



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.974428/2018-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-013.638 – 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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2015 a 30/03/2015

NFe/CTe CANCELADOS. VALOR DA NOTA FISCAL INFORMADO PELO CONTRIBUINTE MAIOR QUE O VALOR LANÇADO PELO FORNECEDOR EM NFe/CTe. DECISÃO RECORRIDA MANTIDA. CRÉDITO NEGADO.

O fato gerador da contribuição é a receita auferida pela empresa, logo as vendas canceladas e os descontos incondicionados não integram a base de cálculo das contribuições seja em razão do negócio jurídico dissolvido, seja por efeitos da redução do preço de venda pelo fornecedor (alínea a, inciso V, § 3º, art. 1º, Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

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

A partir da 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. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para restabelecer o crédito sobre os fretes de insumos sujeitos à alíquota zero.

(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/RJO que reconheceu, em parte, o direito da Recorrente ao ressarcimento do crédito de COFINS não-cumulativo apurado no 1º Trimestre de 2015, de seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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.

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO - Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da Cofins 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 nº 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.

COFINS - 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

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 19420.71912.270515.1.1.19-0176, transmitido pelo contribuinte acima identificado em 27/05/2015, no qual solicita o ressarcimento do valor de R\$ 11.634.241,78, relativo a crédito de Cofins não cumulativa, do 1º trimestre de 2015 (fls. 02 a 14).

Às fls. 295 a 338 constam termo de informação fiscal e despacho decisório, emitidos pela DERAT/São Paulo – SP, deferindo parcialmente o ressarcimento, no valor de R\$ 6.117.755,09, 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 inexistente;

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;

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;
- 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, armazenagem de insumos, serviços aduaneiros (carga e descarga e transbordo); • 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 de serviços aduaneiros, do frete contratado para transportar bens importados do local de desembarque aduaneiro até o estabelecimento do adquirente e das despesas de armazenagem incorridas na importação;
- 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 serviços aduaneiros, 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) e armazenagem de insumos, todos incorridos 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, grande parte dos bens importados pelo contribuinte estão sujeitos à alíquota zero, não constando da relação do PIS e Cofins-Importação efetivamente pagos;

- Portanto, as despesas com serviços aduaneiros, frete interno e armazenagem de insumos, relativos 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, 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 25/11/2019 por meio eletrônico (fl. 364), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade tempestiva em 19/12/2019 (fls. 365 e 368 a 439), alegando, em resumo, que:

Preliminarmente – Da Necessidade 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;

- 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;

- 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

- 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 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;

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 se 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;

- 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 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 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 06/01/2020 à DRJ/SPO para julgamento (fl. 581) e em 16/01/2020 a esta DRJ/RJO (fl. 582).

É o relatório.

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

- Situação 01 Nfe/CTe cancelados;*
- Situação 07 Fretes sobre compras cujos insumos estão sujeitos à alíquota zero; e,*

É o relatório.

Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

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

Partindo dos tópicos abordados pela Recorrente em sua peça recursal, reproduzo as razões de decidir da DRJ para a manutenção das glosas, no que nos importa:

Situação 01 – NFe/CTe Cancelada

(...)

Analisando-se as referidas glosas na planilha elaborada pela autoridade fiscal (documento não paginável à fl. 291 - 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.

Assim, voto por manter a glosa referente a este item.

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

(...)

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.

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*:

Art. 1º A 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.

§ 3º Não 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, inicialmente, registrou como acréscimo patrimonial os valores concernentes aos documentos fiscais glosados (NF e CT), com os 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. Situação 09.10 - 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.

Na acepção de insumos, o art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, preveem como hipóteses de desconto aos créditos apurados sobre os fretes:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3

de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

[omissis];

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

Retomando o caso, foram glosados os seguintes serviços de frete nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero.

A Recorrente descreve como etapas de seu processo produtivo, o que segue:

31. Note-se que o Brasil não é autossuficiente na produção de matérias-primas para fabricação de fertilizantes sintéticos, fato que obriga a Recorrente a importar grande parte dos materiais empregados em seu processo produtivo.

32. Esses produtos são desembarcados em diferentes portos brasileiros e transportados por caminhões até as fábricas da Recorrente.

33. Ao adentrarem na fábrica, os caminhões são pesados e os insumos são escoados por tombador (plataforma móvel que se desloca de forma angular, permitindo que a carga escoe pela carroceria do caminhão) até a moega. Durante o procedimento de descarga dos caminhões, é imprescindível o serviço dos trabalhadores que são responsáveis por coletar a matéria-prima que permanece na carroceria do caminhão, mesmo após a passagem pelo tombador, garantindo o seu integral aproveitamento no processo produtivo. Esses trabalhadores costumam ser contratados junto ao sindicato local de movimentação de mercadorias. Durante essa etapa, ocorre ainda a coleta de amostras para controle de qualidade.

34. As matérias-primas são retiradas da moega e transportadas para o armazém de estocagem, por fitas transportadoras e pelo elevador de canecas, que as movimenta por gravidade. O armazém de estocagem é dotado de sistema de ventilação cuja função é o “despoeiramento” do local, uma vez que a movimentação constante de diversas matérias-primas granuladas impõe a retirada dos resíduos, a fim de manter o ambiente salubre e seguro para os trabalhadores.

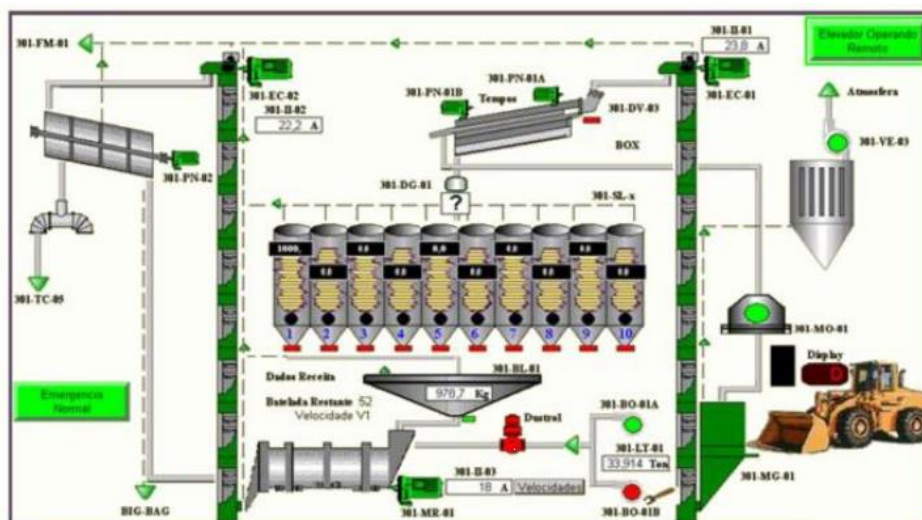
35. O subproduto retirado durante a estocagem é denominado varredura, o qual é composto de misturas com quantidades variáveis de elementos, porém dotado de potencial de reação química para o ajuste da terra em relação às necessidades do plantio, sendo possível a sua comercialização por preços mais acessíveis.

36. Após o período de estocagem, inicia-se o processo de mistura de grânulos, cuja finalidade é a produção de compostos com teores de nitrogênio, fósforo e potássio requeridos nas formulações de fertilizantes, a depender do tipo de solo e cultura agrícola a que se destinam.

37. Durante esse processo, as matérias-primas são abastecidas em uma moega, com a utilização de pás carregadeiras, e transportadas por um elevador de canecas até a peneira. O produto granulado é conduzido ao silo de matéria-prima, ao passo que o embocado é reconduzido à moega e o pó, ao box de varredura.

38. Os silos de matéria-prima utilizam mecanismo de ar comprimido, que regula a liberação de produto aos silos balança, cuja finalidade é dosar as quantidades de matéria-prima utilizadas nos produtos. Após isso, o produto é homogeneizado no misturador e, em seguida, é conduzido por elevador de caneca à peneira, que o direciona à caixa do silo pulmão de big-bag (embalagem). O rejeito da peneira é posteriormente vendido como varredura.

39. As etapas descritas acima podem ser ilustradas da seguinte forma:



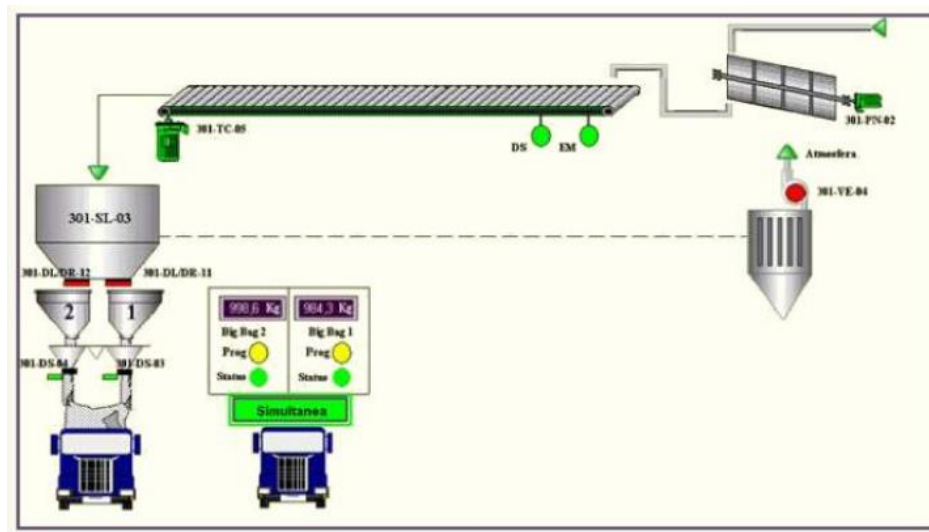
40. Após as etapas de descarga, armazenagem e mistura, descritas e ilustradas acima, inicia-se a fase de ensacamento e carregamento dos caminhões.

41. Nessa fase, os big-bags são encheidos em cima dos caminhões pelos “saqueiros”, que são trabalhadores contratados junto ao sindicato de movimentação de cargas, para acomodar as embalagens de fertilizantes na carroceria do caminhão com o objetivo de transporte do produto até o produtor rural.

42. O fertilizante pode ser ensacado em volumes unitários, de 50 ou de 1000 quilos, com a utilização de mão de obra contratada junto aos sindicatos de movimentação de cargas. Ainda, em determinados casos, a balança de fluxo descarrega o adubo à granel diretamente na carroceria.

43. Em paralelo a isso, existe também a linha de carregamento de elemento simples. Nesse caso, a pá carregadeira transporta o produto até a moega. Posteriormente, o produto é direcionado para o silo de ensaque, mediante a utilização de correias transportadoras e elevadores. A linha de elemento simples também é dotada de peneira e moinho cuja função é a remoção, quebra e a reincorporação de fertilizante embocado (empedrado) ao processo produtivo.

44. Após o carregamento do produto em caminhões, esses veículos seguem para pesagem na balança rodoviária, onde ocorrerá o respectivo faturamento. Confira-se abaixo a ilustração do fluxo descrito:



45. Ainda, cumpre destacar que a Recorrente conta com sistema de manutenção mensal, que consiste na aferição de balança e calibração de equipamentos da unidade de mistura. Anualmente, durante o período de entressafra, a Recorrente efetua a manutenção geral dos equipamentos.

46. Verifica-se, portanto, que é um processo relativamente simples, baseado em reações químicas e misturas, mas que depende de diversas etapas, o que justifica cabalmente todos os bens e serviços classificados pela Recorrente como insumos, conforme será a seguir demonstrado.

47. Vale salientar, por fim, que a Recorrente contratou a elaboração de laudo pericial (doc.1 da Manifestação de Inconformidade), para examinar todas as etapas de seu processo produtivo bem como as atividades que desempenha.

48. O Parecer Técnico descreveu todas as etapas de produção dos produtos da Recorrente, mencionando, inclusive, os bens e serviços utilizados em cada etapa do processo produtivo. Para facilitar a compreensão, muitos desses bens e serviços são demonstrados por meio de imagens, as quais foram obtidas em visita técnica do IPT às instalações da Recorrente. Além disso, o Parecer Técnico contém respostas aos quesitos que lhe foram formulados, sob a ótica da essencialidade e relevância dos bens e serviços, considerando as atividades desenvolvidas pela Recorrente.

Baseada nos elementos carreados aos autos, inclusive em laudo técnico e, tendo em consideração a atividade desenvolvida pela empresa Recorrente bem como, legislação vigente, entendo que merecem reversão à glosa atinente ao referido frete. Este Colegiado já expressou posicionamento favorável em relação ao tema, porque o frete pode ser elemento dissociável do insumo.

Ou seja, uma vez tributado o serviço de frete (apartado da operação de 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. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a 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. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

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.

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, revento à glosa sobre o serviço de transporte contratado pela Recorrente para o transporte de insumos sujeito à alíquota zero.

Conclusão:

Pelo exposto, voto pelo parcial provimento ao Recurso Voluntário para restabelecer o crédito de COFINS sobre os fretes de insumos sujeito à alíquota zero.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa