



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

Processo n° 10880.921905/2012-52
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-006.223 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2019
Matéria RESSARCIMENTO - PIS/COFINS
Recorrente MERCANTIL FARMED LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

PIS/COFINS. PRODUTOS FARMACÊUTICOS, DE PERFUMARIA, DE TOUCADOR OU DE HIGIENE PESSOAL. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO LEGAL.

Nos termos do art. 3º, I, "b" e do art. 2º, §1º, II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, é vedado o creditamento das contribuições de PIS/Cofins dos bens adquiridos para revenda no caso de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal especificados no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147/2000.

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004, que possibilita a manutenção do crédito das operações vinculadas a vendas desoneradas das contribuições, não tem o condão de derrogar as vedações de creditamento já existentes em outras leis. Tal dispositivo possibilita apenas a manutenção do crédito já existente para aquela operação, ou seja, previsto na legislação para determinado bem naquela situação fática específica, mas que foi aplicado em produto cuja receita de venda não é tributada (suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência).

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito abstrato de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002) deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

PIS/COFINS. TRANSFERÊNCIA ENTRE FILIAIS. COMERCIALIZAÇÃO. FRETE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O transporte de bens destinados a venda entre os estabelecimentos da recorrente, sem vinculação com o processo produtivo em si, que não se refere também ao deslocamento do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente, não se enquadra nas hipóteses permissivas de creditamento de frete na operação de venda (arts. 3º, inciso IX e 15 da Lei 10.833/2003) ou de serviço utilizado como insumo no processo produtivo (incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002).

Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. Os incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente sobre os insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

PIS/COFINS. DEPRECIÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

A possibilidade de creditamento com base nos incisos VI e §1º, III dos artigos 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002 está restrita aos encargos de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado destinados para locação a terceiros, produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços; não sendo cabível na hipótese de máquinas ou equipamentos utilizados na atividade comercial da empresa.

DECISÃO RECORRIDA. ELEMENTOS MODIFICATIVOS OU EXTINTIVOS.

Incumbe à interessada, por ocasião do recurso voluntário, apresentar elementos modificativos ou extintivos da decisão recorrida, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99, inclusive, a prova documental que se destine a contrapor razões ou fatos aduzidos pelo julgador *a quo* (art. 16, §4º, "c" do Decreto nº 70.235/72).

Não é tarefa do julgador do recurso voluntário diligenciar para buscar a prova faltante do direito creditório da contribuinte mencionada na decisão recorrida quando a própria recorrente sequer contestou os fundamentos dessa decisão nesta parte.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRODUÇÃO DE PROVAS.

O processo administrativo tem um rito diferenciado do procedimento adotado no âmbito do Código de Processo Civil, o qual, no seu art. 1046, §2º expressamente preservou a vigência das disposições especiais dos procedimentos regulados em outras leis, aos quais se aplica as normas do CPC apenas em caráter supletivo.

Em que pese a possibilidade excepcional de apresentação de provas após a manifestação de inconformidade/impugnação, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, no processo administrativo fiscal não há qualquer previsão de autorização para posterior produção de prova pela interessada fora das hipóteses de diligências ou perícias autorizadas pelo julgador.

Recurso Voluntário negado

Direito Creditório não reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes, Cynthia Elena de Campos e Larissa Nunes Girard (Suplente convocada em substituição ao Conselheiro Pedro de Sousa Bispo). Ausente o Conselheiro Pedro Sousa Bispo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Porto Alegre que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Versa o processo sobre pedido de ressarcimento/compensação de valores credores de PIS não cumulativo vinculados à receita do mercado interno, relativos ao 2º trimestre de 2006. A fiscalização concluiu pela inexistência dos créditos pleiteados, razão pela qual foi emitido Despacho Decisório pela autoridade administrativa, pelo qual se indeferiu o pedido de ressarcimento apresentado no PER/DCOMP nº 28087.79909.200208.1.1.10-7841 e não se homologou a compensação declarada na DCOMP nº 16322.24700.250208.1.3.10-8856.

A interessada apresentou manifestação de inconformidade, sustentando a legitimidade dos créditos pleiteados, objeto das seguintes rubricas: a) Mercadorias sujeitas à incidência monofásica adquiridas para revenda ou relacionadas à devolução de vendas; b) Despesas de aluguel de bem imóvel pago à pessoa jurídica; c) Despesas com fretes nas transferências de mercadorias entre estabelecimento da empresa; d) Depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado; e e) Outras operações com direito a crédito.

A Delegacia de Julgamento não acatou os argumentos da manifestante, entendendo que nenhum dos itens glosados contestados poderia ser gerador de crédito, sob os seguintes fundamentos principais:

1. Incidência monofásica. Bens para revenda. Devolução de vendas. Foram reduzidas a zero as alíquotas de PIS/Cofins incidentes sobre as receitas auferidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas com a venda dos produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, do que decorre a vedação aos distribuidores e comerciantes varejistas de apuração de créditos relativamente à aquisição de tais produtos. A manutenção de créditos vinculados às vendas de que trata o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 alcança apenas os créditos admitidos pela legislação, não tendo revogado tal dispositivo revogado as alíneas *a* e *b*, do inciso I dos arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

2. Conceito de insumos. Fretes. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos da própria empresa

2.1 Insumos. Para a Administração Tributária o conceito de insumos tem merecido uma delimitação baseada, em linhas gerais, na afirmação de que só se caracterizam como tal as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem que sejam utilizados em ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

2.2 Fretes entre estabelecimentos da própria empresa. A interpretação literal da legislação permite inferir que somente dará direito a crédito o frete contratado relacionado a operações de venda. Assim, não haverá geração de créditos de PIS/Cofins nos fretes relacionados ao mero deslocamento de insumos ou produtos entre estabelecimentos da empresa, ainda que isso signifique melhoria do ponto de vista logístico e comercial.

3. Créditos sobre Encargos de Depreciação. Em que pese as argumentações da empresa, a informação fiscal aponta que se tratam de móveis, utensílios e equipamentos de informática, os quais não se caracterizam como ativos utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não é permitido, porquanto não atendem às delimitações preconizadas pela legislação que rege a matéria.

4. Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas. A empresa apresentou comprovantes de pagamento apenas para o período março a dezembro de 2007, atentando-se que o presente processo se refere ao 2º trimestre de 2006, para o qual não houve comprovação do pagamento da despesa em questão.

5. Outras operações com direito a crédito. Juntada posterior de documentos. Como até o momento a empresa não demonstrou enquadrar-se nos casos de excepcionalidade do art. 57 do Decreto nº 7.574/2011, tem-se por prejudicado seu pleito.

Cientificada dessa decisão em 16/09/2015, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 09/10/2015, sustentando o seu direito creditório sob os seguintes tópicos:

- a) Creditamento do PIS e da COFINS com relação às mercadorias sujeitas à incidência monofásica adquiridas para revenda ou relacionadas à devolução de vendas
- b) Despesas incorridas com frete nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da empresa
- c) Creditamento de PIS e COFINS referente à depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado
- d) Comprovação das despesas de aluguel de bem imóvel pago à pessoa jurídica
- e) Créditos rubricados como "outras operações com direito a crédito"

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

a) Creditamento do PIS e da Cofins com relação às mercadorias sujeitas à incidência monofásica adquiridas para revenda ou relacionadas à devolução de vendas

Como consta na Informação Fiscal que fundamentou o Despacho Decisório, em relação aos bens para revenda, foram glosados os créditos relativos às aquisições dos seguintes produtos:

1) produtos farmacêuticos classificados nos seguintes códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002:

a) 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56;
b) 30.04, exceto no código 3004.90.46;
c) 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.30.1, 3006.30.2 e 3006.60.00;

2) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, da Tipi;

Tais créditos foram glosados em face da vedação contida no art. 3º, I, "b" e no art. 2º, §1º, II da Lei nº 10.637/2002 (disposição idêntica na Lei nº 10.833/2003) c/c o inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147/2000, abaixo transcritos:

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)

(...)

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

(...)

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). Produção de efeito (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal nele relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Lei nº 10.147/2000:

Art. 1º A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições (...) serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002)

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: ((Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1,

3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Como se vê, a matéria não oferece maiores dificuldades, tratando-se de vedação expressa em lei ao creditamento das contribuições sob a rubrica bens para revenda para os produtos específicos adquiridos pela ora recorrente.

De outra parte entende a recorrente que tem direito a esses créditos com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, que assim dispõe:

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

No entanto, o dispositivo acima não tem o alcance pretendido pela recorrente, possibilitando a manutenção apenas do crédito da contribuição já existente para aquela operação, ou seja, previsto na legislação para determinado bem na situação fática específica, mas que foi aplicado em produto cuja receita de venda não é tributada (suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência).

Há que se salientar também que, no caso específico, a fundamentação para a glosa sobre as aquisições de bens para revenda não foi o fato de as receitas de vendas não serem tributadas, mas a existência de vedação legal ao creditamento nas aquisições dos determinados produtos.

No mais, mesmo que se adotasse uma interpretação extensiva do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, o que esta Relatora entende não ser cabível, a norma genérica, que permitiria a manutenção dos créditos nas vendas com alíquota zero, não poderia derogar a norma específica que veda expressamente o crédito nas aquisições dos produtos sob análise, em consonância com o disposto no art. 2º, §2º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. (Vide Lei nº 3.991, de 1961) (Vide Lei nº 5.144, de 1966)

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

(...)

No que concerne às alegações da recorrente relativas a Medida Provisória nº 413/2008 e sua conversão na Lei nº 11.727/2008, é de se esclarecer que também não se discute aqui a possibilidade, em tese, de aplicação do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 em relação aos custos, despesas e encargos dos distribuidores, comerciantes ou varejistas de produtos farmacêuticos, mas, obviamente, que somente haverá o efetivo direito ao creditamento quando este esteja previsto em relação a operação concretizada.

Dessa forma, em face da vedação legal acima descrita, não há possibilidade de reverter a glosa relativa aos bens adquiridos para revenda.

Relativamente às devoluções de venda, as glosas foram assim justificadas pela fiscalização:

De acordo com o inciso VIII, art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003¹, só são passíveis de desconto de créditos os "bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e **tributada** conforme o disposto nesta Lei" (g.n.).

Na listagem apresentada pelo contribuinte, segregada por matriz e filiais, foram constatadas notas fiscais de devolução de produtos TRIBUTADOS A ALIQUOTA ZERO (mercadorias do inciso I, art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000).

Essas notas foram excluídas da apuração dos créditos, assim como as devoluções em que não foram apresentados os NCM dos produtos.

Como se denota, trata-se também de vedação expressa em lei de creditamento sobre a operação de devolução correspondente à venda cuja receita não foi anteriormente tributada. Da mesma forma, a norma genérica veiculada pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004 não poderia revogar a norma específica que veda expressamente o crédito nas devoluções de vendas cujas receitas não foram anteriormente tributadas.

Assim, a decisão recorrida há de ser mantida nesta parte.

b) Despesas incorridas com frete nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da empresa

Sustenta a recorrente a legitimidade de seu crédito sobre as despesas de fretes incorridas na transferência de produtos entre seus estabelecimentos com base nos arts. 3º, inciso IX e 15 da Lei 10.833/2003. Alega que "promove a transferência de mercadorias entre suas filiais por razões logísticas, a fim de facilitar a destinação à futura operação de venda, otimizando o tempo e os custos com o transporte nessas operações". Entende também que as despesas com frete interno estariam abrangidas pelo conceito de insumo, o qual deveria ser considerado de forma ampla, de modo a contemplar a totalidade dos dispêndios essenciais para a operação da empresa, do qual resulta a geração de sua receita e faturamento. Por fim, acrescenta a recorrente que:

36. Nesse sentido, os custos de frete interno devem ser entendidos como parte integrante do frete de venda, cujo desconto de créditos é permitido, uma vez que os custos com a saída dos bens entre os estabelecimentos da Recorrente, para futura comercialização pelo vendedor, correspondem, na realidade, a uma parcela dos custos totais que a empresa incorre para que os produtos vendidos sejam entregues aos clientes, sendo que o envio para as empresas da Recorrente tem o intuito tão somente de facilitar, do ponto de vista logístico e comercial, tal deslocamento.

37. Ademais, foi ignorado pelo V. Acórdão recorrido que as despesas com o frete interno são indispensáveis para a comercialização dos bens, já que sem a transferência dos produtos entre os estabelecimentos da Recorrente, a venda aos

¹ Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
(...)
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;
(...)

clientes restaria comercialmente dificultada em razão, entre outros, do aumento de custos e do tempo da chegada dos produtos até o cliente.

38. Assim, verifica-se que existe uma inerência entre as despesas com frete interno incorridas pela Recorrente e a venda futura das mercadorias, o que gerará a receita tributável pelo PIS/COFINS. Portanto, não há como se negar o direito ao desconto de créditos de PIS/COFINS sobre tais despesas com fretes.

No que concerne ao serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento i) sobre o frete pago quando o serviço de transporte quando utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/2003; e ii) sobre o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/2003.

A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com iii) fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda; bem como de iv) fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

No caso específico do presente processo, interessa analisar a possibilidade de enquadramento nas hipóteses ii) frete na operação de venda ou iii) frete como insumo.

Ao que se deduz do relato da recorrente, os fretes contestados não se caracterizam como frete na operação de venda entre o estabelecimento do vendedor e o do comprador, mas de frete transferência de produtos entre as suas filiais. Conforme disposto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, a empresa pode descontar créditos calculados em relação a "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor". De forma que não encontra amparo nesse dispositivo legal a pretensão de creditamento sobre as despesas que não são de "frete na operação de venda", mas de deslocamento de produtos destinados a venda, por razões logísticas, entre seus próprios estabelecimentos.

Melhor sorte não assiste à recorrente quanto à possibilidade de enquadramento no conceito de insumo das despesas de frete de transferência de produtos entre suas filiais.

Adota-se aqui o entendimento delineado pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, no sentido de que o conceito abstrato de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

Não obstante o conceito mais amplo de insumo do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no que interessa aos autos, conforme declarações da recorrente, resta evidente que os fretes de transferência entre os estabelecimentos da recorrente dão-se no interesse da comercialização dos produtos, e não do processo produtivo em si, assim considerado aquele que origina o produto final ou concernente à execução do serviço, o que afasta a possibilidade de creditamento de tais despesas como insumos.

Este Colegiado decidiu recentemente, no Acórdão nº 3402-006.026, de 12 de dezembro de 2018, sob relatoria desta Conselheira (Voto abaixo transcrito), no sentido de que

os incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens, de forma que o conceito de insumo deve ser aferido somente em relação a estas duas atividades, ou seja, os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço:

Atividade de comercialização de mercadorias versus conceito de insumos

Ao que se observa da leitura dos incisos I e II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002², em relação à "revenda" de mercadorias, só há o direito ao desconto de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre os próprios "bens adquiridos" para revenda (inciso I), enquanto que "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda", há direito ao aproveitamento de créditos sobre todos os "bens e serviços, utilizados como insumo" nessas atividades (inciso II), sendo que aqui o conceito de insumo deve ser buscado no REsp nº 1.221.170/PR.

Como se denota da redação dos incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, a preposição "na" que sucede a expressão "bens e serviços, utilizados como insumo" e que antecede os termos "prestação de serviços" e "produção ou fabricação" delinea o entendimento de que os bens e serviços que serão objeto de creditamento são aqueles utilizados como "insumo" nessas duas atividades, seja lá qual for o conceito de insumo a ser adotado pelo intérprete.

De outra parte, nesse dispositivo legal (incisos II), a referência a "bens ou produtos destinados a venda" na segunda atividade geradora de crédito ("produção ou fabricação") está a dizer que o creditamento diz respeito ao processo produtivo do bem ou produto "destinado a venda", ou seja, ao processo produtivo do qual resultarão os bens ou produtos a serem vendidos, e não à atividade posterior de vendas.

Contudo, considerando os critérios definidos pela Ministra Regina Helena Costa em seu voto no REsp nº 1.221.170/PR, em especial, o da relevância - mais

² 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:
I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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)

(...)

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:
I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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)

(...)

abrangente do que o critério da pertinência -, não se pode descartar por completo a hipótese excepcional de uma despesa posterior ao processo produtivo vir a ser também considerada insumo:

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.

Ainda que caiba, dentro do conceito de insumos, a discussão casuística acerca de algumas despesas posteriores ao processo produtivo, na mera comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte, atividade preponderante da ora recorrente, somente há o direito ao creditamento sobre os próprios bens adquiridos para revenda, com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente o processo produtivo de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso.

Os incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens. Trata-se da prerrogativa do legislador ordinário de conferir tratamento privilegiado a determinados segmentos que seriam merecedores dentro do contexto econômico e social do País. Não se deve olvidar que cabe ao agente administrativo aplicar a lei tal como promulgada, sem estender seus efeitos para hipóteses nela não previstas.

Nesse sentido já decidiu este CARF em face da própria contribuinte no Acórdão nº 3403-003.306, de 14 de outubro de 2014, mediante voto vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan, proferido nos seguintes termos:

(...)

Em face da Súmula CARF nº 2, não pode se distanciar o julgador dos comandos legais que disciplinam a matéria, os artigos 3º, II das Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003, que permitem créditos 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 ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)" (grifo nosso)

A mera leitura do dispositivo [artigos 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003] torna inequívoco que só bens e serviços podem ser insumos, e que tais "bens e serviços" para serem considerados insumos, devem ser utilizados: (a) na prestação de serviços; ou (b) na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços. Trabalha, assim, o texto legal, indubitavelmente, com duas categorias: "produção/fabricação" e "prestação de serviços".

Assim, não se pode conceber o alargamento vislumbrado no excerto transcrito do voto do relator, que acrescenta a estas outras categorias, carentes de previsão legal.

E sustentar que a lei restringiu indevidamente a não-cumulatividade constitucionalmente assegurada no § 12 do artigo 195 é atentar contra o próprio teor de tal dispositivo constitucional, que remete a disciplina à "lei". Ademais,

esbarra-se novamente no teor da já citada Súmula CARF nº 2, que impede seja um texto legal vigente considerado inconstitucional por este tribunal administrativo.

Acrescente-se que o fato de as mesmas Leis nº 10.637/2002 e no 10.833/2003 contemplarem a revenda em inciso diverso (art. 3º, I) não permite concluir que também no inciso II se estaria a tratar da atividade de revenda, considerando-a ao lado ou até dentro da “produção/fabricação” ou “prestação de serviços”. Seria novamente um alargamento carente de fundamento legal.

Não se pode generalizar a conclusão de que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 permitem créditos apenas ao setor industrial ou de prestação de serviços (créditos estes que deveriam ser estendidos aos demais setores por isonomia ou analogia, independente da existência de lei que o autorizasse). Ambas as leis (no 10.637/2002 e no 10.833/2003) tratam de créditos também a outros setores. Mas não o fazem especificamente nos incisos II dos arts. 3º, que, como aqui já detalhado, versam restritivamente sobre “produção/fabricação” e “prestação de serviços”.

(...)

Passa-se agora a analisar cada glosa especificamente contestada dentro do conceito de insumo delimitado no REsp nº 1.221.170/PR.

(...)

(b) Despesas com frete, incluindo as despesas com combustível e manutenção da frota (código 101-03 e 101-13 do SPED-Contribuições)

(...)

Embora haja construção jurisprudencial no CARF³ no sentido de admitir o desconto de créditos relativos ao frete em algumas hipóteses específicas, na situação retratada pela recorrente, de frete ou gastos de transporte de produtos para revenda,

³ Acórdão nº 3402-002.662– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 24 de fevereiro de 2015

Relator: Alexandre Kern

(...)

Em se tratando de serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento tomado sobre o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º, e no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, cfe. inc. IX. A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, isso em razão de o valor do serviço integrar o valor de aquisição de tal bem, passando então a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo. Há ainda uma quarta hipótese, defendida na jurisprudência deste Colegiado, decorrente do conceito de insumo que se adota, no caso de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

O transporte de produto acabado isso é, depois de concluído o processo produtivo – não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas. Se do ponto de vista logístico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda, juridicamente, não.

Esse entendimento está plasmado, por exemplo, no voto condutor do Acórdão nº 3403001.556, Rel. Cons. Marcos Tranches Ortiz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012:

“Porque na sistemática da nãoacumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido.”

fora do contexto da prestação de serviços ou da produção de bens, não se cogita de creditamento a título de insumo.

Também não socorrem a recorrente os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03, eis que não comprovado, que se trataria de legítima hipótese de frete na operação de venda ou revenda entre o estabelecimento da recorrente e da adquirente.

O transporte de produtos entre os estabelecimentos da recorrente ou até determinado ponto para posterior revenda, que não se refere ao próprio transporte do produto revendido para o estabelecimento adquirente, não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas de creditamento. Nesse sentido, já foi decidido no Acórdão nº 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012. Eventuais despesas com transporte ou frete anteriores ao frete na operação de revenda, que o viabiliza, podem ser caracterizadas como despesas com vendas, para as quais não há previsão legal de creditamento.

Com relação às despesas com combustível e manutenção da frota, como já mencionado, também não há possibilidade de creditamento das contribuições como insumos na atividade comercial varejista.

Assim, devem ser mantidas as glosas de despesas de transporte (frete, combustível e manutenção) deste tópico.

Dessa forma, o transporte de bens destinados a venda entre os estabelecimentos da recorrente, sem vinculação com o processo produtivo em si, que não se refere também ao deslocamento do produto vendido entre o estabelecimento do produtor e o do adquirente, não se enquadra nas hipóteses permissivas de creditamento de *frete na operação de venda* ou de *serviço utilizado como insumo no processo produtivo*.

A decisão recorrida deve ser mantida também neste tópico.

c) Creditamento de PIS e Cofins referente à depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado

Com relação aos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, argumenta a recorrente que:

46. Contudo, o V. Acórdão recorrido novamente baseou-se em critérios restritivos do direito ao creditamento de PIS e COFINS pelos contribuintes, deixando de analisar a natureza da atividade da Recorrente, desenvolvida mediante a utilização dos equipamentos tratados no referido despacho decisório, o que a legitima, portanto, a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre os encargos de depreciação relativos a estes equipamentos.

47. Nesse sentido, em que pesem as atividades da Recorrente sejam classificadas como comerciais, há que se reconhecer, contudo, que a utilização dos equipamentos em análise implica diretamente na elaboração das operações da Recorrente, o que não foi reconhecido pelo V. Acórdão recorrido.

Como se sabe, os encargos de depreciação não são passíveis de creditamento como insumo (incisos II dos arts. 3º das referidas Leis), eis que o correspondente crédito é previsto em outro inciso.

Não assiste razão à recorrente quanto à possibilidade de creditamento com base nos incisos VI e §1º, III dos artigos 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, os quais preveem o desconto de créditos para os encargos de depreciação somente para as "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" [grifei], mas não para a atividade comercial da recorrente.

Assim, descabe reverter a glosa dos encargos de depreciação.

d) Comprovação das despesas de aluguel de bem imóvel pago à pessoa jurídica

Relativamente às despesas de aluguel, assim decidiu o julgador *a quo*:

Por sua vez a contribuinte registrou ter apresentado os comprovantes de pagamento do valor da locação do imóvel que ensejou a apuração dos créditos de PIS/COFINS não-cumulativos, mas que não havia localizado cópia do contrato de locação. Disse ter localizado em seus arquivos remotos o contrato de locação em referência, entendendo que tal comprova seu direito aos créditos.

Entretanto, afirmou a Fiscalização que a empresa apresentou comprovantes de pagamento apenas para o período março a dezembro de 2007, atentando-se que o presente processo se refere ao 2º trimestre de 2006, para o qual não houve comprovação do pagamento da despesa em questão. Observe-se, ainda, que na planilha de fl. 81 a Fiscalização nada apurou a título de despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas, o que não foi questionado, de forma direta e objetiva, pela contribuinte.

Disso decorre que a contribuinte não tem razão quanto ao presente item, devendo ser mantido o entendimento constante da informação produzida pela Fiscalização, nada devendo ser alterado no Despacho Decisório.

O documento acostado à Manifestação de Inconformidade (doc. 06) trata-se de Contrato de Locação com a empresa NEWSERV ADM. COM. E SERVIÇOS LTDA. cujo prazo é "03 (três) anos, com início a 01 de Agosto de 2005 e a terminar em 31 de Julho de 2008".

Assim, ocorreu que, no procedimento fiscal foram apresentados apenas comprovantes de pagamento para o período março a dezembro de 2007, tendo sido acusada, na Informação Fiscal, a falta de comprovação de utilização do imóvel nas atividades da empresa e do contrato de locação, o qual veio a ser apresentado na Manifestação de Inconformidade. Com efeito, para o período específico sob análise no presente processo (01/04/2006 a 30/06/2006), faltaria ainda apresentar a comprovação dos pagamentos dos alugueis e da utilização do imóvel nas atividades da empresa.

No recurso voluntário (parágrafos 56. a 59.), a recorrente apenas repisa os exatos termos da Manifestação de Inconformidade (parágrafos 20. a 23), nada argumentando acerca da decisão recorrida.

Como se sabe, incumbiria à recorrente, por ocasião do recurso voluntário, apresentar elementos modificativos ou extintivos da decisão recorrida, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99, inclusive, a prova documental que se destinasse a contrapor razões ou fatos aduzidos pelo julgador *a quo* (art. 16, §4º, "c" do Decreto nº 70.235/72).

Do julgador do CARF é esperado que ele decida motivadamente em consonância com os argumentos e provas apresentados pela recorrente, cotejando-os com os demais elementos dos autos. Certamente que não seria tarefa do julgador do recurso voluntário diligenciar para buscar a prova faltante do direito creditório da contribuinte mencionada na decisão recorrida quando a própria recorrente não se deu ao trabalho de sequer contestar os fundamentos dessa decisão nesta parte.

Dessa forma, diante da ausência no recurso voluntário de elementos modificativos ou extintivos da decisão recorrida quanto à glosa de despesas de aluguel no período de apuração do presente processo, ela há de ser mantida.

e) Créditos rubricados como "outras operações com direito a crédito"

Relativamente a esta rubrica, assim consta na Informação Fiscal:

7) OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CREDITO

A partir de janeiro/2007 o contribuinte passa a apurar créditos em relação a rubrica "outras operações com direito a crédito".

Foi então intimado, a partir do Termo de Intimação Fiscal n 1, item 5, a informar a origem dos valores apresentados na referida rubrica, sendo que não foram apresentados quaisquer esclarecimentos quanto aos valores pleiteados. Sendo assim, esses valores foram integralmente excluídos da apuração dos créditos de PIS e Cofins não-cumulativo:

(...)

No recurso voluntário, a recorrente apenas repisa os argumentos da Manifestação de Inconformidade no sentido de que ainda não teria localizado a documentação que comprovaria a ocorrência desses dispêndios, requerendo o direito à futura produção de prova sobre este item.

No entanto, como se sabe, o processo administrativo tem um rito diferenciado do procedimento adotado no âmbito do Código de Processo Civil, o qual, no seu art. 1046, §2^o, expressamente preservou a vigência das disposições especiais dos procedimentos regulados em outras leis.

Conforme se denota na leitura do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 abaixo, em que pese a possibilidade excepcional de apresentação de provas após a impugnação ou a manifestação de inconformidade, não há qualquer previsão de autorização para posterior produção de prova pela interessada fora das hipóteses de diligências ou perícias autorizadas pelo julgador nas situações cabíveis:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

⁴ Art. 1.046. Ao entrar em vigor este Código, suas disposições se aplicarão desde logo aos processos pendentes, ficando revogada a Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.

(...)

§ 2º Permanecem em vigor as disposições especiais dos procedimentos regulados em outras leis, aos quais se aplicará supletivamente este Código.

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Ademais, no período específico deste processo, a contribuinte não apurou créditos em relação à rubrica "outras operações com direito a crédito", o que passou a ser feito no Dacon somente a partir de janeiro/2007.

Dessa forma, não cabe reforma também nesta parte da decisão recorrida e indefere-se o pedido da recorrente de futura produção de prova, considerando-se também o pedido de perícia não formulado, nos termos do art. 16, §1º do Decreto nº 70.235/72, por deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV desse artigo.

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula