



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.901175/2014-52
ACÓRDÃO	3201-011.958 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMERCIO DE COMBUSTÍVEIS PASTORELLO S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração:01/10/2012 a 31/12/2012

PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria expressamente não contestada pelo Recorrente em sede de manifestação de inconformidade restando precluso o direito de defesa relativo as estas glosas apresentadas somente no presente Recurso Voluntário.

SERVIÇOS DE RASTREAMENTO DE VEÍCULOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

O conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Os custos relacionados ao rastreamento e monitoramento de veículos e cargas por satélite devem ser levados em conta, uma vez que, para que o serviço de transporte seja realizado de maneira adequada e ofereça aos clientes a segurança de que suas mercadorias chegarão ao destino, é necessário adotar certas precauções

FRETE. COMPRA DE MERCADORIAS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Embora seja vedado o desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação à aquisição de bem para revenda submetido ao regime monofásico, há previsão legal autorizando o desconto de crédito quanto a dispêndios com armazenagem e frete em operações de venda, ainda que se tratando de revenda sujeita à alíquota zero e de bem submetido à tributação concentrada (monofasia).

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por preclusão, e, na parte conhecida, em lhe dar parcial provimento, observados os requisitos da lei, para reverter as glosas relativas às despesas com serviços de rastreamento de veículos e aos fretes na compra de mercadorias adquiridas para revenda. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-011.957, de 24 de julho de 2024, prolatado no julgamento do processo 10935.901177/2014-41, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores : Marcelo Enk de Aguiar, Márcio Robson Costa, Flávia Sales Campos Vale e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a suposto crédito de Cofins.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo a integral ressarcimento da compensação, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese: (relacionar resumidamente).

- na visão da Autoridade Fiscalizadora (cujo entendimento fora ratificado pelo v. acórdão recorrido), somente a revenda de Arla 32 e mercadorias de conveniência (chocolates, balas, erva-mate, biscoito e picolés) poderiam gerar o desconto de créditos, razão pela qual fora

excluído da base de apuração os valores dos fretes pagos para entrega do combustível adquirido pelo contribuinte (na sua grande maioria de óleo diesel), por exemplo, por entender que o fato de tal produto estar sujeita ao regime monofásico, não poderia conceder o direito de apropriação de créditos.

- a premissa de se ter um produto sujeito ao regime de apuração monofásica não impõe, necessariamente, uma vedação na apropriação de créditos. Destaca-se, nesse sentido, o entendimento firmado na Solução de Consulta COSIT nº 6, de 13 de janeiro de 20201;

- o critério de verificação, para fins de apuração de créditos de PIS e de COFINS, está ligado à essencialidade da atividade do contribuinte, que no caso análise estão devidamente ajustados ao que prevê a norma de comando e a jurisprudência vigente, em especial o que decidido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR;

- não há qualquer critério razoável para se glosar créditos relativos aos bens adquiridos para revenda e adquiridos como insumos;

- que os gastos referentes aos veículos da frota própria, utilizados diretamente na distribuição de produtos revendidos entre os estabelecimentos do revendedor e do comprador, cumprem os critérios da relevância e essencialidade para o desenvolvimento da atividade econômica, uma vez que se faz necessário que essas mercadorias cheguem ao seu destino para que haja a efetiva venda;

- nas operações realizadas pela Recorrente, nas quais o transporte e armazenamento do combustível é essencial e imprescindível para a sua atividade, não faz qualquer sentido a glosa realizada, devendo ser, portanto, revertida

- os bens constantes do ativo imobilizado têm relação direta com as atividades da Recorrente, sendo que este Conselho assegura o direito ao referido crédito, devem ser mantidos o ressarcimento com relação a esta parte dos créditos que foram glosados.

- o art. 3º, VIII, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o direito de creditamento das despesas relativas às mercadorias que tenham sido recebidas em devolução.

Por fim, requer seja integralmente provido o presente Recurso Voluntário, confirmando o entendimento de que os créditos apurados são válidos, para fins de dedução do PIS e da COFINS não-cumulativos, na medida em que tanto a lei como as jurisprudências do Colendo STJ e deste Egrégio CARF asseguram o direito exercido pela Recorrente através dos pedidos de ressarcimento apresentados, nos termos ora fundamentados, cancelando-se, conseqüentemente, os autos de infração lavrados, e deferindo-se, por conseguinte, os ressarcimentos pleiteados.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da DRJ, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela ora Recorrente, lavrado em razão da glosa de créditos apropriados pelo contribuinte na apuração da COFINS não-cumulativos.

A fiscalização verificou erro de vinculação nos diversos tipos de crédito informados pelo contribuinte, segundo ela, a Recorrente pretendeu vinculá-los à receita não-tributada no mercado interno (Art. 17 da Lei nº 11.033/2004), quando se observou na verdade que eles correspondiam às receitas tributadas no mercado interno e com essa alteração de classificação, bem como a redução ao valor comprovado, restaram apenas alguns valores passíveis de enquadramento como receita não-tributada, e sobre eles ainda foram efetuadas glosas.

Alega a Recorrente que da leitura do Parecer de Auditoria Fiscal, percebe-se que todo o trabalho de fiscalização do Sr. Auditor-Fiscal se deu no sentido de caracterizar que, pela atividade prestada pela Impugnante (o comércio varejista de combustíveis, cujos produtos vendidos estão sujeitos, em parte, ao regime monofásico), apenas parte das operações estariam sujeitas a créditos, pela vinculação de operações no mercado interno sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa, pelo qual o desconto de créditos deveriam ser feitos pelo método de rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns,

respeitada a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e à receita bruta total, auferida em cada mês.

Sustenta que embora a linha de raciocínio acima esteja correta – mesmo porque decorre da própria lei aplicável – restará claro que a utilização desta regra, por parte da Autoridade Fiscalizadora, obedeceu a um critério extremamente parcial e restrito, muito mais vinculado ao ramo de atividade da Recorrente, do que ao critério de essencialidade das despesas geradoras de crédito, que servem de base para se interpretar quais dispêndios são ou não passíveis de creditamento – aí seguindo-se a interpretação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a qual norteia o entendimento dos contribuintes e (deveria nortear) também a Administração Pública, na apreciação dos créditos objeto de ressarcimento.

I - Mérito

Inicialmente, antes de enfrentar o mérito das glosas efetuadas, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e aproveitamento desses créditos e, nesse sentido estabelece a Lei nº 10.833/2003:

“Lei nº 10.833/2003

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei;

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei

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

de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela

intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de

2007)

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005);

(...)

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

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

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Dito isto, passemos a análise das glosas efetuadas pela fiscalização e mantidas pela Delegacia Regional de Julgamento – DRJ.

Crédito sobre serviços utilizados como insumos

Alega a Recorrente que o v. acórdão limitou-se a glosar os créditos referentes às aquisições de mercadorias, alegando, de forma simples e direta, que não haveria previsão legal que permita tal aproveitamento, informando ainda que as operações de compra de bens para revenda não gerariam créditos para a Recorrente.

Defende a fiscalização que a Recorrente declara que presta serviço (receita de valor ínfimo) e, por isso, caberia analisar os itens adquiridos e verificar sua pertinência em relação ao serviço de lavagem e lubrificação de veículos prestado pela interessada. Porém, a descrição dos itens adquiridos foi omitida (descrito apenas genericamente como USO E CONSUMO/MATERIAL DE USO E CONSUMO) pela interessada, a quem cabe, por óbvio, o ônus de comprovar a procedência do crédito pretendido, a começar pela correta e completa prestação de informações.

Por essa razão, os valores que serviram de base de cálculo do crédito foram glosados, os quais se encontram detalhados no 'Demonstrativo da Base de Cálculo do Crédito GLOSADO - Dados dos Documentos Fiscais'.

No caso dos autos, como o ônus da prova é do contribuinte, mantenho as glosas efetuadas.

Já em relação ao **frete** o v. acórdão limitou-se a glosar os créditos referentes às despesas, alegando, de forma simples e direta, que não haveria previsão legal que permita tal aproveitamento, informando ainda que as operações de compra de bens para revenda não gerariam créditos para a Recorrente.

Ocorre que para fins de apuração de crédito do PIS e da COFINS não-cumulativa, adota-se a interpretação intermediária construída neste CARF especificamente no que tange a tais contribuições, tornando-se imperativa para o reconhecimento do direito ao crédito a análise da essencialidade da despesa para o auferimento da receita.

Ademais, embora seja vedado o desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação à aquisição de bem para revenda submetido ao regime monofásico, há previsão legal autorizando o desconto de crédito quanto a dispêndios com armazenagem e frete em operações de venda, ainda que se tratando de revenda sujeita à alíquota zero e de bem submetido à tributação concentrada (monofasia).

Nesse sentido, destaque-se decisão proferida por este Conselho:

“Número do processo: 19515.720718/2017-09

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Tue Oct 24 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Fri Nov 03 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 31/08/2012 a 31/12/2016 LANÇAMENTO. JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula CARF nº 108). ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 31/08/2012 a 31/12/2016 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. REVENDA. BEM SUBMETIDO AO REGIME MONOFÁSICO. ARMAZENAGEM E FRETE NA VENDA. POSSIBILIDADE. Embora seja vedado o desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação à aquisição de bem para revenda submetido ao regime monofásico, há previsão legal autorizando o desconto de crédito quanto a dispêndios com armazenagem e frete em operações de venda, ainda que se tratando de revenda sujeita à alíquota zero e de bem submetido à tributação concentrada (monofasia). ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 31/08/2012 a 31/12/2016 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. REVENDA. BEM SUBMETIDO AO REGIME MONOFÁSICO. ARMAZENAGEM E FRETE NA VENDA. POSSIBILIDADE. Embora seja vedado o desconto de crédito das contribuições não cumulativas em relação à aquisição de bem para revenda submetido ao regime monofásico, há previsão legal autorizando o desconto de crédito quanto a dispêndios com armazenagem e frete em operações de venda, ainda que se tratando de revenda sujeita à alíquota zero e de bem submetido à tributação concentrada (monofasia).

Número da decisão: 3201-011.242

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao desconto de crédito das contribuições PIS/COFINS não cumulativas em relação aos dispêndios com armazenagem e frete em operações de vendas de produtos submetidos ao regime monofásico, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, que lhe negava provimento. (documento assinado digitalmente) Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Ana

Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisário, Mateus Soares de Oliveira e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

Nome do relator: HÉLCIO LAFETA REIS”

Nesse contexto, no caso concreto analisado, há de ser reconhecido o direito ao crédito relativo às despesas, assim, revento as glosas efetuadas.

Crédito sobre despesas com veículos e serviços administrativos

Alega a Recorrente que as despesas administrativas e de rastreamento de veículos são essenciais ao desempenho de sua atividade, sendo inclusive já reconhecidas como passíveis de geração de créditos em julgamento proferido pelo CARF.

Defende a fiscalização que a relevância, neste caso, é afastada pela aplicação do teste de subtração, uma vez que a ausência do serviço de rastreamento não importa na impossibilidade da prestação do serviço de transporte de carga, tampouco obsta a atividade da empresa ou implica em substancial perda de qualidade do serviço prestado.

Contudo considerando, que de acordo com o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, considera-se insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, os 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, entendo que tais despesas são essenciais a realização da atividade da Recorrente.

Além disso, os custos relacionados ao rastreamento e monitoramento de veículos e cargas por satélite devem ser levados em conta, uma vez que, para que o serviço de transporte seja realizado de maneira adequada e ofereça aos clientes a segurança de que suas mercadorias chegarão ao destino, é necessário adotar certas precauções.

Nesse sentido:

“Número do processo: 10925.909199/2011-26

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Thu Mar 17 00:00:00 UTC 2022

Data da publicação: Tue May 10 00:00:00 UTC 2022

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008 PAF. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. DIVERGÊNCIA PARCIALMENTE COMPROVADA Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, enfrentando questão fática equivalente, a legislação tenha sido aplicada de forma diversa. Hipótese em que a decisão apresentada a título de paradigma trata de questão diferente daquela enfrentada no Acórdão recorrido. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE E IMPOSSIBILIDADE. RASTREAMENTO/MONITORAMENTO DE VEÍCULOS E CARGAS VIA SATÉLITE. Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre custos com rastreamento/monitoramento de veículos e cargas via satélite, eis que para que o serviço de transporte seja prestado de forma adequada, garantindo aos clientes segurança de que suas cargas, até mesmo de natureza alimentícia, possa chegar ao seu destino e preservando, ainda, a saúde e vida de seus motoristas, é de se considerar a adoção de determinadas cautelas pelas transportadoras, entre outros, gastos com rastreamento/monitoramento de veículos e cargas via satélite.

Número da decisão: 9303-013.040

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, tão somente quanto à matéria “despesas com Rastreadores/monitoramento de veículos via satélite” (não conhecido quanto à pedágio). Na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator) e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Tatiana Midori Migiyama. (documento assinado digitalmente) Adriana Gomes Rego - Presidente (documento assinado digitalmente) Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator (documento assinado digitalmente) Tatiana Midori Migiyama – Redatora designada Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Nome do relator: LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS”

Assim, reverto as glosas efetuadas.

A mesma lógica não se aplica os serviços tomados pela Recorrente classificados como serviços administrativos. Não há previsão normativa expressa para tomada do crédito acerca destas aquisições, bem como, a luz do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, não são considerados insumos.

Portanto, corretas as glosas efetuadas.

Crédito dos bens do ativo imobilizado

Quanto as glosas relativas aos bens do ativo imobilizado nos termos do inciso I, §12 do art. 114 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), concordo com os fundamentos da decisão recorrida, quais sejam:

“A fiscalização glosou a totalidade dos créditos informados relativos a bens do ativo imobilizado (com base nos encargos de depreciação), pois os dispositivos legais reguladores da matéria não são direcionados à empresa comercial, mas sim às empresas produtoras de bens e às prestadoras de serviço.

O contribuinte entende que “parece evidente que tal crédito somente poderia estar ligado à sua atividade de prestação de serviços, não sendo necessária qualquer comprovação além daquela que se faz pela exibição dos documentos já apresentados com o pedido de ressarcimento e junto à própria fiscalização”.

Deve-se levar em conta que nem todo equipamento ou máquina é passível de gerar crédito das contribuições com base na despesa de depreciação, como se observa na Lei nº 10.833/2003:

Como se observa, tal benefício é direcionado para empresas produtoras de mercadorias e prestadoras de serviço, que utilizarão máquinas e equipamentos depreciáveis para esses fins. Não se aplica a empresa que nada produz, apenas revende mercadorias (comercial).

A fiscalização informou ainda que “caberia verificar a pertinência dos itens do ativo imobilizado em relação aos serviços prestados (lavagem e lubrificação de veículos) pela interessada. Porém, a interessada omitiu as informações relativas aos bens do ativo imobilizado, que deveriam ter sido detalhadas no Registro F120 (Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado - Operações Geradoras de Crédito - Encargos de Depreciação/Amortização) da EFD-Contribuições. Em vez disso, prestou apenas a informação relativa ao valor (da base de cálculo do crédito) no registro F100 (demais Documentos e Operações Geradoras de Contribuição e Créditos)”.

Destarte, entendo como corretas as glosas e reclassificações de receita efetuadas nesse item, por parte da fiscalização.”

Assim, mantenho as glosas efetuadas.

Crédito dos bens adquiridos para revenda

Em relação as glosas relativas aos bens adquiridos para revenda, nos termos do inciso I, §12 do art. 114 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), concordo com os fundamentos da decisão recorrida, quais sejam:

“Sobre esse item a interessada defende que as despesas utilizadas para apuração do crédito de PIS/COFINS são relativas à aquisição de óleo diesel para revenda. Tais aquisições (e também de outros bens adquiridos para revenda) possuem permissivo legal para serem creditados.

A fiscalização identificou os seguintes impeditivos para utilização de tais aquisições como geradoras de crédito:

- 1) Impedimento legal para aproveitamento de crédito de revenda de óleo diesel e cigarros; e*
- 2) Demais bens adquiridos para revenda devem ser vinculados à receita tributada no mercado interno.*

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram o regime geral não-cumulativo de apuração do PIS e COFINS em substituição ao regime anterior em que as contribuições eram apuradas às alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, a cada etapa da cadeia produtiva. Com a novel legislação, o regime geral passou a ser o regime não-cumulativo, regulado pelos arts. 1º a 8º da Lei 10.637/02 e 1º a 10 da Lei 10.833/03, tornando o regime cumulativo, de substituição tributária e o monofásico os regimes especiais. A chamada incidência “monofásica” do PIS/COFINS, embora já existente na legislação infraconstitucional (Ex: Lei nº 9.990/00 – derivados de petróleo e Lei nº 10.147/00 – medicamentos), foi expressamente autorizada pela Constituição a partir da promulgação da EC 33/2001, que incluiu o § 4º no art. 149 da CF/88:

EC 33/2001

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

A partir da EC 33/2001, além dos setores já submetidos ao regime em comento, vários outros nele foram incluídos, estando hoje submetidos à sistemática do regime monofásico os derivados de petróleo, os medicamentos, o biodiesel, entre outros. Esses regimes preveem, de modo geral, a aplicação de uma alíquota majorada sobre a receita do fabricante ou importador, e a desoneração de todas as etapas seguintes da cadeia produtiva.

O regime monofásico nada mais é do que a tributação definitiva do fabricante ou importador do PIS/COFINS devido por toda cadeia produtiva, baseado em grandezas quantificadas com o intuito de cobrir toda tributação que deixará de ser arrecadada dos agentes posteriores (atacadistas e varejistas, e óbvio, o consumidor final).

Por absoluta falta de previsão legal, a partir de 1º de julho de 2000, é incabível qualquer forma de ressarcimento ou compensação ao consumidor final, pessoa jurídica, dos valores das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, correspondentes

à incidência na venda a varejo, na hipótese de aquisição de óleo diesel, gasolina automotiva, e GLP, diretamente na distribuidora.

Assim determinam os arts. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 (PIS), e 10.833/2003 (Cofins), ambas com redação dada pela Lei nº 10.865/2004:

“Art. 3º. (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Em relação aos produtos monofásicos adquiridos para revenda pelo interessado (óleo diesel) também há expressa vedação legal ao desconto de crédito. Veja-se, a propósito, o conteúdo do art. 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.637, de 2002, idêntico ao do dispositivo de mesma numeração da Lei nº 10.833, de 2003, na redação da Lei nº 10.865, de 2004:

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:

(...)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Grifou-se)

O § 1º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, na redação da Lei nº 10.865, de 2004, e da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, citam nos incisos I e X o regime monofásico de venda de combustíveis:

Lei nº 10.637, de 2002

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

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

I - nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

(...)

X – no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)

Pela legislação acima, não haveria como se apurar crédito do regime não cumulativo nas compras de produtos monofásicos efetuadas pelo interessado.

Quanto ao tema em litígio, é mister transcrever o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, mencionado pelo interessado:

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

A análise isolada do referido dispositivo poderia levar à conclusão de que haveria nele real amparo para a pretensão de manutenção de créditos relativamente às receitas auferidas com a revenda, receitas essas não tributadas no regime não-cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins.

Note-se que o citado art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, utiliza o vocábulo “manutenção” dos créditos a que se refere. Ora, o § 2º, II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, exclui o direito de crédito na aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, não há crédito a ser mantido na venda desses produtos. Ao se referir o dispositivo à “manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados” às operações de vendas com isenção, alíquota zero ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ele está se referindo aos créditos relativos aos custos, encargos e despesas legalmente autorizados a gerar esses créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não estando, de forma alguma, a revogar o inciso I, alínea “b” e o § 2º, inciso II, do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, como se poderia alegar.

Em outras palavras, só se mantém aquilo que se tem.

Reforça o sobredito o fato de que tanto a Medida Provisória nº 206, de 2004, quanto a Lei nº 11.033, de 2004, contêm cláusula de revogação (arts. 18 e 24, respectivamente) e, em nenhuma delas, foi mencionado como estando sendo revogado o § 2º, II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Também não há de se aplicar o princípio segundo o qual a lei posterior revoga a anterior com ela incompatível, tendo em vista que não há incompatibilidade entre o § 2º, II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

O primeiro desses dispositivos (§ 2º, II do art. 3º das citadas Leis) contém uma regra estabelecendo hipótese em que não são cabíveis créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, tendo em vista o modelo de não-cumulatividade dessas contribuições adotado pelo legislador em nosso País.

O segundo (art. 17 da Lei nº 11.033/2004) visa reforçar a desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre produtos cujas receitas de vendas já eram anteriormente exoneradas dessas contribuições (atendendo a diretrizes de políticas econômicas e sociais²), possibilitando que, além da exoneração direta, sejam calculados créditos sobre custos, encargos e despesas – observado, é claro, o requisito de que os créditos dos insumos utilizados na produção sejam originalmente admitidos pela legislação.

Ainda que se discuta atualmente o alargamento do conceito de insumo, no presente caso a empresa é revendedora de produtos adquiridos já industrializados, e em etapa anterior monofásica. Dessa forma, ela não pode se creditar de produtos cuja geração de crédito é vedada pela legislação, utilizando-se da premissa contida no art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Dessa forma, por expressa vedação legal, não cabe o aproveitamento de crédito na revenda de óleo diesel como pretende o contribuinte.

Também não há que se falar em aproveitamento de crédito da aquisição de cigarros para revenda, pois este produto se submete ao regime de substituição tributária do PIS/Pasep e da Cofins, onde a tributação ocorre apenas no fabricante, que apura a base de cálculo das contribuições de acordo com o disposto no art. 5º da Lei nº 9.715, de 1998 (PIS/Pasep) e no art. 3º da Lei Complementar nº 70, de 1991 (Cofins), na condição de contribuinte e de substituto do comerciante varejista, de maneira que não mais há incidência das contribuições sobre as receitas com a venda desse produto nas etapas posteriores de comercialização, razão por que é vedado o aproveitamento de crédito na aquisição do produto para revenda.

Dessa forma, por expressa vedação legal, não cabe o aproveitamento de crédito na revenda de óleo diesel como pretende o contribuinte.

Por fim, como já abordado anteriormente, o contribuinte não questionou a reclassificação dos créditos para o campo correto – receita tributada no mercado interno –, logo padece de contestação os demais bens adquiridos para revenda, devendo ser mantida à glosa por força do citado art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.”

Dessa forma mantenho as glosas efetuadas.

Demais glosas

As glosas relativas à revenda de produtos diversos no mercado interno tributável; armazenagem de mercadorias, frete na operação de venda; e devolução de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa, não foram impugnadas na manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente ao despacho decisório.

Na mesma linha manifestou a 1ª instância em suas razões de decidir:

“No Parecer de Auditoria Fiscal nº 3/2018 constam ainda valores glosados em relação aos seguintes itens:

- 1. Revenda de produtos diversos no mercado interno tributável;*
- 2. Armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda; e*
- 3. Devolução de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa.*

Sobre essas glosas a empresa não apresentou contestação, restando confirmadas nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)”

Nesse sentido este Conselho também já se manifestou, a saber:

Número do processo: 16542.000250/2004-94

Turma: Segunda Câmara

Seção: Primeiro Conselho de Contribuintes

Data da sessão: Wed Jan 25 00:00:00 UTC 2006

Data da publicação: Wed Jan 25 00:00:00 UTC 2006

Ementa: MATÉRIA NÃO IMPUGNADA – PRECLUSÃO – Nos termos do art. 17 do Decreto 70235/72, a matéria não impugnada está fora do litígio e o crédito tributário a ela relativo torna-se consolidado. Na ausência do litígio, a matéria não pode ser analisada em sede de Recurso Voluntário. Recurso não conhecido.

Número da decisão: 102-47.321

Decisão: ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Nome do relator: Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho

XX
XXXXXX

Número do processo: 13819.910630/2009-68

Turma: Primeira Turma Extraordinária da Terceira Seção

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Tue Oct 15 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Thu Nov 14 00:00:00 UTC 2019

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005 MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS NA INSTÂNCIA A QUO E NO RECURSO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. CONHECIMENTO PARCIAL DO RECURSO PARA APRECIAR A PRELIMINAR SUSCITADA. A matéria não impugnada na primeira instância torna-se definitiva quando não demonstrado o contrário na fase recursal, e os aspectos de mérito não debatidos no apelo também se tornam definitivos, em ambas as hipóteses, em virtude da incidência da preclusão consumativa. Conhecimento parcial do recurso apenas para apreciação da rejeitada preliminar. Recurso Voluntário Parcialmente Conhecido. Crédito Tributário Mantido.

Número da decisão: 3001-000.962

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, apenas em relação à preliminar suscitada e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar. (assinado digitalmente) Marcos Roberto da Silva - Presidente. (assinado digitalmente) Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator. Participaram da sessão

de julgamento os conselheiros: Marcos Roberto da Silva, Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Nome do relator: FRANCISCO MARTINS LEITE CAVALCANTE

Desse modo, considero não impugnada a matéria expressamente não contestada pelo Recorrente em sede de manifestação de inconformidade restando precluso o direito de defesa relativo as estas glosas apresentadas somente no presente Recurso Voluntário.

Pelo exposto, voto por não conhecer de parte do recurso Voluntário por preclusão e na parte conhecida em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas as despesas serviços de rastreamento de veículos e sobre os fretes na compra de mercadorias.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por preclusão, e, na parte conhecida, em lhe dar parcial provimento, observados os requisitos da lei, para reverter as glosas relativas às despesas com serviços de rastreamento de veículos e aos fretes na compra de mercadorias adquiridas para revenda.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator