



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.903297/2012-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.605 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2021
Recorrente ATACK REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, é vedada a apropriação de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins em relação à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das referidas contribuições.

PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento de créditos da não-cumulatividade sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de bens para revenda sujeitos à incidência monofásica.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. COMERCIAL VAREJISTA. VEDAÇÃO LEGAL

De acordo com o inciso VI do art. 3º e inciso II do art. 15 ambos da Lei nº 10.833/03, a pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da contribuição para o **PIS/Pasep** e para a **Cofins**, só pode descontar créditos calculados em relação aos encargos de depreciação referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os conselheiros Walker Araújo e Raphael Madeira Abad que davam provimento parcial para reverter os créditos com fretes no transporte de insumos regidos pelo sistema monofásico. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Vinicius Guimarães.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (presidente), Jorge Lima Abud, Walker Araújo, Denise Madalena Green, Raphael Madeira Abad, Vinícius Guimarães. Ausentes os conselheiros José Renato Pereira de Deus e Larissa Nunes Girard.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de piso:

*Trata-se da análise do Pedido de Ressarcimento nº 36976.18844.271210.1.5.10-0738 apresentado em 27/12/2010, referente a créditos do PIS não-cumulativo vinculados ao mercado interno do 3º trimestre de 2008, no valor total de **R\$ 354.946,69**. Os créditos a ressarcir foram objeto de compensação através de Declarações de Compensação (DCOMP).*

*A autoridade tributária responsável pela análise do pedido emitiu o PARECER SEFIS/DRF/VIT/ES nº 055/2013, fls. 74 a 526, que subsidiou o Despacho Decisório nº 056383411, no qual reconheceu o direito creditório no valor de **R\$ 5.268,60**, e consequentemente não homologou parcialmente as compensações apresentadas, fl. 47.*

A seguir reproduzimos, em síntese, os principais argumentos apresentados pela fiscalização para negar o direito creditório:

1. A contribuinte foi intimada em 15/12/2011, através do Termo de Início de Fiscalização, a apresentar a escrituração contábil e fiscal, em meio digital, o balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, balancetes mensais, livro de registro de apuração de ICMS, planilhas contendo os registros de todas as entradas consideradas como base para cálculo dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins e de todas as saídas realizadas, referentes ao período de apuração 04/2008 a 09/2008 e 07/2009 a 09/2009;

*2. A atividade preponderante exercida pela contribuinte é o comércio atacadista de revenda de cervejas, chopes, refrigerantes e água mineral, as quais, são adquiridas com incidência monofásica das contribuições para o **PIS/Pasep** e para a **Cofins**, que não admite o desconto de créditos calculados em relação a sua aquisição;*

*3. Em virtude da tributação monofásica, as alíquotas da contribuição para o **PIS/Pasep** e para a **Cofins**, em relação às receitas decorrentes das vendas dos produtos classificados na TIPI nas posições 22.01, 22.02, 22.03 (cerveja de malte) e 2106.90.10 Ex 02, auferidas por comerciantes atacadistas e varejistas foram reduzidas a 0 (zero), de acordo com o inciso I do art. 50 e art. 58-B, ambos da Lei nº 10.833/03;*

*4. Ressaltamos que apesar da empresa **Serramar Distribuição e Logística** atuar no ramo atacadista de revenda de bebidas frias e, desta forma, não poder aproveitar os créditos relativos às aquisições destes produtos, no entanto, como os*

produtos revendidos estão sujeitos a alíquota 0 (zero), a empresa pode, de acordo com o art. 17 da Lei nº 11.033/04, apurar créditos em relação aos demais custos, despesas e encargos vinculados às vendas destes produtos, desde que enquadradas em um dos incisos II ao X do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03;

*5. Com relação aos bens adquiridos e revendidos no mercado interno com tributação do **PIS/Pasep** e da **Cofins**, a empresa também pode se creditar sobre essas aquisições, desde que enquadradas no inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, no entanto, esses créditos somente podem ser utilizados para dedução das referidas contribuições;*

6. O §1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 determinam que os créditos no regime da não-cumulatividade devem ser apurados mensalmente, mediante a aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, condicionando o cálculo dos créditos aos respectivos períodos de apuração, para que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico da geração do crédito;

*7. A simplificação realizada pela contribuinte, ao apurar todos os créditos não aproveitados no período de 01/2005 e 06/2008 (**extemporâneo**) e concentrar tudo no mês de **setembro de 2008** não encontra amparo legal;*

*8. A contribuinte buscou valer-se de créditos do **PIS/Pasep** e da **Cofins** incidentes sobre despesas pagas ou creditadas a pessoa física, o que é vedado pela legislação, conforme estabelecido no inciso I do parágrafo 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Os referidos créditos foram integralmente glosados;*

*9. Verificamos que a contribuinte **se creditou** do **PIS/Pasep** e da **Cofins**, tendo como base às despesas pagas com transporte na operação de compra de bebidas frias (cervejas, chopes e refrigerantes) da fábrica até o seu estabelecimento comercial. Ocorre que as bebidas frias adquiridas pela contribuinte para revenda estão sujeitas à tributação monofásica do **PIS/Pasep** e da **Cofins**, que não admite o desconto de créditos calculados em relação a sua aquisição, conforme definido nas alíneas “a” e “b” do inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03;*

*10. De acordo com o inciso VI do art. 3º e inciso II do art. 15 ambos da Lei nº 10.833/03, a pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da contribuição para o **PIS/Pasep** e para a **Cofins**, só pode descontar créditos calculados em relação aos encargos de depreciação referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;*

*11. Verificamos que a atividade empresarial da contribuinte não é a prestação de serviços, nem a fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda, mas sim, o comércio atacadista de revenda de bebidas prontas para o consumo, a saber: cerveja, chope, refrigerante e água mineral (**CNAE nº 46.35-4-02**), submetidas à incidência monofásica da contribuição do **PIS/Pasep** e da **Cofins** no fabricante. Portanto, os créditos do **PIS/Pasep** e da **Cofins** pleiteados pela contribuinte tendo como base os encargos de depreciação de bens incorporados ao Ativo Imobilizado, utilizados na sua atividade comercial de revenda de bebidas frias, **não geram direito ao crédito do PIS/Pasep e da Cofins**;*

*12. (...) equivocou-se a contribuinte ao se creditar do **PIS/Pasep** e da **Cofins** tendo com base as despesas abaixo relacionadas, as quais foram enquadradas como “**insumos**” e informadas no DACON no campo “**outras**”*

operações com direito a crédito” do PIS/Pasep e da Cofins, tendo como base no art. 17 da Lei nº 11.033/04;

Despesas	Detalhamento
Combustíveis	Gastos realizados com a frota própria para distribuição de cervejas, chopes e refrigerantes do seu estabelecimento comercial até o estabelecimento dos seus clientes.
Propaganda e publicidade	Despesas pagas a AMBEV para divulgação dos produtos das marcas: Antártica, Brahma e Skol.
Refugo e seleção de vasilhames	Despesas pagas a AMBEV em virtude de possíveis perdas ou quebras que podem ocorrer com garrafas, garrafeiras ou pallets. Essas despesas são pagas independentes da ocorrência de sinistros.

13. Verifica-se que não é permitido descontar créditos do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre aquisições de bens ou serviços considerados como “insumos” por empresa que desenvolve atividade comercial de revenda de mercadorias ou produtos;

14. Portanto, a contribuinte não tem direito ao crédito do **PIS/Pasep** e da **Cofins** incidentes sobre as despesas da sua atividade comercial de revenda de bebidas frias, com combustíveis, propaganda, publicidade, refugo e seleção de vasilhames;

15. Após a análise do direito creditório pleiteado pela contribuinte, que se baseou nas competências para as quais a empresa solicitou ressarcimento (PER), **concluimos que a Serramar Distribuição e Logística** se aproveitou indevidamente de créditos do **PIS/Pasep** e da **Cofins**, incidentes sobre despesas e encargos vinculados à revenda de bebidas frias realizadas no mercado interno, referente ao período de apuração: **setembro de 2008**, os quais foram utilizados na compensação de débitos de outros tributos administrados pela RFB. Assim sendo, os referidos créditos foram integralmente glosados.

Cientificada da decisão (fl. 48), em 16/07/2013, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 2 a 19), em 14/08/20103, onde alegou, em resumo, que:

1. De início, é preciso consignar que a Recorrente procedeu às demonstrações necessárias (DACON, escrituração contábil e fiscal, balanço patrimonial,

demonstrações do resultado do exercício, balancetes mensais, livro de registro de apuração de ICMS, planilhas com entradas consideradas como base para cálculos dos créditos do PIS e da COFINS), por conseguinte, a declaração de extemporaneidade nada refere à ausência de informações;

2. Ocorre que, a decisão contraria entendimento firmado na própria RFB, segundo o qual as retificações das DACONs e DCTF's aplicam-se tão somente aos casos de apuração de tributos pagos indevidamente,...(SC nº 36/2011 – 9ª RF);

3. A decadência na espécie não se verificou, por conseguinte, precisa ser reformada a decisão. O fato de a Recorrente ter concentrado todos os créditos extemporâneos no 3º trimestre de 2008 nenhum prejuízo causou à RFB, até por que não foram apontadas divergências de valor e as leis de regência prevêm "que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.";

4. A posição adotada na defesa retrata a corrente constitucionalista sobre a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, (...). Seguindo esta linha de interpretação, e tendo em vista o fato de que as contribuições incidem sobre as receitas, todos os custos e despesas necessários à geração dessas permitem a apropriação de créditos;

5. Logo, há a extensão do conceito de insumo para fins de apuração e aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, manifestamente restringidos desde as Instruções Normativas nºs 247/02 e 404/04;

6. Portanto, a possibilidade de apuração de crédito de PIS e COFINS deve ser analisada caso a caso, considerando-se a essencialidade do bem na produção e na geração de receita da empresa. No caso específico da Recorrente, todos os insumos incluídos nas declarações são pertinentes à sua atividade produtiva;

7. Ainda que se possa admitir a existência de lacuna quanto ao conceito de insumo na legislação do PIS/COFINS, a busca desse conceito na legislação de outros tributos deve se dirigir àquelas exações cujas estruturas mais se aproximem do PIS e da COFINS;

8. Frete contratado para o transporte de mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa é despesa, dedutível, e dá direito ao crédito pela manifesta ausência de vedação legal. Ademais, tratam-se de despesas necessárias à produção, sendo passíveis de gerar crédito de PIS e COFINS;

9. Ocorre que, o inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03 instrumento legal que estipula o direito de crédito sobre a armazenagem e frete para a venda de mercadorias, possibilita a sua ampliação para o transporte entre estabelecimentos da mesma empresa. Inexiste, qualquer forma de limitação, à operação de venda;

10. Ademais, a AmBev faz exigência contratual que o franqueado distribuidor tenha frota própria (vide contrato de distribuição anexo), o que legitima dos créditos ora apropriados, tanto com relação aos oriundos das aquisições de mercadorias, como na entrega para os clientes;

11. A possibilidade de inclusão de gastos com publicidade e propaganda nas declarações realizadas pela Recorrente é nítida por causa da comprovação de que estas integram seus custos em função de disposição contratual específica assinalada no contrato de distribuição firmado com a AmBev;

12. Assim, a RFB por compreender serem as receitas dos franqueados sujeitas à incidência das contribuições; outrossim, tais despesas deverão gerar contas na forma de crédito. Portanto, em razão dos motivos expostos é necessário a revisão do

despacho decisório para que sejam anuladas as glosas efetivadas e reconhecido o direito à compensação;

13. A glosa em questão (despesas com encargos de depreciação), é a maior violação à isonomia tributária, pois é sustentada apenas na omissão legal, de que o comércio não foi contemplado com referida permissão;

14. Antes de mais nada, há que se afirmar que os equipamentos sujeitos à depreciação, são exigidos contratualmente pela AmBev, o que por si só, já justificaria o creditamento então glosado;

15. Contudo, a odiosa discriminação, não pode se sustentar, sob a alegação de que os créditos apenas são conferidos para a indústria ou para a prestação de serviços, não fazendo sentido, sob o aspecto jurídico, negá-lo para a atividade do comércio;

16. A Recorrente solicita a realização de diligência fiscal para a verificação da relação dos insumos como despesas necessárias à manutenção da sua fonte produtora, inclusive por exigência contratual de franquia/distribuidora;

17. Em face de todas as considerações expostas, a Recorrente requer a admissão, processo e deliberação da 'manifestação de inconformidade' na forma legal (com atribuição de efeito suspensivo) e no mérito: i) seja realizada diligência e ii) e, ao fim, julgada improcedente a ação fiscal, anulando-se em definitivo a exação ora impugnada;

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, por entender que a glosa relativa ao crédito extemporânea deve ser mantida, considerando que não houve retificação das declarações anteriores, tampouco demonstração efetiva da não utilização desses créditos em outros períodos e, manteve a glosa atinente ao frete realizado por PJ, despesas de depreciação e despesas relacionadas a atividade comercial, por falta de amparo legal e/ou por não se enquadrarem com conceito de insumos para fins de creditamento.

Não se conformando com a decisão, a Recorrente interpôs recurso voluntário, reproduzindo, em síntese apertada, suas razões de defesa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

I - Tempestividade

O recurso voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II - Recurso Voluntário

Conforme exposto anteriormente, a Recorrente interpôs recurso voluntário trazendo os seguintes tópicos à serem analisados por esta Turma, a saber: (i) glosa de créditos extemporâneos retificações da Dacon e DCTF. Desnecessidade; (ii) glosa de despesas com fretes realizados por PJ; (iii) glosa de despesas depreciação; (iv) glosa de créditos de despesas da atividade comercial.

O cerne do litígio envolve, além de outras questões já devidamente citadas no parágrafo anterior, o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. A respeito do conceito de insumo, principalmente no âmbito deste colegiado, adoto e transcrevo o voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède no processo 13656.721092/2015-97.

"Relativamente à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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)

III - (VETADO)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos:

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

[...]§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

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

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

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

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

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, que defendeu, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Todavia, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 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.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prossequindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar)

votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:

"Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

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

Assim, pretende 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 CARF, 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".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, 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."

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

43. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 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.

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

"42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento 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 Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve

ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “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”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido),

contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Destarte, embora ainda pendente de julgamento de embargos de declaração, dada a edição da Nota SEI nº 63/2018, adoto a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, nos termos do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

1. Essencialidade, que diz respeito ao 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;

*2. 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.*

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre alguns gastos gerais de fabricação e sobre as despesas comerciais.

Considero que o critério da essencialidade não destoou significativamente do entendimento que vinha sendo por este relator, especificamente no que concerne a afastar o creditamento sobre as despesas operacionais das empresas como inseridas na definição de insumo. Por outro lado, o critério da relevância abre espaço para que determinados custos, ainda que não essenciais (intrínsecos, inerentes ou fundamentais ao processo) possam gerar créditos por integrar o processo de produção, seja por singularidades da cadeia produtiva, seja por imposição legal.

A partir das considerações acima, afasto a tese da recorrente de que todos os custos e despesas necessários à obtenção das receitas gerariam créditos das contribuições, o que equivaleria, em outros termos, à tese do IRPJ, ou seja, todos os custos e despesas operacionais dedutíveis para o IRPJ gerariam créditos da contribuições. Assim, despesas operacionais, como as administrativas e de vendas, embora necessárias à recorrente para exercer suas atividades em geral, não se enquadram no normativo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR."

Feito estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos relacionados ao itens glosados pela fiscalização.

II.1 - Créditos extemporâneos retificações da Dacon e DCTF. Desnecessidade

Conforme apurado pela fiscalização, o contribuinte descontou créditos do PIS e da Cofins incidentes sobre despesas da sua atividade comercial realizadas nos períodos de apuração novembro e dezembro de 2004, os quais foram informados no DACTON na competência 06/2008.

No entendimento da autoridade fiscal, o §1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 determina que os créditos no regime da não-cumulatividade devem ser apurados mensalmente, mediante a aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, condicionando o cálculo dos créditos aos respectivos períodos de apuração, para que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico da geração do crédito.

A empresa defende a validade dos créditos extemporâneos, por estar prevista na legislação a possibilidade de utilização de valores extemporâneos, art. 3º, § 4º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. E que também teria cumprido o requisito previsto na legislação: respeitar o prazo de 5 (cinco) anos para utilização dos créditos (art. 1º do Decreto nº 20.910/1932).

Sobre isso, entendo que o direito a crédito de PIS/COFINS não-cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, prescinde da necessária retificação do DACTON e da DCTF, ou de eventual comprovação de não utilização do crédito.

Isto porque, tal medida é essencial para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados no DACTON original e principalmente para que os saldos de créditos do Dacon dos meses posteriores à constituição possa ser evidenciado, propiciando, assim, a conferência da não utilização dos créditos em períodos anteriores.

Nesse sentido, transcrevo o entendimento manifestado na Solução de Consulta nº 73, de 2012: *SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº- 73, DE 20 DE ABRIL DE 2012 ASSUNTO: Contribuição para o PIS*

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF. É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu § 4º; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF nº 3, de 2007, art. 2º; PN CST nº 347, de 1970.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº- 73, DE 20 DE ABRIL DE 2012 ASSUNTO: Contribuição para o PIS

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF. É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Contribuição para o PIS. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, e seu § 4º; IN RFB nº 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF nº 3, de 2007, art. 2º; PN CST nº 347, de 1970.

Outro não é o entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no sentido de que o aproveitamento de crédito extemporâneo prescinde de retificação da DACON e DCTF, a saber:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneo no sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Receita Federal, as quais exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACTON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas Declarações originais. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitivos referentes aos períodos específicos a que pertencem. (9303-009.738)

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACTON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização. (Acórdão 3403-.003.078)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização. (Acórdão 3403.002.717)

Além dos julgados anteriormente citados, trago à baila o entendimento do i. Relator José Fernandes do Nascimento sobre o tema (PA nº 19515.721557-2012-58), o qual adoto como fundamento de decidir:

Em relação aos créditos registrados em períodos posteriores, a recorrente ainda alegou que havia apenas dois requisitos para a apropriação de tais créditos, ou seja: a) que os créditos fossem apropriados dentro do prazo de cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram; e b) que os créditos fossem apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores, consoante dispõe o art. 13 da Lei nº 10.833/2003.

A recorrente confunde regime de apuração com regime de aproveitamento de créditos. Inequivocamente, tratam-se de situações distintas que submetem a tratamento diferentes na legislação. Ambos os regimes encontram-se disciplinados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porém, enquanto o regime de apuração é determinado no § 1º o regime de aproveitamento é disciplinado no § 4º e no art. 13 da Lei 10.833/2003, que seguem transcritos:

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

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, **o crédito será determinado** mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, **incorridos no mês**;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, **incorridos no mês**; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, **devolvidos no mês**.

[...]

§ 4º O crédito **não aproveitado** em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

[...]

Art. 13. **O aproveitamento de crédito** na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores. (grifos não originais)

O disposto no § 1º art. 3º, expressamente, determina que a apuração dos créditos será feita mensalmente, com base (i) nos custos dos bens e serviços adquiridos no mês, (ii) nas despesas/gastos com energia, aluguéis, arrendamento mercantil e armazenagem e frete incorridos no mês, (iii) encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e (iv) os bens devolvidos no mês. E a fixação desse procedimento de apuração mensal tem por finalidade assegurar o controle e a verificação da correta apuração do crédito, especialmente, a natureza/tipo de crédito e valor apropriado. Em suma, esse procedimento visa a confirmação/comprovação dos requisitos da certeza e liquidez do crédito, condição indispensável para o aproveitamento sob as diversas modalidades prevista na legislação (dedução, ressarcimento ou compensação).

E a segregação dos créditos por períodos de apuração também se justifica pelo fato de a forma passível/admitida de aproveitamento depender da composição do crédito no respectivo período de apuração, especialmente, nos casos de aproveitamento mediante ressarcimento e compensação, para os quais existem específicas restrições legais. Em outras palavras, é indispensável, sob pena de burla indireta às vedações legais, que, para cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento ou compensação. Dada essa exigência legal, o ressarcimento ou compensação de eventuais saldos de créditos não aproveitados (deduzidos) no período de apuração pertinente (créditos extemporâneos), necessariamente, deve ser precedida da revisão da apuração (confronto entre créditos e débitos) dos correspondentes períodos de apuração. Sem esse prévio e indispensável procedimento, não há como saber se o saldo de crédito era ou não passível de ressarcimento ou compensação.

Portanto, a segregação da apuração dos créditos por período de apuração, inequivocamente, não se trata de mera exigência formal, sem efeito prático. Ao contrário, trata-se de procedimento determinado por lei, que visa o controle e a verificação do estrito cumprimento dos requisitos legais. A relevação ou a desconsideração dessa formalidade, além da impossibilidade da verificação da legitimidade do crédito por parte da autoridade fiscal, inequivocamente, poderá

resultar no descumprimento das condições legais estabelecidas para o ressarcimento ou a compensação dos saldos de créditos das referidas contribuições.

Além da obrigatoria apuração dos créditos nos respectivos meses do período de apuração, determinado no referido preceito legal, antes da utilização do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e da entrega do arquivo digital EFD-Contribuições, a apuração extemporânea de créditos deveria ser seguida da obrigatoria retificação do Dacon e, se alterado o valor débito, da respectiva DCTF, conforme expressamente determinava o art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, a seguir reproduzido:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou **efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.**

[...]

§ 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, **alterando valores que tenham sido informados em DCTF,** deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

[...] (grifos não originais)

Assim, na vigência da referida legislação que disciplinava o Dacon, apurada a existência de créditos não apropriados/registrados (créditos extemporâneos), além da obrigatoria apuração nos pertinentes períodos de apuração, o contribuinte deveria informar a alteração dos valores dos créditos informados nos demonstrativos anteriores mediante apresentação do Dacon retificador e, se fosse o caso, acompanhada da DCTF retificadora.

A propósito, cabe registrar que, não é verdade, como afirmado em alguns julgados deste Conselho¹, que a “linha 06/31” do Dacon contemplavam o registro de operações de créditos extemporâneos. A simples leitura do texto explicativo do conteúdo da referida linha revela que ela destinava-se ao registro de “ajustes positivos de crédito não contemplados na Linha 06A/30”, em que registradas às operações normais de créditos relativas às aquisições de embalagens. E a expressão “créditos não contemplados”, obviamente, não significa créditos extemporâneos. Para que não reste qualquer dúvida a respeito, seguem transcritos os textos extraídos das orientações de preenchimento do Dacon:

CRÉDITOS DECORRENTES DA APURAÇÃO DE EMBALAGENS PARA REVENDA (Lei nº 10.833/2003, art. 51, § 3º)

Linha 06A/30 – Créditos Apurados

A pessoa jurídica comercial que adquirir para revenda as embalagens referidas no art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, deve informar nesta linha o valor da Contribuição para o PIS/Pasep referente às embalagens que adquirir no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição (§ 3º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, introduzido pelo art. 25 da Lei nº 11.051, de 2004).

Linha 06A/31 – Ajustes Positivos de Créditos

¹ A título de exemplo, cita-se os acórdãos nºs 3202-001.456 e 9303-004.562.

*Informar nesta Linha ajustes positivos de crédito **não contemplados** na Linha 06A/30.*

Linha 06A/32 – (-) Ajustes Negativos de Créditos

Informar nesta Linha ajustes negativos de crédito não contemplados na Linha 06A/30, tais como:

Com base nessas considerações, resta demonstrado que, somente quando definida a natureza, certeza e liquidez do saldo de crédito apurado em determinado período mensal cabe analisar as formas de aproveitamento previstas na legislação. Nesse sentido, dispõe o § 4º do art. 3º e o art. 13 que o saldo de crédito apurado em determinado mês pode ser aproveitado mediante dedução, ressarcimento ou compensação nos períodos mensais subsequentes, sem atualização monetária e incidência de juros. E desde que o aproveitamento ocorra dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contado do dia seguinte ao mês de apuração do crédito, sob pena da extinção do direito de aproveitamento pela prescrição determinada no Decreto 20.910/1932.

No presente caso, além de não demonstrar/comprovar que os créditos extemporâneos não foram apropriados/utilizados nos meses ou períodos de apuração pertinentes, o que era necessário por expressa determinação legal, a recorrente também não procedeu a retificação do Dacon, a que estava obrigada por expressa determinação do art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, vigente no período de apuração dos créditos em apreço.

Portanto, considerando que não houve retificação do DACON, tampouco prova de não utilização do crédito pleiteado, a manutenção da glosa, independente dos bens e serviços se enquadrarem no conceito de insumo para fins de creditamento, é medida que se impõe.

II.2 - Despesas com fretes realizados por PJ

Nos termos do Parecer SEFIS/DRF/VIT/ES Nº 54/2013, fiscalização motivou a glosa nos seguintes termos:

28. Conforme disposto no § 1º do art. 289 do Decreto nº 3.000/99, o transporte até o estabelecimento da empresa adquirente integra o custo de aquisição das mercadorias destinadas a revenda.

29. Nesse sentido, se a mercadoria adquirida (transportada) gerar crédito do **PIS/Pasep** e da **Cofins**, a empresa também poderá se creditar sobre as despesas com o transporte na operação de compra dessa mercadoria, desde que o transporte seja suportado pelo adquirente e realizado por pessoa jurídica domiciliada no país.

30. Verificamos que a contribuinte **se creditou** do **PIS/Pasep** e da **Cofins**, tendo como base às despesas pagas com transporte na operação de compra de bebidas frias (cervejas, chopes e refrigerantes) da fábrica até o seu estabelecimento comercial.

31. Ocorre que as bebidas frias adquiridas pela contribuinte para revenda estão sujeitas à tributação monofásica do **PIS/Pasep** e da **Cofins**, que não admite o desconto de créditos calculados em relação a sua aquisição, conforme definido nas alíneas “a” e “b” do inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

32. Como a Lei **veda** o crédito do **PIS/Pasep** e da **Cofins** sobre as aquisições para revenda de produtos submetidos à incidência monofásica das contribuições. De igual forma, o **transporte na operação de compra dessas mercadorias também não geram direito ao referido crédito**. Os mesmos foram integralmente glosados.

Ou seja, para a fiscalização não há direito ao crédito do PIS/COFINS não cumulativo das despesas com frete vinculado a operação de compra de insumo que não sofre a incidência da tributação, como no caso de operações com incidência monofásica.

A DRJ, manteve o entendimento da fiscalização, a saber:

Vê-se que a regra geral é que os gastos com serviços de transportes sejam tratados como integrantes (ou componentes) do custo de aquisição dos bens movimentados.

O direito ao crédito proveniente das despesas de frete com aquisição de bens e insumos, quando assumidos pelo comprador, integra a base de cálculo das referidas mercadorias e dela é parte integrante. Contudo, enquanto a mercadoria estiver sujeita à incidência monofásica, não gerando crédito na etapa anterior, não haverá como aproveitar o frete vinculado à ela.

Logo, entendemos como correta a glosa efetuada em relação aos fretes entre estabelecimentos e aos fretes na aquisição de mercadoria monofásica.

De proêmio, é imperioso destacar que nos termos do Parecer citado anteriormente, não há glosa com despesas de fretes entre estabelecimentos de uma mesma empresa, sendo que a glosa recaiu sobre as despesas de frete na aquisição de produtos com incidência monofásica. Desta forma, despidiendia qualquer análise sobre o tema.

No que tange a despesas com frete na aquisição de produtos com incidência monofásica, entendo que o direito acolhe a Recorrente.

Conforme acima demonstrado a fundamentação da glosa de créditos calculados sobre fretes prende-se ao fato de que as aquisições dos insumos estão sujeitas à tributação monofásica do **PIS/Pasep** e da **Cofins**, que não admite o desconto de créditos calculados em relação a sua aquisição, conforme definido nas alíneas “a” e “b” do inciso I do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

No entanto há precedente no CARF conforme Acórdão nº 3403001.944, de 09/03/13, que confere uma outra interpretação ao dispositivo legal em destaque (embora se refira as operações com aquisição de produto com alíquota zero), a qual me filio por entender consentânea com os objetivos visados pela lei de regência da matéria, no tocante ao dispositivo em exame, cuja ementa a seguir se transcreve, na parte de interesse:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos a tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos a tributação pela contribuição.

Nesse sentido, registro excertos da referida decisão, nos termos do voto condutor:

A fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem, sujeito à alíquota zero (por força do art. 1º da Lei nº 10.925/2004), o que inibe o creditamento, conforme a vedação estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (em relação à Contribuição para o PIS/Pasep), e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (em relação à Cofins);(grifei).

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

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:(...)

II da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”(grifei).

Contudo, é de se observar que o comando transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação efetuados em/com bens não sujeitos a tributação (o que é o caso do presente processo).

Improcedente assim a subsunção efetuada pelo julgador a quo no sentido de que o fato de o produto não ser tributado “contaminaria” também os serviços a ele associados.

Veja-se que é possível um bem não sujeito ao pagamento das contribuições ser objeto de uma operação de transporte tributada. E que o dispositivo legal citado não trata desse assunto. Neste sentido, trago o acórdão 3302-004.605 da qual fui designado como redator no voto vencedor:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PIS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

As mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) sujeitas ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Recurso Voluntário Provido.

Portanto, por ser passível de creditamento, a glosa de créditos relativo ao frete na aquisição de produtos sujeitos a incidência monofásica deve ser totalmente revertida.

II.3 Despesas com depreciação

Nos termos da Parecer a glosa relativa aos encargos de depreciação ocorreram pelo fato da Recorrente não se enquadram nas condições previstas no inciso VI, do artigo e inciso II, do artigo, ambos da Lei nº 10.833/03, senão vejamos:

*33. De acordo com o inciso VI do art. 3º e inciso II do art. 15 ambos da Lei nº 10.833/03, a pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da contribuição para o **PIS/Pasep** e para a **Cofins**, só pode descontar créditos calculados em relação aos encargos de depreciação referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.*

*34. Verificamos que a atividade empresarial da contribuinte não é a prestação de serviços, nem a fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda, mas sim, o comércio atacadista de revenda de bebidas prontas para o consumo, a saber: cerveja, chope, refrigerante e água mineral (**CNAE nº 46.35-4-02**), submetidas à incidência monofásica da contribuição do **PIS/Pasep** e da **Cofins** no fabricante.*

*35. Portanto, os créditos do **PIS/Pasep** e da **Cofins** pleiteados pela contribuinte tendo como base os encargos de depreciação de bens incorporados ao Ativo*

Imobilizado, utilizados na sua atividade comercial de revenda de bebidas frias, não geram direito ao crédito do PIS/Pasep e da Cofins. Os referidos créditos foram integralmente glosados.

A Recorrente se defende alegando que a glosa das despesas com encargos de depreciação seria uma violação à isonomia tributária, pois é sustentada apenas na omissão legal, de que o comércio não foi contemplado com referida permissão. E afirma que os equipamentos sujeitos à depreciação, são exigidos contratualmente pela AmBev, o que por si só, já justificaria o creditamento então glosado.

Sem razão à Recorrente.

Isto porque, se a condição da Recorrente não se enquadra nas hipóteses previstas de creditamento (vide normativos citados anteriormente), as glosas efetuadas neste item, por vedação expressa, devem ser mantidas.

Além disso, a Recorrente sequer argumentou ou tentou demonstrar que as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, são utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, tampouco que exerce atividade empresarial da contribuinte de prestação de serviços, fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda.

Aliás, a alegação, diga-se, desprovida de comprovação probatória, no sentido de que os equipamentos sujeitos à depreciação, são exigidos contratualmente pela AmBev, o que por si só, já justificaria o creditamento então glosado, são irrelevantes para fim de creditamento, já que o direito ao crédito está vinculado a comprovação das condições exigidas na legislação.

Neste cenário, mantém-se a glosa.

II.4 créditos de despesas da atividade comercial.

A Fiscalização, referendada pela DRJ, glosou os créditos apurados pela Recorrente nos seguintes termos:

*42. Verifica-se que não é permitido descontar créditos do **PIS/Pasep** e da **Cofins** incidentes sobre aquisições de bens ou serviços considerados como “**insumos**” por empresa que desenvolve **atividade comercial** de revenda de mercadorias ou produtos.*

43. Como já relatado neste Parecer à atividade empresarial da contribuinte não é a prestação de serviços, nem a fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda, mas sim, o comércio atacadista de revenda de bebidas prontas para o consumo, submetidas à incidência monofásica da contribuição no fabricante.

*44. Portanto, a contribuinte não tem direito ao crédito do **PIS/Pasep** e da **Cofins** incidentes sobre as despesas da sua atividade comercial de revenda de bebidas frias, com combustíveis, propaganda, publicidade, refugo e seleção de vasilhames. Os referidos créditos foram integralmente glosados.*

A Recorrente, por sua vez, traz um arrazoado sobre o conceito de insumos para fins de creditamento, citando inclusive o entendimento firmado no REsp 1.221170-PR. Cita um jurisprudência que concedeu crédito de despesas de assessoria, markentig, consultoria, informática a uma rede de restaurantes e, diz que há decisões do CARF afastando a restrição de creditamento a luz da legislação de IPI.

Entretanto, se olvidou a Recorrente de demonstrar que sua atividade se enquadra nas hipóteses em que a lei autorizada a apuração de crédito e, principalmente afastar a vedação

legal que impede a tomada de créditos de produtos submetidas à incidência monofásica da contribuição no fabricante.

Nestes termos, mantem-se a glosa.

III – Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa em relação ao frete na aquisição de produtos com incidência monofásica.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo

Voto Vencedor

Conselheiro Vinícius Guimarães, Redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à possibilidade de tomada de créditos das contribuições sociais não-cumulativas quando da aquisição de produtos com incidência monofásica.

Nesse ponto, o aresto recorrido traz, ao meu ver, motivação precisa para a negativa do direito ao crédito postulado pelo sujeito passivo:

Vê-se que a regra geral é que os gastos com serviços de transportes sejam tratados como integrantes (ou componentes) do custo de aquisição dos bens movimentados.

O direito ao crédito proveniente das despesas de frete com aquisição de bens e insumos, quando assumidos pelo comprador, integra a base de cálculo das referidas mercadorias e dela é parte integrante. Contudo, enquanto a mercadoria estiver sujeita à incidência monofásica, não gerando crédito na etapa anterior, não haverá como aproveitar o frete vinculado à ela.

Logo, entendemos como correta a glosa efetuada em relação aos fretes entre estabelecimentos e aos fretes na aquisição de mercadoria monofásica.

Os excertos transcritos se alinham perfeitamente com meu entendimento da matéria em análise, de maneira que adoto seus fundamentos como razões suplementares de decidir no presente voto.

Com relação ao tema em análise, importa lembrar o que dispõem as leis que tratam do PIS/COFINS não-cumulativos. Nesse caso, transcrevo, a seguir, os artigos da Lei nº. 10.833/2003, que repetem basicamente o que dispõe a Lei 10.637/2002:

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)

(...)

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Na atividade comercial, compra e revenda de mercadorias, e na atividade industrial, fabricação de produtos para venda, as despesas com fretes nas aquisições das mercadorias vendidas e dos insumos (matéria-prima, embalagem e produtos intermediários), quando suportadas pelo adquirente, integram o custo de suas vendas e o custo industrial de produção, nos termos do art. 13, caput, § 1º, "a", do Decreto-lei nº 1.598/1977, assim dispondo:

"Art 13 O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo; [...]."

Da leitura da legislação transcrita, depreende-se que o frete na aquisição de bens e mercadorias só pode ser apropriado como crédito de PIS/COFINS não-cumulativos quando integrar o custo de aquisição de produtos onerados pelas referidas contribuições e que geram créditos da não-cumulatividade. Nesse ponto, há que se sublinhar que o creditamento com relação ao frete sujeita-se à análise do frete enquanto custo integrante do valor de aquisição do produto adquirido, não havendo que se falar, em tal análise, de frete enquanto serviço autônomo, desvinculado do custo de aquisição do bem transportado: se o produto adquirido não gera crédito, não há previsão legal para o aproveitamento de créditos com relação ao frete.

No caso concreto, as aquisições de mercadorias para revenda (bebidas frias) sujeitam-se à incidência monofásica, não havendo que se falar em creditamento de PIS/COFINS não-cumulativos pela compra de tais produtos. Consequentemente, não há que se falar em créditos de frete em tais aquisições, uma vez que tal dispêndio integra o custo das mercadorias para revenda e sobre tal custo não há crédito a ser aproveitado.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães