Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10880.974426/2018-24

Processo nº	10880.974426/2018-24
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3301-013.630 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de outubro de 2023
Recorrente	MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. CRITÉRIOS. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018.

À partir de interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em relação ao conceito de insumos quando do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (sob o rito dos repetitivos), à Receita Federal consolidou a matéria por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.
Assentou-se, em especial, que "a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço", cabendo ao julgador examinar a relevância ou essencialidade do insumo na cadeia produtiva da empresa, para fins de creditamento.

PER/DCOMP. FRETES SOBRE COMPRAS DE INSUMOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO E PARA ELIMINAÇÃO DE RESÍDUOS. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO.
O frete pode ser elemento dissociável do insumo sujeito à alíquota zero quando onerado o serviço de frete (apartado da operação de aquisição do insumo), a teor do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sendo o transporte de sucata "SUCATA DE SACARIA PLÁSTICA" imposição legal, o ressarcimento de despesas com eliminação de resíduos é cabível.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter às glosas sobre os fretes no transporte de insumos sujeitos à alíquota zero (frete sobre compra).

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcos Antônio Borges (suplente convocado(a)), Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão da 16ª Turma da DRJ/07 que reconheceu, em parte, o direito da Recorrente ao ressarcimento do crédito de PIS não-cumulativo apurado no 1º Trimestre de 2015, de seguinte ementa:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015
>
> AQUISIÇÃO DE INSUMO - NOTAS FISCAIS CANCELADAS - Não cabe a apuração de crédito no regime não cumulativo quando a compra do insumo é revertida, com o correspondente cancelamento do documento fiscal.
>
> SERVIÇO ADQUIRIDO COMO INSUMO SUJEITO À INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES - CRÉDITO - Correta a apuração de crédito no regime não cumulativo relativa a serviço adquirido como insumo, sujeito ao pagamento das contribuições.
>
> PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO - Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR, da Nota SEI n° 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 e da IN/RFB nº 1.911/2019.
>
> IMPORTAÇÃO DE INSUMOS - CUSTOS DE AQUISIÇÃO - CRÉDITO-POSSIBILIDADE - É possível a apuração dos créditos previstos nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, relativos às despesas que compõem o custo de aquisição do insumo importado (armazenagem, despesas aduaneiras, frete interno), ainda que haja a apuração também dos créditos previstos na Lei nº 10.865/04.
>
> PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS - É possível o aproveitamento de crédito em período posterior ao da apuração, devendo o contribuinte, para tanto, comprovar documentalmente a natureza dos créditos, o período do qual decorrem e sua não utilização anterior, observando-se, ainda, o prazo decadencial.
>
> AQUISIÇÃO DE INSUMO NO MERCADO INTERNO - BEM SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO - FRETE - CRÉDITO - IMPOSSIBILIDADE - Não gera direito a crédito o frete pago na aquisição de insumo no mercado interno, tributado à alíquota zero, uma vez que não há previsão legal específica para a apuração de créditos em relação aos dispêndios com serviço de transporte na aquisição de bens, estando o crédito deles decorrente vinculado ao bem adquirido, acompanhando a natureza deste.
>
> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

Original

ERRO DE APURAÇÃO - NULIDADE DA DECISÃO - IMPROCEDÊNCIA - Eventual erro na apuração realizada pela autoridade fiscal não gera a nulidade do despacho decisório, mas tão-somente a sua improcedência, cabendo a sua correção tanto em decorrência de alegação do sujeito passivo, quanto de ato de ofício da autoridade julgadora.

DILIGÊNCIA - INDEFERIMENTO - Não procede o pedido de diligência quando o processo já disponha de todos os elementos necessários para a convicção do julgador.

Até a decisão, os fatos deram-se segundo consta no relatório do Acórdão Recorrido, aqui reproduzido:

Trata o presente processo do PER nº 41248.73491.200416.1.5.18-7432, transmitido pelo contribuinte acima identificado em 20/04/2016, no qual solicita o ressarcimento do valor de R$ 348.553,29, relativo a crédito de PIS não cumulativo, do 1º trimestre de 2015 (fls. 02 a 08).

Às fls. 284 a 326 constam termo de informação fiscal e despacho decisório, emitidos pela DERAT/São Paulo – SP, deferindo parcialmente o ressarcimento, no valor de R$ 255.336,34, com os seguintes fundamentos, em resumo:

• O contribuinte tem como principal atividade econômica a fabricação de adubos e fertilizantes, exceto organo-minerais;

Situação 01 – NFe/CTe Cancelada

• Nos termos da Cláusula 12ª do Ajuste Sinief 07/2005, do Confaz, e do art. 327 do RIPI, o cancelamento de NF-e só é possível desde que o fato gerador do ICMS não tenha ocorrido, ou seja, só é válido se for registrado antes da saída da mercadoria do estabelecimento. O emitente da NF-e tem um prazo de 24 horas a partir da autorização da nota para efetuar seu cancelamento;

• O fato gerador do PIS e da COFINS no regime não cumulativo é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora;

• Não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, tanto no regime cumulativo, quanto no não cumulativo, as receitas de vendas canceladas (NFe/CTe cancelada), pois correspondem à anulação de valores registrados como receita. Tais valores devem ser excluídos da Base de Cálculo dos créditos, pois a venda da mercadoria ou prestação de serviço não foi realizada, portanto o crédito pleiteado inexiste;

Situação 02 – Crédito Extemporâneo – Data de emissão da NF

• Na apuração da base de cálculo dos créditos os bens ou serviços devem ter sido adquiridos nos meses em que se apuraram os créditos. Logo, aqueles adquiridos em meses anteriores ao trimestre de apuração devem ser objeto de apuração nos meses em que foram adquiridos;

• Verificou-se que a empresa apurou créditos sobre valores referentes a meses diversos do trimestre dos créditos ora pleiteados, em desacordo com o § 1º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Foram aceitas notas fiscais do contribuinte com datas de emissão com no máximo dois meses de antecedência ao trimestre considerado desde que com datas de lançamento correspondentes ao trimestre em análise;

Original

Situação 04 – Notas fiscais não corretamente declaradas ou inexistentes

• Conforme art. 36 da Lei nº 9.784/99, cabe ao interessado a prova dos fatos que alega. A mera alegação da existência de direito creditório não comprova sua liquidez e certeza, devendo o contribuinte apresentar a documentação solicitada pela autoridade fiscal;

• Foram glosados os casos de Conhecimento de Transporte Eletrônico inexistentes na base nacional de dados de documentos fiscais e também não encontrados em consulta aos "sites" da SEFAZ de origem;

Situação 06 – Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição

• As aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não cumulativas não dão direito a crédito, nos termos do inc. II, § 2º, art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Porém, foram considerados válidos os créditos do contribuinte nos casos de aquisições de empresas optantes pelo Simples Nacional, com Código de Regime Tributário (CRT) = 1 ou 2. As possíveis glosas nessa situação ocorreram apenas nas aquisições de bens ou serviços de empresas de Regime Normal com CRT = 3 ou em que o CRT fosse diferente de 1 ou 2;

• Também foram considerados válidos os descontos de crédito de insumos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica das contribuições, pois não incide a vedação de apuração de crédito (Solução de Consulta COSIT nº 496/2017);

• Não estão sujeitos ao pagamento das contribuições, de acordo com o art. 1º da Lei nº 10.925/2004;

• A vedação ao crédito prevista nos inc. II, § 2º, art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 alcança qualquer forma de não sujeição ao pagamento (não incidência, alíquota zero e isenção, ou suspensão e exclusão da base de cálculo). No caso da aquisição de bens ou serviços com isenção, terá direito a crédito apenas quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços com saída tributada pelas contribuições. Também na aquisição de bens com crédito presumido, conforme legislação específica. No presente caso, não foram observadas exceções que possibilitariam o direito ao desconto do crédito;

• Portanto, todas as aquisições efetuadas pelo contribuinte de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições foram glosadas;

Situação 07 – Frete sobre Compras cujos Insumos estão sujeitos à Alíquota Zero

• As despesas com frete na aquisição de fertilizantes e suas matérias primas, tributados à alíquota zero na importação e na venda no mercado interno (Lei nº 10.925/04) não geram direito a crédito, conforme art. 3º, § 2º, inc. II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Estando o bem sujeito à alíquota zero, o frete a ele vinculado não gera direito a crédito. Cita-se também a Solução de Consulta COSIT nº 99.048/2017 e a Solução de Divergência COSIT nº 7/2016;

• Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre o frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados, só gerando crédito o frete pago nas aquisições de insumos passíveis de creditamento;

• No mesmo sentido cita-se a Solução de Consulta COSIT nº 390/2017. Com relação ao frete no presente caso, cita-se o item 8 do Parecer Normativo nº 5/2018;

Original

• Assim, os fretes sobre compras cujos insumos não foram sujeitos ao pagamento (alíquota zero) das contribuições foram glosados;

Situação 09 – Importação de bens e serviços sujeitos à Lei nº 10.865/04

• Os tipos de crédito relativos a bens e serviços importados, glosados nesta auditoria, foram: frete sobre compras;

• A presente análise segue os entendimentos contidos na Solução de Consulta Cosit nº 241/2017, na Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 75/2013 e na Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 312/2011. Trata-se de crédito das contribuições, considerando a importação de bens;

• O contribuinte considerou válido o desconto de créditos relativos às despesas com frete contratado para transportar bens importados do local de desembaraço aduaneiro até o estabelecimento do adquirente;

• O direito a crédito estabelecido nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 aplica-se exclusivamente a bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País a aos custos e despesas correspondentes;

• É irrelevante o fato de os gastos com despesas alfandegárias, frete e armazenagem serem ou não efetuados com a contratação de pessoa jurídica domiciliada no País, pois tais gastos não constituem hipótese de créditos, isto é, não há como ensejarem apuração de créditos nos termos daquelas Leis, visto que, ainda que componham o custo de aquisição, não geram direito a crédito, por força do § 3º do art. 3º daquelas Leis;

• Portanto, tratando-se de importação, tais dispositivos não permitem a apuração de crédito em relação a seu custo de aquisição, o que, no entanto, não obsta a apuração de créditos na forma da Lei nº 10.865/2004. Trata-se, porém, de tributos distintos, com hipótese de incidência, base de cálculo e contribuintes diferentes;

• Observe-se que um mesmo dispêndio não poderá gerar os dois tipos de crédito, visto que, ou se está numa operação de importação, ou numa operação doméstica. Assim, a análise da possibilidade de apuração de crédito em relação a frete (frete interno referente ao transporte de bens importados do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional), incorrido na importação, deve basear-se exclusivamente na Lei nº 10.865/2004, cuja base de cálculo do crédito é o valor aduaneiro;

• Por outro lado, não é permitido o desconto de créditos sobre gastos incorridos com comissária de despacho aduaneiro, serviço de estiva e desestiva, serviço de carga e descarga, serviço de transbordo, armazenagem em recinto alfandegado de bens importados, movimentação de carga no porto ou aeroporto, além dos gastos com agentes de cargas, já que tais dispêndios não compõem a base de cálculo do PIS e da Cofins-Importação;

• Além disso, os bens importados pelo contribuinte estão sujeitos à alíquota zero, não constando da relação do PIS e Cofins-Importação efetivamente pagos; • Portanto, as despesas com frete interno relativo à importação foram glosadas por esta auditoria;

Da Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da Cofins

• No Mandado de Segurança nº 5002936-28.2017.403.6100, a impetrante discute a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins. A fim de obter os valores de débito e crédito do PIS e da Cofins após a exclusão do ICMS, foi considerada a base de cálculo obtida na coluna "BC – ICMS: Valor da Base de Cálculo após a exclusão do valor do ICMS" e aplicadas as alíquotas correspondentes às contribuições,

Original

resultando em redução do saldo de crédito passível de ressarcimento, pois, ao se eliminar o ICMS, os créditos foram reduzidos em valores maiores que os débitos;

• Caso se admita que a requerente não fatura o ICMS incidente sobre suas saídas, da mesma maneira não haveria como o ICMS incidente em suas entradas ensejar apuração de créditos, na condição de insumo ou de qualquer outro dispêndio gerador de crédito, pois o valor desse ICMS não mais integraria o valor do bem ou do serviço faturado pelo fornecedor;

• O ICMS incidente sobre as entradas de mercadoria e serviços da requerente também não poderia gerar crédito por si só, em razão da vedação contida nos arts. 3º, §§ 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois esse ICMS destacado nas compras não integraria o faturamento dos fornecedores, e não estaria sujeito ao pagamento das contribuições;

• Os cálculos conforme descritos nesta seção encontram-se na aba 'Exclusão do ICMS destacado' da planilha de cálculos. Na aba 'Exclusão do ICMS SCI 13 Cosit', foram realizados os cálculos conforme SCI-Cosit nº 13/2018. Os resultados diferem. A SCI 13 Cosit/2018 não exclui diretamente o valor do ICMS destacado da Base de Cálculo do PIS e da COFINS para cada item constante na EFD Contribuições, mas exclui o valor mensal do ICMS a recolher e em seguida aplica "a relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) da contribuição e a receita bruta total". Por este motivo, a SCI 13 Cosit/2018 não foi o procedimento adotado. Cientificado desta decisão em 25/10/2019 por meio eletrônico (fl. 329), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade tempestiva em 25/11/2019 (fls. 334 a 408), alegando, em resumo, que:

Preliminarmente – Da Nacessidade de Apreciação Conjunta de Processos

• O contribuinte pleiteia o julgamento em conjunto dos processos nºs 10880.974428/2018-13, 10880.974427/2018-79, 10880.974425/2018-80 e 10880.974426/2018-24, pois todos têm por base o mesmo período de crédito: 1º tri/2015, tratando-se dos mesmos substrato fáticos e jurídicos;

• Tal pedido objetiva evitar que sejam proferidas decisões distintas acerca dos mesmos fatos e mesma questão jurídica, além da economia processual;

• Cita-se o art. 47 do Regimento Interno do CARF e a Portaria RFB nº 1.668/2016;

Preliminarmente – Da Nulidade do Despacho Decisório: a Superficialidade do Trabalho Fiscal

• O procedimento adotado pela autoridade fiscal é nulo, em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para o reconhecimento do direito creditório da requerente, ferindo o princípio da verdade material;

• O despacho decisório foi proferido após curto procedimento de fiscalização, baseado em planilha elaborada pela autoridade fiscal a partir de informações fornecidas pela requerente, bem como em cruzamentos automáticos realizados por sistemas da RFB, após o qual não foi oportunizado à requerente qualquer manifestação, identificando-se 11 situações de glosa de créditos;

• Com exceção da chamada "Situação 09", na qual a Autoridade Fiscal realizou breve análise acerca de quais bens ou serviços poderiam ser considerados insumos ou passíveis de geração de créditos – e, ainda assim, de modo superficial –, todas as demais situações de glosa foram resultado de cruzamentos automáticos de informações. Caso a Autoridade Fiscal tivesse analisado minimamente as NFe, por exemplo, boa parte das glosas não teria ocorrido;

Original

• Como exemplo, citam-se os créditos que foram glosados sob a justificativa de que os bens e serviços adquiridos não eram tributados pelas contribuições ("Situação 02"). Ocorre que, apesar de a análise informatizada realizada pelos sistemas da RFB concluir que os bens não estavam sujeitos ao pagamento da Cofins e do PIS, uma análise acurada das próprias NFe, do SPED PIS/Cofins e da cadeia econômica na qual está inserida a Requerente levaria à conclusão de que os bens e serviços estão sujeitos ao PIS e à Cofins;

• A NFe nº 9687 demonstra tal equívoco. Apesar de a companhia ter indicado no campo relativo ao CST a correta tributação das mercadorias por ela vendidas, não indicou o valor das contribuições no campo "Valor";

• Os sistemas da RFB interpretaram a ausência de indicação de valor de PIS e Cofins como não sujeição da aquisição às referidas contribuições, apesar do CST correto. Caso a Autoridade Fiscal tivesse se atentado para o CST e para a natureza do bem, os créditos teriam sido mantidos. A crença na infalibilidade dos sistemas da RFB resultou, portanto, em glosa indevida, demonstrando a superficialidade da condução do procedimento de fiscalização;

• Note-se que diversas das operações glosadas sob a rubrica "Situação 02" dizem respeito a situações como a acima apontada: NFe averbadas com pequenos erros de preenchimento perpetrados por terceiros, mas recusadas pela Fiscalização por não se ter despendido qualquer esforço em sua verificação. No entanto, a Fiscalização deve guardar estrita obediência aos princípios que regem a Administração Pública, dentre os quais se destacam o da motivação e o da legalidade. Assim, jamais poderia o Agente Fiscal ter emitido Despacho Decisório sem fazer uma profunda análise do direito creditório da Requerente;

• Cita-se doutrina sobre a questão;

• Caberia à Fiscalização analisar todos os fatos para fins de verificação da existência, ou não, do crédito apurado pela requerente e não somente, como ocorreu, proceder à glosa com base em análises automáticas de computadores, respeitando o princípio da verdade material;

• A apresentação das glosas sem justificativa adequada contraria a vinculação da atividade administrativa, pois, ao administrador não é concedido poder discricionário, além de prejudicar o contribuinte de boa-fé;

Das Atividades da Requerente e do Conceito de Insumos

Breve descritivo das atividades da requerente

A requerente faz um relato acerca de seu processo produtivo.

Conceito de insumo

• A empresa discorre acerca da evolução da legislação relativa às contribuições não cumulativas, e suas distinções em relação ao IPI, concluindo que o conceito de insumo a ser adotado no presente caso abrange todos os dispêndios ligados à obtenção da receita, ou seja, a essencialidade do objeto ou do dispêndio torna-o insumo. Cita jurisprudência do CARF neste sentido;

• Relativamente ao conceito de insumo, o Resp nº 1.221.170/PR foi julgado pelo STJ em 22/02/2018, em sede de recurso repetitivo. Nesta decisão, os ministros declararam ilegais as IN/SRF nºs 247/2002 e 404/2004, porque comprometem a eficácia do sistema não cumulativo de recolhimento das contribuições, tal como definido na legislação específica;

Original

• Definiu, ainda, o STJ que o conceito de insumo deve ser aferido à luz do critério da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Cita a Nota SEI nº 63/2018 da PGFN e o Parecer Normativo nº 5/2018, editados em decorrência desta decisão do STJ, além de jurisprudência do CARF e da CSRF sobre a questão;

• A requerente apresenta, também, parecer elaborado por jurista específico, solicitado pela Associação Nacional para a Difusão de Adubos – ANDA, organização da qual a empresa é membro; Situação 01 – NFe/CTe Cancelados • O fato de as NFe ou CTe terem sido cancelados posteriormente à tomada de créditos não deve infirmar o direito ao creditamento da requerente, pois equívocos cometidos por seus fornecedores não devem afetar a apuração de seus créditos, razão pela qual os créditos vinculados ao rol de NFe ou CTe supostamente canceladas devem ser mantidos;

• Quando da apropriação dos seus créditos, a requerente agiu de boa-fé e efetivamente reconheceu a despesa e/ou custo informados à fiscalização, razão pela qual os créditos apropriados são legítimos, devendo as glosas ser canceladas;

Situação 02 – Crédito Extemporâneo – Data de emissão da NF

• O critério da autoridade fiscal está equivocado, pois não é a data de emissão da nota fiscal que determina a ocorrência da necessidade de registro de um custo ou despesa: é o reconhecimento, por parte da companhia, de que ela incorreu em determinado custo ou despesa com base em critérios contábeis, devidamente explicitados na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (o chamado "CPC 00");

• A data de emissão de uma nota fiscal não tem valor contábil e, portanto, não poderia ter sido utilizada pela autoridade fiscal para glosa dos créditos. Assim, não se trata, como quer fazer crer a Fiscalização, de uma questão denominada de "crédito extemporâneo", mas, sim, do momento de reconhecimento de despesas. Mesmo que a questão em discussão fosse um típico caso de "créditos extemporâneos", a legislação não estabelece vedação à apuração de créditos extemporâneos, desde que respeitado o prazo decadencial, nos termos do art. 15, § 2º, da Lei nº 10.865/04. No mesmo sentido, o Guia Prático EFD – PIS/Cofins, emitido pela RFB. Também o CARF já se pronunciou sobre esta questão, conforme decisões citadas;

• Assim, requer a empresa o reconhecimento de tais créditos e o cancelamento da glosa;

Situação 04 – Notas fiscais não corretamente declaradas ou inexistentes

• Em face dessa incorreção, a requerente anexa o CT correto, que supre a incorreção contida na planilha que impossibilitava a identificação dos serviços e demonstra seu direito ao crédito;

• Eventual equívoco contido em CT-e não é razão para glosa de crédito, devendo esta ser cancelada;

• Como o CT foi apresentado e tendo em vista que a contabilidade faz prova em favor do contribuinte, caberia ao Fisco ter infirmado os lançamentos contábeis em questão, o que não fez, limitando-se a realizar a glosa com base em equívocos no preenchimento de uma planilha;

Situação 06 – Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição

Original

• Neste item foram glosados créditos vinculados aos serviços prestados por Safra Ind. e Com. De Fert. de Alfenas, Rio Grande Fertilizantes Ltda, que prestam serviços de industrialização para a requerente e, por terem incluído um CST que indicava a inexistência de tributação, ensejaram a glosa dos créditos;

• A NFe nº 48975 mostra que a empresa indicou seus serviços como sujeitos à alíquota zero. Este fornecedor deveria ter oferecido tais serviços à tributação pelas contribuições, sendo que esse erro não deve impedir o direito da requerente aos créditos;

• A alíquota zero aplicável ao executor de serviços de industrialização por encomenda aplica-se apenas a produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador e higiene pessoal, conforme art. 25 da Lei nº 10.833/2003, c/c art. 1º da Lei nº 10.147/2000. Portanto, os serviços em questão estão sujeitos à tributação e equívocos do fornecedor não podem obstar seu direito;

• Além disso, tais serviços são essenciais para o processo produtivo da requerente. Sobre tal questão, a RFB já se manifestou em soluções de consulta (631/2018);

• Mesmo que se entenda que as receitas dos fornecedores deveriam sujeitar-se à alíquota zero, a tomada de créditos seria permitida, na medida em que o art. 3º, § 2º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 veda a tomada de créditos somente se os insumos forem aplicados em produtos ou serviços também não sujeitos à contribuição, o que não ocorre no presente caso;

• Portanto, incorretas as glosas efetuadas;

Situação 07 – Fretes sobre compras cujos insumos estão sujeitos à alíquota zero

• Tal entendimento não se coaduna com a lei, pois a leitura do dispositivo legal realizada pelo agente fiscal é equivocada. A legislação dispõe que não dará direito a crédito o valor das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição;

• No caso em análise, apenas a matéria-prima empregada na produção de fertilizantes foi tributada à alíquota zero, ao passo que os fretes foram tributados pelas contribuições, o que pode ser verificado pela planilha elaborada pela própria autoridade fiscal;

• Tal entendimento é corroborado pelo CARF, além da doutrina citada, que entende que a utilização de serviços tributados pelas contribuições, como transporte, carga e descarga, mesmo que utilizados em bens não sujeitos à tributação, é capaz de gerar crédito;

• A tributação do frete não se confunde com a da mercadoria. Negar direito ao crédito de um item que sofre tributação é contrariar a própria legislação, pois, em ambas as hipóteses, o frete incorrido para aquisição de insumos e recebimento de mercadorias após a industrialização, o preço pago pela requerente integra o custo de aquisição dos insumos, razão pela qual devem ser considerados. Segundo a melhor técnica contábil, os gastos relacionados à aquisição de matéria-prima e sua transferência entre estabelecimentos compõem o custo de aquisição dos insumos;

• A própria RFB, em Solução de Consulta, afirmou que "Geram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep apurada em regime não cumulativo os dispêndios com combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços, os dispêndios com a energia elétrica consumida estabelecimentos da

Original

pessoa jurídica, os dispêndios com armazenagem de mercadoria e os dispêndios com o frete pago na aquisição de insumos. O transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, também enseja apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep";

• Cita-se jurisprudência do CARF sobre as despesas com frete na aquisição de matérias-primas;

• O agente fiscal restringe-se ao argumento de ausência de previsão legal para a tomada dos créditos, sem analisar qualquer aspecto da utilização desses serviços no contexto do processo produtivo da requerente, justificando o cancelamento da glosa, uma vez que imotivada;

• Quanto ao mérito da glosa, esclareça-se que todos os fretes glosados no presente item se referem a remessa e transferência de matéria-prima utilizada no processo produtivo da requerente. Isto é, não há frete sobre produto acabado. Os fretes sobre transferências entre estabelecimentos em fase de industrialização geram direito a crédito, sendo que os fretes entre estabelecimentos aqui incluem as remessas de matérias-primas para armazém, as remessas para industrialização, as transferências, dentre outros assemelhados;

• A própria SRFB, em Solução de Consulta mencionada anteriormente, sustenta a posição da requerente. A lógica é a mesma do frete pago na aquisição de insumos: ele integra seu custo de aquisição. Tal interpretação é corroborada pela jurisprudência do CARF, conforme pelas ementas transcritas;

• O art. 3º, inc. IX, da Lei nº 10.833/03 deve ser interpretado conjuntamente com o inc. II do mesmo artigo. Nos casos em que os locais de produção diferem dos de distribuição das mercadorias, o frete entre tais estabelecimentos, além de ser destinado à venda, também é essencial à atividade da empresa, conforme doutrina citada;

• No que tange às remessas para armazenagem, estas, da mesma maneira, somente referem-se a matérias-primas, pois uma parcela do produto final fabricado pela requerente (fertilizantes) tem natureza higroscópica, isto é, absorve a umidade do ar, podendo deteriorar-se rapidamente, trazendo risco de prejuízo significativo à empresa;

• Com relação à outra parcela da produção, de origem fosfática, tampouco é recomendado o armazenamento após sua industrialização e beneficiamento, pois o contato do produto acabado com o ar, o solo, e outros materiais que possam estar no box de armazenamento pode ocasionar o seu empedramento e/ou a perda significativa de qualidade. Por isso, a requerente tem como padrão fabricar e beneficiar seus produtos já para serem carregados e despachados a seus clientes, buscando assim a evitar perda de qualidade;

• Desse modo, com relação às despesas com fretes na remessa e retorno de armazenagem ou depósito, repise-se que as operações em tela também só ocorrem com matérias-primas, uma vez que, seja pela natureza higroscópica dos produtos, seja por sua origem fosfática, os produtos acabados tendem a perder qualidade rapidamente, conforme já explicado. Nesse sentido, a requerente coloca-se à disposição para demonstrar in loco suas operações, caso esta I. Delegacia de Julgamento entenda necessário;

• Além disso, não procede o argumento de que fretes sobre compras não poderiam ser tratados como insumos. A menção ao Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 não procede, pois se refere ao frete relativo ao caso concreto analisado. No caso da requerente, há demonstração do vínculo entre frete e seu processo produtivo, devendo ser tratado como insumo sob esta perspectiva;

• Assim, deve ser afastada a glosa;

Original

Situação 09 – Importação de bens e serviços sujeitos à Lei nº 10.865/2004

• Inicialmente, a requerente refuta a premissa geral da autoridade fiscal: a de que seriam serviços importados sujeitos à Lei nº 10.865/2004. Todos os fornecedores em questão são pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, não sendo possível fundamentar a glosa nessa norma. Assim, todos os serviços devem ser analisados sob a perspectiva das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003;

Armazenagem de insumos

• As matérias- primas foram destinadas para armazenagem, de forma que os créditos são suportados pela regra dos incisos II, dos arts. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, devendo tal serviço ser qualificado como insumo, tendo em vista ser relevante/essencial para a atividade da requerente;

• Devido à natureza dos produtos fabricados pela requerente, já descrita acima, a empresa tem como padrão fabricar e beneficiar seus produtos já para serem carregados e despachados aos clientes, evitando perda de qualidade, concluindo-se que a armazenagem só de dá com matérias-primas;

• O acondicionamento da matéria-prima não só é relevante/essencial para a consecução de suas atividades, como também integra diretamente seu processo produtivo, o que autoriza o creditamento com base nas IN/SRF nº 247/02 e 404/04. A armazenagem também obedece o critério definido pelo STJ;

• Além disso, não procede a vinculação pretendida pela autoridade fiscal ao disposto na Lei nº 10.865/04, pois tais serviços supostamente estariam vinculados a bens importados. Os créditos em análise se referem a serviços de armazenamento que estiveram sujeitos ao pagamento das contribuições com base nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, contratados perante pessoa jurídica domiciliada no Brasil, de forma que tal argumento não procede no presente caso;

• A RFB reconhece a distinção entre os dois tipos de crédito, conforme Solução de Consulta nº 75/13, que não limita a apuração dos créditos em relação aos dispêndios em questão, como pretende a Fiscalização, devendo ser cancelada a glosa;

Serviços de carga e descarga

• Tais gastos são essenciais e relevantes à atividade da requerente, já que os insumos importados não teriam como chegar aos estabelecimentos da empresa e integrar o processo produtivo sem a movimentação no porto e a armazenagem prévia. Os serviços de movimentação portuária e armazenagem consistem nos serviços de descarregamento de navio, retirando a mercadoria depositada em seu porão e transportando-a até o local de armazenagem para posterior envio às dependências da requerente. Em outras palavras, a movimentação portuária pode ser definida como os serviços de capatazia e estiva, prestados por pessoa jurídica no porto de desembarque;

• Dada a necessidade de importação de grande parte das matérias-primas utilizadas pela requerente, denota-se a necessidade de contratação de tais serviços. Tais gastos geram crédito, conforme entendimento manifestado pela própria RFB e em consonância com a recente jurisprudência do CARF nos acórdãos citados. Cita-se, ainda, doutrina sobre a questão;

• Estes gastos são essenciais à atividade da requerente à luz da decisão proferida pelo STJ, já que os insumos importados não teriam como chegar a seus estabelecimentos e integrar o processo produtivo sem os serviços relacionados à movimentação no porto, sendo passíveis de creditamento;

Original

• Cita-se o laudo técnico e decisão do CARF relativa à requerente, relativa ao mesmo caso;

• As soluções de consulta mencionadas pela Fiscalização não se aplicam ao presente caso, pois a situação aqui é distinta daquela nelas prevista: os créditos se referem a serviços que estiveram sujeitos ao pagamento do PIS e da Cofins com base nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, contratados perante pessoa jurídica domiciliada no Brasil, de forma que o argumento referente à não inclusão do frete na base de cálculo das contribuições incidentes na importação não se aplica ao caso;

• As próprias soluções de consulta citadas pela Fiscalização reforçam a distinção entre os dois tipos de crédito, esclarecendo, quanto às Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que o contribuinte poderá apurar créditos em relação aos serviços contratados com pessoa jurídica brasileira e sujeitos ao pagamento da contribuição, como é o caso dos autos;

• Em momento algum as soluções de consulta limitam a apuração de créditos em relação a tais dispêndios, como quer fazer parecer a Fiscalização;

• Cita processo de consulta com decisão no mesmo sentido;

• Assim, devem ser canceladas as respectivas glosas;

Serviço de transbordo

• A requerente vale-se dos mesmos argumentos contidos no item anterior para pleitear a reversão da glosa;

Frete interno de bens sujeitos à alíquota zero

• Conforme já demonstrado, os serviços foram contratados perante pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, não havendo que se falar em aplicação da Lei nº 10.865/2004, mas sim da aplicação das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003;

• Além disso, conforme já demonstrado, os fretes contratados para transporte de insumos e matérias-primas têm a natureza de insumo e o fato de os produtos transportados não estarem sujeitos ao pagamento das contribuições é irrelevante, pois o frete está e é sobre ele que recai a análise da natureza do insumo, devendo a glosa ser cancelada;

Da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições

• A autoridade fiscal estabelece um vínculo direto e relevante entre a discussão objeto do MA nº 5002936-28.2017.4.03.6100 e os créditos informados no PER e sustenta que a discussão sobre os débitos afeta os créditos pleiteados aqui analisados;

• Tal argumento é improcedente pois: (i) não há na referida ação vínculo entre os débitos e créditos do PIS e Cofins; e (ii) a Autoridade Fiscal não observou os procedimentos contidos no Parecer Normativo nº 13/2018, que deveria vinculá-la;

• Em síntese, a discussão judicial poderá impactar apenas o valor do indébito, não gerando efeito sobre os créditos da não cumulatividade, que são objeto deste processo administrativo. Tal conclusão decorre de três elementos: o MS nº 5002936-28.2017.4.03.6100 trata exclusivamente da exclusão do ICMS (e do ISS) da base de cálculo do PIS e da Cofins, afetando apenas os débitos dessas contribuições; em virtude da sistemática de apuração do PIS e Cofins, não há vínculo direto e indissociável entre créditos (calculados sobre aquisições) e débitos (calculados sobre receitas), determinados de maneira autônoma, compensando-se ambos em um segundo momento; mesmo que se entenda válida a premissa da Autoridade Fiscal, sua aplicação encontra óbice no caso concreto, pois ela não demonstrou que os fornecedores da Requerente

Original

ajuizaram ações judiciais pleiteando a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições;

• Não há na sentença qualquer menção aos créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, exatamente pela irrelevância do tema para a ação judicial. Seu objeto trata exclusivamente da exclusão do ICMS (e do ISS) da base de cálculo das contribuições, bem como da determinação do indébito naquele período, isto é, do valor indevidamente pago a título de PIS e Cofins. A leitura do dispositivo legal que prevê o cálculo dos créditos demonstra que não há qualquer tentativa de o legislador atrelar sua determinação ao valor dos débitos;

• Inexistindo vínculo legal entre a determinação dos créditos e débitos, não caberia à Autoridade Fiscal criá-lo, o que torna improcedente o argumento de que eventual exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins afetaria os créditos apurados dessas contribuições. Mesmo que se admita a relevância da sistemática da não cumulatividade para a discussão, ela não poderia ser utilizada para determinação do valor dos créditos, mas sim para a valoração do indébito oriundo do MS nº 5002936-28.2017.4.03.6100;

• A RFB, por meio da SCI nº 13/2018, manifestou o entendimento de que o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins é o "ICMS a recolher", o que significa que não importa se o ICMS afetou ou não a base de cálculo dos créditos. A Autoridade Fiscal adotou posicionamento diverso do entendimento da RFB, desvinculando-se da obrigação de observar a SCI nº 13/2018, prevista no artigo 9º da IN nº 1.396/2013, o que é admitido no relatório fiscal;

• A RFB também publicou a Nota de Esclarecimento sobre a SCI nº 13/2018. Caso a RFB tivesse o entendimento de que o ICMS excluído da base de cálculo das contribuições pudesse afetar a determinação dos créditos, teria incluído isso na SCI nº 13/2018 e na Nota de Esclarecimento. Contudo, não dedicou nenhum parágrafo aos créditos do PIS e da Cofins, pois entende que eventual discussão relativa à exclusão dos créditos de ICMS deverá ser resolvida exclusivamente no âmbito da ação judicial, podendo afetar tão somente o valor do indébito nela discutido;

• O posicionamento da RFB é pragmático ao evitar uma avalanche de processos administrativos e litígios judiciais, pois desloca a discussão para a determinação do valor do indébito. Por outro lado, caso se admita o entendimento da Autoridade Fiscal, as frentes de discussões seriam muitas e muitos seriam os processos em que: (i) o valor do indébito seria discutido judicialmente e nos processos administrativos formalizados para analisar as DCOMP transmitidas pelos contribuintes após a habilitação de seu crédito; e (ii) o valor dos créditos seria discutido administrativamente, após a transmissão das DCOMP, e/ou judicialmente, a depender do destino dos processos administrativos;

• O tema já foi analisado pelo STJ em caso idêntico, em que a Fazenda alegava que discussões sobre a base de cálculo do PIS e da Cofins poderiam afetar os valores objeto de PER transmitidos pelo contribuinte. No REsp nº 1.689.920/SP, o STJ decidiu que tal argumento é improcedente, pois os créditos indicados no PER não são objeto de discussão judicial e que tal discussão afeta tão somente a base de cálculo das contribuições (consequentemente, o valor do indébito);

• A autoridade fiscal não provou a existência das circunstâncias fáticas que embasam seus argumentos. Para que haja prova da possibilidade de discussões judiciais afetarem os créditos apurados pela Requerente, a Autoridade Fiscal deveria ter comprovado que os fornecedores da Requerente ajuizaram ações judiciais para excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições incidentes sobre suas receitas, o que não foi realizado no caso concreto. Isto é, a Autoridade Fiscal presume que todos os fornecedores da Requerente ajuizaram tais ações judiciais, o que não é admissível, tendo

Original

em vista que o ônus de provar tais fatos recai sobre a Autoridade Fiscal, que os alega. Não havendo tal prova, o argumento da autoridade fiscal é insustentável;

• Pelo exposto, a requerente pode aproveitar-se dos créditos objeto do PER sem a exclusão do ICMS, sendo desnecessário o trânsito em julgado, pois o MS não pode afetar, de forma alguma, a mensuração dos créditos;

Da diligência

• Nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, a empresa requer, na hipótese de essa Turma de Julgamento entender que os esclarecimentos apresentados não são elementos suficientes para se comprovar a legitimidade dos créditos apropriados, o que se admite para argumentar, a realização de diligência, para que se esclareçam os quesitos especificados;

• A realização da diligência justifica-se pela necessidade de trazer ao conhecimento dessa Turma Julgadora os detalhes e particularidades das atividades desenvolvidas pela requerente e permitir a essa Turma Julgadora entender a específica natureza de cada custo glosado pela Fiscalização e analisar sua pertinência e relação com as atividades desenvolvidas pela Requerente, bem como compreender a fragilidade do trabalho fiscal desenvolvido.

O presente processo foi encaminhado em 02/12/2019 à DRJ/SPO para julgamento (fl. 576) e em 23/01/2020 a esta DRJ/RJO (fl. 578).

É o relatório.

Posteriormente, identificados erros/omissões no Acórdão anterior, uma nova decisão foi proferida pela DRJ, para análises das glosas vistas nas Situações 02, 04 e 06, cuja consequência resultou em sua reforma parcial. Vejamos:

Do erro verificado nos fatos analisados no Acórdão nº 12-115.181

Procede o questionamento apresentado pela unidade local, considerando que, de fato, o total de crédito reconhecido no despacho decisório impugnado, acrescido daquele apurado no Acórdão n£' 12-115.181, corresponde a valor superior àquele informado pela empresa no pedido de ressarcimento analisado, cabendo, portanto, verificar a correção dos valores de crédito apurados naquela decisão.

No relatório fiscal que fundamenta a decisão, consta a informação de que foram apresentados quatro pedidos de ressarcimento para o 1£' tri/2015, em razão do processo de incorporação ocorrido, dois para o CNPJ 61.156.501 e dois para o CNPJ 19.972.524. O presente processo se refere ao pedido de ressarcimento formulado pelo CNPJ 19.972.524 (ADM Fertilizantes Ltda), relativo ao PIS. Em decorrência, foram elaboradas pela autoridade fiscal duas planilhas com o detalhamento das glosas, uma para cada CNPJ, conforme arquivos não paginàveis anexados à fl. 283, aba Itens de Docs Fiscais.

Analisando-se os valores apurados no Acórdão n£' 12-115.181, assim como as planilhas que fundamentam o despacho decisório impugnado, além do teor do voto proferido, constatou-se erro na apuração do valor do crédito informado no voto, decorrente da reversão das glosas Situação 02 – Crédito Extemporâneo – Data de emissão da NF, Situação 04 – Notas fiscais não corretamente declaradas ou inexistentes e Situação 06 – Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, em razão de inconsistências entre o texto do voto e o que se verifica de fato informado na planilha elaborada pela autoridade fiscal.

Na verdade, o voto em questão considerou equivocadamente as informações da planilha relativa ao CNPJ 61.156.501, e não ao CNPJ 19.972.524, o que seria o correto.

Original

Em conseqüência, as análises feitas pela Turma em relação a estas glosas mostraram-se incorretas, considerando que tomaram por base fatos diversos daqueles realmente apurados pela autoridade fiscal para o CNPJ 19.972.524.

Assim, entendo que se faz necessário tornar sem efeito em parte o Acórdão n£' 12- 115.181, em razão das informações incorretas (fundamentos de fato) consideradas naquela decisão, decorrentes do erro de fato verificado, proferindo-se nova decisão relativamente às matérias afetadas por este erro (Situação 02 – Crédito Extemporâneo – Data de emissão da NF, Situação 04 – Notas fiscais não corretamente declaradas ou inexistentes e Situação 06 – Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição), desta vez considerando os fatos efetivamente apurados pela autoridade fiscal para o CNPJ 19.972.524.

Destaque-se que a Administração tem o dever de corrigir sua decisões quando, em razão de fato posterior, resta verificada a ocorrência de erro de fato do qual decorreu incorreção na decisão original (artigo 32 do Decreto n£' 70.235/72 e artigo 21, § 1£', da Portaria MF n£' 341/2011). No presente caso, a incorreção somente foi identificada a partir da verificação feita pela unidade local, conforme despacho de fl. 624.

Por essa razão, voto por tornar sem efeito parcialmente o Acórdão n£' 12-115.181, substituindo-o em parte pelo presente voto, no que se refere aos itens Situação 02 – Crédito Extemporâneo – Data de emissão da NF, Situação 04 – Notas fiscais não corretamente declaradas ou inexistentes e Situação 06 – Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, assim como, em conseqüência, ao crédito total reconhecido ao contribuinte, mantendo-se o teor daquela decisão em relação às demais matérias analisadas.

(...)

Situação 02 – Crédito Extemporâneo – Data de emissão da NF

(...)

Dessa forma, o contribuinte pode aproveitar os créditos de um determinado período em outro subseqüente, quando não deduzidos naquele, desde que observado o prazo decadencial. Tal hipótese diz respeito à dedução desses créditos na apuração da própria contribuição, procedimento adotado pela empresa no presente caso. Hipóteses diversas seriam a utilização de tais créditos para fins de compensação com outros tributos, ou ainda ressarcimento, nas quais se faz necessária efetivamente a apresentação de PER/DCOMP, nos termos previstos no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 e nas normas editadas pela RFB.

Esclareça-se que na hipótese da existência de crédito e da sua não apuração no período específico, mas apenas posteriormente, estaríamos diante de pagamentos indevidos (contribuição recolhida no período de apuração original em valor superior ao devido). Assim, caso o contribuinte decidisse utilizar os valores da contribuição indevidamente pagos, nessa condição, tal opção deve se dar obrigatoriamente por meio de apresentação de PER/DCOMP, seja para fins de compensação ou de ressarcimento.

No entanto, esta seria apenas uma das opções do contribuinte. A outra, caso dos autos, seria a utilização do crédito para fins de dedução da própria contribuição apurada em períodos posteriores, caso em que não cabe falar em recolhimento indevido, mas em utilização posterior de créditos da não cumulatividade, não sendo, portanto, necessária a utilização de PER/DCOMP. Nesse caso, no entanto, seria necessária a retificação da EFD-Contribuições relativa aos períodos originais do crédito, assim como dos posteriores, até a sua efetiva utilização. Desta forma, a origem do crédito estaria devidamente declarada no período correspondente, o que permitiria à Fiscalização identificá-lo no período de utilização.

Original

Tal procedimento não parece ter sido adotado pelo contribuinte no presente caso, tendo a empresa informado diretamente o valor de crédito extemporâneo que entende correto em períodos posteriores. No entanto, entendo que tal procedimento não retira da empresa o direito à utilização do referido crédito, nos termos em que autorizado pelas Leis citadas, respeitado o prazo decadencial, desde que a origem do crédito seja comprovada e ainda que se comprove que não foi utilizado em outros períodos. Destaque-se que o direito à utilização do crédito decorre da apuração da contribuição e da efetiva existência da despesa que lhe deu origem, e não da declaração apresentada pelo contribuinte, sendo esta apenas a demonstração da apuração realizada. Verificando-se erro em seu preenchimento, porém comprovando-se a existência do crédito e sua não utilização anterior, deve sua utilização ser ratificada pela autoridade fiscal.

Identificada a origem dos créditos e verificada sua não utilização em períodos anteriores, cabível o seu reconhecimento para fins de utilização no período posterior.

No entanto, analisando-se a planilha elaborada pela Fiscalização, vê-se que no trimestre em análise não foram efetuadas glosas com este fundamento para o CNPJ 19.972.524.

Situação 04 – Notas fiscais não corretamente declaradas ou inexistentes

(...)

O contribuinte afirma que anexa o conhecimento correto (fl. 531), entendendo que supre, desta forma, a incorreção contida na planilha apresentada.

A glosa em questão corresponde a apenas dois conhecimentos de transporte: nº 20617, no valor de R$ 2.444,10, e nº 104249, no valor de R$ 1.540,88, ambos referentes a frete sobre vendas, emitidas em março/2015. O contribuinte apresenta o conhecimento de transporte nº 139908, fl. 531, emitido em 29/01/2015. Sendo assim, considerando que o único fundamento da glosa foi a não confirmação dos documentos fiscais, e uma vez que a empresa, apesar do alegado, não apresentou os conhecimentos de transporte objeto da glosa, deve esta ser mantida.

Situação 06 – Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição

(...)

O produto fabricado, direta ou indiretamente, pela requerente está sujeito à alíquota zero para o PIS e a Cofins, relativamente à receita bruta de venda no mercado interno. Em outras palavras, sobre a receita decorrente da venda de adubos e fertilizantes, e suas matérias-primas, no mercado interno incidirão as contribuições à alíquota zero. Sendo assim, a vedação ao crédito contida no inciso II, § 2º, artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (aquisição de bem ou serviço não sujeito ao pagamento da contribuição) se aplica apenas à hipótese de venda de tais produtos. Nesse caso, a aquisição de matérias-primas não gerará direito a crédito, considerando que a venda, pelo fornecedor, não se sujeita ao pagamento das contribuições.

No presente caso a glosa se refere a uma única nota fiscal (63995, R$ 5.041,00), relativa à aquisição de calcário, inserido, de fato, na norma acima transcrita, aplicando-se a alíquota zero à receita de venda deste produto. Em consequência, não é possível a apuração de crédito em relação às despesas com a aquisição deste produto, nos termos da legislação acima citada, devendo ser mantida a glosa.

Tendo em vista o êxito parcial na manifestação de inconformidade ofertada, nesta ocasião a empresa se insurge contra as seguintes temáticas:

Original

(i) Da Nulidade do Despacho Decisório: a Superficialidade do Trabalho Fiscal;

(ii) Situação 01 – Nfe/CTe Cancelados;

(iii) Situação 04 – Notas Fiscais não Corretamente Declaradas ou Inexistentes;

(iv) Situação 06 – Aquisição de Bens ou Serviços Não Sujeitos ao Pagamento da Contribuição; e,

(v) Situação 07 – Fretes sobre Compras cujos Insumos Estão sujeitos à Alíquota Zero;

É o relatório.

Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

Conheço do Recurso Voluntário, eis que atendidos os requisitos necessários de admissibilidade.

1. Preliminar de Nulidade. Superficialidade do Trabalho Fiscal:

Em apertada síntese, alega à Recorrente ter sido privada de se manifestar durante o procedimento fiscal que deu suporte ao Despacho Decisório.

Mera retórica.

O trabalho fiscal foi muito bem conduzido e o Despacho Decisório que reflete o seu resultado atendeu aos princípios comezinhos do Direito (art. 2º da Lei nº 9.784/1999).

Não há imposição legal para intimações de contribuinte para manifestações/esclarecimentos em processos de PER/DCOMP, sendo dispensáveis. Caberá a Autoridade Fiscal, em livre convencimento e interesse, buscar informações complementares junto ao contribuinte (art. 4º da Lei nº 9.784/1999), vez que a análise de PER/DCOMP já parte do confronto de dados fiscais e contábeis transmitidos por ele (contribuinte) no cumprimento de suas obrigações principal e acessória (DIPJ/ECF-Sped, DCTF, Integra SN/MEI, ECD-Sped, DIRF, dentre outros), que reunidos nos bancos de dados da Receita Federal.

Ademais, não vislumbro a ocorrência de uma das hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/72 para declarar a nulidade pleiteada, especialmente a inegável garantia ao contraditório e ampla defesa pela Recorrente consubstanciada em manifestação de inconformidade.

Por isso, rejeito a preliminar.

Original

2. Análise Meritória:

Partindo dos tópicos abordados pela Recorrente em sua peça recursal, reproduzo as razões de decidir da DRJ para a manutenção das glosas, naquilo que nos importa:

> **Situação 01 – Nfe/CTe Cancelados**
>
> (...)
>
> Analisando-se as referidas glosas na planilha elaborada pela autoridade fiscal (documento não paginável à fl. 283 - Itens de Docs. Fiscais), vê-se que correspondem a seis notas fiscais relativas às seguintes operações: frete sobre compras e serviço de industrialização por terceiro. Em todos os casos consta a informação de que o respectivo documento fiscal foi posteriormente cancelado, em razão do desfazimento da operação que teria gerado o crédito, informação não contestada pelo contribuinte. Sendo assim, cancelada a operação que deu direito ao crédito, independentemente da data, correta a sua glosa, uma vez que não ocorreu o fato previsto na legislação para tanto.
>
> **Situação 04 – Notas fiscais não corretamente declaradas ou inexistentes**
>
> (...)
>
> O contribuinte afirma que anexa o conhecimento correto (fl. 531), entendendo que supre, desta forma, a incorreção contida na planilha apresentada.
>
> A glosa em questão corresponde a apenas dois conhecimentos de transporte: nº 20617, no valor de R$ 2.444,10, e nº 104249, no valor de R$ 1.540,88, ambos referentes a frete sobre vendas, emitidas em março/2015. O contribuinte apresenta o conhecimento de transporte nº 139908, fl. 531, emitido em 29/01/2015. Sendo assim, considerando que o único fundamento da glosa foi a não confirmação dos documentos fiscais, e uma vez que a empresa, apesar do alegado, não apresentou os conhecimentos de transporte objeto da glosa, deve esta ser mantida.
>
> **Situação 06 – Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**
>
> (...)
>
> O produto fabricado, direta ou indiretamente, pela requerente está sujeito à alíquota zero para o PIS e a Cofins, relativamente à receita bruta de venda no mercado interno. Em outras palavras, sobre a receita decorrente da venda de adubos e fertilizantes, e suas matérias-primas, no mercado interno incidirão as contribuições à alíquota zero. Sendo assim, a vedação ao crédito contida no inciso II, § 2º, artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 (aquisição de bem ou serviço não sujeito ao pagamento da contribuição) se aplica apenas à hipótese de venda de tais produtos. Nesse caso, a aquisição de matérias-primas não gerará direito a crédito, considerando que a venda, pelo fornecedor, não se sujeita ao pagamento das contribuições.
>
> No presente caso a glosa se refere a uma única nota fiscal (63995, R$ 5.041,00), relativa à aquisição de calcário, inserido, de fato, na norma acima transcrita, aplicando-se a alíquota zero à receita de venda deste produto. Em consequência, não é possível a apuração de crédito em relação às despesas com a aquisição deste produto, nos termos da legislação acima citada, devendo ser mantida a glosa.
>
> **Situação 07 – Fretes sobre Compras cujos Insumos Estão sujeitos à Alíquota Zero**

Original

(...)

Com base nas normas acima transcritas, e considerando ainda os entendimentos já manifestados pela Cosit acerca da apuração de crédito de não cumulatividade, vê-se que a RFB sempre considerou, no caso da aquisição de insumos no mercado interno, que a base de cálculo do crédito corresponde ao custo de aquisição do produto, aí incluindo-se as despesas a ele vinculadas (transporte, seguro, manuseio etc). Assim, não se considera, por exemplo, a despesa com frete, nessa hipótese, como serviço gerador de crédito independente do produto adquirido, mas, ao contrário, sempre a ele vinculado, uma vez que tal serviço, ou qualquer outra despesa integrante do custo de aquisição, não se caracteriza como "serviço utilizado como insumo", visto que não são aplicados no processo produtivo, mas apenas são necessários para que o insumo chegue até a instalação onde será utilizado no processo produtivo. Tal entendimento é anterior ao julgamento efetuado pelo STJ e, conforme comprovam os textos normativos acima, não foi alterado em decorrência deste julgamento.

Na verdade, tais despesas nunca foram, de forma independente, geradoras de crédito, pois jamais foram entendidas como serviços utilizados como insumos, mas tão somente serviços necessários à entrega do insumo na unidade produtora. O conceito de "serviço utilizado como insumo" contido nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 está relacionado ao processo produtivo, e essa delimitação na análise do crédito está clara no julgamento do STJ, assim como no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, conforme trechos acima transcritos.

(...)

Quanto aos demais argumentos da empresa, cabe esclarecer que, de fato, o entendimento da RFB é no sentido de que as despesas com transferências de matérias-primas e produtos em elaboração entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica geram direito a crédito da não cumulatividade (artigo 172, § 1º, inciso IX da IN/RFB nº 1.911/2019). No entanto, o contribuinte pretende estender este entendimento a diversas outras hipóteses, relativas a transporte entre pessoas jurídicas diversas, quando a glosa se refere especificamente à aquisição de matéria-prima sujeita à alíquota zero.

Em relação ao artigo 3º, incisos II e IX, da Lei nº 10.833/03, trata-se de hipóteses diversas de crédito, a primeira relativa à aquisição de insumos, a segunda relativa à venda do produto acabado, não podendo, por essa razão, como pretende o contribuinte, ser interpretados de forma conjunta.

Pelas razões acima expostas, voto pela manutenção das glosas neste item.

Esclarecido o imbróglio, e considerando que os argumentos trazidos pela Recorrente, neste momento processual, não se apartam daqueles arrolados em defesa prévia, passo a examinar os itens glosados pela Autoridade Fiscal e mantidos pela DRJ.

2.1. Situação 01 - NFe/CTe Cancelados:

Em relação à manutenção do crédito tomado oriundo de NFe/CTe Cancelada, compreendo à irresignação da Recorrente, mas não vejo erros pela Autoridade Fiscal.

Às Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que tratam, respectivamente, do PIS/PASEP e da COFINS dispõe, expressamente, que às vendas canceladas e os descontos incondicionados não integram a base de cálculo das contribuições, *in verbis*:

Original

> Art. 1ºA Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.
>
> § 3ºNão integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:
>
> V - referentes a:
>
> a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

Veja que o fato gerador da contribuição é a receita auferida pela empresa, ou seja, o aumento patrimonial decorrente das operações comerciais celebradas. Com isso, à venda cancelada que corresponde à extinção da obrigação contratual firmada entre as partes (credor e devedor), em razão do negócio jurídico dissolvido, não configura fato gerador das contribuições.

Em sentido igual, reproduzo ementa do RE nº 586.482/RS-RG (Tema nº 87):

> TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COFINS/PIS. VENDAS INADIMPLIDAS. ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM AS HIPÓTESES DE CANCELAMENTO DA VENDA.
>
> 1. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. (art. 177 da Lei nº 6.404/¨76).
>
> 2. Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência, constitui o faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária. O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições.
>
> 3. No âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão. As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da COFINS, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas.
>
> **4. Nas hipóteses de cancelamento da venda, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva.**
>
> **5. As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, as vendas inadimplidas - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na consequente devolução da mercadoria -, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador.**
>
> 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

No caso em tela, se a Recorrente, incialmente, registrou como acréscimo patrimonial os valores concernentes aos documentos fiscais glosados (NF e CT), com os

Original

cancelamentos tem-se decréscimo patrimonial, deixando tais créditos de existir, logo, a hipótese de incidência do tributo. O correto então é o estorno do crédito e, não a manutenção equivocada, por falta de amparo legal.

Mantenho, portanto, a parcela glosada.

2.2. Situação 04 – Notas Fiscais não Corretamente Declaradas ou Inexistentes:

Em resumo, argui a Recorrente equívoco nas informações prestadas no CT-e nº 20617 e que estaria providenciando os dados sobre o CT-e nº 104249. E que a contabilidade entregue confirmaria o engano cabe, assim, a reversão da glosa.

Todavia, entendo incabível à restituição do crédito, porque, no presente caso, a glosa se deu pela ausência dos documentos fiscais CT-e nºs 20617 e 104249 que não foram apresentados pela Recorrente até o presente momento.

A tela de e-fl. 675 (*print* do CT), colacionada ao recurso não é prova suficiente, sendo fundamental a entrega do próprio documento.

Então, nego o restabelecimento do crédito.

2.3. Situação 06 – Aquisição de Bens ou Serviços Não Sujeitos ao Pagamento da Contribuição:

A Recorrente reitera que a aquisição de calcário (NF nº 63995) dá direito a crédito de PIS/PASEP e COFINS, mesmo sem incidência deles, a teor do artigo 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 que veda apuração, apenas, se o insumo é utilizado na produção ou prestação de serviço também não sujeito às contribuições, e cola *print* do documento fiscal (e-fl. 677).

Subsidiariamente, defende que eventual insumo isento das contribuições, enseja crédito se a sua saída (revenda ou venda de produto industrializado), sofreu incidência.

Para resolver a celeuma, trago o Resp nº 1.423.000 de Relatoria do Emin. Ministro Dr. Gurgel de Faria (DJe 09/12/2021):

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INEXISTÊNCIA. PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. SAÍDA TRIBUTADA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> 1. O Plenário do STJ decidiu que "aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo 2).

Original

2. Inexiste violação do art. 535, II, do CPC/1973 quando o Tribunal de origem aprecia fundamentadamente a controvérsia, apontando as razões de seu convencimento, ainda que de forma contrária aos interesses da parte, como constatado na hipótese.

3. Em conformidade com as disposições contidas nos arts. 1º, §§ 1º e 2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS é o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

4. De forma diversa do que ocorre no ICMS e no IPI, o desenho normativo da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS consiste em autorizar que o contribuinte desconte créditos relativamente a determinados custos e despesas, o que significa, na prática, poder deduzir do valor apurado (alíquota x faturamento) determinado valor referente às aquisições (alíquota x aquisições).

5. Segundo a doutrina abalizada, "isenção e alíquota zero são conceitos distintos. Conquanto, inegavelmente, constituam ambas modalidades de exoneração tributária, o fato é que a isenção - consoante a concepção que adotamos - significa a mutilação da hipótese de incidência tributária, em razão da colidência da norma isentiva com um de seus aspectos. Já a alíquota zero é categoria mais singela, pois traduz a redução de uma das grandezas que compõem o aspecto quantitativo, restando preservada a hipótese de incidência tributária" (Regina Helena Costa. Curso de Direito Tributário. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 341).

6. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que "o Poder Judiciário não pode atuar na condição de legislador positivo, para, com base no princípio da isonomia, desconsiderar os limites objetivos e subjetivos estabelecidos na concessão de benefício fiscal, de sorte a alcançar contribuinte não contemplado na legislação aplicável, ou criar situação mais favorável ao contribuinte, a partir da combinação - legalmente não permitida - de normas infraconstitucionais" (ARE 710.026-ED/RS, rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, DJe 23/04/2015).

7. A teor do disposto nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis n.10.637/2002 e 10.833/2003, a isenção da contribuição ao PIS e à COFINS sobre a receita decorrente da aquisição de bens e serviços não impede o aproveitamento dos créditos, salvo quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição, o que não é o caso dos autos.

8. Não há óbice para que sejam aproveitados créditos de isenção nos demais casos, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito à alíquota zero, a lei não estabelece tal disciplina.

9. No regime não cumulativo da Contribuição ao PIS e da COFINS, o contribuinte somente poderá descontar os créditos expressamente consignados na lei, de modo que se apresenta incabível a pretensão de aproveitamento daqueles decorrentes de aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, quando ocorrerem saídas tributadas, à luz do disposto nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

10. Recurso especial conhecido e desprovido.

(grifos nossos)

Nessa direção, colaciono trecho do voto condutor da Emin. Ministra Regina Helena Costa no Resp nº 1.259.343:

> **In casu, controverte-se sobre a possibilidade de o contribuinte descontar créditos de PIS e COFINS decorrentes da aquisição de bens e serviços provenientes de empresas localizadas fora da Zona Franca de Manaus, quando**

Original

esses bens e serviços não são revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à aliquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

(...)

Nas razões recursais, a Recorrente postula a manutenção do direito ao creditamento de PIS/COFINS dos insumos adquiridos de pessoas jurídicas situadas fora da Zona Franca de Manaus, com base nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, mesmo após a entrada em vigor da Lei n. 10.996/2004.

Consoante apontado, os arts. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, de idêntica redação, vedam a concessão de créditos de contribuição ao PIS e COFINS sobre valores de "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" (destaquei).

Por conseguinte, extrai-se que a isenção de tais tributos sobre a receita decorrente da aquisição de bens e serviços só impede o aproveitamento dos créditos quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Nos demais casos, o creditamento não está obstado, conforme, aliás, reconhece a própria Receita Federal do Brasil:

> As supracitadas disposições das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, denotam que, por via de regra, o direito aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins surge com a aquisição de bens e serviços que, na fase anterior da cadeia de produção ou de comercialização, tenham sido tributados por essas contribuições, vedando, pois, o creditamento em relação a bens ou serviços adquiridos não sujeitos ao pagamento das contribuições na etapa anterior.
>
> Nesse ponto, importante ressaltar que a Solução de Consulta Cosit nº 227, de 12 de maio de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de maio de 2017 e que possui efeito vinculante no âmbito da RFB (art. 8º da IN RFB nº 1.396, de 2013), concluiu que, a contrario sensu, a vedação à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 3º, § 2º, "II", das Leis nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, em caso de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento dessas contribuições, não se aplica às situações em que estes sejam adquiridos com isenção e, posteriormente, sejam utilizados como insumos na elaboração de produtos ou na prestação de serviços a serem vendidos em operações sujeitas ao pagamento desses tributos.
>
> **De outra banda, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, permite que os créditos regularmente apurados sejam mantidos, ainda que a receita decorrente da operação posterior não esteja sujeita ao pagamento das contribuições.**
>
> (Solução de Consulta n. 162, de 16.05.2019, DOU 21.05.2019. Disponível em Acesso 05 fev 2020 – destaques do original)

(...)

A Lei n. 10.996/2004, ao estabelecer que a receita decorrente de venda de mercadorias/insumos para a Zona Franca de Manaus passaria a ser sujeita à "alíquota zero", não elide tal entendimento, notadamente porque os precedentes colacionados são posteriores à entrada em vigor do mencionado diploma legal.

Original

Desse modo, subsiste o direito da contribuinte ao aproveitamento do crédito, nos termos do art. 3ª, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ademais, ainda que se pudesse concluir que a Lei n. 10.996/2004 tenha afastado a exceção prevista no art. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, o creditamento pleiteado pela contribuinte, ora Recorrente, remanesceria.

Isso porque o direito ao aproveitamento dos créditos não está vinculado à tributação na etapa anterior, consoante assentado por esta 1ª Turma, ao julgar o AgInt no REsp n. 1.051.634/CE, em 28.03.2017, por maioria, acompanhando voto-vista por mim proferido segundo o qual a disposição do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, que assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada, não se aplica apenas às operações realizadas com os destinatários do benefício fiscal do REPORTO, assentando, como corolário, a revogação tácita do art. 3º, § 2º, II, de ambas as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, in verbis:

> A Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004, por sua vez, ao disciplinar, dentre outros temas, o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO, instituiu benefícios fiscais como a suspensão da contribuição ao PIS e da COFINS, convertendo-se em operação, inclusive de importação, sujeita à alíquota zero após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do respectivo fato gerador, das vendas e importações realizadas aos beneficiários do REPORTO, consoante a dicção de seu art. 14, § 2º:
>
> [omissis]
>
> Por seu turno, o art. 17 desse diploma legal assegura a manutenção dos créditos existentes, nos seguintes termos:
>
> > Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.
>
> **Tal preceito, repita-se, assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada. Desse modo, permite-se àquele que efetivamente adquiriu créditos dentro da sistemática da não cumulatividade não seja obrigado a estorná-los ao efetuar vendas submetidas à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.**
>
> **Em outras palavras, a norma em destaque deixa claro a possibilidade de o contribuinte utilizar créditos da contribuição ao PIS e da COFINS no caso de venda efetuada no regime monofásico, pois garante a manutenção desses créditos pelo vendedor na hipótese de venda de produtos com incidência monofásica.**
>
> **Cumpre salientar que tal dispositivo não se aplica apenas às operações realizadas com beneficiários do regime do REPORTO, porquanto não traz expressa essa limitação, além de não vincular as vendas de que trata às efetuadas na forma do art. 14 da mesma lei.**
>
> [...]
>
> Desse modo, a análise conjunta do art. 3º, § 2º, II, de ambas as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, com o comando contido no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, impõe a conclusão segundo a qual este, por tratar-se de dispositivo

Original

> legal posterior e que regula inteiramente a matéria de que cuidam aqueles, revogou-os tacitamente, a teor do art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB.
>
> Assim, a vedação legal então existente para a utilização de créditos na tributação monofásica foi afastada por dispositivo legal que expressamente autoriza o crédito de contribuição ao PIS e da COFINS na hipótese.
>
> De fato, não se pode negar que a partir da vigência do art. 17 da Lei n. 11.033/2004 os contribuintes atacadistas ou varejistas de quaisquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica fazem jus ao crédito relativo à aquisição desses produtos, em sintonia com a regra constitucional da não cumulatividade aplicável às contribuições, estampada no art. 195, § 12, que há de ser prestigiada, dela extraindo-se sua máxima eficácia.
>
> **Logo, o direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, vale dizer, não está vinculado à eventual incidência da contribuição ao PIS e COFINS na aquisição de bens e serviços provenientes de empresas localizadas fora da Zona Franca de Manaus.**
>
> **Dessarte, forçoso reconhecer que a Recorrente faz jus aos créditos da contribuição ao PIS e COFINS pretendidos, quer porque se enquadra na exceção prevista nos arts. 3º, § 2º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, que disciplina a vedação ao creditamento, quer porque independem da incidência de tais contribuições sobre a operação realizada anteriormente.**

Extrai-se das leituras que no regime não cumulativo das contribuições, por falta de amparo legal, é inviável apuração de crédito nas aquisições não tributadas, isentas ou sujeitas à alíquota zero, quando há revenda, ou a matéria prima adquirida fora do campo de incidência é utilizada na prestação de serviço ou na produção de bem ou produto também não alcançados pelas contribuições, isentos ou com alíquota zero.

Logo, a glosa deve ser mantida.

2.4. Situação 07 - Fretes sobre compras cujos insumos estão sujeitos à alíquota zero:

No que envolve o frete, dispensam-se comentários acerca do conceito de insumos adotado pela Receita Federal (Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018), em estrito acatamento ao posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no bojo do REsp nº 1.221.170/PR-RR.

Na ocasião, assentou-se que a essencialidade e/ou relevância dos insumos para fins de creditamento serão apreciadas pelo julgador, caso a caso, e, de acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário).

Além da análise da operação empresarial, a demonstração do emprego do insumo no processo produtivo ou na prestação de serviços pelo contribuinte também é elemento fundamental. Ou seja, não basta afirmar que o insumo adquirido é imprescindível, é preciso provar como é consumido (etapas e nuances na cadeia produtiva), a teor dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

Original

Retomando o caso, corroborado pela DRJ, a Autoridade Fiscal alega que o frete segue o insumo sujeito à alíquota zero e, por essa razão, inexistindo recolhimento das contribuições na operação principal (aquisição de insumo), mostra-se inviável apuração de créditos de seu secundário (frete).

No entanto, este Colegiado por diversas vezes admitiu apuração de crédito de PIS/PASEP e COFINS nos fretes pagos pelo contribuinte para o transporte de insumos, mesmo nos casos em que reduzidos à zero à alíquota do insumo.

Isso porque o frete pode ser elemento dissociável do insumo. Ou seja, uma vez tributado o serviço de frete (apartado da operação atinente à aquisição do insumo), a possibilidade de cálculo do crédito funda-se no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a saber:

> Art. 3ºDo valor apurado na forma do art. 2ºa pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> [omissis]
>
> II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2ºda Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Ratificando, cito o Acórdão nº 3301-010.098:

> (...)
>
> Em relação ao conceito de insumos, já resta assentado que todos os gastos que integram o processo produtivo, sendo essenciais ou relevantes para a produção do produto destinado a venda devem ser tratados como insumos, afastando o conceito restrito inspirado no IPI. Assim, os bens adquiridos para utilização na fase agrícola e industrial, como componentes do processo produtivo, são insumos, e o frete para o seu transporte integra o seu custo de aquisição quando o frete é incluído no valor da operação pelo fornecedor do produto adquirido.
>
> No entanto, o frete pode ser um custo autônomo, independente do custo de aquisição do produto, incorrido pela Recorrente em razão de uma contratação específica para o transporte, assim, não embutido no valor da operação. Neste caso, se o transporte for tributado, será um insumo autônomo, sendo possível a apuração do crédito mesmo que o insumo em si não seja tributado (suspensão ou alíquota zero).
>
> Após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a apuração de crédito sobre frete incorrido na aquisição de insumos passou a ser admitido por compor a base de cálculo do próprio produto adquirido, englobado no preço do produto, já que cobrado pelo fornecedor e imputado ao adquirente do produto.
>
> (...)
>
> A parte em destaque serve para deixar claro que o custo de frete que integra o custo de aquisição do insumo é o custo relativo ao frete fornecido pelo próprio vendedor. Isso porque, se esse frete integra o valor da operação de insumo com suspensão ou alíquota zero, por exemplo, não será tributado pelas contribuições, daí a correta aplicação do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003.

Original

> No entanto, o frete pode representar uma despesa por um serviço autônomo, desvinculado do preço ou do valor da operação de compra do insumo.
>
> Sendo mais claro: apenas será custo de aquisição do produto, porque englobado no valor da operação, quando o frete, seguro e demais despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo fornecedor ao comprador ou destinatário, pois, nesse caso, tudo isso compreenderá o valor da operação, no caso, a receita bruta. É assim para o ICMS, é assim para o IPI, é assim para o PIS e COFINS, quando incidente sobre a receita bruta.
>
> Mas não é porque um serviço ou outro dispêndio qualquer é um custo e passa a compor o custo de aquisição do produto adquirido, que esse custo passaria a ser totalmente englobado pelo preço da mercadoria, passando a receber a mesma tributação. Fosse assim, todos os custos incorridos pela contribuinte poderiam receber esse tratamento. Pior, fosse assim, esse custo de frete deveria ser também tributado com alíquota zero, o que não é o caso.
>
> Quando, ao revés, um custo qualquer é separado do valor da operação, incorrido pela contribuinte-adquirente, por conta própria, e se esse custo for tributado pelas contribuições, deve ser considerado insumo para compor a base de cálculo dos créditos. Especificamente: se o adquirente do produto contrata um serviço de frete para o prestador do serviço buscar o insumo onde quer que ela esteja para trazer até seu estabelecimento, esse frete também é insumo, com direito à crédito, independentemente do produto em si não ser tributado.

À vista disso, reverto à glosa sobre o serviço de transporte contratado pela Recorrente no transporte de insumos (fertilizantes e suas matérias primas).

Em relação aos demais itens citados pela Recorrente *"143. Os fretes sobre transferências entre estabelecimentos em fase de industrialização geram direito a crédito, sendo que os fretes entre estabelecimentos aqui incluem as remessas de matérias-primas para armazém, as remessas para industrialização, as transferências, dentre outros assemelhados."*, não está claro no despacho decisório que tais itens estão imbuídos no chamado "frete sobre compra".

Diante disso, resta prejudicado conceder os créditos atinentes aos fretes entre estabelecimentos, de transferências e de remessas para armazém, sob pena de decisão ultra petita.

Conclusão:

Pelo exposto, decido:

(i) Rejeitar a preliminar de nulidade; e,

(ii) Dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter às glosas sobre os fretes no transporte de insumos sujeitos à alíquota zero (frete sobre compra).

Original

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa