



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10907.001169/2005-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-009.938 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de março de 2021
Recorrente SIPAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. ESSENCIALIDADE

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância para o processo produtivo de produtos destinados à venda ou para a prestação de serviços, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

PEDÁGIO. FRETE. CRÉDITO. POSSIBILIDADE

As despesas de pedágio incorridas para o transporte de insumos, produtos semi acabados ou produtos acabados entre estabelecimentos, são tributadas pelo PIS/COFINS e integram o custo do processo produtivo, compreendendo o conceito de essencialidade e relevância para receber o tratamento de insumos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter todas as glosas e determinar a aplicação da correção monetária pela Taxa SELIC, a partir de 01/06/2006, ao valor dos créditos básicos e presumidos. Vencidos os Conselheiros Ari Vendramini (Relator) e José Adão Vitorino de Moraes, que negavam o creditamento das despesas com pedágio. O Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes também divergiu quanto ao rateio e à aplicação da taxa SELIC. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, José Adão Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa (Suplente Convocada) e Ari Vendramini

Relatório

1. Trata-se de processo sobrestado para que se realizasse diligência.
2. Por bem representar a síntese da controvérsia, adoto o relatório da r. decisão recorrida:

Trata o presente processo de "**Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep**", à fls. 01, protocolizado em 31/05/2005, no montante de **R\$ 8.228.234,89**, relativo a pretensos créditos, que teriam sido apurados no 3º trimestre de 2004, calculados no regime não-cumulativo da contribuição e decorrentes de operações com o mercado externo. Às fls. 02/03, "**declaração de compensação**-, na qual são utilizados **R\$ 4.715.773,75** daqueles créditos para a compensação de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL (código 2484), de períodos de apuração de 05/2004 a 07/2004 e 12/2004. Para a análise do pedido as autoridades administrativas procederam a intimações da contribuinte, o que resultou na instrução do processo com os documentos de fls. 45/1099.

Às fls. 1100/1133, consta o **Despacho Decisório** DRF/PGA nº 416, de 7 de novembro de 2006, por meio do qual foi **deferido em parte o pedido de ressarcimento e homologada em parte a compensação**. Segundo o referido Despacho Decisório, ao analisar o direito reclamado, verificou-se que nos créditos informados no Dacon, relativamente ao 3º trimestre de 2004, foram consideradas pela interessada algumas operações que não geram direito ao crédito, por não estarem em conformidade com a legislação vigente:

I) **Bens Utilizados como Insumos** - aquisições de mercadorias registradas com as operações "compras com fim específico de exportação", depositadas em armazém localizado na área do Porto Alfandegado de Paranaguá, nos valores de R\$ 6.648.841,67 e R\$ 901.786,27, relativos aos períodos de julho/2004 e agosto/2004,

respectivamente, que não geram direitos a crédito; glosa de crédito referente à aquisição de adubos e fertilizantes, nos valores de R\$ 2.168.659,32 e R\$ 205.349,20, cujas alíquotas foram reduzidas a zero a partir de 26 de julho de 2004; reclassificação das aquisições de "compras para comercialização" e "compra para comercialização originada de encomenda para recebimento futuro" para "Bens para Revenda-; aquisição de "big bags", no valor de R\$ 42.630,00, em agosto/2004, utilizados com a finalidade de transportar mercadorias, por não se enquadrarem no conceito de insumo; crédito indevido na aquisição de uma impressora, em agosto/2004, no valor de R\$ 3.879,99; totalizaram as glosas os valores de R\$ 13.073.003,79, R\$ 944.416,27 e R\$ 3.879,99, nos meses de julho/2004, agosto/2004 e setembro/2004, respectivamente;

2) Serviços Utilizados como Insumos - aproveitamento indevido de crédito sobre pagamento de despesas com veículos de funcionários (combustíveis, manutenção e seguros); despesas com viagens, passagens e hospedagens; refeições, cestas básicas e diárias; telex, telefone, malotes e correspondências; materiais de expediente e escritório, encadernação, fotocópias e autenticações; despesas legais e judiciais, anuidades e mensalidades de sindicatos e Serasa; manutenção e reparos de bens do ativo imobilizado; pagamento de taxas diversas, inclusive taxas portuárias e aferição de balanças; despesas com classificação, padronização e fumigação de produtos; despesas com arrendamento; e comissões sobre vendas, corretagem de câmbio e despesas com importação; sendo passíveis de desconto apenas os créditos relativos às despesas denominadas "Industrialização por Terceiros", nos montantes de R\$ 331.374,65, R\$ 166.753,32 e R\$ 175.766,01, nos meses de julho/2004, agosto/2004 e setembro/2004, respectivamente;

3) Fretes e Pedágios - glosa do valor de R\$ 102.935,60 em julho/2004, por se referir a trânsito de produtos entre filiais e fretes e pedágios na aquisição de adubos e fertilizantes cujas alíquotas estavam reduzidas a zero;

4) Despesas de Energia Elétrica - glosa dos valores de R\$ 10.981,78 em julho/2004 e R\$ 120,40 em setembro/2004, relativos a consumo de energia elétrica de estabelecimentos da empresa;

5) Despesas de Aluguéis - créditos indevidos de R\$ 1.163,58, R\$ 1.183,57 e R\$ 954,50, nos meses de julho/2004, correspondentes a aluguéis residenciais e pagamento de taxas de condomínio;

6) Bens do Ativo Imobilizado (Depreciação) - glosa despesas com depreciação sobre imobilizado que não está vinculado à produção de bens ou utilizados nas atividades da empresa, nos totais de R\$ 20.670,86 em julho/2004, R\$ 522,13 em agosto/2004 e R\$ 5.487,70 em setembro/2004;

7) Outras Operações - Despesas Financeiras - glosa do valor de R\$ 145.284,84, no mês de julho/2004, por ser vedado o aproveitamento de créditos relativos à variação cambial e monetária, juros pagos sobre financiamentos, empréstimos e atraso em pagamento de faturas, além de taxas e tarifas bancárias;

8) Crédito Presumido - Atividades Agroindustriais - glosa dos créditos presumidos aproveitados nos meses de agosto e setembro no cálculo do valor a ser ressarcido e/ou compensado, já que esses valores somente poderiam ser utilizados para deduzir do PIS/Pasep não-cumulativa nas operações de mercado interno; crédito indevido sobre "compras para comercialização", "compra para recebimento futuro" e aquisição de um caminhão, por não se enquadrarem no conceito de insumo; glosa de créditos sobre fretes e pedágios pagos no trânsito de mercadorias entre filiais; utilização indevida do percentual de 80% sobre as aquisições, quando o permitido no período era de 70%; foram acatados os montantes respectivos de R\$ 29.262,80, R\$ 11.358,86 e R\$ 19.050,60, nos meses de julho a setembro/2004;

9) Ajustes Positivos do Crédito - valor de R\$ 120.693,10, em julho/2004, declarado indevidamente no Dacon como créditos de exportação (PIS/Pasep pago na importação de fertilizantes), quando deveria ter sido indicado na coluna correspondente ao "Mercado Interno";

10) Base de Cálculo do PIS/Pasep - Receitas de Exportação - no cálculo do crédito passível de ser compensado com outros tributos administrados pela SRF ou ressarcido, utilizando-se o critério de rateio proporcional, foram excluídas as

aquisições de "mercadoria com fim específico de exportação", que foram indevidamente contabilizadas como –compra para comercialização", por se tratarem de operações não-tributadas; exclusão de vendas no valor de R\$ 1.133.413,33, em setembro/2004, das receitas de exportações e somadas a "Receita da Revenda de Mercadorias", uma vez que se referem a saídas para ao mercado interno e não se enquadram no conceito de "venda com fim específico de exportação"; exclusão do montante de R\$ 1.621.837,69, em setembro/2004, das vendas a empresas preponderantemente exportadoras e inclusão no item de venda ao mercado interno, por não se enquadrarem também no conceito de "venda com fim específico de exportação". Em vista disso, foi reconhecido o direito creditório de **R\$ 2.041.904,34**, sendo **R\$ 1.701.266,82** a título de mercado interno, passível de compensação somente com débitos da própria contribuição, e **R\$ 340.637,52** a título de mercado externo; a compensação foi homologada no limite do valor reconhecido a título de mercado externo.

Cientificada, por via postal, em 18/11/2006 (fl. 1139), sábado, a interessada, em 20/12/2006, apresentou, às fls. 1147/1186, tempestiva manifestação de inconformidade, acompanhada dos documentos de fls. 1187/1268, argumentando, inicialmente, que o indeferimento não está de acordo com a legislação vigente, contrariando, em vários aspectos, o entendimento da doutrina e do Conselho de Contribuintes, e que o indeferimento parcial se funda em atos e dispositivos infralegais, em sua grande maioria posterior ao período de ocorrência dos fatos geradores.

Alega que a legislação que rege a matéria, vigente à época dos fatos geradores, é a Lei nº 10.637, de 2002, que foi base de seu pedido de ressarcimento, ao passo que a verificação fiscal foi realizada com suporte em dispositivos hierarquicamente inferiores, alguns inclusive editados ou instituídos posteriormente, a exemplo da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005.

Discorre sobre o objetivo da instituição da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, que seria o de evitar a sobreposição de incidência em relação à mesma base, afastando a chamada "tributação em cascata", como forma de desonerar o setor produtivo brasileiro;

reproduz trechos da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, dela destacando a menção à cobrança sobre o -valor agregado"; e lembra que a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que incluiu o § 12 ao art. 195 da Constituição Federal, elevou a não-cumulatividade do PIS e da Cofins a nível constitucional, observando que, em análise mais rigorosa, nas próprias leis há ofensa à Constituição, por desrespeito ao princípio da não-cumulatividade, considerando que não ficou autorizado ao legislador restringir a aplicação do princípio, mas apenas definir quais seriam os setores da atividade econômica.

Aponta, de outra parte, que a questão central da discussão do presente pedido de ressarcimento é o direito ao creditamento do PIS nas diversas aquisições de bens e serviços, bem assim a relação percentual dos créditos com as operações voltadas ao mercado externo.

Questiona os critérios adotados pelo fisco, que diz trabalhar com a idéia de que se o bem adquirido não se enquadra no conceito de insumo, também não o poderá como mercadoria. Argúi, em contrapartida, que atua na industrialização, comercialização e prestação de serviços, não havendo aquisição alguma, ressalvados os investimentos, que não sejam utilizados como insumos ou na comercialização, pelo que entende que sempre darão direito a crédito, concluindo que as aquisições de bens e serviços de pessoas jurídicas, sejam destinadas à industrialização ou à comercialização, sempre darão direito ao crédito. Nesse sentido, salienta a necessidade de as interpretações e os critérios baseados em dispositivos infralegais respeitarem os limites estabelecidos pela lei, não podendo reduzir, limitar ou extinguir direitos.

A seguir discorre extensamente sobre o princípio da legalidade, ilustrando seus argumentos com transcrições de doutrina, para concluir que os dispositivos normativos utilizados na análise fiscal impõem restrições e limitações ao crédito não previsto na Lei nº 10.637, de 2002, além de alguns deles serem posteriores aos fatos

geradores, incorrendo em ofensa ao princípio invocado. Especificamente, alega que a Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005, e o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005, padecem de ilegalidade e inconstitucionalidade.

No tocante às "aquisições consideradas compras para exportação", questiona o critério adotado, que diz ter se baseado (item 18 do despacho decisório) apenas no CFOP — Código Fiscal das Operações e Prestações. Argumenta que, nos seus registros, foi utilizado o CFOP 1.101, por se tratarem de aquisições de mercadorias para comercialização no mercado interno, e que a consignação dos CFOP nas notas fiscais, por ocasião da emissão, não é fator determinante do direito ao crédito. Exemplifica com as notas fiscais de fls. 777/778, sugerindo que é evidente que não se exporta lenha ou resíduo de soja. Acrescenta que deve ser ainda observado o tratamento tributário aplicado às vendas em questão pelos fornecedores e, nesse aspecto, diz estar demonstrando que as contribuições foram recolhidas, o que comprovaria que não se tratam de operações destinadas exclusivamente ao mercado externo, exceto quanto às notas fiscais 9522 e 9519 da empresa Agroindustrial Maringá Ltda. e em relação à nota fiscal nº 928 da Agropecuária Morocó Ltda, que não sofreram a incidência da Cofins e do PIS.

Suscita, pelo exposto, incorreção no item 20 do despacho decisório.

Em relação às "aquisições de embalagem para adubo" do tipo -big-bag", argúi que o § 50 do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, mencionado pelo fisco, ao definir "insumos", não faz diferenciação quanto à espécie de embalagem a que se refere. Cita trecho do Parecer Normativo CST nº 248, de 4 de outubro de 1972, a respeito de insumos e material de embalagem, e questiona o fato de serem aceitas as embalagens de adubo de "50 kg (NF fl. 695)" e glosado o crédito sobre aquisições das mesmas embalagens, mas para 1.000 kg.

Quanto aos créditos de -serviços utilizados como insumos", especificamente no que se refere a "créditos de fretes e pedágios", narra que a Lei nº 10.833, de 2003, foi explícita (art. 3º, IX) em relação ao direito de crédito dos fretes nas operações de venda, não o fazendo da mesma forma quanto aos fretes nas aquisições e outras operações por ser óbvio que, nessas hipóteses, trata-se de custo dos insumos e mercadorias.

Quanto aos fretes de transferência de produtos, cita também "Soluções de Consulta" que admitem o direito de crédito no caso de se tratarem de produtos em fase de industrialização. Discorda, no entanto, quanto à não-extensão aos produtos acabados, sob o argumento de que, não obstante possa a transferência ocorrer por várias razões, todas representam custos dos produtos, devendo gerar direito de crédito de PIS e Cofins. Observa que o motivo do fisco para não reconhecer o crédito é a falta de previsão legal, porém na hipótese de frete pago na compra de insumos, mesmo sem haver previsão legal, há o reconhecimento do direito de crédito.

No que concerne a valores pagos a título de pedágio, cita Solução de Consulta que os admite como insumos.

Quanto aos fretes pagos na aquisição de fertilizantes sujeitos à alíquota zero, cujos créditos não foram admitidos por essa razão, cita o art. 16 da Medida Provisória nº 206, de 2004, e alega que o fato de a operação seguinte ser isenta, não sofrer a incidência ou ter alíquota zero não impede a manutenção do crédito. Diz que são distintas as operações de aquisição de mercadoria e de aquisição de serviço de frete, inclusive sob pena de estar sendo aplicado o regime cumulativo, uma vez que o prestador de serviços de transporte pagou as contribuições.

Em relação ao crédito presumido das "aquisições de matérias-primas para recebimento futuro", questiona o tratamento dado aos valores contabilizados com CFOP 1.922, excluídos ao argumento de que a propriedade de bens móveis se dá pela tradição. Aduz, em contrapartida, que a incidência da contribuição, a teor do art. 10 da Lei nº 10.637, de 2002, ocorre independentemente da denominação ou da classificação contábil dada à receita, devendo a aquisição ser analisada com o mesmo critério. Destaca que há incoerência por parte da autoridade administrativa, uma vez que nas devoluções realizadas em agosto e setembro de 2004, que também se referiam a vendas para entrega futura, o fisco aceitou o pagamento com base no

faturamento, não questionando se havia ou não sido realizada a entrega das mercadorias. Para corroborar seu argumento, cita jurisprudência administrativa e Solução de Consulta (essa quanto ao momento da retenção de que trata o art. 34 da Lei nº 10.833, de 2003) em caso de "vendas para entrega futura".

Ressalta que o percentual a ser aplicado para apurar o crédito presumido é de 80% e não de 70%, como anotou o fisco, já que o dispositivo que previa o percentual de 70% era o da MP 66/2002 c os §§ 10 e 11 do art. 30 da Lei nº 10.637/2002, que foram modificados pela edição da Lei nº 10.833, de 2003, que aumentou o percentual para 80%. Ressalta também ser possível o ressarcimento ou a compensação do crédito presumido previsto nos arts. 8º c 15 da Lei nº 10.925, de 2004, também a partir de 31/07/2004, questionando a aplicação do Ato Declaratório Interpretativo nº 15, de 22 de dezembro de 2005, por falta de disposição na legislação que lhe dê suporte. Salienta a regra de vigência das leis no tempo, nos termos do art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, do art. 8º da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, e do inciso XIII, parágrafo único, do art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999.

Quanto à proporção "exportações x receita bruta", relata que, nos parágrafos 102 e seguintes do despacho decisório, a autoridade administrativa utiliza critério que interfere negativamente no crédito a que tem direito. Citando o art. 5º da Lei IV 10.637, de 2002, suscita a hipótese de, havendo excesso de créditos sobre os débitos do "mercado interno", ser ele somado ao crédito das operações do "mercado externo". Aduz que as empresas que têm uma parcela de suas receitas vinculadas ao "mercado externo" sempre há mais créditos a eles relativos c não o contrário, o que não estará necessariamente vinculado à proporcionalidade das exportações frente à receita bruta.

A respeito também contesta a aplicação do rateio proporcional de que trata o inciso II, § 80, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2004, por se tratar de regra aplicada apenas às empresas que tenham ao mesmo tempo os dois regimes de pagamento do PIS e da Cofins (cumulativo e não-cumulativo), não permitindo aplicação analógica para se estabelecer o percentual de exportações em relação à receita total, hipótese em que se aplica o § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, na forma como antes argüida.

De outra parte, discorda da exclusão, da soma das receitas de exportação, das vendas de mercadorias adquiridas com finalidade exclusiva de exportação, aduzindo que não existe previsão legal nesse sentido. Relembra, ademais, que as aquisições que o fisco considerou como "compras com finalidade de exportação" foram, na verdade, tributadas na origem, não devendo ser excluídas dos cálculos.

Conclui ter demonstrado que os procedimentos adotados, bem assim a interpretação do fisco, estão em desacordo com a legislação, a doutrina e a jurisprudência do próprio tribunal administrativo do Ministério da Fazenda, devendo ser reformada a decisão, para que sejam deferidos integralmente os créditos pleiteados.

Adicionalmente, questiona a não-aplicação da correção monetária dos valores deferidos, seja porque o instrumento normativo utilizado para tanto (Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005) foi emitido pelo próprio Poder Executivo, seja porque não é contemporâneo aos fatos. Cita, em contrapartida, jurisprudência acerca de atualização, pela Selic, de crédito de ressarcimento de IPI.

Por eventualidade, no tocante à intimação para recolher os valores cujas compensações não foram homologadas, pondera que, sendo eles relativos ao IRPJ e à CSLL, dos períodos de maio, junho, julho e dezembro de 2004 e tendo sido incluídos os créditos de PIS e Cofins declarados no Dacon do 3º trimestre de 2004 nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, se mantida a glosa, teria que refazer as demonstrações financeiras e retificar sua declaração de rendimentos, o que, pelos valores em causa, redundaria em prejuízo e bases de cálculo negativas de IRPJ e CSLL. Nesse sentido, defende que as cobranças objeto da intimação devem aguardar o desenlace do presente pedido de ressarcimento.

Requer, pelo exposto, que seja acolhido o pedido de ressarcimento, corrigido pela taxa Selic, que sejam deferidas as compensações e, caso assim não se entenda, seja autorizada a retificação das suas declarações e demais registros, considerando os

valores de receitas de acordo com os efetivamente reconhecidos após o trânsito em julgado da presente discussão.

A Terceira Turma de Julgamento desta DRJ solicitou à DRF em Paranaguá/PR, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a realização de diligência, no sentido de que fosse confirmada a real natureza das operações -compras com fim específico de exportação", que argumenta a interessada teria o Fisco se baseado exclusivamente no CFOP da notas fiscais. Às fls. 1284/1380, consta o resultado da diligência efetuada, cujo termo foi cientificado à interessada, em 11/09/2008 (fl. 1382), com reabertura de prazo para apresentação de contestação.

Em 13/10/2008, a interessada ingressa com a manifestação de fls. 1387/1389, argüindo, em síntese, que a NF nº 229 da Sipal S/A, no valor de R\$ 273.799,33, conforme se comprova, foi tributada pelo emitente; e em relação à empresa Ovetril Óleos Vegetais Ltda., embora não tenha trazido aos autos novos documentos, ratifica a procedência dos créditos, uma vez que a tributação da nota fiscal encontra-se cabalmente demonstrada às lis. 1206/1227. Por fim, em relação às demais informações prestadas pelo agente fiscal, aduz não ser crime, mas sim um direito constitucionalmente garantido a participação em sociedades comerciais.

É o relatório.

3. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento negou provimento a manifestação de inconformidade, mantendo integralmente o despacho decisório. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. ESFERA ADMINISTRATIVA.

O exame da ilegalidade e da inconstitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao Poder Judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não-cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

AQUISIÇÕES PARA COMERCIALIZAÇÃO. MERCADO INTERNO. CRÉDITOS.

Comprovado que as aquisições, registradas como "mercadoria com fim específico de exportação", correspondem a aquisições para comercialização no mercado interno, devem ser admitidas como insumos.

INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. "BIGBAG".

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados, não geram direito ao crédito.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES DE PRODUTOS ACABADOS.

Não há previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da contribuição, no sistema de não cumulatividade, sobre valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

CRÉDITOS. PEDÁGIO.

O gasto com pedágio na atividade de prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, nas suas diversas formas, não gera crédito a ser descontado no regime não-cumulativo da contribuição.

CRÉDITO PRESUMIDO. BENS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA PARA ENTREGA FUTURA.

O crédito presumido sobre aquisições de pessoas físicas, aproveitado pelas pessoas jurídicas produtoras de mercadorias de origem animal ou vegetal, é calculado sobre o valor dos bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos; não sendo extensivo às aquisições para recebimento futuro, por inexistir o ingresso efetivo das mercadorias no estabelecimento da interessada, no momento da emissão de nota fiscal de simples remessa.

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

Em relação ao PIS, o montante do crédito presumido, até 31/07/2004, é determinado mediante aplicação da alíquota de 70% sobre o valor das aquisições de pessoas físicas, já que não há determinação para que se utilize a alíquota de 80% trazida para a Cofins.

ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL.

Inexistindo contabilidade de custos integrada e coordenada com escrituração, onde se possa identificar individualizadamente os custos, despesas e encargos vinculados à exportação, é correto a utilização do critério de proporcionalidade, encontrando o percentual entre a receita total e a receita advinda de exportação.

CRÉDITO PRESUMIDO. APROVEITAMENTO. DEDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA.

O crédito presumido a que tem direito a pessoa jurídica somente pode ser aproveitado para deduzir da contribuição apurada no regime de incidência não-cumulativa nas operações de mercado interno.

RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC.

É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos ao PIS, por falta de previsão legal.

Rest/Ress. Def. em Parte Comp. Homolog.

4. Notificada de r. decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, repetindo todos os argumentos de defesa trazidos em sede de manifestação de inconformidade.

5. Analisando tais razões de recurso, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta 3ª Seção de Julgamento, expediu a Resolução nº 3201-001.037, nos seguintes termos :

Consultando os autos é possível identificar que o procedimento fiscal que analisou o pedido de compensação do PIS não cumulativo, controlado no presente processo, também procedeu a auditoria de pedido de compensação da Cofins não cumulativa controlado no Processo Administrativo 10907.001168/200503, que encontra-se pendente de julgamento na Câmara Superior de Recursos Fiscais CARF É o Relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Morais Pereira, Relator.

A teor do relatado, verifica-se que o presente processo que trata de pedido de compensação não homologado teve origem em procedimento de fiscalização, que tratou do PIS e da COFINS não cumulativos. O presente processo trata do pedido de compensação de créditos do PIS e o Processo nº 10907.001168/200503 que trata da COFINS também foi objeto de manifestação de inconformidade e recurso voluntário

e encontra-se atualmente aguardando decisão de recurso especial da PFN na Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF deste Conselho.

Considerando que as matérias são idênticas, pois, trata-se das mesmas glosas e ocorreram no âmbito do mesmo procedimento fiscal. Entendo, que para evitar decisões divergentes nas mesmas matérias, o melhor caminho seja aguardar a decisão final do Processo nº 10907.001168/200503 na CSRF e a partir daquela decisão prosseguir o julgamento.

Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência e movimentar o processo à Secretaria desta Segunda Câmara e aguardar a decisão da CSRF no processo nº 10907.001168/2005-03 para prosseguimento do julgamento.

6. Em cumprimento à Resolução, foram juntados aos presentes autos :

- cópia do Acórdão nº 9303-006.863, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF, em resposta à Recurso Especial da D. PGFN, exarado nos autos do processo nº 10907.001168/2005-03, às fls. 1.606/1.617 destes autos digitais;

- cópia do Despacho de Admissibilidade de Embargos de Declaração invocados pela recorrente contra o teor do Acórdão CSRF nº 9303-006.863, que restaram rejeitados, às fls. 1.659/1.662 destes autos digitais.

7. Às fls.1.665, a recorrente apresentou a seguinte petição:

EXCELENTÍSSIMO(A) SENHOR(A) PRESIDENTE DA 1ª TURMA
ORDINÁRIA DA 3ª CÂMARA DA 3ª SEÇÃO DO CONSELHO
ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF - BRASÍLIA / DF

Autos n.º 10907.001169/2005-40

SIPAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., já qualificada nos autos em epígrafe, por seu representante legal que ao final assina via certificação digital, vem, respeitosamente perante Vossa Excelência, requerer a desistência parcial do Recurso Voluntário, exclusivamente em relação à discussão que envolve os créditos presumidos da agroindústria, apurados no mês de julho de 2004, com base em aquisições para recebimento futuro.

Termos em que, pede deferimento.

De Curitiba (PR) para Brasília (DF), em 08 de outubro de 2020.

SIPAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Ricardo Schöll

É o relatório.

Fl. 10 do Acórdão n.º 3301-009.938 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10907.001169/2005-40

Voto Vencido

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

8. O Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

9. Diante da identidade de objeto, como esclareceu o Ilustre Conselheiro Relator anterior destes autos, Winderley Moraes Pereira :

A teor do relatado, verifica-se que o presente processo que trata de pedido de compensação não homologado teve origem em procedimento de fiscalização, que tratou do PIS e da COFINS não cumulativos. O presente processo trata do pedido de compensação de créditos do PIS e o Processo nº 10907.001168/200503 que trata da COFINS também foi objeto de manifestação de inconformidade e recurso voluntário e encontra-se atualmente aguardando decisão de recurso especial da PFN na Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF deste Conselho.

Considerando que as matéria são idênticas, pois, trata-se das mesmas glosas e ocorreram no âmbito dos mesmo procedimento fiscal. Entendo, que para evitar decisões divergentes nas mesmas matéria, o melhor caminho seja aguardar a decisão final do Processo nº 10907.001168/2005-03 na CSRF e a partir daquela decisão prosseguir o julgamento.

10. Neste norte, adotaremos a decisão constante do processo nº 10907.001168/2005-03, esclarecendo que discordamos apenas com referência aos argumentos, quais sejam a despesa com pedágios e a aplicação da Taxa SELIC para correção de créditos presumidos de PIS/PASEP e COFINS, objeto de Resp nº 1.767.945/PR, julgado em 12/02/2020 pelo STJ sob o rito dos recursos repetitivos, os quais trataremos no texto do voto.

11. Também a ser esclarecido que a recorrente apresentou desistência expressa quanto à utilização do crédito presumido da agroindústria, apurados no mês de julho de 2004, com base em requisições para recebimento futuro.

12. Assim feitos os esclarecimentos pertinentes, preliminarmente discorremos sobre o conceito de insumos.

PRELIMINARMENTE - O CONCEITO DE INSUMOS

13. A jurisprudência quanto ao creditamento na sistemática não-cumulativa, a partir do julgamento sob a sistemática dos repetitivos, do REsp 1.221.170/PR, sedimentou-se.

14. E em função dos termos desse julgado foram editadas a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF , o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018 e ainda a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019.

15. Em suma, nos citados atos normativos em sua leitura da decisão do STJ no referido acórdão reconhecem que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

16. A tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça

acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem/insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

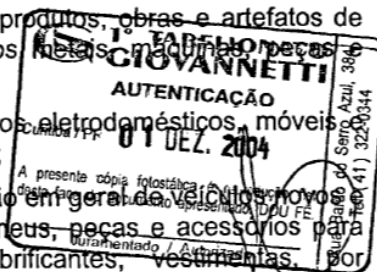
17. Uma das principais definições plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça referida foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

18. As atividades da empresa estão descritas no seu Contrato Social :

CAPITULO III **DOS OBJETIVOS SOCIAIS**

CLÁUSULA 05 - A sociedade tem por objetivo social:

- a) a industrialização de sementes oleaginosas em grãos, em seus vários estágios, com diversos níveis de redutores da atividade inibidora de tripsina e outras modificações químicas e físicas requeridas pela industrialização, por conta própria ou a ordem de terceiros e a comercialização de seus derivados no mercado interno e externo; a comercialização de gorduras e óleos animais e vegetais brutos e refinados, farelos pelletizados e ou moídos, no mercado interno e externo;
- b) a compra e venda, importação e exportação de soja em grãos, cereais, sementes e insumos para ração animal;
- c) a industrialização, formulação, ensaque, comercialização, importação e exportação de adubos, fertilizantes e calcários;
- d) o comércio, a importação e exportação de frutas e legumes, extratos e sucos de frutas e legumes concentrados ou não;
- e) o comércio, a importação e exportação de produtos, obras e artefatos de ferro e aço em geral, zinco, estanho e outros metais, máquinas, peças e componentes;
- f) o comércio atacadista e varejista de produtos eletrodomésticos, móveis eletro-eletrônicos, sua importação e exportação;
- g) o comércio, indústria, importação e exportação em geral de veículos novos e usados, máquinas e implementos agrícolas, pneus, peças e acessórios para veículos e máquinas, combustíveis e lubrificantes, vestimentas, por representação ou em conta própria, locação de máquinas e implementos agrícolas e veículos em geral, assim como a realização de quaisquer serviços



12ª (DÉCIMA SEGUNDA) ALTERAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL

ou operações direta ou indiretamente relacionadas com sua atividade comercial;

h) o comércio atacadista de cimento, sua importação e exportação;

i) o comércio atacadista de bebidas em geral, sua importação e exportação;

j) o comércio de artigos de cerâmica e vidros em geral, sua importação e exportação;

k) o transporte rodoviário de cargas em geral, próprias e de terceiros;

l) a prestação de serviço de colheita de produtos agrícolas em geral, serviços agro-industriais e depósito de mercadorias próprias em armazéns fechados, não se enquadrando no decreto 1102 de 1903, sem emissão de títulos;

m) atividades na área de agricultura, pecuária e reflorestamento;

n) industrialização, comercialização, importação e exportação de rações balanceadas e concentrados protéicos, sais minerais e suplementos vitamínicos;

o) abate industrialização, comercialização, importação e exportação de aves e coelhos, curtimento e outras preparações de couros e peles;

p) granja de cria, recria e engorda de suínos, bovinos, coelhos e aves;

q) incubatório de aves;

r) a participação como quotista ou acionista de outras sociedades e a prestação de serviços administrativos e na área de processamento de dados;

Parágrafo Único. As filiais têm como ramo de atividade idêntico ao da matriz.

MÉRITO

18. Como esclarecido, **para que se mantenha a uniformidade das decisões, adotamos os seguintes dizeres do Acórdão 3301-002.167, exarado pela 1ª Turma Ordinária desta 3ª Câmara desta 3ª Seção de Julgamento (Relatora Conselheira Fabia Regina Freitas), nos autos do processo administrativo nº 10907.001168/2005-03, que trata do créditos da COFINS não cumulativa, com as alterações impostas pelo Acórdão nº 9303-006.863 (Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal), exarado pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em resposta a Recurso Especial interposto pela D. PGFN, como razões de decidir :**

- Acórdão 3301-002.167 - INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM. "BIG BAG".

Entendeu a fiscalização que as embalagens que **não** são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão somente ao transporte dos produtos acabados, não geram direito ao crédito.

Nesse ponto entendo assistir razão à recorrente e o faço com base na jurisprudência desse Eg. CARF a respeito do tema:

(...) CRÉDITOS. EMBALAGENS. TRANSPORTE.

O custo com embalagens quaisquer que seja a embalagem: utilizada para o transporte ou para embalar o produto, para

apresentação deve ser considerado para o cálculo do crédito no sistema não cumulativo de PIS e COFINS.”
(12571.000126/201079, 24/10/2012 – Fabíola Keramidas)

- Acórdão nº 3301-002.167 - CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES DE PRODUTOS AINDA EM FASE DE INDUSTRIALIZAÇÃO.

Quanto aos créditos com fretes de produtos ainda em fase de industrialização, entendo assistir razão à contribuinte, na esteira da jurisprudência desse CARF. No caso, a contribuinte recorre a esse Eg. CARF quanto à glosa do frete quando seus produtos ainda estariam em fase de industrialização, sendo necessário, por vezes, a transferência dos mesmos entre seus estabelecimentos para cumprimento de diferentes etapas de produção.

De fato, no caso em análise, o frete não se resumiu apenas ao transporte de mercadorias acabadas, mas também em relação a insumos utilizados no processo fabril da empresa, o que é objeto do recurso do contribuinte e sobre o qual entendo que a irrisignação merece guarida.

De fato, o v. aresto recorrido não cuidou de distinguir o que seria o transporte de produtos acabados em relação ao frete dos insumos utilizados na produção pelo ora recorrente.

Diante do exposto, entendo que, quanto aos fretes analisados e trazidos pela contribuinte em seu recurso e que se referem ao transporte das mercadorias ainda no processo de industrialização, o apelo deve ser integralmente provido para admitir integralmente o crédito, na esteira de precedentes desse Conselho.

- Acórdão nº 3301-002.167 - CRÉDITO PRESUMIDO. BENS ADQUIRIDOS DE PESSOA FÍSICA PARA ENTREGA FUTURA.

No tocante a esse crédito, entendo assistir razoabilidade aos fundamentos do recorrente.

De fato, se há a obrigatoriedade de retenção do tributo por parte do vendedor do produto no momento em que se efetiva o contrato de compra e venda e o pagamento do valor da mercadoria, é nesse momento em que há o nascimento do crédito, pois ali haverá a retenção e consequente extinção do débito fiscal.

O fato de a mercadoria não ter sido entregue no momento do pagamento não altera o registro e o recolhimento da exação, razão pela qual entendo que é nesse momento (do efetivo pagamento com retenção do imposto) que se configura o direito ao aproveitamento do crédito.

- Acórdão nº 3301.002.167 -ATRIBUIÇÃO DE CRÉDITOS ÀS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL e

- Acórdão nº 9303-006.863 - UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO

Entendeu, ainda, que deveria ser excluído da base de cálculo das receitas com exportação os montantes correspondentes às operações de exportação realizadas como comercial exportadora.

Entendo merece reforma o julgado. É que a norma que rege o caso concreto encontra-se prevista no art. 6º. da Lei no. 10.833/2003, cuja redação é a seguinte:

"Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

III vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação;

§1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º."

Assim, segundo consta na norma supra, entende-se que, para as empresas que estejam submetidas a apenas uma sistemática de apuração do PIS e da COFINS, a regra para o critério do rateio deve ser o que restou estabelecido no art. 6º. e seus parágrafos da Lei n. 10.833/2003.

Nesse sentido o cálculo deve ser realizado da seguinte forma: (1) Confronto entre os débitos do mercado interno com os créditos do mercado interno; (2) Havendo excesso de débitos sobre os créditos nas operações do mercado interno, deve-se utilizar os créditos do mercado externo; (3) Havendo excesso de créditos sobre os débitos (mercado interno), esse crédito somado ao crédito das operações do mercado externo.

Nesse aspecto, entendo equivocado a linha adotada pelo v. aresto recorrido, que aplicou à hipótese a regra do art. 3º. da mencionada Lei. 10.833/2003, merecendo reforma o aresto nesse particular, razão pela qual o recurso da contribuinte deve ser provido nessa parte.

Quanto á utilização, assim se pronunciou a CSRF (Acórdão nº 9303-06.863):

Não há razão para duvidar de que, a partir de 1º de agosto de 2004, o crédito presumido da agroindústria passou a ser passível de utilização somente para o desconto das Contribuições devidas. Basta ler o texto legal.

Art. 8o As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos

da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (grifos acrescentados)

(...)

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

III a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei

- APLICAÇÃO DA Taxa SELIC - - CRÉDITOS PRESUMIDOS E CRÉDITOS BÁSICOS

20. Esta matéria foi objeto do REsp nº 1.767.945/PR, julgado em 12/02/2020 pelo STJ sob o rito dos recursos repetitivos, com Acórdão publicado em 06/05/2020 e transitado em Julgado em 28/05/2020, nos seguintes termos:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003/STJ. **CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.** APROVEITAMENTO ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA 411/STJ. **ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.** TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015.

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes:

(a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411/STJ); e (c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).

2. Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

3. A atualização monetária, nos pedidos de ressarcimento, não poderá ter por termo inicial data anterior ao término do prazo de 360 dias, lapso legalmente concedido ao Fisco para a apreciação e análise da postulação administrativa do contribuinte. Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária, sob o argumento de estar opondo "resistência ilegítima" (a que alude a Súmula 411/STJ). Ora, nenhuma oposição ilegítima se poderá identificar na conduta do Fisco em servir-se, na integralidade, do interregno de 360 dias para apreciar a pretensão ressarcitória do contribuinte.

4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

5. Precedentes: (...)

6. TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)".

7. Resolução do caso concreto: recurso especial da Fazenda Nacional provido.

2. Termo inicial da correção monetária nos pedidos de ressarcimento

Agora passamos à análise da questão de mérito propriamente dita.

Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

(...)

Em meu sentir, deve prevalecer o entendimento de que para a incidência de correção monetária deve-se observar o prazo estipulado ao Fisco para responder aos requerimentos formulados pelo contribuinte, pois só aí se terá o ato estatal a descaracterizar a natureza escritural dos créditos excedentes decorrentes do princípio da não cumulatividade.

Com efeito, **a regra é que no regime de não cumulatividade os créditos gerados por referidos tributos são escriturais e, dessa forma, não resultam em dívida do fisco com o contribuinte.**

Veja-se o que dispõe o **art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003**, que versa sobre a COFINS: "O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, **servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.**" (...)

Ratificando essa previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou o Enunciado sumular n. 125, o qual dispõe que, "No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003."

(...)

A leitura do teor desses artigos deixa transparecer, isso sim, a **existência de vedação legal à atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes do referido aproveitamento de crédito - seja qual for a modalidade escolhida pelo contribuinte: dedução, compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro.**

Convém ainda relembrar que a própria Corte Constitucional foi quem definiu que a correção monetária não integra o núcleo constitucional da não cumulatividade dos tributos, sendo eventual possibilidade de atualização de crédito escritural da competência discricionária do legislador infraconstitucional. A propósito:

(...)

Dessa forma, na falta de autorização legal específica, a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural. Nesse sentido:

(...)

2. Todavia, no caso do contribuinte acumular créditos escriturais em um período, para o aproveitamento em períodos subsequentes, não havendo resistência ilegítima do Fisco para a pronta utilização do crédito, afigura-se indevida a incidência de correção monetária, salvo se houver disposição legal específica para tanto, o que não ocorre.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp 1.159.732/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 11/06/2015)

Além disso, **apenas como exceção, a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, consequentemente, pela possibilidade de sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito**, como, por exemplo, se houve necessidade de o contribuinte ingressar em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento (o que acontecia com certa frequência nos casos de IPI); ou o transcurso do prazo de 360 dias de que dispõe o fisco para responder ao contribuinte sem qualquer manifestação fazendária.

Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente quando caracterizado o ato fazendário de resistência ilegítima, no caso, o transcurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo sem apreciação pelo Fisco.

Oportuno colacionar a fundamentação de que me vali no voto condutor do EREsp 1.461.607/SC:

[...] Na hipótese versada no presente recurso de divergência, tendo o ressarcimento dos créditos escriturais de PIS/PASEP e COFINS da empresa autora sido deferido na via administrativa após transcorrido o mencionado prazo de 360 dias, legítima se revela, mas somente a contar do escoamento desse prazo, a incidência de correção monetária sobre os valores reconhecidos pela autoridade exatora.

21. No presente caso, o processo de **"Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep"**, à fls. 01, protocolizado em 31/05/2005, no montante de **R\$ 8.228.234,89**, relativo a pretensos créditos, que teriam sido apurados no 3º trimestre de 2004, calculados no regime não-cumulativo da contribuição e decorrentes de operações com o mercado externo.

22. Às fls. 1100/1133, consta o **Despacho Decisório** DRF/PGA nº 416, de 7 de novembro de 2006, por meio do qual foi **deferido em parte o pedido de ressarcimento e homologada em parte a compensação**.

23. Assim, em 31/05/2006 transcorreu o prazo de 360 dias e, portanto, a partir da data de 01/06/2006, conforme exposto e a decisão do STJ, passa a ser devida a correção monetária a ser acrescida ao valor do crédito a ser ressarcido.

DESPESAS COM PEDÁGIO

24. Assim está redigido o texto legal que permite a apuração de créditos da Contribuição ao PIS/PASEP referentes a serviços prestados :

Lei 10.637/2002

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

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

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#). [\(Produção de efeitos\)](#)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; [\(Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008\)](#)

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. (grifos deste Relator)

25. Alega a recorrente que as despesas com pedágio são inerentes ao transporte dos produtos e, como os fretes, dão direito a crédito.

26. Entendemos não assistir razão à recorrente.

27. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso V :

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

28. Por meio de concessão prevista no artigo 175 da CF/88, firmada em contratos com a Administração pública, empresas se obrigam à construção e ou conservação de rodovias e recebem do poder público o direito de exploração destas vias, que consiste no direito de cobrar pedágio pela sua utilização.

29. Portanto, a despesa de pedágio é referente a um direito de passagem, sendo que o valor pago a título de pedágio tem como fundamento a utilização de via pública, e não uma prestação de serviço, conforme disposto no texto constitucional.

30. Conforme exposto, por não se caracterizar como despesa com prestação de serviço necessária e relevante ao processo produtivo ou à obtenção da receita de suas atividades pela recorrente, entendo que tal despesa não gera créditos da Contribuição ao PIS/PASEP não cumulativa.

31. Neste diapasão, nego provimento ao recurso neste quesito.

Conclusão

32. Por todo o exposto até aqui, dou provimento parcial ao recurso voluntário para reverter todas as glosas exceto às referentes a despesas com pedágio e determinar a aplicação da correção monetária pela Taxa SELIC a partir de 01/06/2006 ao valor dos créditos básicos e presumido.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini

Voto Vencedor

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior, Redator designado.

Peço vênia para divergir apenas no ponto relacionado as créditos apurados sobre despesas de pedágio no transporte de insumos, a despeito do excelente voto redigido pelo ilustre conselheiro Ari Vendramini.

Para o transporte rodoviário de insumos e produtos em elaboração, ou mesmo produtos acabados entre estabelecimentos, além do custo com o próprio frete, existem também dispêndios com pedágios, sem os quais o transporte não pode ser realizado.

Com isso, assim como os fretes, as despesas incorridas com pedágios são essenciais para o processo produtivo da Recorrente.

Esta colenda turma já teve a oportunidade de conceder créditos sobre pedágios, em voto da lavra do ilustre conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira no acórdão n. 3301-009.965, conforme ementa abaixo:

CRÉDITOS. PEDÁGIO. VINCULAÇÃO AO FRETE O pedágio é cobrado pela utilização de rodovia, pelo que é indissociável do custo com o frete. O crédito sobre o pedágio deve ser admitido, na medida em que o do respectivo frete também o for.

Em seu voto, o ilustre conselheiro assim se manifestou:

É cediço que o pedágio é cobrado pela utilização de rodovias. Seu pagamento é condição para trafegar, constituindo, portanto, custo inerente, indissociável do custo com o frete. Desta forma, entendo que o crédito calculado sobre o pedágio encontra amparo legal no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, no caso dos vinculados a fretes sobre vendas, ou no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/02, quando associados ao transporte de insumos entre estabelecimentos

As tarifas de pedágio configuram serviços públicos, sobre os quais incidem PIS/COFINS, que se prestam a remunerar a atividade de exploração de rodovias prestada pela concessionária de serviço público para a administração e manutenção das rodovias.

Discutia-se se pedágio não seria tributo, na figura das taxas. Se assim fosse, taxa não representa receita auferida em relações de mercado, sob o domínio econômico, muito menos representa faturamento/receita bruta. Portanto, se fosse taxa, não haveria incidência de PIS/COFINS sobre o pedágio, o que inviabilizaria o crédito das contribuições nos termos do artigo 3º, § 2º, da Lei n. 10.637/2002.

Ocorre que no sistema tributário brasileiro, taxas são cobradas em razão do exercício regular do poder de polícia, nos termos em que define o artigo 78 do CTN, ou para remunerar um serviço público específico e divisível, serviço público este que é prestado em razão da presença do Estado, no exercício de sua soberania estatal, e não segundo as regras de mercado.

Pois bem, pedágio não é devido em razão de uma fiscalização exercida em razão do poder de polícia. Assim, por esse fator, não seria taxa. Pedágio também não é um serviço público específico e divisível, pois remunera uma atividade geral de exploração de rodovias, em benefício de todos e não apenas quem paga a tarifa, não sendo dirigida especificamente ao usuário da rodovia.

Não corresponde, portanto, aos conceitos de “específico” e “divisível” previstos nos incisos II e III do artigo 79 do CTN, não sendo possível seu tratamento como taxa, na medida em que não existe taxa para em razão do uso de bens públicos:

Art. 79. **Os serviços públicos a que se refere o art. 77** consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - **específicos**, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas;

III - **divisíveis**, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários. (grifei)

Trata-se, portanto, de preço público, uma tarifa cobrada pelo próprio Estado (por ele próprio ou por concessão) por atuar no mercado como agente econômico, representando uma contraprestação contratual e receita originária pela exploração de seu patrimônio.

Ainda, a questão foi decidida pelo STF na ADI n. 800, no qual a Corte assentou o entendimento de que pedágio é tarifa paga pelo usuário para remunerar um serviço público, não configurando tributo, conforme ementa abaixo:

Ementa: TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. PEDÁGIO. NATUREZA JURÍDICA DE PREÇO PÚBLICO. DECRETO 34.417/92, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. CONSTITUCIONALIDADE.

1. O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo Poder Público, cuja cobrança está autorizada pelo inciso V, parte final, do art. 150 da Constituição de 1988, não tem natureza jurídica de taxa, mas sim de preço público, não estando a sua instituição, consequentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita.

2. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.

Portanto, as receitas auferidas pelas concessionárias das rodovias com a cobrança de pedágio configuram receitas que remuneram sua atividade econômica, sujeitas à incidência do PIS e da COFINS.

Os pedágios são, inclusive, considerados receitas para remuneração dos serviços de exploração de rodovias, sobre as quais incidem o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), conforme tratamento conferido pela Lei Complementar n. 116/2003, em seu item 22.01 de sua lista anexa:

22 – Serviços de exploração de rodovia.

22.01 – **Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários**, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais. (grifei)

Com isso, conclui-se que pedágio se presta a remunerar um serviço público de exploração de rodovias, considerado pela lei como um serviço de qualquer natureza. Sobre as receitas de pedágio há incidência das contribuições ao PIS e COFINS.

Por representar uma despesa essencial para o transporte de insumos ou de produtos em elaboração, despesa essa que necessariamente será incorrida, torna-se essencial ao processo produtivo da Recorrente, configurando-se como insumo para fins de apuração de

créditos das contribuições. Também gera crédito se o pedágio se referir ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, ou nas operações de venda.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Salvador Cândido Brandão Junior