



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.961625/2022-59
ACÓRDÃO	3102-002.713 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NESTLÉ BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2018

NÃO CUMULATIVIDADE. DOCUMENTAÇÃO FISCAL INEXISTENTE. AUSÊNCIA DE PROVA DO PAGAMENTO DA MERCADORIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Correta a glosa de créditos apurados com base em documento fiscal não identificado na base de dados nacional e apontado como inexistente em consulta à respectiva chave de acesso no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, especialmente quando o contribuinte não comprova o pagamento das mercadorias.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo, como decidido pelo STJ no julgamento do RESP 1.221.170/PR, de reprodução obrigatória por este Conselho, por força do artigo 99 do RICARF.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO NÃO IDENTIFICADO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE NO CASO CONCRETO.

A falta de identificação dos materiais de uso e consumo adquiridos no caso concreto impede a verificação da essencialidade e relevância, impondo a inadmissão dos créditos em relação às despesas com o respectivo transporte.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. DEVOLUÇÃO DE VENDA. CRÉDITO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é passível de apropriação os créditos da contribuição calculados sobre as

despesas com frete incorridas na operação de devolução de bem vendido, ainda que tais despesas tenham sido suportadas pelo contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. DEVOLUÇÃO DE COMPRA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Nas operações de devolução de compras, seja de mercadorias ou embalagens, o contribuinte deve promover o estorno dos créditos das respectivas entradas. Quanto ao frete vinculado à devolução das mercadorias e embalagens adquiridas, não havendo previsão legal específica e nem se podendo afirmar que tais serviços são relevantes ou essenciais às atividades econômicas do contribuinte, não há que se reconhecer o direito ao crédito da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS OU INSUMOS ROUBADOS, FURTADOS, INUTILIZADOS OU DETERIORADOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, deve ser estornado, como determina o artigo 3º, parágrafo 13, da Lei nº 10.833/2003. Quanto ao frete relacionado ao transporte dos bens furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, não havendo previsão legal específica e nem se podendo afirmar que tais serviços são relevantes ou essenciais às atividades econômicas, não há que se reconhecer o direito ao crédito da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. ENTRADA/SAÍDA DE MERCADORIA/SERVIÇO NÃO ESPECIFICADO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A falta de especificação dos bens adquiridos ou serviços tomados pelo contribuinte impede a verificação de sua essencialidade ou relevância na atividade desenvolvida, inviabilizando seu reconhecimento como insumo, aplicando-se também em relação ao frete vinculado a esses mesmos bens/serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. REMESSA DE MERCADORIAS EM BONIFICAÇÃO, BRINDES E AMOSTRAS GRÁTIS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Bonificações, amostras grátis e brindes são desdobramentos da venda de mercadorias, promovidas pelo vendedor a fim de tornar seu produto competitivo no mercado e atrair a fidelização de clientes. Assim, o frete relacionado ao transporte dessas mercadorias autoriza o abatimento de créditos na forma do artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. REMESSA DE BENS POR CONTA DE CONTRATO DE LOCAÇÃO OU COMODATO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE NO CASO CONCRETO.

O artigo 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833/2003, permite o aproveitamento de créditos sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros. O frete relacionado ao transporte desses bens, em tese, também ensejaria o direito aos créditos, pois o serviço de transporte pode ser encarado como insumo da atividade de locação. No entanto, a recorrente não teve o cuidado de prestar informações a respeito dos contratos de locação/comodato, o que impede o reconhecimento do direito ao crédito no caso concreto.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. REMESSA DE VASILHAME OU SACARIA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de embalagem, juntamente com as matérias primas e os produtos intermediários, são considerados insumos. Para efeito da não cumulatividade do PIS e da COFINS. O frete vinculado à remessa de vasilhame e sacaria também deve ser considerado insumo da atividade econômica, à luz do conceito contemporâneo estabelecido pelo STJ.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE. REMESSA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Assim como o frete de produtos em elaboração entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, o frete de produtos inacabados para industrialização em estabelecimento de terceiros também deve gerar direito ao abatimento de créditos das contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE GERENCIAMENTO DE IMPRESSÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A impressão de documentos não constitui serviço essencial ou relevante na fabricação e distribuição de produtos alimentícios, não podendo ser encarada como insumo para efeito de créditos da não cumulatividade.

SERVIÇOS DE DESPACHANTE E DESEMBARAÇO ADUANEIRO. VÍNCULO COM A ATIVIDADE NÃO COMPROVADO. MATÉRIA RECORRIDA GENERICAMENTE. FALTA DE DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

O sujeito passivo não demonstrou que os serviços de despachante ou desembaraço aduaneiro são relevantes ou essenciais às atividades desenvolvidas, ou mesmo que se inserem em seu objeto social. Considera-

se não impugnada a matéria sobre a qual a recorrente se restringe a fazer afirmações genéricas, sem atacar diretamente os fundamentos da decisão.

NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. TUSD/TUST/ESS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Os valores pagos a título de Taxa de uso do sistema de distribuição – TUSD, Taxa de uso do sistema de transmissão – TUST e Encargos de Serviço do Sistema – ESS possuem natureza de pagamento pela aquisição de energia elétrica, gerando o direito a desconto de créditos com fundamento no artigo 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. OUTROS VALORES COBRADOS NA FATURA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação permite a apuração de créditos sobre a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, o que não abrange outros valores que possam ser cobrados na fatura, tais como taxas de iluminação pública, juros, multa, dentre outros.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS, APROVEITAMENTO. PERÍODO SUBSEQUENTE. IMPOSSIBILIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO DO NÃO APROVEITAMENTO EM PERÍODOS ANTERIORES.

Não é permitido o aproveitamento do crédito em períodos subsequentes, de forma extemporânea, se não for devidamente comprovado pelo Contribuinte o seu não aproveitamento em outros períodos de apuração.

CUSTOS. PRODUTOS DESONERADOS (ALÍQUOTA ZERO). CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos (produtos) tributados à alíquota zero da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para o PIS e a COFINS.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS, ARMAZÉM GERAL OU DEPÓSITO FECHADO. PÓS FASE DE PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, armazém geral e depósito fechado de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

REPRESENTANTES COMERCIAIS. DESPESAS DE VENDAS. SEM PREVISÃO LEGAL. CRÉDITO. INSUMOS

As despesas incorridas com comissões sobre vendas, pagas aos representantes comerciais da empresa que realizam a intermediação das vendas, são despesas ligadas às vendas da empresa que não têm previsão legal para creditamento como insumo da área produtiva.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em votar da seguinte forma: i) por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso para: a) reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos em relação ao frete na remessa de vasilhame ou sacaria; b) reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos em relação ao frete na remessa de bens/insumos para industrialização por encomenda; c) reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos em relação aos valores pagos a título de taxa de uso do sistema de distribuição – TUSD, taxa de uso do sistema de transmissão – TUST e encargos de serviço do sistema – ESS. O conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues dava provimento em maior extensão para reverter as glosas sobre frete vinculado a devolução de venda de produção do estabelecimento, a devolução de mercadorias adquiridas ou recebida de terceiros e frete vinculado a remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo; ii) por maioria, a) não conhecer do recurso voluntário na parte em que o contribuinte discorre genericamente sobre o direito ao crédito de COFINS em relação aos serviços de despachante e desembaraço aduaneiro. Vencido o conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues que conhecia dessa matéria; e b) reverter a glosa de fretes de mercadorias dadas em bonificação, brindes e remessa. Vencidos os conselheiros Pedro Sousa Bispo e Fábio Kirzner Ejchel; iii) por voto de qualidade, para manter as glosas sobre: a) o aproveitamento dos créditos apurados extemporaneamente; b) créditos em relação às operações de aquisição de mercadorias ou serviços que, embora sujeitos à alíquota zero por força da legislação de regência, foram submetidas à incidência da COFINS; c) créditos em relação ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente; d) créditos em relação ao frete de produtos acabados para depósito fechado e armazém geral, com intuito de comercialização posterior; e) créditos em relação às despesas com representação comercial. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães (relatora) e Daniel Moreno Castillo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Sousa Bispo. .

Sala de Sessões, em 22 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fábio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Luiz Carlos de Barros Pereira, Daniel Moreno Castillo (substituto integral), Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Karoline Marchiori de Assis, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Daniel Moreno Castillo.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos de COFINS não cumulativa vinculados à receita não tributada no mercado interno, no valor de R\$236.641.861,17, referente ao 4º trimestre de 2018, consubstanciado no PER nº 39929.47113.301019.1.1.19-9527, transmitido em 30/10/2019, vinculado às declarações de compensação apresentadas entre 18/11/2019 e 20/02/2020.

Tais créditos têm origem nos seguintes custos/despesas:

- aquisição de bens para revenda;
- aquisição de bens utilizados como insumo;
- armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda;
- aquisição de serviços utilizados como insumo;
- devolução de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa;
- máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição);
- outras operações com direito a crédito;
- energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor;
- máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação).

O contribuinte impetrou Mandado de Segurança em 26/07/2022 (processo nº 5018021-78.2022.4.03.6100) para que fosse determinado à Autoridade Administrativa que se manifestasse sobre os pedidos de restituição transmitidos em 06/05/2019, 08/11/2019, 30/10/2019, 30/06/2020, 29/09/2020 e 29/04/2021, para recuperação de créditos decorrentes de pagamentos a maior e de créditos relacionados ao benefício do REINTEGRA, dentre eles, o PER nº 39929.47113.301019.1.1.19-9527, pendentes de apreciação até aquela data.

A liminar pleiteada foi concedida em 01/09/2022 e, em 23/09/2022, foi expedido termo de intimação fiscal para que o contribuinte apresentasse a documentação relativa a 4º trimestre de 2018.

Em 23/02/2023, concluída a análise da documentação apresentada, a Autoridade Administrativa emitiu Despacho Decisório nº 5.409/2023/VR-DEVAT08-EQAUD-PISCOFINS-ANA-EADIC2 (fls. 8.968/8.984), através do qual indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou as compensações, nos termos da ementa reproduzida abaixo:

“Assunto: Cofins não cumulativa

Pedido de ressarcimento de créditos de Cofins não cumulativa, vinculados à receita não tributada no mercado interno, apurados no 4º trimestre/2018.

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, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do REsp nº 1.221.170/PR.

As despesas com comissão de representantes comerciais são despesas operacionais que podem contribuir para o incremento das vendas das empresas, não se subsumindo, todavia, ao conceito de insumo delineado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Nessa perspectiva, a subtração dos serviços de representantes comerciais não inviabiliza a consecução dos objetivos sociais discriminados no contrato social do contribuinte.

Nos termos do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o Pis e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Para efeitos de apuração de créditos da não cumulatividade, na rubrica despesas de frete só são admitidas aquelas vinculadas a operações de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Crédito extemporâneo: Para a apuração de crédito extemporâneo das contribuições não cumulativas é necessária a retificação das EFD-Contribuições correspondentes aos períodos em que esse crédito foi apurado até o período em que o crédito está sendo utilizado, seja por desconto seja por ressarcimento.

Indeferimento do pedido de ressarcimento em pauta.”

Para melhor compreensão da questão, cumpre resumir os fundamentos contidos no inteiro teor do despacho decisório:

- O contribuinte atua na fabricação de produtos alimentícios (CNAE 1099-6-99) e 34% de sua receita bruta advém da venda de produtos sujeitos à alíquota zero de PIS/COFINS, nos termos do artigo 1º, incisos XI e XXI, da Lei nº 10.925/2004;

- Em razão disso, o pedido de ressarcimento possui fundamento legal no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 c/c o artigo 16 da Lei nº 11.116/2005;

- Como a maior parte do crédito básico pleiteado se enquadrava no CST 56 (Operação com Direito a Crédito – Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação), foi utilizado o rateio das receitas com base no registro 0111 das EFD-Contribuições do período;

- A partir de uma verificação preliminar dos dados constantes das EFD-Contribuições do período, foi possível constatar que, por ordem de valor, os créditos foram apurados sobre as seguintes rubricas: Aquisição de bens para revenda, Aquisição de bens utilizados como insumo, Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, Aquisição de serviços utilizados como insumo, Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa, Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição), Outras Operações com Direito a Crédito, Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor e Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação);

- O artigo 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceu que os créditos fossem determinados aplicando-se as respectivas alíquotas sobre (i) o valor dos bens adquiridos no mês, (ii) o valor das despesas incorridas no mês e (iii) o valor dos bens devolvidos no mês;

- Até 2013, o instrumento hábil para a apuração das contribuições era o Dacon, cujo regramento normativo impunha a obrigatoriedade de retificação em caso de alteração no montante dos créditos apurados. Com a extinção do Dacon pela IN RFB nº 1.441/2014, o controle dos créditos passou a ser feito na EFD-Contribuições, instituída pela IN RFB nº 1.252/2012, a qual também previu a retificação da correspondente escrituração fiscal digital nos casos de alteração dos créditos;

- A retificação dos instrumentos de apuração das contribuições faz-se necessária não só para que sejam constituídos os créditos originados de operações que foram desconsideradas nos demonstrativos originalmente apresentados, mas também para proceder à devida atualização dos saldos de créditos passíveis de utilização em períodos posteriores. Trata-se de medida essencial para evidenciar, com clareza, a natureza e o valor dos créditos constituídos e controlar sua utilização no decorrer do tempo;

- Só se admite o aproveitamento extemporâneo de créditos, no regime não cumulativo, caso o contribuinte proceda à retificação das declarações (DCTF, Dacon ou EFD-Contribuições), desde o período em que o crédito foi originado até o período de sua utilização, seja por dedução, seja por pedido de ressarcimento;

- Foram apurados créditos em relação a insumos classificados na NCM 1006.30.21 (arroz semibranqueado ou branqueado) e NCM 3808.90.29 (produtos diversos das indústrias

químicas), sujeitos à alíquota zero da COFINS, nos termos do artigo 1º, II e V, da Lei nº 10.925/2004 – o que é vedado pelo artigo 3º, §2º, inciso II da Lei 10.833/03;

- Não foram localizadas três notas fiscais eletrônicas de insumos adquiridos em consulta à base nacional de dados, de forma que os respectivos créditos não podem ser admitidos;

- Não é possível o aproveitamento de créditos em relação a gastos com frete para a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte;

- Não é possível o aproveitamento de créditos em relação a fretes relacionados a operações que não se caracterizam como aquisição de insumo ou vendas que integraram a receita bruta da interessada:

- 1.Compra de material para uso ou consumo (CFOP 3556),
- 2.Devolução de compra para industrialização ou produção rural (CFOP 5201 e 6201),
- 3.Devolução de vasilhame ou sacaria (CFOP 5921),
- 4.Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros (CFOP 1202 e 2202),
- 5.Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (CFOP 1411 e 2411),
- 6.Devolução de venda de produção do estabelecimento (CFOP 1201 e 2201),
- 7.Devolução de venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária (CFOP 2410),
- 8.Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração (CFOP 5927),
- 9.Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada (CFOP 1949, 2949 e 3949),
- 10.Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado (CFOP 5949 e 6949),
- 11.Remessa de amostra grátis (CFOP 5911 e 6911), Remessa de bem por conta de contrato de comodato ou locação (CFOP 5908 e 6908),
- 12.Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo (CFOP 5915 e 6915),
- 13.Remessa de vasilhame ou sacaria (CFOP 5920 e 6920),
- 14.Remessa em bonificação, doação ou brinde (CFOP 5910 e 6910),
- 15.Remessa para depósito fechado ou armazém geral (CFOP 5905 e 6905),
- 16.Remessa para industrialização por encomenda (CFOP 5901),

17. Retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo (CFOP 6916) e

18. Retorno de vasilhame ou sacaria (CFOP 1921 e 2921)

- Foram apurados créditos em relação a conhecimentos de transporte cancelados pelo emitente; -

Foram apurados créditos em relação a serviços em que o contribuinte não constou como tomador;

- O contribuinte aproveitou créditos em relação a transportes acompanhados de notas fiscais em que não figura como remetente/prestador ou destinatário/tomador;

- Os créditos relativos à aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado, apurados com base no valor de custo de aquisição, só podem ser reconhecidos no próprio mês da aquisição do bem, de modo que seu aproveitamento depende de retificação de obrigações acessórias;

- As despesas com comissão de representantes comerciais são, em verdade, meras despesas operacionais que podem contribuir para o incremento das vendas da Interessada, não se subsumindo, todavia, ao conceito de insumo delineado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR;

- Ainda que a contratação de representantes comerciais possa resultar no aumento das vendas, tais despesas não se revestem, caso não realizadas, de magnitude suficiente a ponto de inviabilizar a atividade da empresa, tampouco de lhe retirar substancialmente a qualidade dos bens produzidos ou dos serviços prestados;

- Os créditos extemporâneos correspondentes a gastos com gerenciamento de impressão não se adequam ao conceito de “insumo” definido no julgamento do REsp 1.221.170/PR;

- Os créditos extemporâneos relativos a dispêndios com a contratação de serviços de despachantes e desembaraço aduaneiro não são considerados “insumos” para fins de creditamento da COFINS;

- A Solução de Divergência Cosit nº 7/2012 e a Solução de Consulta Cosit nº 241/2017 evidenciam o posicionamento da Receita Federal de não admitir o desconto de créditos relativos aos gastos com despachante aduaneiro, sejam os vinculados às Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sejam os vinculados à Lei nº 10.865/2004;

- No mais, não haveria como tais despesas serem classificadas como essenciais ou relevantes, visto que não constituem elemento estrutural ou inseparável do processo produtivo; sua falta não priva o produto da qualidade, quantidade e/ou suficiência; tampouco integram o processo produtivo pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal;

- A tomada de créditos em relação a gastos com “energia elétrica” engloba apenas o valor correspondente à “energia consumida”, de forma que não poderiam ser admitidos créditos em relação a:

1. Taxa de uso do sistema de distribuição – TUSD, que, como o próprio nome indica, remunera o uso do sistema de distribuição de energia, não correspondendo, portanto, à energia elétrica consumida no estabelecimento;

2. Taxa de uso do sistema de transmissão – TUST – enquanto a TUSD é paga às concessionárias de distribuição e remunera o sistema de distribuição, a TUST é paga às concessionárias de transmissão e remunera o sistema de transmissão, e, do mesmo modo, não se configura como energia elétrica consumida no estabelecimento;

3. Encargos do sistema – de acordo com a CCEE, ‘os custos decorrentes da manutenção da confiabilidade e da estabilidade do sistema no atendimento à demanda por energia no Sistema Interligado Nacional (SIN) são denominados Encargos de Serviço do Sistema (ESS)’ que, pela própria definição, não constituem energia elétrica consumida no estabelecimento;

4. Contribuição de iluminação pública, por ser consumida em logradouros públicos e não nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não dá direito a crédito de Pis e de COFINS;

5. Juros, multa e atualização monetária – encargos de natureza financeira, calculados em função do intervalo de tempo entre o dia do vencimento da fatura e o dia do efetivo pagamento, que não se confundem com a energia elétrica consumida no estabelecimento;

6. Perdas e outros lançamentos, cobranças e serviços autorizados – da mesma forma, outras cobranças efetuadas pela concessionária de energia elétrica, como taxa de religação, taxa de emissão de segunda via da fatura de energia elétrica, taxa de instalação de medidor etc., não constituem energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica e por isso não dão direito a crédito de PIS e COFINS.

Do ponto de vista quantitativo, o mérito envolve três temas mais relevantes: (i) possibilidade de reconhecimento de créditos de forma extemporânea; (ii) possibilidade de apurar créditos da COFINS em relação a comissões pagas a representantes comerciais; e (iii) possibilidade de apuração de créditos de fretes, como se deduz do trecho do despacho decisório reproduzido abaixo:

“Conforme se verifica à fl. 8.983, a quase totalidade dos ajustes constantes do registro M500 se refere a crédito extemporâneo, sendo tal crédito, na maior parte, apurado sobre despesas de comissão por representação comercial ou de frete de transferência de mercadorias acabadas.

Os ajustes efetuados pela interessada apresentam em sua natureza as seguintes irregularidades:

- a) Créditos extemporâneos, apurados sem os requisitos apontados no item 2 deste Despacho Decisório;
- b) Créditos apurados sobre despesas de comissão por representação comercial. Tais despesas, nos termos do item 6, não se caracterizam como insumo na produção de bens ou prestação de serviços pela interessada, e
- c) Créditos apurados sobre despesas de frete na transferência de mercadorias. Tais despesas, nos termos do item 4.3 deste Despacho Decisório, também não se caracterizam como insumo na produção de bens ou prestação de serviços pela interessada.

Assim, resultam indevidos os mencionados ajustes de acréscimos no crédito apurado de COFINS.”

Sobreveio o Acórdão nº 107-024.553 (fls. 9121/9170), proferido na sessão de 14/11/2023, através da qual a 17ª Turma da DRJ-07 julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2018

NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de creditamento no âmbito do regime não-cumulativo são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento.

A regra geral é a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos aplicáveis nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não-cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

REsp nº 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. EFEITOS. INAPLICABILIDADE.

Impossibilidade de extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STJ, no âmbito do REsp nº 1.221.170-PR, a outros tipos de créditos que não o vinculado à aquisição de insumos.

A necessidade ou a imprescindibilidade não são por si só critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins devidos. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. CREDITAMENTO VINCULADO À TRIBUTAÇÃO DO BEM ADQUIRIDO.

Na sistemática de apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, a possibilidade de creditamento em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de insumos, que integram o seu custo de aquisição, está condicionada à tributação do bem adquirido.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da contribuição não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro e demais operações portuárias, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF. NECESSIDADE A utilização de créditos extemporâneos na apuração das contribuições para o PIS e da Cofins, devidas segundo a modalidade não cumulativa, exige a retificação de declarações e demonstrativos (DCTF, Dacton ou EFD-Contribuições, conforme aplicável), desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que o mesmo será utilizado.

CRÉDITOS. DOCUMENTAÇÃO. NFE INEXISTENTE. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos não cumulativos devem estar respaldados em documentação fiscal, sendo correta a glosa de créditos calculados com base em Nota Fiscal eletrônica inexistente.

DESPESA COM FRETE NA MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente.

CRÉDITO. DESPESAS COM REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com comissão de representantes comerciais são despesas operacionais que podem contribuir para o incremento das vendas das empresas, não se subsumindo, todavia, ao conceito de insumo delineado pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Nessa perspectiva, a subtração dos serviços de representantes comerciais não inviabiliza a consecução dos objetivos sociais discriminados no contrato social do contribuinte.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO SOBRE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

A legislação permite a apuração de créditos de PIS/Pasep e COFINS sobre a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, o que não

abrange outros valores que possam ser cobrados na fatura, tais como taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2018 NORMAS COMPLEMENTARES. ART 100 CTN. VINCULAÇÃO DO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.

É dever do julgador administrativo de 1ª instância observar as normas infralegais editadas pela RFB em complemento à legislação tributária aplicável ao caso. As Delegacias de Julgamento estão vinculadas à lei, às normas legais e regulamentares, às Súmulas do CARF aprovadas pelo Ministro de Estado da Fazenda com efeito vinculante em relação à administração tributária federal, e ao entendimento da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos.

PROVA DOCUMENTAL A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.”

Para melhor compreensão, os fundamentos apresentados pela Delegacia de Julgamento serão resumidos adiante:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

- O artigo 3º, § 1º, da Lei 10.833/03 faz referência ao mês de geração dos créditos, de modo que sua apuração deve observar o período de competência;
- Não existe previsão legal que autoriza o crédito extemporâneo, apenas o aproveitamento extemporâneo de crédito apurado, mas não aproveitado no mês de competência (artigo 3º, § 4º, da Lei 10.833/03);
- O princípio contábil da competência demanda a retificação das obrigações acessórias correspondentes ao período de origem do crédito;
- O artigo 11 da IN 1.252/12 exige a retificação da EFD-Contribuições no caso de alteração dos créditos, sendo tal obrigação acessória essencial para proceder à atualização dos saldos de crédito passíveis de utilização, controlando-os no decorrer do tempo;

INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO

- A aquisição de bens sujeitos à alíquota zero não gera direito a crédito das contribuições em virtude de vedação legal, ainda que o remetente das mercadorias as tenha tributado;

FRETE PARA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS

- O conceito de insumo pacificado pelo STJ não permite a tomada de créditos sobre produtos acabados, pois estão fora do escopo de produção de bens e/ou prestação de serviços,

conforme entendimento consubstanciado no Parecer Normativo nº 5/2018, na IN RFB nº 2.121/2022 e na Solução de Consulta nº 99.086/2017;

COMISSÕES DE REPRESENTANTES COMERCIAIS

- Embora necessárias à atividade da Recorrente, são despesas posteriores à etapa de produção dos bens, estando fora do escopo normativo definido pelo STJ;

- O Parecer Normativo 5/2018 dispõe que as despesas com comissões não geram créditos da COFINS por não atenderem aos critérios da essencialidade ou da relevância;

- Embora a contratação de representantes comerciais resulte no aumento de vendas, a subtração dessa atividade não inviabiliza a atividade da empresa, tampouco lhe retira, de modo substancial, a qualidade dos bens produzidos ou dos serviços prestados;

SERVIÇOS DE GERENCIAMENTO DE IMPRESSÃO, DESPACHANTES E DESEMBARAÇO ADUANEIRO

- Esses gastos não podem ser considerados essenciais ou relevantes, pois, mesmo que necessários à atividade, não se enquadram nos parâmetros delineados pelo STJ;

A Solução de Divergência Cosit nº 7/2012 indica a impossibilidade de apropriação de créditos da COFINS sobre dispêndios com despachantes aduaneiros;

ENERGIA ELÉTRICA

- A legislação permite o crédito apenas sobre as despesas com a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 22/2016, da Solução de Consulta Cosit nº 204/2021 e da Solução de Consulta Cosit nº 557/2017.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 24/01/2024 (fls. 9587/9636), alegando o seguinte:

- O artigo 3º, parágrafo 4º da Lei 10.833/2003, ao estabelecer que o contribuinte pode aproveitar créditos em períodos posteriores àquele em que o gasto foi incorrido, pressupõe que o contribuinte também pode reconhecer (escribirar) esse crédito em momento posterior;

- O direito ao crédito, inerente ao princípio da não cumulatividade, não se extingue no mês em que o dispêndio é incorrido (ou no mês subsequente), mas, sim, após o transcurso do período de cinco anos;

- A DRJ inadmitiu os créditos de COFINS em relação a bens sujeitos à alíquota zero - NCM 1006.30.21 e NCM 3808.90.29 - em face da vedação contida no artigo 3º, §2º, inciso II da Lei 10.833/03;

- Acontece que os fornecedores desses insumos aplicaram o CST 01 ao efetuarem as vendas, de forma que as operações foram tributadas pela COFINS, como pode ser verificado pelas NFs juntadas aos autos;

- O acórdão afirmou que, em consulta ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica, concluiu-se que 3 (três) notas fiscais que acobertaram operações de aquisição de insumos eram inexistentes;

- O contribuinte apresentou informações sobre as aquisições e os pagamentos referentes às operações do “item 1” e “item 3” podem ser confirmados pelos lançamentos realizados no SAP;

- Os créditos relativos às despesas com frete consistem em 156.792 operações cuja base creditável totaliza R\$ 51.808.350,65, o que levou ao reconhecimento de créditos de COFINS de R\$ 3.937.447,12;

- Dessas 156.792 operações, os créditos relacionados a 138.971 delas foram glosados exclusivamente com base na alegação de que se tratava de créditos extemporâneos, sendo necessário retificar as obrigações acessórias para lançá-los nos períodos em que incorridos - ou seja, 58,70% da glosa refere-se à discussão de créditos extemporâneos;

- A Fiscalização não indicou as razões pelas quais não seria possível a tomada de crédito em relação ao frete de produtos acabados entre os estabelecimentos da Recorrente, limitando-se a transcrever trechos do Parecer Normativo nº 05/2018;

- O valor pago a título de frete é creditável com base no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, porque os fretes relativos a etapas intermediárias também são frete da operação de venda;

- Segundo o item 10 do CPC 16, o valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais;

- À luz das atividades da Recorrente (fabricação e distribuição de produtos alimentícios), os fretes são essenciais, autorizando o aproveitamento dos créditos com base no artigo 3º, inciso II, da Lei 10.833/03;

- A DRJ entendeu que a Recorrente não poderia ter apurado créditos em relação a fretes vinculados a operações declaradas por meio de CFOPs que não fossem estritamente de venda ao consumidor;

- O acórdão recorrido não teceu qualquer consideração específica sobre essa questão, limitando-se a tratar dos motivos pelos quais, segundo seu entendimento, os gastos com o chamado “frete interno” não estariam incluídos pelo conceito de insumo definido pelo STJ;

- A DRJ manteve a glosa créditos em relação a conhecimentos de transporte cancelados pelo emitente, a serviços em que a Recorrente não constou como tomadora e ao transporte de mercadorias em relação às quais a Recorrente não figura como remetente ou destinatária;

- No entanto, a Fiscalização não realizou a auditoria fiscal acurada, mediante a solicitação de maiores informações a respeito do creditamento supostamente irregular, preterindo o direito de defesa da Recorrente;

- A DRJ manteve a glosa de créditos apurados na aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado com base no custo de aquisição, sob o fundamento de que estes só poderiam ser reconhecidos no próprio mês da aquisição, sendo necessária a retificação das obrigações acessórias;

- Não há dúvidas sobre o direito ao aproveitamento desses créditos, sendo que a “a única irregularidade detectada foram os créditos extemporâneos”;

- A DRJ manteve a glosa em relação às comissões pagas a representantes comerciais por não se enquadrarem no conceito de “insumo” definido pelo STJ, que teria autorizado o creditamento apenas para gastos relacionados à fabricação de bens ou à prestação de serviços;

- Ocorre que o STJ foi muito claro ao definir que o conceito de insumo deve ser aferido considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, seja ela qual for;

- Os produtos da Nestlé são conhecidos em todo o Brasil justamente porque os representantes comerciais atuam ativamente para levá-los às áreas mais remotas e inacessíveis, garantindo a capilaridade das operações;

- Os representantes comerciais angariam esforços para prospectar novos clientes, realizam a análise de crédito, retiram os pedidos, que servem de base para a produção dos bens, negociam os preços, prazos de entrega etc., recebem as quantias dos clientes e auxiliam todos os procedimentos necessários para que as mercadorias sejam entregues;

- Por demandarem conhecimentos específicos sobre os produtos comercializados e sobre as práticas de mercado próprias do segmento, trata-se de atividade técnica e regulamentada pela Lei nº 4.886/65;

- Pelo princípio da subtração, determinado pelo STJ para aferir a essencialidade e a relevância, caso a Recorrente deixe de contratar os representantes comerciais, haveria afetação direta nas atividades de “distribuição e comércio”, previstas em seu contrato social;

- As despesas com gerenciamento de impressão correspondem a valores pagos à prestadora de serviços de impressão, os quais são necessários para que a Recorrente possa emitir os documentos pertinentes à consecução de suas atividades;

- A subtração desses serviços impactaria negativamente a condução das rotinas da Recorrente – de forma que esses dispêndios são relevantes, e, portanto, passíveis de creditamento sob a rubrica de “insumos”;

- A DRJ, invocando o entendimento da Solução de Divergência Cosit nº 7/2012 e da Solução de Consulta Cosit nº 241/2017, manteve a glosa de créditos relacionados aos serviços de despachante e de desembaraço aduaneiro, sob o fundamento de que o conceito de insumo não engloba os gastos com os serviços de logística relativos às atividades portuárias;

- Ocorre que as taxas e comissões pagas aos despachantes aduaneiros são intrinsecamente necessárias à operação de importação ou exportação, de modo que, sem esses gastos, as atividades da Recorrente seriam relevantemente prejudicadas;

- A DRJ manteve o despacho decisório na parte em que inadmitiu a tomada de créditos em relação a outras despesas relacionadas à tarifa de energia elétrica, a saber: TUSD, TUST, encargos do sistema, contribuição de iluminação pública, juros, multa e atualização monetária, perda e outros lançamentos e cobranças e serviços autorizados;

- A Recorrente, na condição de consumidora livre, é legalmente obrigada a arcar com esses dispêndios para usufruir da energia elétrica, em atenção aos normativos reguladores, de modo que todo o custo é passível de creditamento, nos termos do artigo 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/03.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Créditos extemporâneos

O artigo 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003 admite que o crédito não aproveitado em determinado mês o seja nos meses subsequentes:

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

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

Em observância ao supracitado dispositivo legal, não parece correto negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em deveres formais, quais sejam, a ausência de retificação das obrigações acessórias.

Inobstante ainda gere controvérsia, há diversos precedentes do CARF, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, admitindo o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS de forma extemporânea, sem a necessidade de retificação das obrigações acessórias:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2010 a 31/12/2010

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.”

(CARF, Processo nº 13896.721356/2015-80, Recurso Especial do Procurador, Acórdão nº 9303-012.977 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 15 de março de 2022)

“CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. OBRIGATORIEDADE DE RETIFICAÇÃO EFD-CONTRIBUIÇÕES AFASTADA.

As leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 autorizam o aproveitamento do crédito apurado em outros períodos, se não utilizados no mês, não fixando condicionante. Logo, exigir do contribuinte reparos nas obrigações acessórias (DCTF e EFD-CONTRIBUIÇÕES/DACON), colide com os comandos legais, tolhendo legítimo direito.”

(CARF, Processo nº 13656.900455/2017-11, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3301-013.155 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de agosto de 2023)

“REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da COFINS pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.”

(CARF, Processo nº 13896.721356/2015-80, Recurso Especial do Procurador, Acórdão nº 9303-012.977 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 15 de março de 2022)

“CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.

Os créditos relativos à Contribuição ao PIS e à COFINS podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos. Tendo sido a necessidade de retificar tais documentos o motivo para a glosa perpetrada pela Fiscalização, necessário rechaçá-la e reconhecer o direito ao crédito em questão.”

(CARF, Processo nº 15578.000194/2010-66, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402-008.178 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 23 de março de 2021)

Pelo exposto, voto pela procedência do recurso neste tópico, para reconhecer o direito ao aproveitamento dos créditos apurados extemporaneamente, sem a necessidade de prévia retificação das obrigações acessórias, desde que o pedido tenha sido feito dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data em que o custo ou despesa foi incorrido e sejam observados os demais requisitos legais.

Bens sujeitos à alíquota zero que sofreram tributação

A Delegacia de Julgamento manteve os termos do despacho decisório no tocante à inadmissão dos créditos de COFINS em relação a bens sujeitos à alíquota zero - NCM 1006.30.21 e NCM 3808.90.29 - em face da vedação contida no artigo 3º, §2º, inciso II da Lei 10.833/03:

“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; e (...).” (destaquei)

A Recorrente aduz que os fornecedores desses insumos aplicaram o CST 01 ao efetuarem as vendas, de forma que as operações foram tributadas pela COFINS.

Assiste razão à Recorrente.

A norma é clara ao vedar o aproveitamento dos créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Se a operação estava sujeita à alíquota zero, por força da legislação de regência, mas o remetente recolheu as contribuições, aplicando o CST 01, entendo que não subsiste motivo para inadmitir o crédito, em respeito à sistemática da não-cumulatividade.

Portanto, voto para reconhecer o direito ao crédito de COFINS em relação aos insumos efetivamente tributados, ainda que as operações estivessem sujeitas à alíquota zero por força de lei.

Notas fiscais inexistentes

O acórdão afirmou que, em consulta ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica, concluiu-se que 3 (três) notas fiscais que acobertaram operações de aquisição de insumos eram inexistentes.

A Recorrente alega que apresentou informações sobre as aquisições e os pagamentos referentes às operações do “item 1” e “item 3” podem ser confirmados pelos lançamentos realizados no SAP.

Aplicando-se por analogia o entendimento adotado pelo CARF em relação às notas fiscais inidôneas, poder-se-ia admitir o direito ao crédito das contribuições em relação às operações em que, não obstante a inexistência das notas fiscais, o contribuinte faz prova da entrega e do pagamento da mercadoria:

“CRÉDITOS. GLOSA. FORNECEDORES INIDÔNEOS. OPERAÇÕES SIMULADAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. REQUISITOS. ARTIGO 82 DA LEI Nº 9.430/1996.

A declaração de inaptidão tem como efeito impedir que as notas fiscais das empresas inaptas produzam efeitos tributários, dentre eles, a geração de direito de crédito das contribuições para o PIS/COFINS. Todavia, esse efeito é ressalvado quando o adquirente comprova dois requisitos: (i) o pagamento do preço; e (ii) recebimento dos bens, direitos e mercadorias e/ou a fruição dos serviços, ou seja, que a operação de compra e venda ou de prestação de serviços, de fato, ocorreu.”

(CARF, Processo 10835.720074/2008-62, Acórdão 3302-006.563, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Sessão de 26 de fevereiro de 2019)

Ocorre que, no caso em apreço, a Recorrente não fez prova do pagamento, haja vista que o SAP (System Applications and Products), software utilizado para controle interno da empresa, não se presta a esse fim.

Não tendo havido satisfatória comprovação do pagamento das mercadorias que teriam gerado o crédito relativo às notas fiscais apontadas como inexistentes no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, voto no sentido de manter a decisão recorrida.

Frete de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte

A Recorrente, amparada no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, reafirma o direito ao crédito glosado, argumentando que se trata de desdobramentos dos fretes de vendas.

Desta forma, os fretes sob comento se inserem no contexto geral de comercialização dos produtos fabricados pela Recorrente, desde que observados os demais requisitos da lei.

Neste sentido, são vários os precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive da Câmara Superior:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. Recurso especial do contribuinte provido.”

(CARF, Acórdão nº 9303-008.268, 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 20 de março de 2019)

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei nº 10.833/2003.”

(CARF, Acórdão nº 9303-009.047, 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 17 de julho de 2019)

“CRÉDITO. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. OPERAÇÕES DE COMPRA E DE VENDA. POSSIBILIDADE.

Há previsão legal para a apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com fretes entre estabelecimentos,

assim como dos fretes realizados nas operações de transferências, de compras e de vendas. Essas despesas integram o conceito de insumo e geram direito à apuração de créditos. Fundamento: Art. 3.º, incisos II e IX, da Lei 10.833/03.”

(CARF, Processo nº 10650.902230/2017-61, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-009.199 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 21 de setembro de 2020)

Desta forma, voto no sentido de admitir os créditos relativos ao frete de produtos acabados entre os estabelecimentos da Recorrente.

Fretes desvinculados de operações de venda a consumidor

Frete vinculado à compra de material para uso ou consumo

A aquisição de materiais de uso e consumo, quando essenciais ou relevantes para a atividade econômica, gera créditos de PIS e COFINS na modalidade “insumo”, prevista no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, como reconhecido pela própria RFB na Solução de Consulta Cosit nº 99.004/2017:

“Solução de Consulta Cosit nº 99.004, de 16 de janeiro de 2017

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MATERIAIS DE USO E CONSUMO. FERRAMENTAS E UTENSÍLIOS DE PEQUENO VALOR.

Os materiais de uso e consumo, ferramentas e utensílios de pequeno valor que se desgastam em função da ação exercida sobre o produto em fabricação permitem a apuração de créditos da Cofins na modalidade aquisição de insumos, conforme disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, observados os demais requisitos normativos e legais atinentes à matéria.”

Também há precedentes do CARF admitindo o direito ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre materiais de uso e consumo, quando enquadrados no conceito de insumo determinado pelo STJ:

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

Período de apuração: 01/07/2013 a 30/09/2013

CRÉDITOS. MATERIAL DE USO E CONSUMO. INSUMOS. COMPROVAÇÃO. POSSIBILIDADE.

É permitido o creditamento em relação a materiais de uso e consumo, objeto das notas fiscais com CFOP's 1.556/2.556, enquadradas no conceito de insumo estabelecido pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR e reconhecido pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018.”

(CARF, Processo nº 14112.720142/2015-29, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402-007.825 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 21 de outubro de 2020)

Todavia, no caso concreto, a Recorrente não especificou os itens que compõem os materiais de uso e consumo adquiridos e transportados, impedindo a constatação de sua relevância/essencialidade para a produção de alimentos, atividade por ela desenvolvida.

Portanto, voto por inadmitir os créditos da COFINS sobre o frete vinculado à aquisição de materiais de uso e consumo não identificados, em relação aos quais não foi possível averiguar a relevância/essencialidade.

Frete vinculado à devolução de venda de produção do estabelecimento e à devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros

Com relação às operações de devolução de vendas, há permissão legal apenas para o estorno do valor do débito da contribuição, computado sobre o valor da receita da venda do bem devolvido, conforme previsto no artigo 3º, inciso VIII e § 1º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003:

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

(...) 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.

(...) § 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...) IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.”

Portanto, não há fundamento legal para a apropriação de crédito sobre os gastos com frete nas operações de devolução de vendas.

Neste sentido, segue precedente deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2009

REGIME NÃO CUMULATIVO. OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÃO DE VENDA. DESPESA COM FRETE NO TRANSPORTE DO BEM DEVOLVIDO. DIREITO DE DEDUÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é passível de apropriação os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre as despesas com frete incorridas na operação de devolução de bem vendido, ainda que tais despesas tenham sido suportadas pelo contribuinte.”

(CARF, Processo nº 16349.000229/2009-90, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-004.824 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 24 de outubro de 2017)

Assim, por falta de previsão legal, voto pela manutenção da glosa de créditos sobre despesas com fretes vinculados a operações de devolução de mercadorias.

Frete vinculado à devolução de compra para industrialização e à devolução de vasilhame ou sacaria

Nas operações de devolução de compras, seja de mercadorias adquiridas para revenda, seja de material de embalagem, o contribuinte deve promover o estorno dos créditos das respetivas entradas.

A Receita Federal, inclusive, traz a orientação sobre como proceder neste caso na EFD-Contribuições (<http://sped.rfb.gov.br/pastaperguntas/show/276>):

“Como informar uma devolução de compra na EFD-CONTRIBUIÇÕES?

As notas fiscais relativas às devoluções de compras, referentes a operações de aquisição com crédito da não cumulatividade, devem ser escriturados pela pessoa jurídica, no mês da devolução, e os valores dos créditos correspondentes a serem anulados/estornados, devem ser informados preferencialmente mediante ajuste na base de cálculo da compra dos referidos bens, seja nos registros C100/C170 (informação individualizada), seja nos registros C190 e filhos (informação consolidada).”

Quanto ao frete vinculado à devolução das mercadorias e embalagens adquiridas, não havendo previsão legal específica e nem se podendo afirmar que tais serviços são relevantes ou essenciais às atividades econômicas da Recorrente, não há que se reconhecer o direito ao crédito da contribuição.

Pelo exposto, voto pela manutenção da glosa relativa ao frete vinculado à devolução de compras de mercadorias e embalagens.

Frete vinculado à baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração

O crédito relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, deve ser estornado, como determina o artigo 3º, parágrafo 13, da Lei nº 10.833/2003:

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

(...) § 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (...)”

Pretendeu o legislador, neste parágrafo, destacar a necessidade de utilização do bem ou serviço para o seu enquadramento como insumo. Se o bem foi devidamente adquirido e

em tese configura como insumo, mas não foi utilizado, seja devido a roubo, furto e outras hipóteses, torna-se necessário estornar o crédito inicialmente contabilizado e reconhecido.

Quanto ao serviço de transporte dos bens furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, não havendo previsão legal específica e nem se podendo afirmar que tais serviços são relevantes ou essenciais às atividades econômicas, não há que se reconhecer o direito ao crédito da contribuição.

Pelo exposto, voto pela manutenção da glosa dos créditos relacionados ao frete dos bens furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados.

Frete vinculado à outras entradas ou saídas de mercadorias ou prestação de serviço não especificadas

A falta de especificação dos bens adquiridos ou serviços tomados pela Recorrente impede a verificação de sua essencialidade ou relevância na atividade desenvolvida, inviabilizando seu reconhecimento como insumo, o que também se aplica ao frete vinculado a esses mesmos bens/serviços.

Pelo exposto, voto pela manutenção da glosa relacionada ao frete vinculado à outras entradas/saídas de mercadorias/serviços não especificados.

Frete vinculado à remessa de amostra grátis, e à remessa em bonificação, doação ou brinde

A bonificação, as amostras grátis e os brindes são desdobramentos da venda de mercadorias, promovidas pelo vendedor a fim de tornar seu produto competitivo no mercado e atrair a fidelização de clientes. Portanto, o frete relacionado ao transporte dessas mercadorias deve gerar créditos de COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003.

Ademais, vem prevalecendo a tese da autonomia do crédito do frete em relação ao crédito do produto transportado, sendo irrelevante que a mercadoria entregue a título de brinde, doação ou bonificação não seja onerada pelas contribuições, desde que o serviço de transporte seja tributado.

Destarte, como as bonificações, as amostras grátis e os brindes são desdobramentos das operações de venda, cujo frete gera direito a créditos da contribuição, nos termos do artigo 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, voto pela reversão da glosa dos créditos relacionados ao transporte desses produtos.

Frete vinculado à remessa de bem por conta de contrato de comodato ou locação

O artigo 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833/2003 permite o aproveitamento de créditos sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros.

O frete relacionado ao transporte desses bens, em tese, também ensejaria o direito ao aproveitamento de créditos, pois estes serviços podem ser encarados como insumos da

atividade de locação. No entanto, o contribuinte não informa que bens são estes, sua função/destinação, nem tampouco quem são os locatários.

Assim, por ausência de comprovação dos contratos de locação/comodato, voto pela manutenção das glosas dos créditos relacionados ao frete desses bens.

Frete vinculado à remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo

A Recorrente não teve o cuidado de indicar quais bens seriam estes, destinados a conserto ou reparo, impedindo a verificação de tratar-se de itens essenciais ou relevantes à consecução da atividade desempenhada, à luz do conceito contemporâneo de insumo.

Destarte, não resta alternativa senão a manutenção da glosa dos créditos relacionados ao frete desses bens.

Frete vinculado à remessa de vasilhame ou sacaria

Os materiais de embalagem, juntamente com as matérias primas e os produtos intermediários, são considerados insumos da atividade econômica.

Neste sentido, seguem precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2016

CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.”

(CARF, Processo nº 10660.901105/2018-03, Recurso Voluntário, Acórdão 3401-010.639 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de setembro de 2022)

No presente caso, o frete vinculado à remessa do material de embalagem (vasilhame ou sacaria) deve ser considerado insumo da atividade econômica, à luz do conceito contemporâneo estabelecido pelo STJ.

Portanto, voto pela reversão das glosas dos créditos relacionados ao frete na remessa de vasilhame ou sacaria.

Frete vinculado à remessa para depósito fechado ou armazém geral

As despesas com frete para transporte de produtos acabados para depósito fechado e armazém geral com intuito de comercialização posterior constituem despesas na operação de venda e geram créditos de PIS e COFINS.

Esse foi o entendimento adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9303-007.719:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

DESPESAS. FRETES. PRODUTOS ACABADOS. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, DEPÓSITO FECHADO, ARMAZÉM GERAL. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte e/ ou para depósito fechado e armazém geral para venda posterior constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal.”

(CARF, Processo nº 11065.902184/2008-71, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9303-007.719 – 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 22 de novembro de 2018)

Pelo exposto, voto pela reversão da glosa dos créditos relativos ao frete na remessa de mercadorias para depósito fechado ou armazém geral.

Frete vinculado à remessa para industrialização por encomenda

Assim como o frete de produtos em elaboração entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, o frete de produtos inacabados para industrialização em estabelecimento de terceiros também deve gerar direito ao abatimento de créditos de PIS e COFINS, como já admitido pelo CARF em situação análoga:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Utilizando-se do teste da subtração, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, constata-se que, sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada industrialização por encomenda. O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item frete, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas

gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.” (destaquei)

(CARF, Processo nº 10280.005517/2008-13, Acórdão nº 3402-010.422 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 26/04/2023, Relator Lázaro Antônio Souza Soares)

Pelo exposto, voto pela reversão da glosa dos créditos relacionados ao frete na remessa de bens/insumos para industrialização por encomenda.

Representação comercial

À luz do conceito contemporâneo de “insumo”, construído a partir da decisão proferida pelo STJ no julgamento do RESP 1.221.170/PR, de reprodução obrigatória pelo CARF, entendo que a possibilidade de apuração de créditos de PIS e COFINS sobre despesas com representação comercial depende da comprovação, no caso concreto, de sua relevância e essencialidade no desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

De acordo com a Recorrente:

- seus produtos são conhecidos em todo o Brasil justamente porque os representantes comerciais atuam ativamente para leva-los às áreas mais remotas e inacessíveis, garantindo o recorde de capilaridade das operações;

- as atividades consistem em captação de novos clientes, análise de crédito, retirada de pedidos, que servem de base para a produção, negociação de preço, condições de venda e prazos de entrega, recebimento das quantias pagas pelos clientes e adoção dos procedimentos necessários para entrega das mercadorias;

- por demandarem conhecimento sobre os produtos e práticas de mercado, tais atividades são técnicas (regulamentada pela Lei nº 4.886/65) e necessárias para a boa condução das atividades desenvolvidas;

- aplicando-se o princípio da subtração, determinado pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, a representação comercial é, senão essencial, ao menos relevante para a empresa, pois sua retirada do processo afetaria diretamente as atividades de “distribuição e comércio”, previstas em seu contrato social.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento CARF, no Acórdão nº 3302-006.528, proferido em 30 de janeiro de 2019, deu provimento ao recurso de uma prestadora de serviços de gestão de consórcio para garantir-lhe o direito ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre despesas com representação comercial:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. COMISSÃO.

Os custos com comissões pagas sobre as vendas de consórcios nas administradoras de consórcios geram direito a crédito do PIS e da Cofins, por preencherem a definição de insumo estabelecida na legislação de regência, já que se tratam de gastos aplicados ou consumidos diretamente na execução do serviço.”

(CARF, Processo nº 10805.720578/2017-21, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-006.528 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 30 de janeiro de 2019, Relator Walker Araujo)

Oportuno reproduzir trechos do inteiro teor do acórdão para identificação dos fundamentos relacionados à admissão dos créditos em comento:

“Analisando o objeto da empresa, temos que a Recorrente foi constituída para organizar e administrar grupos de consórcio de veículos automotores, motocicletas ou qualquer outro tipo de bem legalmente permitido, exercendo as seguintes atividades: (i) captação de interessados na aquisição de bens; (ii) formação dos grupos e respectiva administração; (iii) envio de comunicações aos consorciados sobre fatos pertinentes ao grupo; (iv) cobrança das parcelas destes interessados; (v) administração destes recursos; (vi) contabilização destes recursos; (vii) contemplação dos consorciados; e (viii) aquisição de bens em nome dos consorciados.

(...)

Neste eito, considerando as alegações da Recorrente e o atual posicionamento do STJ sobre a matéria em litígio, que leva em consideração a questão da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, entendo que a glosa deve ser revertida em relação aos serviços utilizados pela Recorrente em sua atividade.

Com efeito, restou claro para este relator que para desempenho de suas funções de prestadora de serviços de gestão de consórcios, a Recorrente, por imposição legal, deve realizar as atividades de reunir um número pessoas interessadas na aquisição de determinados bens para formação de grupo, atividade esta que, senão realizada por representantes conveniados à Recorrente dificilmente se concretizará (ressalta-se aqui que este serviço, no entendimento deste relator, é realizado antes e durante a formação do grupo que participará do consórcio); realizar reuniões, cobrança de parcelas, contabilizar recebimentos e contemplar

consoantes, obrigações estas vinculadas à sua atividade e assumidas com os consoantes, portanto, todas de total relevância para exercício de sua função.”

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também admitiu, no Acórdão 9303-007.291, que uma empresa exportadora de café tomasse créditos de PIS e Cofins sobre despesas de corretagem pagas aos representantes contratados:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. CORRETAGEM.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica. No caso, os gastos com corretagem referem-se à operação essencial para a atividade realizada, de revenda de café de diversas variedades e procedências.”

(CARF, Processo nº 15578.000142/2010-90, Recurso Especial do Procurador, Acórdão nº 9303-007.291 – 3ª Turma da CSRF, Sessão de 15 de agosto de 2018, Relator Jorge Olmiro Lock Freire)

Por relevante para o deslinde da controvérsia, transcrevo também os seguintes trechos, extraídos do inteiro teor do julgado da CSRF:

“Em resumo, entendo que, para reconhecimento do crédito, são necessárias as seguintes características (cumulativamente): (a) ser gasto necessário ao processo, (b) estar diretamente relacionado ao produto vendido e (c) não ser classificável como ativo imobilizado.

A Procuradoria da Fazenda Nacional afirma que a corretagem não integra as atividades de beneficiamento, rebeneficiamento, comercialização interna e exportação de café, sendo ela apenas uma forma de intermediação, concedendo uma comodidade aos agentes econômicos ao facilitar o fechamento de negócios; não seria essencial à operação, apenas conveniente.

Contudo, há que se apreciar a atividade econômica cafeeira dentro de sua própria lógica de mercado. Nesse mercado, o negócio sem a corretagem seria o mesmo que realizar a operação de compra e venda de insumos sem a participação de interveniente responsável pelo frete do insumo até o estabelecimento do comprador: possível, mas economicamente incerta.

Se há necessidade de operação eficaz na atividade, a atuação dos corretores passa a ser essencial, sob pena de haver demora ou dificuldades tais que inviabilizem a operação economicamente falando.

(...)

Penso que a busca de diversos tipos de cafés entre produtores, pessoas físicas, jurídicas e cooperativas, poderia ser realizada pela empresa, assim como a realização do frete do café até seu estabelecimento, mas, pelo próprio histórico da atividade de exportação de café nunca o é. Esse mercado se estabeleceu com base na atuação dos corretores que são conhecedores das distintas espécies de grãos e de quem são os produtores destes. Esse tipo de atuação é essencial à atividade da contribuinte.

Caso não houvesse a participação desses corretores a própria empresa teria que obter pessoal especializado para essa atividade e, em se tratando de operação de revenda, os custos correspondentes teriam a mesma natureza do frete nesse tipo de operação, conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833 de 29/12/2003. Ou seja, a identificação dos fornecedores de cada tipo de grão, associado às características físicas destes, tais como aroma e sabor são essenciais a formação dos lotes de venda e mesmo dos blends destinados ao beneficiamento e à revenda.

A atividade do corretor na busca do produto com as características necessárias ao produto a ser adquirido para revenda é análoga a do corretor de imóveis que sabe as características do imóvel que seu cliente busca e sabe onde se encontram esses produtos. Prosseguindo essa analogia, não admitir que se deduza a despesa de corretagem na apuração do ganho de capital quando da venda do imóvel com sua participação, sob a alegação de que essa venda poderia ser realizada sem qualquer intermediário, não afasta a essencialidade da atividade para o bom resultado do negócio. Entenda-se aqui "bom resultado", como encontrar a mercadoria na qualidade e no tempo adequado à realização dos negócios."

Conforme exposto na parte introdutória do voto, o ponto determinante no qual o bem ou serviço possa gerar créditos de PIS/COFINS vem a ser a sua essencialidade ou relevância.

No presente caso, a representação comercial constitui serviço relevante para a atividade econômica desenvolvida pela Recorrente – fabricação e distribuição de produtos alimentícios - amoldando-se ao conceito contemporâneo de insumo determinado pelo STJ.

Assim, voto no sentido de admitir o aproveitamento de créditos em relação às despesas com representação comercial, desde que pagas a pessoas jurídicas, em razão da vedação contida no artigo 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 10.833/2003.

Serviços de gerenciamento de impressão

Segundo a Recorrente, esses dispêndios correspondem a valores pagos à prestadora de serviços de impressão, os quais são necessários para emissão de documentos relacionados à atividade empresarial, de modo que a subtração desses serviços impactaria negativamente a condução das rotinas da empresa.

A Recorrente atua na fabricação e comercialização de produtos alimentícios.

A impressão de documentos não me parece ser uma atividade essencial ou relevante para o desempenho de tal atividade, não podendo ser encarada, portanto, como insumo para efeito de creditamento de PIS e COFINS.

Pelo exposto, voto pela manutenção do acórdão recorrido na parte em que inadmitiu os créditos sobre as despesas com gerenciamento de impressão.

Serviços de despachantes e desembaraço aduaneiro

A Recorrente aduz que as taxas e comissões pagas aos despachantes aduaneiros são intrinsecamente necessárias à operação de importação ou exportação, de modo que, sem esses gastos, suas atividades seriam prejudicadas.

No entanto, nas razões recursais, o contribuinte não relaciona as supostas operações de importação ou exportação à sua atividade econômica (fabricação e distribuição de produtos alimentícios), tampouco identifica tais atividades como integrantes de seu objeto social, limitando-se a colacionar a jurisprudência do CARF que, na verdade, refere-se a empresas exportadoras, importadoras, ou que, de algum modo, atuam no comércio exterior.

O recurso voluntário é pautado pelo princípio da dialeticidade, exigindo-se que seu objeto seja delimitado pela decisão recorrida. A ausência de impugnação específica aos fundamentos do acórdão tem como consequência o não conhecimento da matéria, como reiteradamente decidido por este Conselho:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

JÚZO DE ADMISSIBILIDADE. PRESSUPOSTOS RECURSAIS INTRÍNSECOS E EXTRÍNSECOS. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA PELA DECISÃO HOSTILIZADA. PROIBIÇÃO DA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

O recurso voluntário interposto, apesar de ser de fundamentação livre e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal extrínseco dos recursos. Isto exige que o objeto do recurso seja delimitado pela decisão recorrida havendo necessidade de se demonstrar as razões pelas quais se infirma a decisão. As razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, devendo haver a observância dos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo grau de jurisdição.”

(CARF, Processo nº 10840.910720/2009-93, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-010.492 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de abril de 2023, Relator Márcio Robson Costa)

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/05/2007

DIALETICIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso que não ataca os fundamentos da glosa não deve ser conhecido por malferir a dialeticidade descrita no artigo 58 do Decreto 7.574/2011.”

(CARF, Processo nº 15504.010684/2010-34, Acórdão nº 3401-007.923, Relator Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, sessão de 30/07/2020)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

DEFESA. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. EQUIPARAÇÃO A MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido contraditada de forma pontual, sobre a qual o recorrente se restringe a fazer afirmações genéricas, sem atacar diretamente questões de fato ou de direito.”

(CARF, Processo nº 10983.909312/2016-93, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-010.790 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de julho de 2023, Relatora Ana Paula Giglio)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

MATÉRIA RECORRIDA GENERICAMENTE.

A matéria recorrida de maneira genérica em tempo e modo próprios não deve ser conhecida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

DIALETICIDADE. AUSÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

Para ser conhecido o recurso é necessário o enfrentamento dos fundamentos da decisão atacada.”

(CARF, Processo nº 10880.925509/2017-17, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-010.795 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de julho de 2023, Redator Hécio Lafeté Reis)

Pelo exposto, voto pelo não conhecimento do Recurso Voluntário na parte que discorre genericamente sobre o direito ao crédito de COFINS em relação aos serviços de despachante e desembaraço aduaneiro.

Despesas vinculadas à tarifa de energia elétrica

A DRJ manteve o despacho decisório na parte em que inadmitiu a tomada de créditos em relação a gastos com TUSD, TUST, encargos do sistema, contribuição de iluminação pública, juros, multa e atualização monetária, perda e outros lançamentos e cobranças e serviços autorizados.

O acórdão recorrido, fazendo referência ao artigo 3º, inciso III, da Lei 10.833/03, ao artigo 191, inciso I, da IN RFB nº 2.121/2022, à Solução de Consulta Cosit 22/2016, à Solução de Consulta 204/2021 e à Solução de Consulta Cosit 557/2017, consignou que “a autorização para a apuração de créditos sobre dispêndios com energia elétrica somente se aplica quando for consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica”.

Entendo que assiste razão em parte ao contribuinte.

Taxa de uso do sistema de distribuição – TUSD, Taxa de uso do sistema de transmissão – TUST e Encargos de Serviço do Sistema - ESS

A demanda contratada, segundo o artigo 2º, inciso XXI, da Resolução Normativa ANEEL nº 414/2010, é a “demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW)”.

A demanda contratada surgiu para suprir as necessidades dos chamados consumidores intensivos - indústrias, shopping centers e outras pessoas jurídicas que, por sua atividade, necessitam de uma alta tensão, fazendo-se necessária uma rede de alta potência, com linhas de transmissão que operam em alta tensão e condutores com grandes bitolas.

No caso concreto, a atividade desenvolvida pela Recorrente envolve a industrialização e o armazenamento de alimentos destinados ao consumo humano, os quais devem, a depender do produto, ser guardados em refrigeradores sem interrupções no fornecimento de energia, motivo pelo qual se justifica a contratação extra de energia.

A Taxa de uso do sistema de distribuição - TUSD remunera o uso do sistema de distribuição de energia, ao passo que a Taxa de uso do sistema de transmissão – TUST remunera o sistema de transmissão.

Já os Encargos de Serviço do Sistema – ESS remuneram a manutenção da confiabilidade e da estabilidade do sistema no atendimento à demanda por energia no Sistema Interligado Nacional – SIN.

De acordo com a Nota Técnica da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL nº 554/2006, o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão, assim como o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição, são encargos pagos pelos usuários do sistema de transmissão e distribuição, com base na Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão – TUST e na Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição – TUSD, respectivamente, em função da obrigatória formalização do

Contrato de Uso do Sistema de Transmissão/Distribuição – CUST/CUSD, nos termos do artigo 9º da Lei nº 9.648/1998.

Encargos dessa natureza, portanto, decorrem de imposição legal e são atribuídos a unidades que recebem energia em grande intensidade. Além disso, nos termos da legislação setorial, obrigatória, essas despesas não podem ser dissociadas da energia propriamente dita, consumida na produção.

Há precedentes do CARF que admitem o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre os valores pagos a título de TUSD e TUST (tarifa de uso do sistema de distribuição e tarifa de uso do sistema de transmissão), por terem natureza de pagamento para aquisição de energia elétrica:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

ENERGIA ELÉTRICA. CUSD E TUSD. ADMISSIBILIDADE PARA CRÉDITOS.

Os valores pagos a título de CUSD e de TUSD possuem natureza de pagamento pela aquisição de energia elétrica. Assim, quando a legislação de PIS/COFINS permite o desconto de créditos em relação a "energia elétrica (...) consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica", no caso do Consumidor Livre, devem-se entender incluídos os valores pagos a título de TUSD. Há o direito de desconto de crédito em relação a TUSD/CUSD, com fundamento no artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/2002, e artigo 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003.”

(CARF, Processo nº 11516.721501/2014-43, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3401-003.096 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 23 de fevereiro de 2016, Redator designado Augusto Fiel Jorge D'Oliveira)

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 03/09/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM OS ENCARGOS DE DEMANDA CONTRATADA. DIREITO AO CRÉDITO.

Na apuração do PIS e Cofins não-cumulativos podem ser descontados créditos sobre os encargos com demanda contratada de energia elétrica adquirida de terceiros.”

(CARF, Processo nº 10530.901576/2014-65, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-011.168 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de junho de 2021)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2011, 2012 NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM OS ENCARGOS PELO USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA E CONTRATO DE DEMANDA. DIREITO AO CRÉDITO.

Na apuração do PIS e Cofins não-cumulativos podem ser descontados créditos sobre os encargos com demanda contratada de energia elétrica e pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição da energia elétrica produzida pelo contribuinte ou adquirida de terceiros.”

(CARF, Processo nº 10580.725581/2016-31, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-006.910 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 21 de maio de 2019)

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

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

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITO. DEMANDA CONTRATADA.

O dispêndio com a demanda contratada, incluído na fatura de energia elétrica, tem caráter obrigatório, objetiva o efetivo funcionamento do estabelecimento e tem caráter social, tendo o sistema elétrico sido concebido de forma a atender satisfatoriamente toda a sociedade, razão pela qual ele deve ser incluído no desconto de crédito da contribuição não cumulativa.”

(CARF, Processo nº 10183.904632/2016-72, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-007.441 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 17 de novembro de 2020)

Pelo exposto, voto pela reversão da glosa de créditos relacionados aos valores pagos a título de TUSD/TUST e encargos do sistema.

Contribuição de iluminação pública, juros, multa e atualização monetária, cobranças e serviços autorizados

A contribuição de iluminação pública, cobrada pelos Municípios para remuneração da energia consumida em logradouros públicos, embora decorra de imposição legal, não guarda qualquer relação com o consumo de energia elétrica no estabelecimento da empresa. A sua cobrança na fatura de energia elétrica decorre de técnica de arrecadação, dada a impossibilidade de identificação dos efetivos consumidores da iluminação pública.

Os juros, as multas e a atualização monetária são encargos de natureza financeira, calculados em função do intervalo de tempo entre o dia do vencimento da fatura e o dia do efetivo pagamento. A desídia do contribuinte no cumprimento de suas obrigações contratuais não pode ser premiada com créditos de PIS e COFINS, sob pena de afronta ao princípio da moralidade.

Por fim, as demais cobranças efetuadas pela concessionária de energia elétrica, em razão de outros serviços prestados aos consumidores, que além de não serem obrigatórios perante a legislação setorial, podem ser cobrados de forma destacada e dissociada da demanda consumida e da demanda contratada, não dão direito a crédito de PIS e COFINS.

Quanto a esses itens, não merece reforma a decisão de piso.

Pelo exposto, voto pela manutenção da glosa dos créditos relacionados a contribuição de iluminação pública, juros, multa, atualização monetária, e serviços autorizados.

Conclusão

Pelo exposto, voto pelo não conhecimento do Recurso Voluntário na parte em que discorre genericamente sobre o direito ao crédito de COFINS em relação aos serviços de despachante e desembaraço aduaneiro e, na parte conhecida, dou-lhe parcial provimento para:

1. reconhecer o direito ao aproveitamento dos créditos apurados extemporaneamente, sem a necessidade de prévia retificação das obrigações acessórias, desde que o pedido tenha sido feito dentro do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data em que o custo ou despesa foi incorrido e sejam observados os demais requisitos legais.

2. reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos em relação às operações de aquisição de mercadorias ou serviços que, embora sujeitos à alíquota zero por força da legislação de regência, foram submetidas à incidência da COFINS.

3. reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos em relação ao frete de produtos acabados entre os estabelecimentos da Recorrente;

4. reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos em relação ao frete de mercadorias dadas em bonificação, brindes e amostras grátis;

5. reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos em relação ao frete na remessa de vasilhame ou sacaria, posto que os materiais de embalagem devem ser considerados insumos da atividade econômica desenvolvida;

6. reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos em relação ao frete de produtos acabados para depósito fechado e armazém geral, com o intuito de comercialização posterior;

7. reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos em relação ao frete na remessa de bens/insumos para industrialização por encomenda;

8. reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos em relação às despesas com representação comercial, desde que pagas a pessoas jurídicas;

9. reconhecer o direito ao aproveitamento de créditos em relação aos valores pagos a título de Taxa de uso do sistema de distribuição – TUSD, Taxa de uso do sistema de transmissão – TUST e Encargos de Serviço do Sistema – ESS.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães

VOTO VENCEDOR

Na sessão de julgamento, o Colegiado, por voto de qualidade, divergiu do voto da ilustre Conselheira Relatora na análise do recurso voluntário do presente processo, especificamente, quanto a reverter as seguintes glosas: a) ao aproveitamento dos créditos apurados extemporaneamente; b) créditos em relação às operações de aquisição de mercadorias ou serviços que, embora sujeitos à alíquota zero por força da legislação de regência, foram submetidas à incidência da COFINS; c) créditos em relação ao frete de produtos acabados entre os estabelecimentos da Recorrente; d) créditos em relação ao frete de produtos acabados para depósito fechado e armazém geral, com o intuito de comercialização posterior; e) créditos em relação às despesas com representação comercial. Então, fui designado a redigir o voto vencedor, motivo pelo qual apresento abaixo as razões de decidir.

Créditos extemporâneos

No que concerne aos créditos extemporâneos, a legislação das contribuições nos §§4º dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 previu a possibilidade do contribuinte descontar nos meses subsequentes eventuais créditos oriundos de meses anteriores, nos seguintes termos:

Art. 3º (...)

(...)

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

(negrito nosso)

As turmas do CARF têm entendido que, além da forma indicada pela Receita Federal, no sentido da correção de erros na apuração da contribuição, por meio da realização de retificação do DACON, com a conseqüente apuração de contribuição paga a maior, se houver, ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte, existe outra possibilidade aceita, sem a necessidade de retificação desses demonstrativos, desde que a empresa comprove, por meio de documentação hábil, a existência do crédito e o não aproveitamento anterior do mesmo (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo), assegurando-se, dessa forma, a não ocorrência do duplo aproveitamento de créditos pelo contribuinte.

Nesse sentido, em outras oportunidades as turmas do CARF já se pronunciaram sobre esse tema, dos quais destacam-se os trechos dos votos dos Conselheiros Alexandre Kern e

Rosaldo Trevisan, admitindo a relevação da formalidade de retificação das declarações e demonstrativos desde que demonstrada pela interessada a ausência de utilização do crédito extemporâneo em outros períodos:

Processo nº 12585.720420/201122

Acórdão nº 3402002.603

4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 28 de janeiro de 2015

Relator: Alexandre Kern

(...)

Aproveitamento de Créditos Extemporâneos

(...)

A matéria no entanto já tem entendimento em sentido contrário, plasmado, por exemplo, no Acórdão nº 3403002.717, de 29 de janeiro de 2014 (Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime), em que ficou assente a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. Admite-se a possibilidade de relevar formalidade de retificação das declarações desde que demonstrada conclusiva e irrefutavelmente, a ausência de utilização do crédito extemporaneamente registrado. De se reconhecer, no entanto, que a retificação das declarações é extremamente mais simples.

Assim, omitindo-se em proceder à prévia retificação do Dacon respectivo e sem fazer prova cabal de que não aproveitou o crédito anacrônico, deve-se manter a glosa.

(...)

Processo nº 10380.733020/201158

Acórdão nº 3403002.717

4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária

Sessão de 29 de janeiro de 2014

Relator: Rosaldo Trevisan

(...)

Cabe destacar de início, que, por óbvio, a ausência de retificação a que se refere o fisco, é referente aos períodos anteriores, pois o que se busca é evitar o aproveitamento indevido, ou até em duplicidade. As retificações, como destaca o fisco, trazem uma série de consequências tributárias, no sentido de regularizar o aproveitamento e torna-lo inequívoco.

Quanto à afirmação de que a recorrente cumpriu em demonstrar a ausência de utilização anterior dos referidos créditos, indicando genericamente todos os documentos entregues à fiscalização e/ou acostados na impugnação, não logra instaurar apresentar elementos concretos que ao menos instaurem dúvida no julgador, demandando diligência ou perícia. Aliás, a perícia solicitada ao final do recurso voluntário considera-se não formulada pela ausência dos requisitos do art. 16, IV do Decreto no 70.235/1972, na forma do § 1o do mesmo artigo.

No mais, acorda-se com o julgador de piso sobre a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. E, ainda que se relevasse a formalidade de retificação das declarações, não restou no presente processo demonstrada conclusivamente, como exposto, ausência de utilização anterior dos referidos créditos.

Sobre a afirmação de que a autuação "funda seu entendimento tão somente em uma solução de consulta, formulada por outro contribuinte", é de se reiterar de que forma o fisco utilizou soluções de consulta na autuação (fl. 35 do Termo de Verificação Fiscal):

O segundo requisito diz respeito à necessária retificação, em todos os períodos pertinentes, de todas as declarações (DACONS, DCTFs e DIPJs) cujos valores são alterados pelo recálculo e refazimento da apropriação de créditos de PIS e COFINS. Isto porque este procedimento implica também o recálculo de todos os tributos devidos em cada período de apuração, especialmente o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

É que na sistemática da não cumulatividade, qualquer apropriação de créditos de PIS e de COFINS, resulta, necessariamente na redução, em cada período de apuração, de custos ou despesas incorridas e, por consequência, na elevação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Há diversas soluções de consulta no âmbito da RFB, que exprimem o entendimento acima, dentre elas citaremos a Solução de Consulta no 14 SRRF/6aRF/DISIT, de 17/02/2011, a Solução de Consulta no 335 SRRF/9aRF/DISIT, de 28/11/2008, e a Solução de Consulta no 40 SRRF/9aRF/DISIT, de 13/02/2009.

Assim, patente que as soluções de consulta não são (e sequer constam no campo correspondente) a fundamentação da autuação.

(...)

Em adição ao que a DRJ estabelece, agregamos somente a possibilidade de, na ausência das retificações, haver comprovação inequívoca do alegado por outros meios, o que não se visualiza no caso dos presentes autos. É de se reconhecer, contudo, que extremamente mais simples é a retificação das declarações.

(...)

No caso concreto, percebe-se que a Recorrente não promoveu a retificação da DACON, tampouco trouxe aos autos comprovação inequívoca de que não aproveitou os referidos créditos extemporâneos em períodos anteriores à utilização, conforme se pode conferir nos autos.

Dessa forma, entendo que não consta nos autos prova hábil para se assegurar que o crédito extemporâneo pleiteado não tenha sido utilizado em duplicidade

Como se sabe. é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (Lei nº5.869/73), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005.

No caso concreto, entendo que a Empresa não cumpriu com a sua obrigação de comprovar o direito creditório pleiteado por meio de documentação hábil e suficiente.

Em consequência, deve ser mantida a decisão recorrida quanto aos créditos extemporâneos.

Créditos em relação às operações de aquisição de mercadorias ou serviços que, embora sujeitos à alíquota zero por força da legislação de regência, foram submetidas à incidência da COFINS

A Fiscalização glosou aquisições de bens utilizados como insumos e sujeitos à alíquota zero de PIS/Pasep e COFINS, uma vez que tais bens não podem gerar crédito a descontar, de acordo com o art. 3º, §2º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, *in verbis*:

A Recorrente não contesta que os insumos glosados estejam sujeitos à alíquota zero, argui que o referido dispositivo legal não veda a tomada de créditos para os bens sujeitos à alíquota zero, posto que tais bens se encontram no campo de incidência das contribuições, estando sujeita às contribuições, mas apenas por opção do legislador foi reduzida a alíquota a zero.

Sem razão a Recorrente.

Como se sabe, na sistemática da não cumulatividade das contribuições, em regra, não geram créditos nesse regime as aquisições de bens ou serviços que não estavam sujeitas ao pagamento das contribuições, ou seja, não há tomada de créditos de PIS e COFINS quando não há tributação na operação de entrada. Tal vedação consta no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

Art.3º (...)

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

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

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.[\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

(negrito nosso)

Como cediço, o princípio da não cumulatividade tem por finalidade limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa da cadeia, o tributo somente incida sobre o valor adicionado nessa etapa. A não cumulatividade se materializa por meio da previsão de creditamento das aquisições antecedentes de uma cadeia de produção/comercialização. Se não há pagamento da contribuição na etapa antecedente, pela lógica da sistemática, não há direito a creditamento, a não ser que haja um claro propósito do legislador no sentido de incentivar uma determinada atividade. Porém, mesmo nesse último caso, o benefício deve ser expressamente previsto em lei.

Observa-se que o antes citado dispositivo veta claramente a geração de crédito na aquisição de bens sujeitos não sujeitos ao pagamento da contribuição, estando aí incluídos os produtos sujeitos alíquotas zero ou não sujeitos à incidência, sujeitos à monofasia e isentos.

Por fim, cabe ressaltar que ainda que tenha havido o recolhimento do tributo na operação, por equívoco do fornecedor, o caso seria deste pedir restituição do tributo pago indevidamente, mas jamais pode o adquirente se creditar das contribuições indevidamente destacadas nas notas fiscais, como também entendeu a ilustre relatora, uma vez que isso poderia possibilitar o aproveitamento em duplicidade do crédito.

Assim, pelo exposto, deve ser afastada a possibilidade de creditamento sobre a totalidade de aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero.

Despesas créditos em relação ao frete de produtos acabados entre os estabelecimentos da Recorrente e créditos em relação ao frete de produtos acabados para depósito fechado e armazém geral, com o intuito de comercialização posterior

Neste tópico, a Fiscalização informa que identificou fretes de transferência de produtos acabados entre unidades da empresa.

A Recorrente, por sua vez, argumenta que as referidas despesas tratam, assim, de fretes incorridos nas transferências de produtos acabados entre os seus estabelecimentos, que a recorrente afirma ter direito a creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS, do valor despendido com o frete, sendo possível quando este for utilizado na operação de venda, devendo o ônus ser suportado pelo vendedor, com fundamento nos artigos 3.º, inciso IX e 15, inciso II da Lei n.º 10.833/03.

Sem razão a Recorrente.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;
- ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e
- iii) 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 da Lei nº10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa,

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para outros estabelecimentos da empresa não se enquadra em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de

transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica à transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. **Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição** ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda** ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidas as glosas dos fretes nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos, depósito fechado ou armazém geral.

Créditos em relação às despesas com representação comercial

São despesas incorridas como comissões sobre vendas pela Recorrente com seus representantes comerciais. Os representantes comerciais da Recorrente realizam a intermediação das vendas, aproximando os potenciais clientes e agenciando pedidos.

Como se constata, trata-se de despesas ligadas às vendas da empresa que não têm previsão legal para creditamento como insumo da área produtiva.

Assim, deve ser mantida a glosa.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo