiores aos valores das notas de saída do produtor.

Intimada a apresentar notas fiscais complementares do produtor que completassem o valor da operação, a contribuinte informou que não havia tais documentos.

Concluiu a auditoria que, ao contabilizar as notas de entradas de emissão própria em valor superior ao da compra representada pela nota de saída do produtor, a empresa onerou a base de cálculo dos créditos para o PIS e a Cofins no regime não-cumulativo. Assim, os créditos apurados sobre as diferenças a maior verificadas entre os dados das NF de entradas de carvão vegetal nos anos de 2008 e 2009 e os dados das correspondentes NF dos produtores, foram glosados pela fiscalização. Os ajustes foram discriminados em planilhas anexas ao Termo.

Prosseguindo, a auditoria assinala que os créditos apurados sobre os seguintes itens foram integralmente glosados:

conta contábil:	ITEM
	OUTROS CUSTOS DE PRODUÇÃO:
00535	material de laboratório
01089	reposição florestal
	TRANSPORTE PRÓPRIO OUTROS CUSTOS:
00588	aluguel e arrendamento
00589	combustíveis e lubrificantes
00592	manutenção e reparos
00593	pneus e câmaras
00598	manutenção e reparos em veículos
03363	peças e acessórios veículos
	DESPESAS C/ VENDAS - MERCADO INTERNO:
00209	propaganda e publicidade
00228	viagens e estadias

Como justificativa às glosas, a fiscalização aponta que os itens não se ajustam ao conceito de insumo previsto nos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, como segue:

33) Os custos lançados nas contas acima relacionadas, conforme classificação contábil no plano de contas da empresa, histórico dos lançamentos, documentos de aquisição apresentados, por não estarem diretamente ligados à produção dos bens destinados à venda (ferro gusa), não se enquadram no conceito de insumo, tampouco constituem armazenagem ou frete na operação de venda:

i) Material de Laboratório (00535): não são insumos da produção;

ii) Reposição Florestal (01089): não são bens ou serviços utilizados como insumo na produção. Conforme demonstram cópias de contratos, comprovantes de pagamentos e demais elementos entregues em 19/09/2012, trata-se de aquisição pelo contribuinte de direitos de vinculação florestal com eucalipto.

iii) Grupo contábil "TRANSPORTE PRÓPRIO OUTROS CUSTOS":

Trata-se de despesas com manutenção, combustíveis, peças, pneus e outras, havidas com veículos/equipamentos próprios e/ou locados de terceiros (caminhões e pá carregadeiras), e ainda algumas despesas menores com locação de equipamentos (conta 00588).

Segundo explicações dadas pelo contador e procurador da empresa, os veículos/equipamentos locados ou próprios seriam utilizados tanto no transporte de insumos dos fornecedores para o estabelecimento do contribuinte, deslocamentos no

pátio (pá carregadeira), bem como no transporte de seus produtos acabados (ferro gusa) para os adquirentes.

Os fretes sobre compras, quando por conta do comprador, integram o custo de aquisição dos bens, de acordo com o art. 289, § 1º do Decreto nº 3000/99 (RIR/99).

Nos casos das despesas relacionadas com transporte próprio lançadas nas contas desse grupo contábil, não há como considerá-las fretes sobre compras ou fretes nas operações de vendas, uma vez que se trata de despesas relacionadas a veículos/equipamentos os quais ficam à disposição do contribuinte para os serviços que se fizerem necessários.

Desta forma, não é possível, como no caso de fretes contratados com emissão de conhecimentos de transportes, segregar, quantificar e atribuir essas despesas a custos de aquisição de insumos específicos ou a operações de vendas de produtos.

Também, por suas características (veículos de transporte), os bens locados não são utilizados diretamente na produção dos itens destinados à venda.

Pelas razões aqui apresentadas, todas as despesas lançadas no grupo contábil “TRANSPORTE PRÓPRIO OUTROS CUSTOS”, cujas contas contábeis estão indicadas no quadro acima, foram glosadas pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

iv) Propaganda e Publicidade (00209) e Viagens e Estadias (0000228): não são serviços aplicados ou consumidos na produção.

Os seguintes itens foram alvo de glosa parcial no tocante à apuração de créditos da não cumulatividade, conforme motivação transcrita do Termo de Verificação:

v) Serviços Terceiros – PJ (conta 00223 – do grupo DESPESAS C/ VENDAS – MERCADO EXTERNO).

Glosadas despesas com acompanhamento de embarque, agenciamento de cargas, análises químicas, assessorias, draft, inspeções, remessa postal expressa, serviços aduaneiros, despesas com operações de câmbio, processamento de dados e outras conforme relação do Anexo VI.

vi) Aluguéis e Arrendamento (conta 00522 – do grupo OUTROS CUSTOS DE PRODUÇÃO).

Glosadas as despesas com locação de equipamentos para construção.

vii) Serviços de Terceiros PJ (conta 00543 – do grupo OUTROS CUSTOS DE PRODUÇÃO).

Glosadas despesas com poço artesiano, laudos, movimentação de equipamentos, projetos, transporte de resíduos, instalações elétricas.

Na sequência, a fiscalização discrimina as planilhas que foram elaboradas a fim de reconstituir a apuração da Cofins e do PIS.

Assinala que, para fins de controle do aproveitamento dos créditos, primeiro foram descontados os créditos vinculados à receita tributada no mercado interno e, somente após o esgotamento destes créditos, utilizou os créditos disponíveis vinculados às receitas de exportação. Acrescenta que, nos cálculos da fiscalização, inicia-se o período de janeiro de 2008 sem qualquer saldo de créditos de períodos anteriores. Isso porque, conforme análise de créditos dos anos de 2006 e 2007, processo administrativo nº 10665.001784/2010-11, o contribuinte não possuía, ao final de dezembro de 2007, saldo

remanescente de créditos de PIS e Cofins vinculados a receitas tributadas no mercado interno ou a receitas de exportação.

Em Tabela que finaliza o Termo de Verificação, a auditoria aponta os valores que seriam procedentes em relação aos pedidos de ressarcimento:

PERÍODO COMP.	DT. TRANSMISSÃO	TRIBUTOS	PERÍODO DE APURAÇÃO	VL. PEDIDO	VL. PROCEDENTE	GLOSAS
16649.83981.300709.1.1.08-8460	30/07/2009	COFINS	1º TRIM 2009	107.985,71	92.975,15	15.010,56
30982.80547.250809.1.5.08-0103	25/08/2009	COFINS	2º TRIM 2009	353.855,14	325.901,07	27.754,07
06066.54753.270509.1.1.08-4565	27/05/2009	PIS/PASEP	4º TRIM 2008	6.229,52	0,00	6.229,52
33303.51412.300709.1.1.08-1765	30/07/2009	PIS/PASEP	1º TRIM 2009	23.444,28	20.185,40	3.258,88
21804.68033.300709.1.1.08-6807	30/07/2009	PIS/PASEP	2º TRIM 2009	76.953,54	70.754,83	6.198,71

Por outro lado, os valores mensais do PIS e da Cofins a pagar, indicados nos citados demonstrativos foram levados aos autos de infração acrescidos e multa proporcional e de juros de mora.

Cientificada do despacho decisório em 05/11/2012, em 05/12/2012, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 963/997, acompanhada de documentos de e-fls. seguintes para alegar, em síntese que:

- o ICMS não constitui receita (faturamento) da empresa e, seguindo a jurisprudência dominante, não deve integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins, que incidem somente sobre o faturamento próprio das pessoas jurídicas enquadradas como contribuintes; por essa razão o crédito solicitado deve ser reconhecido integralmente;
- as Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, assim como o art. 23 do Decreto nº 4.524, de 2002, definem de forma taxativa o que não integra a base de cálculo, o faturamento, do PIS e da Cofins; a legislação citada não estipulou que as contribuições devem ser calculadas "por dentro", ou seja, não há determinação expressa de que as contribuições integrem o valor do faturamento e componham, conseqüentemente, suas próprias bases de cálculo; portanto, assim como o ICMS, tem-se que os valores do PIS e Cofins não podem ser incluídos na base de cálculo do próprio PIS e Cofins, por não ser incluído no conceito de faturamento, mas mero ingresso na escrituração contábil das empresas;
- a respeito da suposta omissão de receitas constatada pela fiscalização em relação à rubrica Recuperação de Despesas, os valores restaurados pela fiscalização não podem ser considerados receitas tributáveis; trata-se de despesas pagas antecipadamente pela empresa e descontadas em folha salarial dos funcionários, relativas a reembolso de vales alimentação e transporte, plano de saúde, estornos de multas contabilizadas a maior, estornos de variação cambial passiva, estornos de contabilização indevidas e ainda, reversão de previsão de 13º salário;
- nos meses de setembro e outubro de 2008 foi lançado o valor de R\$135.219,21 na rubrica – Rendas de Aluguel Pque. Industrial (Conta 00439); ocorre no entanto que o lançamento de outubro é, na realidade, uma duplicidade do lançamento referente ao aluguel do mês de setembro/2008, cuja regularização se deu somente em 01/09/2009 conforme razões das contas Clientes – Ferdil (1093) e Rendas de Aluguéis (0439) dos anos de 2008 e 2009; é assim improcedente a exigência com relação ao valor contabilizado no mês de outubro (conta 00439), tendo em vista que a correspondente receita foi contabilizada em duplicidade;
- as diferenças verificadas entre os valores das notas de entrada de carvão vegetal e os das notas fiscais de saída decorrem da própria forma de comercialização do carvão vegetal, uma vez que a produção é realizada em áreas rurais sem estarem à disposição

equipamentos precisos de medição e pesagem; assim, as notas fiscais emitidas pelos fornecedores correspondem a apenas uma expectativa de peso e quantidade, valores que são aferidos quando da entrada do carvão vegetal na usina siderúrgica, local que dispõe de condições físicas (balança, etc) para a realização de tal procedimento; dessa forma, são confirmados a quantidade e o peso e são emitidas as notas fiscais de entrada correspondentes a efetiva aquisição da matéria prima pelo cliente; o preço então é pago com base nesta nota fiscal emitida, que corresponde a efetiva compra realizada; o crédito que é tomado pela contribuinte portanto, corresponde à efetiva aquisição do insumo; deve ser ressaltado que a emissão da nota complementar independe da vontade da fiscalizada, mas do produtor; o crédito assim, deve ser reconhecido no montante apurado pela contribuinte;

- os gastos com material de laboratório e os investimentos na reposição florestal estão diretamente ligados à produção; não há como realizar a venda de ferro gusa sem a utilização de carvão vegetal, bem como anterior análise técnica, química e física dos materiais utilizados na produção; a reposição florestal liga-se diretamente ao custo de aquisição do carvão, devendo ser entendida como o conjunto das ações desenvolvidas que visam estabelecer a continuidade do abastecimento de matéria prima florestal;

- a glosa praticada pela fiscalização sobre os créditos apurados sobre despesas com transporte próprio baseou-se na suposição de que não é possível relacionar os gastos a fretes sobre compras ou fretes nas operações de venda do ferro gusa; no entanto, tanto os veículos quanto os seus acessórios foram utilizados diretamente na atividade econômica de produção do ferro gusa, no auxílio da atividade produtiva; o transporte de matéria prima a fim de disponibilizá-la ao processo produtivo é etapa que deve ser considerado dentro do conceito de insumo e cujos custos associados, portanto, são geradores de créditos da não cumulatividade; assim, tanto os contratos de locação/arrendamento de veículos assim como as despesas de manutenção que contratualmente ficam a cargo da fiscalizada devem ser admitidos como produtores de créditos no regime não cumulativo;

- as despesas relacionadas a acompanhamento de embarque, agenciamento de cargas, análises químicas, assessorias, draft, inspeções, remessa postal expressa, serviços aduaneiros, despesas com operações de câmbio, processamento de dados e outras, cujos créditos correspondentes foram glosados pela fiscalização estão vinculadas a serviços e a rubricas diretamente vinculados à produção do ferro gusa;

- as despesas efetuadas em relação à empresa Link Logistic Group se referem a transporte, organização, assessoramento e monitoramento de cargas integram a parte da logística responsável pelo deslocamento do produto e estão claramente ligadas ao processo de transporte e frete do ferro gusa;

- o desembaraço aduaneiro é imprescindível para a saída e entrada da mercadoria do país e portanto, as despesas associadas às empresas Capixaba Serviços Aduaneiros Ltda e Vix Cargo Serviços Aduaneiros Ltda estão ligadas ao processo de transporte e frete do ferro gusa devendo ser admitidos os créditos correspondentes;

- da mesma forma as despesas efetuadas em relação às empresas Irionminas Ltda, Sea Star Prestação de Serviços Ltda, Ultramarine Importação e Exportação Ltda., SGS do Brasil Ltda, Pig Iron Service ME e Naja Controle e Serviços Ltda, relacionadas a agenciamento, documentação e logística de embarque estão claramente ligadas ao processo de transporte e frete do ferro gusa, gerando créditos não cumulativos;

- os gastos com análises laboratoriais e inspeções relacionados às empresas Inspectorate do Brasil Inspeções Ltda, Bureau Veritas do Brasil Soc. Classificadora e Certificadora Ltda e Intertek do Brasil Inspeções Ltda, estão diretamente ligados à produção dos insumos; não há como vender ferro gusa sem anterior análise técnica, química e física dos materiais usados na produção, o carvão vegetal por exemplo, de modo que as

inspeções são processos ligados diretamente ao produto final, devendo ser admitidos os créditos não cumulativos;

- a multa aplicada é ilegítima por ferir os princípios da proporcionalidade entre punição e ilícito e vedação ao confisco, devendo ser limitada ao percentual de 20%;
- a taxa Selic é inaplicável em matéria tributária.

A 14ª Turma da DRJ-RPO, em sessão datada de 11/02/2019, **por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação**. Foi exarado o Acórdão nº 14-90.290, às fls. 1101/1119, com a seguinte Ementa:

ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. VINCULAÇÃO PELA RFB. NECESSIDADE DE NOTA EXPLICATIVA DA PGFN.

As decisões do Supremo Tribunal Federal prolatadas em Recurso Extraordinário, sob a sistemática da repercussão geral - caso do RE nº 574.706 que firmou entendimento pela exclusão do valor do ICMS das bases de cálculo da Cofins e do PIS - somente vinculam as unidades da RFB após expressa manifestação da PGFN - Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio de Nota Explicativa, ainda não publicada.

PIS. COFINS. INCLUSÃO NAS PRÓPRIAS BASES DE CÁLCULO.

Na receita operacional bruta (receita de venda de produtos e prestação de serviços), base de cálculo da Cofins não cumulativa, estão incluídos os valores dos tributos incidentes sobre as vendas, a exemplo do ICMS, ISS e da própria contribuição, em consonância com a legislação tributária vigente e os princípios contábeis incidentes, não havendo nenhum permissivo legal para a sua exclusão.

BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.

As recuperações de despesas, via de regra, não representam faturamento e não integram a base de cálculo da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.

A apuração de créditos da não cumulatividade sujeita-se à comprovação documental dos valores referentes às aquisições de insumos. Verificada a divergência a menor entre as notas de produtor e as de entrada, justifica-se o ajuste na base de cálculo dos créditos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO. GLOSA.

Itens ou serviços que não tenham relação de essencialidade e relevância com os serviços prestados ou os bens produzidos não geram créditos da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. TESTES DE QUALIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

Admitem-se como insumos os gastos efetuados com serviços prestados por pessoas jurídicas relacionados à aferição da qualidade do bem produzido.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

O percentual da multa de ofício e o emprego da taxa Selic como parâmetro para o cálculo dos juros de mora decorrem de lei, não tendo a esfera administrativa competência para afastá-los sob a alegação de violações a princípios constitucionais.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 14/05/2019** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 1125), **apresentou Recurso Voluntário em 03/06/2019**, às fls. 1128/1172.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche parcialmente as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento em parte.

I – DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

Alega o Recorrente que o ICMS é despesa do sujeito passivo e, concomitantemente, receita do Erário Estadual, portanto, seria incorreto, e até mesmo ilegal, englobar o ICMS na hipótese de incidência das contribuições, uma vez que a inclusão ensejaria ao contribuinte carga tributária maior do que a legalmente prevista para o regular exercício da sua atividade econômica e além do permitido pela Constituição Federal. O valor do ICMS não compõe a receita, tampouco o faturamento, conforme conceito dado pela Lei Complementar nº 70/91, ou seja, para a empresa, tal tributo é mero ingresso para posterior destinação ao Fisco.

A decisão recorrida foi fundamentada nos seguintes termos:

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

A respeito da exclusão do ICMS da base de cálculo, observa-se que a Lei n.º 9.718, de 1998, determinou que a base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep é o faturamento, correspondente à receita bruta da pessoa jurídica, entendida como a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada. No § 2º do art. 3º desse diploma legal, ficou estabelecido que se excluíam da base de cálculo das citadas contribuições o IPI e o ICMS, este apenas quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

Observe-se que ao permitir a exclusão apenas do ICMS-Substituição, a legislação deixa claro, que o ICMS devido pela interessada compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Também as Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, ao instituírem a sistemática da não cumulatividade na apuração do PIS/Pasep e da Cofins, definem que a base de cálculo dessas contribuições é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada. Relativamente ao ICMS, dispõem apenas que não integram essa base de cálculo as receitas decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes de créditos de ICMS originados de operações de exportação.

Registre-se, ainda, que a legislação aplicável ao PIS e à Cofins no regime cumulativo e no regime não cumulativo, define os elementos constitutivos da base de cálculo das referidas contribuições, na qual se incluem, nas duas modalidades de incidência, os tributos sobre ela incidentes, conforme prescrito no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:

Art. 12. A receita bruta compreende:

(...)

1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

(...)

III - tributos sobre ela incidentes; e

(...)

5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (grifos acrescidos)

Tem-se, assim, que por estrita previsão legal, o ICMS incidente sobre as vendas só pode ser excluído da receita bruta, para fim de determinação da base de cálculo da Cofins e do PIS, quando o contribuinte figurar na condição de substituto tributário.

A matéria já foi submetida à análise do STF em 15/03/2017, no julgamento do RE nº 574.706-PR, com Repercussão Geral reconhecida, Relatora Min. Cármen Lúcia. O Acórdão teve a seguinte ementa:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, *in fine*, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Posteriormente, em 13/05/2021, foram julgados os Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 574.706-PR. A ementa foi redigida nos seguintes termos:

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES.

AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA.

MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO.

MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” -, RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO.

EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

Vale ressaltar, pela sua importância para a Unidade Preparadora da Receita Federal, a fim de esclarecer quaisquer dúvidas, qual o montante do ICMS a ser excluído, conforme consta do voto da Min. Cármen Lúcia, apesar de não constar expressamente da Ementa:

RELATÓRIO

(...)

A embargante questiona “o que deverá ser decotado do PIS e da COFINS”, para esclarecer “se cada contribuinte terá o direito de retirar o resultado da incidência integral do tributo, como restou aparentemente assentado na primeira proposição, ou se, para cada contribuinte, é a parcela do ICMS a ser recolhido, em cada etapa da cadeia de circulação que deverá ser decotado, como ficou explicitado na segunda assertiva”.

Observa que, “Utilizando o exemplo citado no mesmo voto-condutor, verifica-se que, naquele caso, apesar de o ICMS recolhido aos cofres estaduais chegarem a 20 unidades (10 devidos pela indústria, 5 devidos pela distribuidora e 5 devidos pelo comércio), os decotes cumulativos do ICMS promoveriam uma exclusão da base de cálculo correspondente a 45 Unidades (10 destacados em nota pela indústria, 15 destacados em nota pela distribuidora e 20 destacados em nota pelo comércio). Um valor que não se adequa à tese adotada, já que supera, em muito, o que foi transferido ao Estado.

Já a segunda assertiva considera que apenas o ICMS devido em cada etapa, a ser recolhido por cada contribuinte como resultado do cálculo escritural, deve ser deduzido. Assim, nesse caso, a distorção apontada se reduz consideravelmente, mantendo a referida exclusão correlação com os fundamentos do acórdão”.

(...)

VOTO

(...)

15. No julgado embargado, prevaleceu o entendimento segundo o qual, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, o regime da não

cumulatividade impõe-se excluir todo ele da definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. Quer dizer, todo o valor destacado a título de ICMS deve ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS.

Em meu voto, manifestei-me expressamente quanto ao item objeto dos embargos:

(...)

16. O valor integral do ICMS destacado na nota fiscal da operação não integra o patrimônio do contribuinte – e não apenas o que foi efetivamente recolhido em cada operação isolada –, pois o mero ingresso contábil não corresponde ao faturamento, devendo por isso ser excluído da base de cálculo da contribuição PIS/COFINS. Dessa forma, tem-se no exemplo aproveitado e constante do item 7 do voto proferido: a) a base de cálculo do PIS/COFINS seria R\$ 90,00 em relação ao industrial, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 100,00, excluindo-se o valor de R\$10,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação; b) a base de cálculo do PIS/COFINS seria de R\$135,00 quanto ao distribuidor, que tenha vendido a mercadoria por R\$150,00, excluindo-se o valor de R\$15,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação (correspondente ao montante por ele recolhido, acrescido do valor a compensar, recolhido na etapa anterior); c) a base de cálculo do PIS/COFINS seria de R\$ 180,00 em relação ao comerciante, que tenha vendido a mercadoria por R\$ 200,00, excluindo-se o valor de R\$ 20,00 relativo ao ICMS destacado na nota fiscal da operação (correspondente ao montante por ele recolhido, acrescido do valor a compensar, recolhido nas etapas anteriores).

Assim, no exemplo hipotético rememorado pela embargante, em que o ICMS destacado em nota, na cadeia produtiva seria de “10 destacados em nota pela indústria, 15 destacados em nota pela distribuidora e 20 destacados em nota pelo comércio”, chegar-se-ia à seguinte solução, na linha do que asseverado em contrarrazões: “o [comerciante] submeteu o valor de 200 ao PIS e à COFINS, quando deveria ter submetido 180, o distribuidor submeteu 150, quando deveria ter submetido 135 e o industrial submeteu 100, quando deveria ter submetido 90”.

Essa digressão está devidamente explicada no acórdão recorrido, sintetizada pela conclusão que “embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele exclui-se na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”.

Também não se verifica omissão nem contradição neste ponto.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

II – DA EXCLUSÃO DA COFINS E DO PIS DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO

Alega o Recorrente que o art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como o art. 23 do Decreto nº 4.524/2002, definem de forma taxativa o que não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS. As legislações citadas não estipularam que as contribuições sejam calculadas “por dentro”, ou seja, não estipularam expressamente que as mesmas integrem o valor do faturamento e, conseqüentemente, compõem a sua própria base de cálculo.

Vejamos qual o fundamento utilizado pela Autoridade Tributária neste tópico, conforme o Termo de Verificação Fiscal, às fls. 21/33:

Base de Cálculo do PIS e da Cofins – Regime Não Cumulativo:**- Exclusões:**

5) O PIS e a Cofins, com a incidência não-cumulativa, têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

6) Podem ser excluídos da base de cálculo o IPI, quando destacado na nota fiscal, e o ICMS, quando recolhido na condição de substituto tributário.

7) Verificou-se que o contribuinte excluiu da base de cálculo das contribuições, além dos tributos citados no item acima, também o ICMS devido incidente sobre suas vendas e o próprio PIS e a Cofins calculados sobre a base de cálculo às alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente.

8) Não há previsão legal para que se exclua da receita bruta de vendas (base de cálculo) o ICMS destacado, a não ser o cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário (IN SRF 247/2002, art. 24).

9) Da mesma forma, não há previsão legal para que se exclua da receita bruta de vendas e demais receitas, no cálculo dos valores das contribuições mensais, os valores das próprias contribuições.

10) O Contribuinte foi cientificado dessas verificações por meio do Termo de Intimação Fiscal de 19/09/2012, item “1.3”.

11) Anexo a protocolo de 03/10/2012, o contribuinte entregou planilha eletrônica em que demonstra, para o ano de 2008, as exclusões efetuadas a partir da receita de vendas para se chegar à base de cálculo das contribuições.

12) Por essas razões, a Fiscalização reconstituiu no ANEXO II – PARTE B deste termo a apuração das contribuições retornando os valores do ICMS, bem como do PIS e da Cofins, indevidamente excluídos, para a base de cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativos.

Constato que a razão está com a Autoridade Fazendária. Com efeito, a legislação citada pelo próprio Recorrente determina expressa e taxativamente quais os valores que podem ser excluídos da base de cálculo, e o PIS e a COFINS não estão incluídos neste rol, mas tão somente o IPI e o ICMS – Substituição Tributária (o ICMS comum, como visto no tópico anterior, foi excluído somente após decisão do STF com repercussão geral reconhecida).

Além disso, a exclusão proposta pelo Recorrente não faz qualquer sentido, tendo em vista que o PIS e a COFINS nunca fizeram parte da base de cálculo delas próprias. Explico.

Quando o Recorrente emite suas notas fiscais de venda, delas consta o destaque do IPI (se for o caso) e do ICMS, compondo o valor final desta. Assim, por exemplo, imagine-se uma nota fiscal na qual o valor do produto é R\$80,00, do IPI é R\$5,00 e do ICMS é R\$15,00; o valor desta nota fiscal é de R\$100,00, e este será o valor computado como faturamento do emitente, pois obviamente é este o valor que deverá ser pago pelo adquirente, ingressando nas contas bancárias do emitente como receita da atividade.

O PIS e a COFINS, ao contrário do ICMS e do IPI, **não são destacados na nota fiscal**, não sendo pagos pelo adquirente. Ou seja, no caso específico destes tributos, não é o adquirente que suporta diretamente o ônus financeiro, mas sim o próprio contribuinte que, ao

final de cada período de apuração realiza a apuração do seu faturamento (com base nas notas fiscais de venda emitidas) e sobre este faz incidir as alíquotas das referidas contribuições, para obter o valor a se recolhido aos cofres públicos.

No exemplo colocado acima, caso a lei não tivesse excluído expressamente o IPI, e o STF, o ICMS, o PIS e a COFINS incidiriam unicamente sobre R\$100,00, valor no qual não está incluso, por óbvio, tais contribuições, que somente são apuradas ao final de cada mês, e ainda assim após a dedução dos eventuais créditos que o contribuinte possua. Logo, verifica-se que não compuseram a sua própria base de cálculo.

Chegaria-se à absurda hipótese do contribuinte, nada tendo a recolher de PIS/COFINS, por conta da dedução de créditos na entrada de insumos, ainda assim utilizar o PIS/COFINS calculado e compensado escrituralmente com os créditos para diminuir a sua base de cálculo, gerando um direito creditório ainda maior, passível de futura utilização em Pedido de Ressarcimento.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

III – DA DUPLICIDADE DE RECEITA — DA ALEGAÇÃO DE NECESSIDADE DE EXCLUSÃO DE RECEITA DA CONTA 00439 EM OUTUBRO DE 2008

Alega o Recorrente que, verificando o "Anexo II — Cálculo do PIS e da Cofins — Regime não cumulativo — Parte B — Fiscalização", constatou-se que nos meses de setembro e outubro de 2008, foi lançado o valor de R\$135.219,51 na rubrica 2.1 — Rendas de Aluguéis Parque Industrial (Conta 00439).

No entanto, compulsando o seu Livro Razão, verifica-se que o lançamento do mês de outubro/2008 seria, na verdade, uma duplicidade do lançamento de 30/09/2008, referente ao aluguel do mês de setembro/2008, cuja regularização se deu somente em 01/09/2009, conforme razões das contas Clientes — Ferdil (1093) e Rendas de Aluguéis (0439) dos anos de 2008 e 2009 anexos.

Vejamos os fundamentos da decisão recorrida:

RECEITA EM DUPLICIDADE – CONTA 00439

A impugnante refere-se a uma suposta exigência em duplicidade de receita contabilizada na conta 0439 vinculada aos aluguéis do parque industrial. Examinando-se o Razão Contábil que acompanha a impugnação, a alegação não se confirma.

Como se observa do demonstrativo fiscal (fl. 59) foram incluídas na base de cálculo receitas de aluguel do parque industrial em setembro e outubro de 2008 no valor de R\$135.219,51 nos dois períodos. Nenhum valor de aluguel foi assinalado pela auditoria em relação ao ano de 2009 (fls. 60/61).

A conduta do autuante respeita o regime de competência. Veja-se que o Razão Contábil (conta 0439), à fl. 1023 aponta para os meses de setembro e outubro de 2008 créditos de rendas de aluguel no montante de R\$ 135.219,51. Por outro lado, o mesmo livro, com

relação à conta 01093 – Ferdil, registra, conforme fl. 1021, o seguinte histórico com relação ao mês de setembro de 2009:

01/09 00015929	00005	VR REC FERDIL PROD NET LTDA REF ARREBOLAMENTO PONE IND REF SET/2008 NAO LANÇADO EM OUT/2008 QUE OUA SE REGULARIZA.	135.219,51	0,00
SUB-TOTAL DE SETEMBRO			0,00	135.219,51
				0,00

Ou seja, a contribuinte teria lançado em setembro de 2009 um aluguel não registrado em outubro de 2008 no valor de R\$ 135.219,51. Na medida em que a fiscalização fez o valor de R\$ 135.219,51 integrar a base de cálculo apurada em relação a outubro de 2008 e nada incluiu a título de aluguel em setembro de 2009, conclui-se que houve a observância do regime de competência e que não existiu a alegada exigência em duplicidade.

Apesar do inconformismo do Recorrente, observo que a matéria foi devidamente analisada pelo Colegiado de piso. De fato, o lançamento de Setembro/2009 a que se refere o contribuinte buscava efetivar um registro contábil que deveria ter ocorrido em Outubro/2008 mas que, por equívoco, não foi feito. O Auditor-Fiscal, corretamente, considerou o valor não em Setembro/2009, mas sim em Outubro/2008, seguindo o regime de competência. Logo, não há qualquer duplicidade de receita.

Contra os fundamentos da decisão da DRJ, o contribuinte limitou-se a repetir a mesma alegação da Impugnação, *ipsis litteris*. Em momento algum busca refutar tais fundamentos, ou apontar qualquer erro na decisão.

Pelo Princípio da Impugnação Específica e pelo Princípio da Dialecticidade, o Recorrente deve apresentar os argumentos para se contrapor à decisão recorrida, bem como contestar especificamente cada ponto com o qual tenha discordância, sendo vedada a simples reiteração do mesmo argumento já analisado em 1ª instância, como pretende fazer o contribuinte nesta parte do seu Recurso Voluntário.

Nesse sentido, trago as lições de Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha, na obra Curso de Direito Processual Civil, 13ª ed., 2016, vol. 3, págs. 124, 176, 177, 231:

8.3.7. Regularidade formal. A regra da dialeticidade dos recursos

Para que o recurso seja conhecido, é necessário, também, que preencha determinados requisitos formais que a lei exige; que observe "a forma segundo a qual o recurso deve revestir-se".

Assim, **deve o recorrente, por exemplo, sob pena de inadmissibilidade de seu recurso:** a) **apresentar as suas razões, impugnando especificamente os fundamentos da decisão recorrida (art. 932, III, CPC);** b) juntar as peças obrigatórias no agravo de instrumento, quando se tratar de processo em autos de papel; c) juntar, em caso de recurso especial fundado na divergência jurisprudencial, a prova da divergência, bem como demonstrar, com análise das circunstâncias da decisão recorrida e da decisão paradigma, a existência dessa divergência (art. 1.029, §10, CPC); d) afirmara existência de repercussão geral do recurso extraordinário; e) formular o pedido recursal; g) respeitar a forma escrita para interposição do recurso (à exceção dos embargos de declaração em Juizados Especiais Cíveis, art. 49, Lei n. 9.099/95, que podem ser interpostos oralmente).

A doutrina costuma mencionar a existência de um princípio da dialeticidade dos recursos. De acordo com esse princípio, **exige-se que todo recurso seja formulado por meio de petição pela qual a parte não apenas manifeste sua inconformidade com ato judicial impugnado, mas, também e necessariamente, indique os motivos de fato e de direito pelos quais requer o novo julgamento da questão nele cogitada.**

Rigorosamente, não é um princípio: trata-se de exigência que decorre do princípio do contraditório, pois a exposição das razões de recorrer é indispensável para que a parte recorrida possa defender-se, bem como para que o órgão jurisdicional possa cumprir seu dever de fundamentar suas decisões.

3. REGULARIDADE FORMAL E PRAZO

(...)

A apelação tem de conter, ainda, a exposição do fato e do direito aplicável e as razões que justificam o pedido recursal (art. 1.010, II e III, CPC), que hão de ser apresentadas juntamente com a petição de interposição, não havendo chance para juntada ou complementação posterior. Em razão dessa exigência, **não se permite a interposição de apelação por "cota nos autos", nem por referência a alguma outra peça anteriormente oferecida, de forma que não se admite apelação cujas razões se restrinjam a reportar-se à petição inicial, à contestação ou à outra peça apresentada. A apelação deve "dialogar" com a sentença apelada: é preciso combater os pontos da decisão, e não simplesmente reiterar manifestações anteriores.** O art. 932, III, CPC, é muito claro ao reputar inadmissível recurso que não tenha impugnado especificadamente os fundamentos da decisão recorrida.

(...)

O art. 1.016 mantém a exigência que já existia no art. 524 do CPC-1973 e a reforçou, alinhando-se ao disposto no referido art. 932, III. O Superior Tribunal de Justiça, ainda sob a vigência do CPC-1973, reforçava a exigência, entendendo que **"o princípio da instrumentalidade das formas não abrandava o dever legal imposto ao recorrente de expor as razões pelas quais não se conforma com a decisão impugnada"**. Tal exigência há de ser atendida em razão do princípio do contraditório. Nesse sentido, o enunciado 182 da Súmula do STJ, que se refere a recurso de agravo previsto no CPC-1973: "É inviável o agravo do art. 545 do CPC que deixa de atacar especificamente os fundamentos da decisão agravada".

No mesmo sentido, Nelson Nery Jr. e Rosa Maria Nery em Código de Processo Civil Comentado, 2018, 17ª ed., págs. 1950 e 2182, em comentário ao art. 932, inciso III, do CPC:

10. Recurso que não ataca especificamente os fundamentos da decisão recorrida. É aquele no qual **a parte discute a decisão recorrida de forma vaga, imprecisa, ou se limita a repetir argumentos já exarados em outras fases do processo**, sem que haja direcionamento da argumentação para o que consta da decisão recorrida, o que acarreta o não conhecimento do recurso.

(...)

• II: 6. Exposição do fato e do direito. **Tal qual ocorre na petição inicial (CPC 319 III), também na apelação deverá ser providenciada exposição do fato que deu origem à ação, bem como o direito que a parte entende deter.** Deve também ser exposta a decisão contra a qual se volta o recurso.

• III: 7. Fundamentação. O apelante deve dar as razões, de fato e de direito, **pelas quais entende deva ser anulada ou reformada a sentença recorrida.** Sem as razões do inconformismo, o recurso não pode ser conhecido.

Conforme se extrai do Recurso Voluntário, nenhum dos fundamentos apresentados pela DRJ foi contestado. **Nesse contexto, este tópico do recurso não deve ser conhecido**, conforme preconiza o art. 932, inciso III, do Código de Processo Civil:

Art. 932. Incumbe ao relator:

(...)

III - não conhecer de recurso inadmissível, prejudicado **ou que não tenha impugnado especificamente os fundamentos da decisão recorrida**;

Pelo exposto, voto por não conhecer deste pedido.

IV – DAS NOTAS FISCAIS COMPLEMENTARES DE AQUISIÇÃO DE CARVÃO VEGETAL

Alega o Recorrente que a situação constatada pelo Auditor-Fiscal decorre da própria forma de comercialização do carvão vegetal, uma vez a produção é realizada em áreas rurais e não dispõe de equipamentos precisos de medição e pesagem. Devido a esse fato, as notas fiscais emitidas pelos fornecedores correspondem a apenas uma expectativa de peso e quantidade, e é confirmada quando da entrada do carvão vegetal na usina siderúrgica, local que dispõe de condições físicas (balança, etc) para a realização de tal procedimento.

Desta forma, a quantidade ou peso são confirmados, e, portanto, emitidas as notas fiscais de entrada correspondentes a efetiva aquisição da matéria prima pelo cliente, neste caso a Recorrente. O preço então é pago, com base nesta nota fiscal emitida, que corresponde a efetiva compra realizada.

Vejamos o teor da decisão recorrida:

DIFERENÇA – AQUISIÇÕES DE CARVÃO VEGETAL

Tratando-se da oposição de aproveitamento de direito, cabe à interessada a comprovação da liquidez e certeza do crédito. Tendo em vista que a base de cálculo dos créditos não cumulativos em relação aos insumos adquiridos foi estabelecida pelas Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, como sendo o valor das aquisições, este deve ser atestado com os documentos próprios. No caso das aquisições, são as notas fiscais dos vendedores que confirmam, para fins contábeis e tributários, os valores das compras.

Nesse contexto, a falta de apresentação das notas complementares compromete a pretensão da contribuinte com relação aos valores das operações, ainda que argumente a interessada que a emissão dos comprovantes que completassem o valor alegado como efetivo da venda era da alçada dos produtores.

Certo, desse modo, o ajustamento efetuado pela fiscalização.

Não assiste razão ao Recorrente. Inicialmente releva esclarecer que as glosas procedidas pela fiscalização restringem-se às diferenças encontradas nas operações com o carvão vegetal adquirido de produtor rural pessoa jurídica. Os gastos com carvão vegetal adquirido de produtor rural pessoa física não geram direito a crédito, conforme Solução de Consulta nº 2 – SRRF/3ª RF/Disit, de 08/01/2009.

O Anexo IX do RICMS/MG, em seu Capítulo XII, art. 147 a 150-A, trata das operações relativas ao carvão vegetal. O art. 147 daquele Anexo prevê a obrigatoriedade de inscrição do produtor de carvão vegetal no Cadastro de Produtor Rural (se pessoa física não inscrita no Registro Público de Empresas Mercantis) ou no Cadastro de Contribuintes do ICMS (se pessoa física inscrita no Registro Público de Empresas Mercantis, ou se pessoa jurídica), conforme o caso.

Com a edição do Decreto nº 45.152/2009, a partir de 1º de setembro de 2009, o art. 149-A facultou ao produtor rural inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS a possibilidade de emitir nota fiscal global mensal por destinatário e por período de apuração do imposto, para a regularização de quantidade ou de preço da mercadoria.

Da leitura que se faz do citado art. 149-A conclui-se que o produtor de carvão inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS (se pessoa física inscrita no Registro Público de Empresas Mercantis ou se pessoa jurídica) haverá de fazer a regularização das diferenças de quantidade ou preço das operações podendo, apenas, optar em fazê-la, individualmente, a cada operação, ou de forma globalizada, por destinatário e por período de apuração do ICMS.

A dispensa de emissão de nota fiscal complementar (art. 463, Anexo IX do RICMS/MG), apenas alcança o produtor rural pessoa física em cujas operações, no caso, não foram detectadas irregularidades pela fiscalização.

Os produtores rurais inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS estão, por força do art. 1º Parte 1, Anexo V do RICMS/MG, obrigados à emissão de nota fiscal, senão vejamos:

“Art. 1. Os estabelecimentos, inclusive o de produtor rural inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, emitirão Nota Fiscal, modelos 1 ou 1-A, vedada sua utilização simultânea, salvo quando adotadas séries distintas nos termos do § 2º do artigo 136 deste Regulamento:

I – sempre que promoverem a saída de mercadorias;

II – na transmissão da propriedade das mercadorias, quando estas não devam transitar pelo estabelecimento transmitente;

III – sempre que, no estabelecimento, entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente, nas hipóteses do artigo 20 desta Parte.”

A seu turno, o art. 14, Parte 1 do Anexo V previa, na redação original, vigente à época dos fatos geradores, a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal complementar para regularização, em virtude de diferença de quantidade ou de preço de mercadoria, *verbis*:

Art. 14. A nota fiscal será também emitida nas hipóteses abaixo e nos demais casos em que houver lançamento do imposto, e para os quais não esteja prevista a emissão de outro documento fiscal:

I – no caso de mercadoria cuja unidade não possa ser transportada de uma só vez, desde que o IPI ou o ICMS devam incidir sobre o todo, observado o disposto no § 1º deste artigo;

II – no caso de reajustamento de preço de que decorra acréscimo do valor da mercadoria, observado o disposto no § 2º deste artigo;

III – na regularização, em virtude de diferença de quantidade ou de preço da mercadoria, quando a mesma for efetuada no período de apuração do imposto em que tenha sido emitido o documento fiscal original, observado o disposto no § 3º deste artigo. (g.n.)

(...)

§ 3º Nas hipóteses dos incisos III e IV do caput deste artigo, se a regularização não se efetuar dentro do período neles previsto, a nota fiscal será também emitida, devendo a diferença do imposto devido ser recolhida em documento de arrecadação distinto, com as especificações necessárias à regularização, e, na via fixa da nota fiscal deverão constar essa circunstância e o número e data do documento de arrecadação.

Portanto, ainda que o art. 150, § 2º – Anexo IX – Parte 1 do RICMS determinasse a emissão de nota fiscal de entrada pelos adquirentes de carvão vegetal, no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, os fornecedores do insumo não estavam dispensados da emissão de nota fiscal complementar, no caso de majoração de custos em função de suposta regularização de diferenças de quantidades de carvão vegetal ou complemento de preço.

Além disso, deve-se considerar a regulamentação estabelecida em Convênio Sinief (Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico Fiscais), de abrangência maior, por constituir ato firmado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal. Especificamente em relação ao reajustamento em virtude de regularização de preço ou de quantidade das mercadorias e também de erros de cálculo, convém destacar que assim estabelece o art. 21 do Convênio SINIEF, de 1970, em referência:

“Art. 21. A Nota Fiscal, além das hipóteses previstas no artigo anterior, será também emitida:

I – (...);

II – no reajustamento de preço em virtude de contrato escrito de que decorra acréscimo do valor das mercadorias;

III – na regularização em virtude de diferença de preço ou de quantidade das mercadorias, quando efetuada no período de apuração dos respectivos impostos em que tenha sido emitida a Nota Fiscal originária;

IV – para lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados e/ou do Imposto de Circulação de Mercadorias, não pagos nas épocas próprias, em virtude de erro de cálculo ou de classificação fiscal, quando a regularização ocorrer no período de apuração dos respectivos impostos em que tenha sido emitida a Nota Fiscal originária;”

A emissão da nota fiscal pelos estabelecimentos que promovem saída de mercadorias também é exigida nos casos de a regularização não se efetuar dentro dos prazos mencionados nos incisos III e IV, do artigo anteriormente transcrito, para fins de recolhimento das diferenças de impostos devidos, conforme estabelecido no § 3º do art. 21, em referência, nos seguintes termos:

§ 3º Nas hipóteses dos incisos III e IV, se a regularização não se efetuar dentro dos prazos mencionados, a Nota Fiscal será também emitida, sendo que as diferenças dos impostos devidos serão recolhidas em guias especiais, com as especificações necessárias da regularização; na via da Nota Fiscal presa ao talonário deverá constar essa circulação, mencionando-se o número e a data da guia de recolhimento.

Por outro lado, a exigência de emissão de nota fiscal referente a reajustes em virtude de regularização de preço ou de quantidade das mercadorias por parte dos estabelecimentos contribuintes do ICMS também se encontra regulamentada no art. 4º pelo CONVÊNIO/SINIEF nº 6, de 21 de fevereiro de 1989, que instituiu os documentos fiscais nele especificados.

Sendo insuficientes os documentos **produzidos pelo próprio contribuinte**, adquirente do carvão vegetal e beneficiária do crédito do PIS e da Cofins correspondente (notas fiscais de entrada), restaria ao Recorrente comprovar a efetividade do reajustamento de preço ou regularização de quantidade, pela apresentação de outros documentos comprobatórios dos custos decorrentes das diferenças verificadas na entrega do carvão vegetal, **produzidos por terceiros desinteressados**.

Todavia, na peça contestatória o Recorrente limita-se a defender a nota fiscal de entrada como documento hábil à comprovação dos custos incorridos nas operações com carvão vegetal, argumentando que as leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não estabelecem como condição para creditamento que o valor das notas fiscais de entrada seja coincidente com o preço apontado nas notas fiscais de produtor rural. De fato, não existe comando expresso neste sentido nas leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e tampouco seria razoável que seus comandos chegassem a tal nível de especificidade.

Ao contrário do quanto afirmado na Impugnação, a legislação exige, expressamente, a emissão de nota fiscal complementar pelo vendedor do insumo, quando se verifica a necessidade de regularização em virtude de diferença de preço ou de quantidade das mercadorias.

Ao analisar o Recurso Voluntário, observo que o Recorrente limitou-se a reproduzir os termos da Impugnação, sem envidar qualquer esforço para infirmar os argumentos da DRJ, deixando de observar o Princípio da Dialética, pelo qual deveria contestar a decisão recorrida, e não repetir os argumentos que usou para contestar a autuação. Nesse contexto, não há como dar provimento ao pedido.

Além disso, **as notas fiscais de entrada são documentos produzidos unilateralmente pelo contribuinte**, com a inserção de valores que ele desejar, o que não implica que a Fazenda Nacional seja obrigada a concordar com os mesmos. Os registros contábeis da escrituração fiscal são passíveis de serem contestados pelo Fisco, que, sem dúvida, precisa respaldar suas conclusões em outros elementos, como notas fiscais, procedimentos de circularização em terceiros, movimentação bancária, etc. **Observe-se que estes últimos documentos são produzidos por outros contribuintes que, ao menos em tese, são terceiros desinteressados** (salvo a existência de conluio).

Nesse sentido, trago a lição Fredie Didier Jr. *et alii*, na obra Curso de Direito Processual Civil, 11ª ed., 2016, vol. 02, págs. 191/192, 201, 207/208 e 211/212:

5. ELEMENTOS DO DOCUMENTO

5.1 Autoria do documento

5.1.1 Autoria material e autoria intelectual

Autor de um documento é a pessoa a quem se atribui a sua formação. A autoria é um pressuposto de existência do documento, porque é da sua essência que derive de um ato humano.

(...)

Investigar a autoria de um documento é importante para que se possa definir qual a fé que ele merece. Daí ter Amaral Santos afirmado que “toda a teoria do documento se acha dominada pelo problema da sua paternidade”. **Se um documento foi unilateralmente produzido pela parte** (seja essa autoria material ou intelectual, ou ambas), **será de pouca ou nenhuma eficácia contra a parte contrária**, embora possa por ela ser utilizado contra o seu autor. Em outro exemplo, se o autor do documento é um servidor público (escrivão, chefe de secretaria, tabelião, oficial etc.), presumem-se idôneas a sua formação e a declaração dos fatos nele contida (art. 405, CPC).

(...)

8.2 Força probante dos documentos públicos

8.2.1 Fé pública e presunção de autenticidade e de veracidade do conteúdo do documento público

O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o chefe de secretaria, o tabelião ou o servidor declarar que ocorreram em sua presença (art. 405, CPC). A presunção de autenticidade e de veracidade do conteúdo do documento público decorre da fé pública que lhe é reconhecida (p. ex., art. 215, Código Civil).

(...)

8.3 Força probante dos documentos particulares

8.3.1 Autenticidade e veracidade do conteúdo do documento particular (art. 408, caput, CPC)

As declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em relação ao signatário (art. 408, caput, CPC, c/c art. 219, Código Civil), se não houver dúvida da sua autenticidade (art. 412, CPC). A presunção que se erige é relativa, admitindo prova em contrário.

Dessa regra é possível extrair algumas conclusões.

(...)

b) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, não podem ser presumidas verdadeiras em relação a quem não os subscreveu; assim, por exemplo: se alguém afirma, por escrito, ter entregado a uma outra pessoa uma quantia em dinheiro, essa afirmação, se não for ratificada por essa outra pessoa, apenas prova que houve uma declaração, mas não a efetiva entrega do dinheiro; se alguém envia a outrem uma proposta negocial, não se pode presumir, a partir disso, que as cláusulas e condições ali indicadas foram aceitas pelo oblato.

c) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, fazem prova contra o signatário, quando lhe forem desfavoráveis, porque “ordinariamente o *homo medius* não mente ao declarar contra si”.

(...)

d) As declarações lançadas num documento, sendo favoráveis ao signatário, não lhe servem de prova contra a outra parte, se esta não participou da sua formação –

é o chamado “documento unilateral”. Nada obstante, os livros empresariais, que preencham os requisitos exigidos por lei e não contenham vícios extrínsecos ou intrínsecos, provam também a favor do empresário autor, desde que confirmados por outros subsídios (art. 418, CPC, c/c art. 226, Código Civil).

e) As declarações lançadas num documento, sejam elas narrativas ou dispositivas, presumem-se conhecidas por quem as subscreve e por quem delas tomou ciência inequívoca, não podendo ser opostas a terceiros. A eficácia quanto a terceiros somente se alcança com a transcrição do documento no registro público.

(...)

8.3.5 Eficácia probatória dos livros empresariais e da escrituração contábil

O empresário tem o interesse de manter a escrituração contábil e financeira da sua empresa em dia, lançando as informações necessárias ao desenvolvimento da sua atividade empresarial. Com base nessa premissa é que se erige a presunção de que as declarações contidas nos livros da empresa podem fazer prova contra e a favor do empresário.

Os livros empresariais provam contra o seu autor. É lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos (art. 417, CPC, c/c art. 226, 1ª parte, Código Civil). Embora configure uma aplicação específica da presunção erigida contra o autor do documento (art. 408, caput, CPC), é justificável a existência deste dispositivo, porque os livros empresariais são documentos em relação aos quais não se costuma exigir assinatura.

Ao contrário, porém, da regra geral contida no art. 408, caput, do CPC, **os livros empresariais**, quando preenchem os requisitos exigidos por lei e forem escriturados sem vícios extrínsecos ou intrínsecos, **provam também a favor do seu autor, desde que confirmados por outros subsídios (art. 418, CPC, c/c art. 226, 2ª parte, Código Civil).** Esta é uma disposição sui generis porque, a despeito de se tratar de documento formado unilateralmente, pode ele, se preenchidas as exigências legais, fazer prova a favor de quem o formou.

“Imprestável, nessa ordem de ideias, o livro que não se submeteu ao registro público e à autenticação, quando exigidos por lei; assim como não terão valor probante os assentamentos rasurados, emendados ou borrados, sem adequada e oportuna ressalva.

Da mesma maneira, se a operação registrada for daquelas que devem ser acobertadas por documentação fiscal que demonstre a remessa da mercadoria, ou o cumprimento do ajuste, o assento escritural terá de ser completado por comprovantes desses eventos suplementares e circunstanciais”.

A posição externada acima tem por base os seguintes dispositivos legais:

Lei nº 10.406/2002 (Código Civil)

Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, **em seu favor, quando**, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, **forem confirmados por outros subsídios**.

Parágrafo único. **A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige** escritura pública, ou **escrito particular revestido de requisitos especiais**, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexactidão dos lançamentos.

Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil)

Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Parágrafo único. Quando, todavia, contiver declaração de ciência de determinado fato, **o documento particular prova a ciência, mas não o fato em si, incumbindo o ônus de prová-lo ao interessado em sua veracidade.**

(...)

Art. 410. Considera-se autor do documento particular:

I - aquele que o fez e o assinou;

II - aquele por conta de quem ele foi feito, estando assinado;

III - aquele que, mandando compô-lo, não o firmou porque, conforme a experiência comum, não se costuma assinar, como livros empresariais e assentos domésticos.

(...)

Art. 412. **O documento particular de cuja autenticidade não se duvida prova que o seu autor fez a declaração que lhe é atribuída.**

(...)

Art. 416. A nota escrita pelo credor em qualquer parte de documento representativo de obrigação, ainda que não assinada, faz prova em benefício do devedor.

(...)

Art. 417. **Os livros empresariais provam contra seu autor**, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Art. 418. **Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.**

Em conclusão, a “nota fiscal de entrada” é documento particular que pode fazer prova **contra quem prestou as informações dela constantes, mas nunca a seu favor. Situação distinta da escrituração contábil** (livros empresariais), que pode servir de prova em litígio contra a Fazenda Nacional, desde que cumpridos determinados requisitos formais, **quando forem confirmados por outros subsídios (art. 226, caput, Código Civil)**, sendo exigida, quando for o caso, a comprovação por meio de escrito particular revestido de requisitos especiais (art. 226, parágrafo único, Código Civil), que, na maioria dos casos de interesse para o Fisco, corresponde à nota fiscal, seja ela a original ou a complementar.

Destaque-se que o adquirente do insumo, ao emitir uma nota fiscal de entrada em valor superior ao da nota fiscal emitida pelo vendedor, **ao mesmo tempo que cria para si um direito** (crédito da não-cumulatividade), **cria para o vendedor, ao menos em tese, uma obrigação**. Afinal, se a venda foi em valor superior àquele afirmado na nota fiscal de venda, esta diferença não está isenta/imune de tributos; sobre tal diferença deverá incidir IRPJ, CSLL, ICMS, PIS, COFINS, etc.

A questão que surge, de forma evidente, é como o vendedor poderia registrar tal diferença em sua contabilidade sem a emitir uma nota fiscal complementar, pois não me parece

que exista base legal para registrar uma receita de venda com base em nota fiscal de entrada emitida pelo adquirente. Logo, como se vê, o fundamento exposto pelo Recorrente é totalmente desprovido não apenas de base legal, mas de lógica.

Nesse sentido, trago os seguintes precedentes:

i) Acórdão nº 9303-011.922, Sessão de 14 de setembro de 2021:

A questão em debate cinge-se na análise da situação em que a Nota Fiscal complementar emitida pela própria siderúrgica (adquirente das mercadorias), para ajuste do peso do carvão vegetal adquirido (aferido na chegada do carvão) quando inferior à quantidade constante da Nota Fiscal original, seriam documentos hábeis para comprovação do crédito de PIS e COFINS não cumulativos.

Na visão da Fiscalização, a Nota Fiscal complementar emitida pelo próprio adquirente não pode ser admitida como um documento hábil a demonstrar o crédito e não aceitou essa prova. Confira-se trecho do Termo de Verificação Fiscal (fl. 968):

“(…) Entendemos que para tal situação, e tendo ocorrido efetivamente o recebimento a maior de mercadorias, o correto, S.M.J, seria o próprio fornecedor emitir regularmente a respectiva Nota Fiscal Complementar, uma vez que o documento hábil que ampara a apuração de créditos para a Cofins Não Cumulativa (e, inclusive, para o ICMS), no caso da aquisição de insumos no mercado interno, é a Nota Fiscal regularmente emitida pelo Fornecedor da mercadoria ou pelo Prestador do Serviço”. (Grifei)

No Acórdão recorrido, ressalta que a situação vivenciada é reiterada para os adquirentes de commodities como o carvão: “(…) no momento da pesagem das mercadorias para a emissão da nota fiscal de entrada, as empresas adquirentes das mercadorias identificam uma diferença no peso das mercadorias que entraram no seu estabelecimento em relação à nota fiscal de saída emitida pelo fornecedor.”

Ou seja, entendeu que caberia à Fiscalização aprofundar a análise, para verificar se houve ou não o pagamento do valor da nota complementar, uma vez que isso foi objeto de alegação no Recurso Voluntário.

Pois bem. No caso, está a tratar de Pedido de Ressarcimento de crédito de COFINS e, dessa forma não se pode aceitar documento emitido pelo próprio interessado, para comprovação de um crédito, cabendo o ônus da prova ao Contribuinte.

Verifico que na decisão da DRJ, já indicou a impossibilidade de prova por documento próprio. Aliás, após a diligência realizada, aquiesceu na reversão da glosa de créditos para as Notas Fiscais complementares cujo pagamento foi encontrado e comprovado. Confira-se trecho (fls. 1.846/1.847):

(…)

Assim, concordando com as considerações tecidas no Acórdão nº 08-31.254, de 08/10/2014, proferido pela DRJ em Fortaleza/CE, caberia ao Sujeito Passivo trazer o aprofundamento das provas dos pagamentos junto ao Recurso Voluntário. Isso, apesar de alegado, não foi trazido, portanto, não cabe agora inverter o ônus da prova, entendendo que a Fiscalização deveria utilizar mais fundamentos para refutar o crédito.

Dessa forma, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para considerar insuficiente a Nota Fiscal complementar desprovida de comprovação do seu pagamento objetivando a comprovação do crédito requerido e, restaurar a decisão de 1ª instância de julgamento (DRJ/FOR).

ii) Acórdão nº 3302-009.753, Sessão de 21 de outubro de 2020:**II – Análise das glosas de créditos vinculados ao aumento do preço da cana de açúcar**

Segundo a recorrente, as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 não condicionam a concessão de créditos de PIS/COFINS à emissão de nota fiscal complementar, sendo suficiente a simples comprovação de que “incorreu em custos indispensáveis ao desempenho de sua atividade”, fato que seria patente no caso concreto, uma vez que os gastos glosados representam custo na aquisição de seu principal insumo, qual seja, a cana de açúcar. Nesse contexto, a recorrente sustenta que a glosa efetuada pela fiscalização se deu ao arrepio da lei, “havendo a própria fiscalização reconhecido que a variação do preço da cana deve gerar direito ao crédito de PIS”, devendo-se afastar a glosa realizada sob a rubrica “Serviços prestados – Terceirização”, uma vez que o valor da variação de preço integraria o custo de aquisição do insumo.

Compulsando a decisão recorrida, extraem-se os seguintes fundamentos para a manutenção das glosas:

Em referência à glosa da conta da conta 4301141408 – Serv. Prestados – Terceirização, referentes a ajustes contabilizados pelo aumento do preço de cana-de-açúcar, temos que não assiste razão ao contribuinte, pois ratificamos o entendimento da DRF/Piracicaba, de que tal provisão não gera direito a crédito, já que não houve a emissão de nota fiscal por parte do fornecedor, ferindo o princípio da não-cumulatividade, que é a incidência da contribuição em etapa anterior.

O momento correto para se contabilizar tais provisões seria ao final da safra, quando o fornecedor emitiria as notas fiscais complementares, conforme Informação Fiscal de fls. 104-107, transcrita parcialmente a seguir:

“RAZÕES DA RECUSA

Conta 4301141408 (SERV. PRESTADOS — TERCEIRIZAÇÃO): Nesta conta a contribuinte contabilizou, a débito, os custos de aquisição de sua principal matéria-prima, a cana-de-açúcar. Além do registro das notas fiscais de aquisição, houve outros lançamentos a débito, referentes a ajustes pelas variações do preço da cana (ver fls. 72 a 74). Estes ajustes (ou provisões) foram contabilizados porque houve aumento do preço da cana, conseqüentemente houve majoração do custo incorrido. Entretanto, tais provisões não podem ser admitidas na base de cálculo dos créditos, tendo em vista que não houve emissão de nota fiscal por parte do fornecedor, ou seja, não foi respeitado o princípio basilar do regime não cumulativo, que é o de que tenha havido a incidência da contribuição em etapa anterior. A contribuinte poderia calcular créditos sobre as possíveis variações do preço da cana somente ao final de cada safra, em 30 de abril, ocasião em que seriam emitidas notas fiscais complementares pelos fornecedores, com as devidas incidências do PIS/Pasep.”

São precisos os fundamentos acima transcritos, de maneira que os adoto como razões suplementares de decidir no presente voto.

Como bem assinala a decisão recorrida, não há como reconhecer o direito creditório postulado sem que haja a emissão de notas fiscais, por parte do fornecedor de cana de açúcar, com a consideração dos valores de incremento ao preço dos insumos adquiridos.

Neste caso, admitir o creditamento de provisões ligadas a eventuais ajustes nos preços da cana de açúcar, sem a devida concretização do aumento e emissão de respectivas notas fiscais, consubstanciando e comprovando os acréscimos aos custos dos insumos, além de estancar a sistemática da não-cumulatividade – uma vez que acaba prejudicando a incidência das contribuições não cumulativas sobre a parcela atinente aos ajustes -, acaba por frustrar a própria prova da natureza e quantificação do ajuste de preços e sua necessária vinculação com os insumos adquiridos.

Não é demais lembrar que a escrituração contábil, sem os documentos fiscais de suporte, não é suficiente para demonstrar o incremento no valor de aquisição dos insumos, não servindo, assim, para justificar o crédito postulado: “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (RIR/99, art. 923).

No caso dos autos, apesar de a fiscalização ter consignado que restou prejudicada a não-cumulatividade, tendo tal entendimento sido reforçado pela decisão recorrida, observa-se que o sujeito passivo não buscou demonstrar, ainda que em sede recursal, que os referidos ajustes, além de serem vinculados, de fato, ao aumento de preços na aquisição de cana de açúcar do específico período analisado, foram objeto de tributação, nas operações anteriores, sendo passíveis de tomada de crédito.

Saliente-se, ademais, que é indevida a apropriação, como insumos, dos valores provisionados a título de expectativas na alta dos preços da cana de açúcar. Como se sabe, as provisões contábeis representam expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que só poderão ser consideradas como despesas de insumos quando efetivamente ocorridas. No caso dos autos, como bem sublinhou o Termo de Informação Fiscal, somente ao final da safra, com a efetivação do aumento de preços no valor dos insumos e respectiva emissão de notas fiscais complementares, é que seria possível a tomada de créditos de PIS não-cumulativo.

Diante do exposto, entendo que devem ser mantidas as glosas ora analisadas.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

V – DO DIREITO AO RESSARCIMENTO DE CRÉDITO DE COFINS – EXPORTAÇÃO – GLOSAS INDEVIDAS

V.1 – DO MATERIAL DE LABORATÓRIO E REPOSIÇÃO FLORESTAL – CONTAS 01089 E 00535

Alega o Recorrente que os gastos com aquisição de material de laboratório e os investimentos na reposição florestal estão diretamente ligados à produção e análise dos insumos. Desta forma, não haveria como realizar a venda de ferro gusa sem a utilização de carvão vegetal, bem como anterior análise técnica, química e física dos materiais utilizados na produção.

Se para a produção do ferro-gusa, o carvão vegetal figura como matéria prima, consequentemente, todo o processo para sua produção, extração, análise e preparo estaria relacionado à fabricação do ferro em si, quando esta for a sua destinação.

A Autoridade Fazendária procedeu à glosa com base nos seguintes fundamentos, de acordo com o TVF:

33) Os custos lançados nas contas acima relacionadas, conforme classificação contábil no plano de contas da empresa, histórico dos lançamentos, documentos de aquisição apresentados, por não estarem diretamente ligados à produção dos bens destinados à venda (ferro gusa), não se enquadram no conceito de insumo, tampouco constituem armazenagem ou frete na operação de venda:

i) Material de Laboratório (00535): não são insumos da produção;

ii) Reposição Florestal (01089): não são bens ou serviços utilizados como insumo na produção. Conforme demonstram cópias de contratos, comprovantes de pagamentos e demais elementos entregues em 19/09/2012, trata-se de aquisição pelo contribuinte de direitos de vinculação florestal com eucalipto.

Inicialmente, tendo em vista que o presente tópico tem por objeto verificar se determinados dispêndios do sujeito passivo se enquadram no conceito de insumos para fins de creditamento de PIS e de COFINS no regime não-cumulativo, deve-se determinar qual deve ser este conceito e quais as condições para analisar a subsunção de cada bem ao mesmo.

A matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22/02/2018, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

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, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

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. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 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.

(...)

VOTO

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percuientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida

vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:

(...)

*É importante registrar que, no plano dogmático, **três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados**, quais sejam:*

***i) orientação restrita**, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, **adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI**, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;*

***ii) orientação intermediária**, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, **consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração")**, **prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência**. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e*

***iii) orientação ampliada**, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, **cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ**. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao 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 acepção 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.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretendo sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, **os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens,**

conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARE, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que toda a análise sobre os bens que podem gerar crédito se refere à essencialidade e relevância destes dentro do processo produtivo, como indicam os trechos acima destacados em negrito. Imaginar que dispêndios fora deste possam gerar crédito significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos.

Os custos com materiais de laboratório são essenciais ao processo produtivo, atestando a qualidade dos produtos fabricados e estando diretamente vinculados a este, inclusive para verificar seu correto funcionamento. A própria Fazenda Nacional já reconhece o direito ao crédito sobre tais dispêndios do contribuinte, conforme consta do Parecer Normativo nº 5, de 17/12/2018:

52. Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.

Pelo exposto, voto por dar provimento em relação a estes dispêndios, revertendo a glosa.

Em relação ao item glosado "Reposição Florestal", alega o Recorrente que, para a produção do ferro-gusa, o carvão vegetal figura como matéria prima e, conseqüentemente, todo o processo para sua produção, extração, análise e preparo estaria relacionado à fabricação do ferro em si, quando esta for a sua destinação. A Fiscalização, por sua vez, afirma que não são bens ou serviços utilizados como insumo na produção pois, conforme demonstrariam as cópias

de contratos, comprovantes de pagamentos e demais elementos entregues em 19/09/2012, trata-se de aquisição pelo contribuinte de direitos de vinculação florestal com eucalipto.

Realmente, às fls. 143/144, consta TERMO DE RECEBIMENTO DE LIVROS/DOCUMENTOS FISCAIS, assinado pelo Auditor-Fiscal e datado de 19/09/2012. Neste, consta a entrega dos seguintes itens:

m) cópia de contrato de compra e venda de reposição florestal com FLORAGUA, de 05/03/2008;

n) cópia de contrato de compra e venda de reposição florestal com BRASIL VERDE, de 10/07/2008;

Ocorre que tais contratos não foram juntados aos autos. Tratando-se de Auto de Infração, o ônus probatório é da Fiscalização. O momento de ter realizado a juntada destes documentos era quando da formalização do processo, não sendo possível, neste momento processual, sequer cogitar a realização de diligência para que o Fisco possa realizar a produção da prova.

Tendo em vista que (i) a alegação do Recorrente, caso seja verdadeira, justifica o direito creditório, pois este Conselho admite a tomada de créditos sobre o “insumo do insumo”, e (ii) há uma carência probatória a cargo da Receita Federal, voto por dar provimento em relação a este serviço.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recorrente neste tópico.

V.2 – DO GRUPO CONTÁBIL "TRANSPORTE PRÓPRIO E OUTROS CUSTOS"

Alega o Recorrente que todos as glosas teriam se baseado na suposição de que não é possível considerar as despesas lançadas nesse grupo como fretes sobre compras ou fretes nas operações de vendas de ferro gusa. No entanto, tanto os veículos, quanto os seus acessórios, foram utilizados diretamente na atividade econômica do ferro-gusa, no auxílio da cadeia produtiva.

Em seu entender, teria ficado claro que os aluguéis em questão envolviam equipamentos e máquinas que estavam disponíveis e vinculadas ao processo produtivo, seja quanto ao produto final diretamente, seja indiretamente, com relação às matérias primas utilizadas na produção do ferro gusa, que é o produto final em questão.

Os fundamentos para estas glosas, segundo consta do TVF, são os seguintes, *in litteris*:

iii) Grupo contábil “TRANSPORTE PRÓPRIO OUTROS CUSTOS”:

Trata-se de despesas com manutenção, combustíveis, peças, pneus e outras, havidas com veículos/equipamentos próprios e/ou locados de terceiros (caminhões e pá carregadeiras), e ainda algumas despesas menores com locação de equipamentos (conta 00588).

Segundo explicações dadas pelo contador e procurador da empresa, os veículos/equipamentos locados ou próprios seriam utilizados tanto no transporte de insumos dos fornecedores para o estabelecimento do contribuinte, deslocamentos no pátio (pá carregadeira), bem como no transporte de seus produtos acabados (ferro gusa) para os adquirentes.

Os fretes sobre compras, quando por conta do comprador, integram o custo de aquisição dos bens, de acordo com o art. 289, § 1º do Decreto nº 3000/99 (RIR/99).

Nos casos das despesas relacionadas com transporte próprio lançadas nas contas desse grupo contábil, não há como considerá-las fretes sobre compras ou fretes nas operações de vendas, uma vez que se trata de despesas relacionadas a veículos/equipamentos os quais ficam à disposição do contribuinte para os serviços que se fizerem necessários.

Desta forma, não é possível, como no caso de fretes contratados com emissão de conhecimentos de transportes, segregar, quantificar e atribuir essas despesas a custos de aquisição de insumos específicos ou a operações de vendas de produtos.

Também, por suas características (veículos de transporte), os bens locados não são utilizados diretamente na produção dos itens destinados à venda.

Pelas razões aqui apresentadas, todas as despesas lançadas no grupo contábil “TRANSPORTE PRÓPRIO OUTROS CUSTOS”, cujas contas contábeis estão indicadas no quadro acima, foram glosadas pela Fiscalização da base de cálculo dos créditos das contribuições.

A partir do quanto decidido pelo STJ sobre o conceito de insumo, conforme foi discorrido no tópico precedente, observa-se que foi **expressamente refutada** a tese do “conceito ampliado” de insumos, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

Prevaleceu a orientação intermediária, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto **no processo produtivo** (“teste de subtração”), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância. Porém, como dito alhures, toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**.

Em verdade, essa delimitação consta expressamente do art. 3º, *caput*, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

De imediato se percebe a necessidade de delimitar o momento de início e fim do processo produtivo, verificável casuisticamente, porém com possibilidade de apresentação de alguns princípios gerais. Assim, em geral, o processo produtivo se inicia quando os insumos que estavam estocados, em galpões de estocagem, silos ou tanques são movimentados para sofrerem transformações físicas, químicas, ou serem agregados/montados a outros insumos, visando a obter um produto novo, objeto da atividade do contribuinte.

Logo, até o momento em que estes insumos estão apenas armazenados, “aguardando” para serem requisitados pelo setor de produção, seja em processos contínuos ou processos “à batelada”, sem sofrerem qualquer tipo de ação física, química, ou de montagem, preservando ainda as mesmas características físico-químicas de quando foram adquiridos, não se deve considerar iniciado qualquer processo produtivo.

A *contrario sensu*, deve ser considerado finalizado o processo produtivo quando todas as etapas necessárias à fabricação do produto final já tiverem ocorrido, estando este no mesmo estado físico-químico em que se dará a sua comercialização.

Partindo dessas premissas, e considerando que o presente tópico trata da possibilidade de incluir “gastos com fretes ou serviços de transporte que não aqueles referentes à operação de venda dos produtos” na base de cálculo dos créditos das contribuições, vejamos a seguir o entendimento do STJ sobre esta questão.

O REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia, foi afetado para julgamento sob o rito dos Recursos Repetitivos, e tratava de um caso concreto de empresa do ramo alimentício que pleiteava o creditamento sobre os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando: água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões).

O STJ, após definir, em abstrato, como deveria ser aferido o conceito de insumo, aplicou a tese jurídica ao caso concreto em julgamento, determinando 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 custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI), **excluindo a possibilidade de creditamento do frete**, nos termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

EMENTA

(...)

1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa.

(...)

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente

empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. **É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos**, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

(...)

7. ACOMPANHAMENTO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo: Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos **custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI** conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos).

Em outro trecho do REsp nº 1.221.170/PR, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, à pág. 144, esclarece o resultado do julgamento:

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, **tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.**

Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões.

Originalmente o meu voto havia sido no sentido de "DIVERGIR PARCIALMENTE do Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem". Assim o fiz na vocalização original de meu voto e no primeiro aditamento.

Ocorre que, **com o realinhamento do voto do Relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, à tese que propusemos eu e a Min. Regina Helena, meu voto resta mantido**, contudo com a observação de que agora ACOMPANHAMENTO o Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem, conforme o explicitado (alterações já realizadas na ementa proposta no voto-vogal).

Ou seja, no próprio REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia e julgado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, **foi decidido que ficam de fora gastos com fretes, salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03.**

Contudo, tal decisão deve ser analisada com temperamentos, pois tal conclusão foi de certa forma genérica. Os gastos com fretes guardam diversas particularidades, pois podem ser utilizados em diversos momentos distintos da atividade empresarial; por vezes trata-se de mero custo logístico para movimentação dos produtos acabados até os centros de distribuição; em outros, contudo, trata-se de verdadeiro insumo do processo produtivo. Explico.

No caso do frete nas aquisições de insumos ou nas movimentações internas de produtos acabados, considerado de forma isolada, tais gastos não geram créditos de PIS e de Cofins, pois é dispêndio realizado (i) antes de iniciada qualquer etapa do processo produtivo do adquirente, ou (ii) após finalizado o processo produtivo e antes de ocorrer a operação de venda, respectivamente.

Além disso, não gera créditos também por absoluta falta de previsão legal, ao contrário da aquisição dos insumos propriamente dita, cuja previsão se encontra no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

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) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

Observe-se que a lei concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete na operação **de venda**, mas silencia em relação ao frete na operação de compra/aquisição, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido, **como já decidido expressamente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.**

Se assim não fosse, teria sido desnecessário ressaltar que o frete que poderia gerar crédito seria aquele referente a operações de venda, bastando ao inciso IX conter o texto “armazenagem de mercadoria e frete”, e não “armazenagem de mercadoria e frete na operação

de venda”. Como é de amplo conhecimento, é regra de Hermenêutica que “a lei não usa palavras ou expressões inúteis”.

Portanto, essas são apenas despesas com logística, que integram o custo administrativo da empresa, dedutíveis para efeitos de IRPJ e da CSLL, por expressa previsão legal, mas que não geram créditos das contribuições, por ausência de previsão legal e por não serem custos incorridos dentro do processo produtivo.

Em relação aos fretes intermediários ou transporte de insumos dentro da unidade produtora, tem-se situação completamente distinta das anteriores. **Estes serviços são referentes ao transporte de produtos intermediários ou semi-elaborados (em elaboração), cujo processo produtivo ainda não se encontra finalizado**. Portanto, são custos incorridos dentro do processo produtivo. Como exemplo, pode ser usado aquele apresentado pelo próprio Recorrente ao citar os veículos/equipamentos, locados ou próprios, utilizados nos deslocamentos no pátio (pá carregadeira).

Neste caso, o crédito seria concedido com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003:

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;

Nesse sentido, os seguintes precedentes do STJ:

i) AgInt no REsp 1.890.463/SP, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data da Publicação 26/05/2021:

Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.

1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, **não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária. Precedentes.**

2. No caso dos autos, **está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região**, segundo o qual apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida.

3. Agravo interno não provido.

ii) AgInt no AREsp 1.421.287/MA, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data da Publicação 27/04/2020:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7 DO STJ. DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO. DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

1. O acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre a matéria posta em debate na medida necessária para o deslinde da controvérsia.

(...)

4. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.** Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

5. Quanto às despesas com taxa de administração de cartões de crédito, esta Corte já se manifestou no sentido de que verificar se a referida taxa integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS incorre, necessariamente, na definição de faturamento. A análise esta vedada ao STJ por se tratar de matéria eminentemente constitucional, sob pena de usurpação da competência do STF (AgRg no REsp 1.518.752/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 05/02/2016).

6. Agravo interno não provido.

iii) AgInt no AREsp 1.804.525/RS, Relatora Ministra ASSUETE MAGALHÃES, Data da Publicação 17/06/2021:

Inadmitido o Recurso Especial, foi interposto o presente Agravo.

A irresignação não merece prosperar.

Nos termos da jurisprudência de ambas as Turmas da Primeira Seção deste Tribunal, "as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo**, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda" (STJ, AgInt no AREsp 1.421.287/MA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/04/2020).

Nesse sentido:

(...)

Ante o exposto, reconsidero a decisão de fls. 3.713/3.720e, pelo que, com fulcro no art. 253, parágrafo único, II, b, do RISTJ, conheço do Agravo, para negar provimento ao Recurso Especial.

iv) AgInt no AREsp 848.573/SP. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. Data da Publicação: 18/09/2020.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(...)

3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. **Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda** (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 10.3.2019).

4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.

Os Tribunais Regionais Federais também já pacificaram este entendimento, conforme os seguintes precedentes:

i) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5022190-09.2018.4.04.7107/RS, Relator: DES. FED. RÔMULO PIZZOLATTI, Data da Decisão 15/06/2021:

VOTO

1. Preliminar de nulidade do processo

(...)

2. Mérito

Ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, cuja sistemática encontra-se traçada no texto constitucional, sendo de observância obrigatória, **o regime não-cumulativo das contribuições sociais PIS e COFINS foi relegado à disciplina infraconstitucional**, sendo de observância facultativa, visto que incumbe ao legislador ordinário definir os setores da atividade econômica que irão sujeitar-se a tal sistemática e, inclusive, em qual extensão. Diferentemente do que ocorre no caso dos impostos anteriormente mencionados, cuja tributação pressupõe a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não-cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato este que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não-cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução da base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003), permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação (art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003).

Portanto, é a lei que estipula quais as despesas que serão passíveis de gerar créditos, bem como a sua forma de apuração, podendo ainda estabelecer vedações à dedução de créditos em determinadas hipóteses, sem que se cogite com isso de ofensa à não-cumulatividade.

Por outro lado, analisando a legislação infraconstitucional atinente ao tema, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento - submetido ao regime de recursos repetitivos - do REsp 1.221.170 / PR, firmou as teses de que (a) é ilegal a disciplina de crédito prevista nas Instruções Normativas da SRF ns.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. O julgado paradigma restou assim sintetizado:

(...)

Enfim, foi publicada no DOU de 15-10-2019 (seção 1, página 27) a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, que na sua Subseção II dispõe o seguinte:

(...)

Como se vê, a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019, a partir do seu art. 171, veio a adequar a interpretação do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, no âmbito da administração pública federal, à orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170 / PR, e o fez de forma razoável, em conformidade com os critérios de essencialidade e relevância, nos termos do que assentado pelo Superior Tribunal de Justiça.

(...)

Com efeito, **o transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica não se trata de serviço utilizado "na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"**, tal como dispõe o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Nem tampouco se trata aqui de caso de "frete na operação de venda" cujo o ônus é suportado pelo vendedor, tal como previsto no art. 3º, IX, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Conforme narrado pela demandante na inicial (capítulo "DOS FATOS"), **ela "realiza o transporte de suas mercadorias para suas filiais, de forma contínua", (...) "por questões logísticas e comerciais"**, ou seja, a autora realiza o transporte de produtos acabados entre sua matriz e suas filiais **antes mesmo e independentemente de as mercadorias terem sido vendidas.**

Na verdade, conforme esclarece a demandante, o frete do qual pretende se creditar diz respeito à distribuição de mercadorias para filiais localizadas em outras regiões do país, com o intuito de pô-las à venda em outros mercados, não dizendo respeito, portanto, à entrega de mercadorias vendidas. **O frete trata-se, nesses termos, de mera despesa operacional.**

Em suma, não tem a demandante o direito de deduzir crédito de PIS e COFINS das suas despesas com o frete atinente ao transporte de produtos acabados entre os seus estabelecimentos. Nessa linha, a propósito, é a jurisprudência da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Sinale-se, enfim, que **pouco importa tenha o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em casos envolvendo terceiros estranhos a esta demanda, adotado a tese que o contribuinte ora defende.** Apenas importa no presente caso que a União expressamente se opôs, nos autos, à tese e à pretensão da demandante, na linha, aliás, do que atualmente é previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11-10-2019. Na verdade, se a tese da demandante viesse sendo adotada no âmbito da Receita Federal do Brasil ou do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ela nem sequer precisaria agora buscar socorro no Poder Judiciário.

Agiu com acerto o juiz da causa, dessarte, ao julgar improcedente a demanda.

ii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5002201-71.2019.4.04.7110/RS, Relator: DES. FED. FRANCISCO DONIZETE GOMES, Data da Decisão 28/10/2020:

VOTO

1. Admissibilidade

A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva. Custas satisfeitas no Evento 43.

2. Mérito

As impetrantes são tributadas pelo lucro real e, por isto, apuram as contribuições ao PIS/COFINS pelo regime não cumulativo, disciplinado pelas Leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS).

2.1. Não cumulatividade do PIS/COFINS

(...)

2.2 Pretensão ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas referentes ao frete entre seus estabelecimentos (frete interno ou intercompany)

As Impetrantes fundam seu direito ao creditamento de PIS/COFINS sobre as despesas com interno ("intercompany") nas operações de venda sobre os produtos acabados na previsão contida no art. 3º da Lei inciso IX, c/c art. 15, II, ambos da Lei 10.833/03.

(...)

Como se observa da legislação acima transcrita, **o direito ao crédito de PIS/COFINS sobre as despesas com o frete ocorre apenas nas operações de venda dos bens e serviços** adquiridos para revenda quando o ônus tiver sido suportado pelo vendedor.

No caso, a pretensão da autora diz respeito ao creditamento das despesas com frete no transporte das mercadorias entre a matriz e filiais ou centros de distribuição.

Como não se trata de operação de venda, a situação de fato não se encaixa na previsão normativa e não há o direito ao crédito pela falta de lei específica exigida pelo art. 150, §6º, da CF.

(...)

Não assiste razão às impetrantes, portanto, sob esse fundamento.

2.3. Creditamento do PIS/COFINS incidente na referida operação na qualidade de insumo à sua atividade - Tema 779/STJ, Recurso Repetitivo nº 1.120.170/PR

Como anteriormente referido, ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, **o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos"** de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade.

(...)

Com efeito, não é toda e qualquer despesa que se pode inserir no conceito de insumo para viabilizar a compensação com o PIS e a Cofins.

(...)

No caso concreto, a par de não ser elegível pela lei como gerador de crédito - uma vez que a lei elegeu como gerador de créditos a despesa de frete relativa à operação de venda ou revenda - **o frete interno ("intercompany") igualmente não atende ao critério da essencialidade** ("elemento estrutural e inseparável do processo produtivo"), **tampouco da relevância** (seja em função das particularidades da atividade econômica da empresa ou seja em face de exigências legais), **justamente porque é elemento externo ao processo produtivo, uma vez que se relaciona a produtos já acabados.**

Ademais, **não se justifica a pretensão de apropriação de créditos a partir de conceito genérico (insumos) quando a norma de regência já estabeleceu o creditamento para a situação específica (frete), mas reduziu sua abrangência, no caso apenas ao frete da operação de venda**, do que não se trata no presente caso. Somente se cogitaria de serviço de transporte como insumo caso a empresa atuasse, por exemplo, no ramo de transportes, do que aqui não se trata (empresa de beneficiamento de arroz e produtos agrícolas - Evento 1 - CONTRSOCIAL3).

(...)

Assim, a pretensão deve ser afastada também sob esse segundo fundamento.

iii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 5052701-21.2012.4.04.7100/RS, Relator: DES. FED. MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Data da Decisão 06/10/2020:

VOTO

O acórdão ora objeto de retratação, para fins de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, acolheu os critérios adotados pela Receita Federal nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Assim, considerando a pertinência da matéria ao Tema 779/STJ, é caso de submissão do feito à sistemática da retratação (art. 1.030, II, do CPC).

2. Mérito

Ao apreciar o Tema 779, o Superior Tribunal de Justiça fixou as seguintes teses:

(...)

Com se vê, **o Superior Tribunal de Justiça acabou por adotar uma posição intermediária entre o que era pleiteado pelos contribuintes** - interpretação mais ampla de insumo, considerando todos os custos e despesas relacionados ao serviço prestado ou ao processo produtivo (crédito financeiro), **e o sustentado pela Receita Federal**, conceito de insumo ligado à noção de crédito físico.

(...)

A impetrante requer o reconhecimento do seu direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os valores despendidos a título de frete para transporte de materiais entre as suas unidades industriais localizadas em Porto Alegre e Charqueadas, ambas no Rio Grande do Sul, mais especificamente materiais auxiliares e também produtos semi-elaborados em fase de industrialização, cuja fabricação se inicia em uma unidade industrial e termina em outra unidade industrial, assim como para o transporte das embalagens que acondicionam as peças acabadas comercializadas aos seus clientes finais.

A subtração do frete entre as suas unidades, não implicaria perda na qualidade do seu processo produtivo, razão que não justifica seu enquadramento na condição de insumos.

Assim sendo, **são despesas operacionais e não operacionais que podem contribuir para o crescimento ou manutenção da atividade econômica, mas que não são essenciais para a sua realização**. Portanto, em consonância com o "teste de subtração", ainda que excluídas tais despesas, o objeto social não restaria inviabilizado.

(...)

Assim, **as despesas com frete para transporte de mercadorias** entre estabelecimentos da empresa, nos termos da jurisprudência deste Regional, **somente geram créditos em relação ao frete na operação de venda**, ainda assim, tão somente quando o ônus do pagamento for suportado pelo vendedor. Não tem o contribuinte o direito a creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS (Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), dos custos com transporte de matérias-primas entre estabelecimentos próprios, **justamente por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda**.

iv) Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível nº 0014644-68.2014.4.03.6100, Relator: DES. FED. CARLOS MUTA, Publicação em 14/07/2021:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NULIDADE DA SENTENÇA INEXISTENTE. PIS/COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. **CREDITAMENTO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.** INSUMOS. ARTIGO 3º, CAPUT, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. RESP 1.221.170. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. OBJETO SOCIAL. **CUSTO QUE NÃO SE REFERE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU FABRICAÇÃO DE BENS OU PRODUTOS DESTINADOS À VENDA**. TEMAS REPETITIVOS 979 E 980. DESPESAS OPERACIONAIS.

(...)

6. A jurisprudência encontra-se há muito pacificada no sentido de que a pretensão de creditamento a partir de despesas de frete entre estabelecimentos da empresa não encontra respaldo no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/2003 (extensivo ao PIS pelo artigo 15 do mesmo diploma). Com efeito, não bastasse a literalidade que rege a concessão de benefícios fiscais (artigo 111 do CTN), **não há razão para, como objetiva a recorrente, desconsiderar que a legislação especificamente trata de frete na "operação de venda"**. Não se trata de qualificativo sem significância (como, de resto, é regra hermenêutica basilar), inclusive porque o dispositivo exige que o frete seja suportado pelo vendedor - tornando imperativa, portanto, a existência de uma avença de compra e venda. A própria exposição da apelante evidencia que o frete da fábrica até os centros de distribuição, caracterizada como transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa, e o frete na operação da venda ao consumidor retratam operações distintas, com tratamento tributário distinto.

7. Conforme orientação da Corte Superior quando do julgamento do REsp 1.221.170, para aplicação do regime de não-cumulatividade previsto no artigo 195, § 12, da CF/1988 e, por consequência, e reconhecimento do direito ao creditamento de tributos pagos na cadeia produtiva, deve ser cotejada a real e efetiva essencialidade do bem ou serviço com o objeto social do contribuinte, restringindo-se o direito ao creditamento somente aos imprescindíveis ou essenciais ao atingimento da finalidade empresarial, excluídos os demais, **cabendo, assim, fazer distinção entre o conceito de insumos, afetos ao processo produtivo e ao produto final, de meras despesas operacionais,** relacionadas às atividades secundárias, administrativas ou não essenciais da empresa.

8. (...) **Aplicando-se o “teste de subtração” delineado no REsp 1.221.170, não há como autorizar creditamento sobre despesas com locação de veículos ou mesmo frete para escoamento da produção,** pois não se referem a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, e sim, a custo percebido em etapa econômica posterior. Precedentes.

v) Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 0008372-29.2008.4.01.3803, Relator: DES. FED. REYNALDO FONSECA, Publicação em 24/04/2015:

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. LEIS 10.637/02 e 10.833/03. EMPRESA COMERCIAL. VENDA DE CEREAIS E BENEFICIAMENTO DE ARROZ. ATIVIDADE-FIM. **FRETE NA AQUISIÇÃO DOS PRODUTOS. DISTINÇÃO ENTRE INSUMOS E CUSTOS E DESPESAS.** JURISPRUDÊNCIA.

1. O autor busca a declaração do direito ao crédito presumido da contribuição ao PIS e da COFINS, previsto no artigo 3º e incisos, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, em decorrência dos **dispêndios/custos de frete pagos no momento da aquisição de matéria prima** (arroz com casca a granel), relacionados à consecução de sua atividade.

2. Muito embora o debate apresente complexidade, uma vez que a legislação cuida de atividades de toda ordem, o que se deve verificar, *in casu*, é o enquadramento do objeto de dispêndio/custos indicado pelo autor (frete) como “insumos”, na forma pretendida pelas citadas Leis 10.637 e 10.833.

3. E, conquanto a Instrução Normativa já referida tenha delineado o alcance das citadas Leis 10.633/02 e 10.833/03, o conceito de insumo extrapola a própria norma regulamentar, abrangendo aquilo que entra no processo produtivo e fica integrado ao produto final.

4. Como bem destacado em sentença, a referida Instrução Normativa veio tão somente regulamentar a previsão contida nas Leis nºs: 10.633/2003 e 10.833/2003, não demonstrando restrição do conceito de insumo como alega o apelante.

5. Acerca do tema cumpre acrescentar aresto do egrégio Superior Tribunal de Justiça: “(...) 2. A legislação tributária em comento instituiu o regime da não-cumulatividade nas aludidas contribuições da seguridade social, devidas pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro real, autorizando a dedução, entre outros, dos créditos referentes a bens ou serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. 3. **O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.** 4. **Inexiste, portanto, direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferência interna das mercadorias entre estabelecimentos de uma única sociedade empresarial.** 5. Recurso

Especial não provido." (REsp 1147902/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/03/2010, DJe 06/04/2010)

6. Ademais, as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram hipóteses de não-cumulatividade para as contribuições devidas ao PIS e à COFINS, no que foram reforçadas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que remeteu à lei a possibilidade de definição dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento do empregador serão não-cumulativas (art. 195, § 12º).

7. No entanto, **a não-cumulatividade prevista nas mencionadas leis não foi ampla e ilimitada, como ocorreu com o IPI e o ICMS. Houve a indicação expressa dos créditos que não poderiam ser compensados**, para apuração da COFINS e do PIS (art. 3º, §2º).

8. As disposições contidas nas mencionadas leis ordinárias não ofendem a Constituição Federal, que, em nenhum momento, determina a aplicação da não-cumulatividade, na forma pretendida pela impetrante, com relação à COFINS e ao PIS. O comando constitucional contido nos arts. 153, §3º, II, e 155, §2º, I, dirige-se, especificamente, ao ICMS e ao IPI, e não pode ser estendido ao PIS e à COFINS, por mera vontade do contribuinte. Para as hipóteses de IPI e ICMS, o legislador constituinte deixou traçados, fixando os limites objetivos de sua ocorrência, os critérios para que se implementasse a não-cumulatividade, dadas as características desses tributos, enquanto, para o PIS e a COFINS a lei é que deve se incumbir dessa tarefa.

9. Apelação não provida.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial a este pedido, para reverter as glosas de créditos relativos a despesas com manutenção, combustíveis, peças, pneus e outras, havidas com veículos/equipamentos próprios e/ou locados de terceiros (caminhões e pá carregadeiras), e ainda algumas despesas menores com locação de equipamentos (conta 00588), desde que utilizados nos deslocamentos de produto "semi-elaborado/em elaboração" dentro da unidade de produção.

V.3 – DO GRUPO CONTÁBIL SERVIÇOS TERCEIROS PJ - CONTA 00223 - DESPESAS COM TRANSPORTE, FRETE E DEMAIS DESPESAS RELACIONADAS

Alega o Recorrente que o art. 3º da Lei nº 10.833/2003 dispõe que, do valor apurado na forma do art. 2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a frete na operação de venda, que entende nada mais ser do que tudo aquilo que integra o ato de transportar bens de um local para outro, seja através dos meios rodoviários, lacustres, ferroviários ou aéreos, ou seja, todos os atos praticados a partir do momento em que o produto sai do estabelecimento do vendedor, até efetiva entrega ao destinatário final, incluindo seu desembarço, serviços aduaneiros e acompanhamentos com o embarque da mercadoria, até que a mesma esteja totalmente entregue ao seu destinatário, seja no mercado interno ou no exterior.

Após essa introdução, contesta de forma específica as seguintes glosas, *in litteris*:

IV.06.01.01 — Conta 00223 — Empresa Link Logistic Group Empreendimentos Ltda — Serviços de transporte da mercadoria, organização, assessoramento e monitoramento de cargas

109. Verificando o referido quadro demonstrativo (Anexo VI — Glosas Parciais), foram glosados créditos referentes a transporte da mercadoria, organização, assessoramento e monitoramento de cargas realizados pela empresa Link Logistic Group Empreendimentos Ltda., representados pelas seguintes notas:

Data	Nº. Nota	Valor – R\$	Serviço
29/02/2008	397	R\$ 1755,00	Org. e Coord. Transp. de Carga
29/02/2008	396	R\$ 3.915,00	Agenciamento de Carga
25/04/2008	476	R\$ 1.520,00	Agenciamento de Carga
14/05/2008	488	R\$ 760,00	Agenciamento de Carga
04/07/2008	574	R\$ 2.170,00	Agên.de Carga e Org. e Coord. Transp. de Carga
27/01/2009	773	R\$ 4.340,00	Agên.de Carga e Org. e Coord. Transp. de Carga
30/01/2009	976	R\$ 436,84	Desembarço Aduaneiro
30/03/2009	840	R\$ 2.170,00	Assessoria, Monit., Org. e Coord. Transp. de Carga
30/04/2009	870	R\$ 1.300,00	Org. e Coord. Transp. de Carga
30/04/2009	869	R\$ 3.040,00	Assessoria e Monitoramento de Carga
31/05/2009	897	R\$ 4.403,20	Assessoria e Monitoramento de Carga
31/05/2009	898	R\$ 3.061,60	Org. e Coord. Transp. de Carga
23/06/2009	915	R\$ 6.080,00	Assessoria e Monitoramento de Carga
23/06/2009	916	R\$ 4.227,50	Org. e Coord. Transp. de Carga

110. Desta forma, os serviços de transporte da mercadoria, desembarço aduaneiro, organização, assessoramento e monitoramento de cargas integram a parte da logística responsável pelo deslocamento de cargas ou o denominado "frete", e tendo em vista que estão claramente ligados ao processo de transporte e frete do ferro gusa, a Recorrente faz jus aos créditos gerados pelas notas acima listadas.

IV.06.01.02 — Conta 00223 — Empresas Capixaba Serviços Aduaneiros Ltda e Vix Cargo Serviços Aduaneiros Ltda — Serviços de Desembarço Aduaneiro:

(...)

113. No entanto, verificando o referido quadro demonstrativo (Anexo VI — Glosas Parciais), foram glosados créditos referentes aos atos de desembarço aduaneiro realizados pelas empresas Capixaba Serviços Aduaneiros Ltda e Vix Cargo Serviços Aduaneiros Ltda, representados pelas seguintes notas:

Capixaba Serviços Aduaneiros Ltda:

Data	Nº. Nota	Valor – R\$	Serviço
09/05/2008	6232	R\$ 692,78	Desembarço Aduaneiro
28/05/2008	6305	R\$ 415,00	Desembarço Aduaneiro
22/07/2008	277	R\$ 415,00	Desembarço Aduaneiro
09/10/2008	679	R\$ 415,00	Desembarço Aduaneiro
07/04/2009	1319	R\$ 465,00	Desembarço Aduaneiro
15/04/2009	1343	R\$ 465,00	Desembarço Aduaneiro
07/05/2009	1427	R\$ 465,00	Desembarço Aduaneiro
15/06/2009	1517	R\$ 465,00	Desembarço Aduaneiro
26/06/2009	1562	R\$ 465,00	Desembarço Aduaneiro
01/07/2009	1592	R\$ 465,00	Desembarço Aduaneiro
21/08/2009	1739	R\$ 465,00	Desembarço Aduaneiro
21/08/2009	1740	R\$ 465,00	Desembarço Aduaneiro

Vix Cargo Serviços Aduaneiros Ltda:

Data	Nº. Nota	Valor – R\$	Serviço
30/09/2008	5613	R\$ 445,00	Desembaraço Aduaneiro
30/09/2009	5942	R\$ 515,00	Desembaraço Aduaneiro

114. Desta forma, resta óbvio que o serviço de desembaraço aduaneiro a parte da logística responsável pelo deslocamento de cargas ou o denominado "frete", e tendo em vista que está claramente ligado ao processo de transporte e frete do ferro gusa, a Recorrente faz jus aos créditos gerados pelas notas acima listadas.

IV.06.01.03 — Conta 00223 — Empresas Ironminas Ltda., Sea Star Prestação de Serviços Ltda, Ultramarine Importação e Exportação Ltda, SGS do Brasil Ltda, Pig Iron Service Ltda - ME e Naja Controle e Serviço Ltda — Serviços de agenciamento, documentação e logística de embarque:

115. Verificando o referido quadro demonstrativo (Anexo VI — Glosas Parciais), foram glosados créditos referentes aos serviços realizados no embarque das mercadorias, prestados pelas empresas Ironminas Ltda, Sea Star Prestação de Serviços Ltda, Ultramarine Importação e Exportação Ltda, SGS do Brasil Ltda, Pig Iron Service Ltda - ME e Naja Controle e Serviço Ltda, representados pelas seguintes notas:

Ironminas Ltda:

Data	Nº. Nota	Valor – R\$	Serviço
17/03/2008	305	R\$ 5.423,59	Agenc., documentação e logística no embarque
20/05/2008	325	R\$ 1.016,94	Agenc., documentação e logística no embarque
21/05/2008	327	R\$ 1.988,88	Agenc., documentação e logística no embarque
15/07/2008	343	R\$ 1.929,24	Agenc., documentação e logística no embarque
14/10/2008	380	R\$ 15.259,54	Agenc., documentação e logística no embarque
07/04/2009	416	R\$ 31.816,67	Agenc., documentação e logística no embarque
08/04/2009	420	R\$ 2.287,22	Agenc., documentação e logística no embarque

Sea Star Prestação de Serviços Ltda:

Data	Nº. Nota	Valor – R\$	Serviço
01/07/2009	103	R\$ 9.526,33	Agenc., documentação e logística no embarque
11/08/2009	108	R\$ 13.817,51	Agenc., documentação e logística no embarque
20/08/2009	113	R\$ 7.126,48	Agenc., documentação e logística no embarque
15/10/2009	118	R\$ 406,89	Agenc., documentação e logística no embarque

Ultramarine Importação e Exportação Ltda.

Data	Nº. Nota	Valor – R\$	Serviço
13/07/2009	103	R\$ 2.963,63	Agenc., documentação e logística

SGS do Brasil Ltda:

Data	Nº. Nota	Valor – R\$	Serviço
28/04/2008	19176	R\$ 210,89	Supervisão de Embarque

Pig Iron Service Ltda. – ME:

Data	Nº. Nota	Valor – R\$	Serviço
23/09/2008	487	R\$ 731,88	Acompanhamento de estoque e embarque

Naja Controle e Serviço Ltda:

Data	Nº. Nota	Valor – R\$	Serviço
02/04/2009	08	R\$ 1.699,36	Proc. de dados, controle e acomp. de descarga
15/06/2009	027	R\$ 1.560,54	Proc. de dados, controle e acomp. de descarga
11/08/2009	032	R\$ 3.387,81	Proc. de dados, controle e acomp. de descarga
10/09/2009	058	R\$ 925,52	Proc. de dados, controle e acomp. de descarga

116. Portanto, tendo em vista que os serviços de agenciamento, documentação, logística e embarque desenvolvidos durante o transporte do ferrogusa, mais especificamente durante o embarque deste produto, está claramente ligado ao processo de transporte e frete do ferro gusa, a Recorrente faz jus aos créditos gerados pelas notas acima listadas.

117. Por óbvio, conforme exposto, todas as despesas com o transporte da mercadoria até o seu destinatário final são passíveis de gerar créditos. Ademais, se a própria Instrução Normativa prevê, claramente no texto legal, as despesas incorridas no mês e utilizadas nas atividades da empresa, não cabe ao agente público, redefinir ou deturpar o conceito legal, principalmente em prejuízo do contribuinte.

Apesar do inconformismo de Recorrente, o art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003 somente permite o cálculo de créditos sobre valores referentes aos serviços de “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, que é completamente distinto dos serviços de “desembarço aduaneiro, organização, assessoramento e monitoramento de cargas”, e outros que integram a parte da logística. Além disso, tais serviços **não** são utilizados dentro do processo produtivo do contribuinte, o que impede sua inclusão como “insumos”.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

V.4 – DO GRUPO CONTÁBIL SERVIÇOS TERCEIROS PJ - CONTA 00223 - DESPESAS COM ANÁLISES LABORATORIAIS

Alega o Recorrente que os gastos com análises laboratoriais e inspeções estariam diretamente ligados à produção dos insumos. Desta forma, não haveria como realizar a venda de ferro gusa sem anterior análise técnica, química e física dos materiais utilizados na produção.

Com base nesse entendimento, contesta a glosa de notas fiscais emitidas pelas empresas Inspectorate do Brasil Inspeções Ltda, Bureau Veritas do Brasil Soc. Classificadora Ltda e Certificadora Ltda e Intertek do Brasil Inspeções Ltda, conforme quadros demonstrativos abaixo:

Inspectorate do Brasil Inspeções Ltda:

Data	Nº. Nota	Valor – R\$	Serviço
01/06/2008	297	R\$ 123,72	Amostragem e análise
01/09/2008	386	R\$ 243,25	Amostragem e análise
22/04/2009	1454	R\$ 1.315,66	Amostragem e análise
23/04/2009	500	R\$ 366,49	Amostragem e análise
12/05/2009	518	R\$ 721,12	Amostragem e análise
24/06/2009	1521	R\$ 1.407,45	Amostragem e análise
28/08/2009	1570	R\$ 2.668,89	Amostragem e análise

Bureau Veritas do Brasil Soc. Classificadora Ltda:

Data	Nº. Nota	Valor – R\$	Serviço
14/04/2008	19.867	R\$ 735,74	Inspeção e Análises
23/09/2008	20.773	R\$ 623,91	Inspeção e Análises
22/06/2009	22.153	R\$ 1.062,44	Inspeção e Análises
26/06/2009	22.235	R\$ 1.463,76	Inspeção e Análises
23/09/2009	22.766	R\$ 597,16	Inspeção e Análises

Intertek do Brasil Inspeções Ltda:

Data	Nº. Nota	Valor – R\$	Serviço
20/08/2008	617	R\$ 889,32	Análises

39

Conforme já discorrido no tópico “V.1”, os custos com materiais e testes de laboratório são essenciais ao processo produtivo, atestando a qualidade dos produtos fabricados e estando diretamente vinculados a este, inclusive para verificar seu correto funcionamento. A própria Fazenda Nacional já reconhece o direito ao crédito sobre tais dispêndios do contribuinte, conforme consta do Parecer Normativo nº 5, de 17/12/2018.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

VI – DA MULTA ISOLADA APLICADA - PRINCÍPIOS DA VEDAÇÃO DO CONFISCO, PROPORCIONALIDADE E EQUIDADE

Alega o Recorrente que o art. 150, IV, da CF/88 veda ao Fisco utilizar o tributo com efeito de confisco, sendo forçoso reconhecer que as multas excessivamente onerosas devem ser retiradas de nosso ordenamento jurídico, em virtude de, a despeito de não estarem incluídas na norma constitucional supramencionada, não só ferirem o direito de propriedade (art. 50, XXII, CF/88), mas sobretudo os princípios da proporcionalidade e equidade.

A matéria é objeto da Súmula CARF nº 2, aprovada pelo Pleno deste Conselho em 2006:

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

Pelo exposto, voto por não conhecer deste pedido.

VII – DA INAPLICABILIDADE DA TAXA SELIC EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Alega o Recorrente que não é cabível a aplicação da taxa SELIC para atualização de tributos, ante a própria natureza da referida taxa e a ausência de Lei que fixe sua utilização.

A matéria é objeto das Súmulas CARF nº 4 e 108:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

VIII - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos tópicos sobre “Duplicidade de receita - exclusão de receita da conta 00439 em outubro de 2008” e “Multa isolada aplicada - princípios da vedação do confisco, proporcionalidade e equidade”; e, na parte conhecida, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para (i) excluir da base de cálculo das contribuições o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de venda; (ii) reverter as glosas relativas a material de laboratório e reposição florestal – contas 01089 e 00535; (iii) reverter as glosas de créditos relativos a despesas com manutenção, combustíveis, peças, pneus e outras, havidas com veículos/equipamentos próprios e/ou locados de terceiros (caminhões e pá carregadeiras), e ainda algumas despesas menores com locação de equipamentos (conta 00588), desde que utilizados nos deslocamentos de produto “semi-elaborado/em elaboração” dentro da unidade de produção; e (iv) reverter as glosas relativas à conta 00223 (gastos com análises laboratoriais e inspeções).

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Fl. 50 do Acórdão n.º 3402-011.080 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.722486/2012-12