



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10935.901177/2014-41
ACÓRDÃO	3201-011.957 – 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: 01/07/2012 a 30/09/2012

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

Sala de Sessões, em 24 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relator

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

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

RELATÓRIO

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.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata o presente processo de apreciação do Pedido de Ressarcimento nº 42310.98653.250913.1.1.11-7949, no valor de R\$ 162.121,83, cujo crédito se refere à COFINS não-cumulativa Mercado Interno Não-Tributável1 do 3º trimestre de 2012.

A DRF – Cascavel/PR, através do Despacho Decisório eletrônico nº 122299638 de 02/05/2017, reconheceu parcialmente crédito pleiteado, homologando parte dos débitos informados nas Declarações de Compensação (DCOMP) vinculadas ao crédito.

A seguir, reproduzimos as principais considerações relacionadas pela autoridade fiscal em seu Parecer de Auditoria Fiscal nº 93 (fls. 37 a 57), de 03/04/2017, que subsidiou o Despacho Decisório citado:

(...)

Preliminarmente, deve-se destacar que a auditoria fiscal, que compreendeu ambas as contribuições (PIS/Pasep e COFINS), baseou-se nas informações constantes dos arquivos digitais transmitidos pelas pessoas jurídicas ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 2007, especialmente naquelas contidas na Escrituração Fiscal Digital do PIS/Pasep e da COFINS (EFD-Contribuições) apresentada pela interessada em face da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012.

Das Receitas

De acordo com a EFD-Contribuições apresentada (demonstrativos de apuração de créditos e débitos anexos), as seguintes receitas de vendas no mercado interno (M.I.) foram informadas:

(...)

De se salientar que as receitas auferidas pela interessada, que atua no comércio varejista de combustíveis (tela do CNPJ anexa), são decorrentes (com exceção dos serviços e da venda de bens do ativo imobilizado) da revenda de mercadorias variadas, as quais encontram-se listadas na (Lista de Bens Revendidos anexa).

Dentre os valores informados como Receita NÃO TRIBUTADA no Mercado Interno, cabe destacar a coluna 'combustíveis', que se referem à revenda de etanol, gasolina e óleo diesel, receita que, de fato, não é tributada, visto que foram reduzidas a zero as alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre a receita auferida com a revenda desses produtos (art. 5º, § 1º, II, da Lei nº 9.718, de 1998, no caso do etanol, e art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, no caso da gasolina e do óleo diesel). Todavia, não há possibilidade de aproveitamento de créditos pela aquisição desses produtos (art. 3º, I, b, das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), que estão sujeitos ao regime de tributação monofásica do PIS/Pasep e da COFINS.

Dos Créditos Apurados

Na EFD-Contribuições apresentada pela interessada (demonstrativos de apuração de créditos e débitos anexos), observa-se que o saldo do crédito ali apurado não apresenta divergência em relação ao valor do pedido de ressarcimento, em que pese todo o crédito apurado ter sido vinculado à receita tributada no mercado interno (assim sendo, não passível de ressarcimento), diferentemente do Dacon apresentado pela interessada para o mesmo período, em que todos os custos, despesas e encargos geradores do crédito foram vinculados, mediante rateio, às receitas tributada e não tributada no mercado interno.

Segue-se, assim, na análise do conjunto de documentos e operações representativos das aquisições, dos custos, despesas e encargos geradores de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, por modalidade, conforme apurado pela interessada na EFD-Contribuições.

Assim, para o efeito de eventual rateio de custos, despesas e encargos (geradores de crédito) comuns às receitas tributada e não-tributada no mercado (decorrentes da revenda de mercadorias), os seguintes percentuais foram apurados:

- Aquisição de bens para revenda (linha 01)

Nesta modalidade de crédito, a interessada apurou as seguintes bases de cálculo do crédito:

Neste caso, a Lei nº 10.833, de 2003, assim dispõe:

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)

(...)

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

(...)

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

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei. (Destaquei)

Observa-se que o dispositivo legal acima transcrito permite o aproveitamento de crédito em relação aos bens adquiridos para revenda, mas excetua (veda) tal possibilidade em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, aí incluídos o etanol, a gasolina e o óleo diesel, dentre outros produtos sujeitos à tributação monofásica do PIS/Pasep e da COFINS, regime em que o único contribuinte destas contribuições é o produtor ou o importador desses produtos (concentração da tributação com alíquotas majoradas), reduzindo-se a zero as alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS incidentes sobre as receitas com a venda desses produtos nas etapas posteriores de comercialização.

Dispõe ainda que não dará direito ao crédito a aquisição de bens (ou serviços) não sujeitos ao pagamento da contribuição, ou seja, aqueles bens que não trazem em seu custo o ônus das contribuições. Por fim, dispõe que o direito ao crédito aplica-se em relação aos bens (e serviços) adquiridos, obviamente, de outra pessoa jurídica domiciliada no País.

Quanto às aquisições pela interessada de cigarro, que se submete ao regime de substituição tributária do PIS/Pasep e da COFINS (figura distinta da tributação monofásica), 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.

No caso, não se verificou o aproveitamento de crédito sobre as aquisições para revenda de etanol, gasolina e óleo diesel. Todavia, verificou-se o aproveitamento indevido de crédito a) sobre operações não representativas de aquisição de terceiro, ou seja, de outra pessoa jurídica (configurando-se aqui a situação de a interessada estar gerando crédito para a própria interessada), b) sobre aquisições de bens sujeitos à tributação monofásica, c) sobre aquisições de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004) e d) sobre aquisições de bens sujeitos à substituição tributária (cigarros). Os produtos adquiridos e enquadrados em tais situações encontram-se detalhados no 'Demonstrativo da Base de Cálculo do Crédito GLOSADO - Dados dos Documentos Fiscais' anexo, que totaliza os seguintes valores a serem glosados:

(...)

Quanto aos valores remanescentes, observa-se que decorrem das aquisições de bens diversos que são, de fato, objeto de revenda tributada pela interessada. Todavia, o custo de aquisição de tais bens nada tem de comum com a receita decorrente da revenda de produtos não tributados (etanol, gasolina e óleo diesel, e outros bens sujeitos à tributação monofásico ou não sujeitos ao pagamento das contribuições), motivo pelo qual o crédito decorrente da aquisição desse produto não é passível de rateio e deve mesmo ser vinculado apenas à receita tributada no mercado interno, conforme explicitado acima (parágrafos 09 a 12).

- Aquisição de bens utilizados como insumos (linha 02)

Neste caso, a Lei nº 10.833, de 2003, assim dispõe:

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

(...)

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) (Destaquei)

De se observar que o dispositivo legal acima transcrito não é direcionado às empresas comerciais, mas sim às empresas produtoras de bens destinados à venda e às empresas prestadoras de serviços.

No caso, a interessada 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'.

Quanto aos valores remanescentes, não se vislumbra que os bens adquiridos tenham sido utilizados na prestação de serviço, mas sim objeto de revenda. Assim, observa-se uma incorreta classificação do crédito. De qualquer modo, o custo de aquisição de tais bens nada tem de comum com a receita decorrente da revenda de produtos não tributados (etanol, gasolina e óleo diesel, e outros bens sujeitos à tributação monofásico ou não sujeitos ao pagamento das contribuições), motivo pelo qual o crédito decorrente da aquisição desse produto não é passível de rateio e deve mesmo ser vinculado apenas à receita tributada no mercado interno, conforme explicitado acima.

- Armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda (linha 07)

Nesta modalidade de crédito, a interessada apurou as seguintes bases de cálculo do crédito:

(...)

Neste caso, a Lei nº 10.833, de 2003, assim dispõe:

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

(...)

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

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Destaquei)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

A análise das operações representativas que resultaram nos valores que constam do quadro acima revelou que se referem a serviços de transporte de carga (fretes) vinculados a operações 1) de compra de mercadorias e 2) de movimentação de mercadorias, restando, portanto, evidente a incorreta classificação dessas despesas nesta modalidade de crédito.

Quanto à despesa com frete vinculado a compra de mercadorias, é preciso observar que não há previsão legal que permita o aproveitamento de créditos sobre tal despesa, considerada isoladamente. Entretanto, no caso de o bem adquirido (para revenda ou para utilização como insumo) for passível de aproveitamento de crédito, é admissível que o valor da despesa com o frete contratado para o transporte desse bem seja apropriado ao custo de aquisição do bem adquirido, base de cálculo do crédito do PIS/Pasep e da COFINS. No mesmo sentido manifestou-se a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da RFB por ocasião da lavratura da Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23/08/2016.

No caso dos fretes contratados pela interessada, em face do acima exposto, os seguintes valores que serviram de base de cálculo do crédito foram glosados (detalhamento no 'Demonstrativo da Base de Cálculo do Crédito GLOSADO - Dados dos Documentos Fiscais' anexo), visto que vinculados a operações de compra de bens (etanol, gasolina ou óleo diesel) que não geram crédito para a interessada:

Também foi glosado o seguinte valor que serviu de base de cálculo do crédito (detalhamento no 'Demonstrativo da Base de Cálculo do Crédito GLOSADO - Dados dos Documentos Fiscais' anexo), visto que referente a frete (vinculado à compra de etanol, gasolina ou óleo diesel) cancelado:

Foi ainda glosado o seguinte valor que serviu de base de cálculo do crédito (detalhamento no 'Demonstrativo da Base de Cálculo do Crédito GLOSADO - Dados dos Documentos Fiscais' anexo), visto que referente a movimentação de material promocional (que não gera direito a crédito) para a interessada:

(...)

Por fim, foram glosados os seguintes valores que serviram de base de cálculo do crédito (detalhamento no 'Demonstrativo da Base de Cálculo do Crédito GLOSADO - Dados dos Documentos Fiscais' anexo), visto que não se referem a serviços contratados de terceiro (de outra pessoa jurídica) e/ou não foi confirmado (ou inexistente) o documento fiscal ali indicado:

- Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação) (linha 09)

Neste caso, a Lei nº 10.833, de 2003, assim dispõe:

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

(...)

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)

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

De se observar também nesta modalidade de crédito que o dispositivo legal acima transcrito não é direcionado à empresa comercial, mas sim às empresas produtoras de bens destinados à venda e às empresas prestadoras de serviços.

Desta forma, 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).

Por esse motivo, a totalidade dos valores que serviram de base de cálculo do crédito foi glosada.

- Devolução de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa

Não se trata também de um crédito passível de rateio, pois a operação geradora do crédito nada tem de comum com a receita não tributada no mercado interno (etanol, gasolina e óleo diesel, e outros bens sujeitos à tributação monofásico ou não sujeitos ao pagamento das contribuições). Com efeito, o crédito apurado destina-se a anular o efeito de uma operação de venda no mercado interno que foi tributada no mês ou em mês anterior, por isso, o crédito deve mesmo ser vinculado integralmente à receita tributada no mercado interno, como anteriormente observado.

Dos Créditos Ajustados

Em razão das glosas e/ou das considerações acerca da vinculação dos custos, despesas e encargos (geradores dos créditos) às receitas tributada e não tributada no mercado interno (parágrafos 22 a 57), as seguintes bases de cálculo do crédito foram apuradas nos períodos indicados nos quadros a seguir:

(...)

Por conseguinte, os seguintes saldos de crédito foram apurados, mantidos a) os ajustes de acréscimo/redução do crédito originalmente apurado e b) os valores dos débitos apurados na EFD-Contribuições:

a) relativamente à COFINS:

Diante de todo o exposto, concluo, no exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, outorgadas pela Lei nº 10.593, de 2002, pelo reconhecimento do direito, a favor da interessada, dos seguintes valores de crédito passível de ressarcimento:

a) relativamente à COFINS:

Cientificado do Despacho Decisório, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, da qual destacamos os seguintes argumentos:

2.1. QUANTO AO DIREITO INTEGRAL DE CRÉDITO SOBRE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS:

A Autoridade Fiscal glosou os créditos referentes à rubrica “serviços utilizados como insumos”, sob o pretexto de que a compra de materiais para uso e consumo, apresentados como “conservação e manutenção”, não daria à contribuinte o direito de se apropriar de tais créditos.

Contudo, tal interpretação fiscal é completamente adversa àquela atualmente admitida pelo CARF, que menciona, de forma expressa, o direito de apropriação de créditos de serviços ligados à conservação da contribuinte.

Assim, mesmo que a descrição de tais rubricas sejam genéricas, a título de conservação e manutenção, o critério lógico para sua admissão como despesa hábil ao creditamento para fins de PIS e COFINS é a essencialidade da despesa em si, quesito que não foi contestado pela Autoridade Administrativa, ao glosar o crédito em questão.

E, no caso concreto, este nexo de causalidade entre a despesa de manutenção e conservação, com a atividade da contribuinte, está no fato de que tais despesas estão lançadas como insumos ligados ao uso e consumo da própria contribuinte (CFOP 1.556/2.556).

O mesmo raciocínio é válido para as despesas com fretes, também glosadas pela Autoridade, na medida em que o CARF também reconhece que tais despesas são geradoras de créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS.

2.2. QUANTO AO DIREITO AO CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM VEÍCULOS:

De igual forma ao que já foi defendido no item anterior, os créditos apurados pela contribuinte, com base nas despesas de frete contratados para a aquisição de bens e insumos, deve também ser reconhecido como válido, para fins de compensação, na forma do art. 74, da Lei 9.430/96.

No caso específico, as despesas glosadas são aquelas de cunho administrativo, inclusive de rastreamento de veículos, tal como apontado expressamente pela Decisão ora recorrida.

Sendo assim, não cabe a interpretação da Autoridade Fiscalizadora, que procura glosar os créditos em questão, por meio de Solução de Consulta, tal como o fez em sua Decisão, na medida em que tal entendimento expressa uma opinião parcial sobre o assunto, enquanto as decisões do CARF são emitidas em julgamento imparcial e de composição julgadora paritária, visando a interpretação isenta da legislação aplicável ao caso concreto.

2.3. SOBRE O DIREITO AO CRÉDITO QUANTO AOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO:

A Autoridade Administrativa glosou os créditos relativos à aquisição de bens para o ativo imobilizado, sob a alegação de que a contribuinte não faria jus ao crédito, pelo fato da mesma supostamente não ter comprovado que o mesmo tem relação com a sua atividade de prestação de serviços.

Contudo, 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 restituição.

Nesse sentido, é descabida a glosa dos referidos créditos, na medida em que os mesmos se revelam estritamente ligados à sua atividade e, portanto, autorizados por lei quanto ao direito de creditamento.

2.4. QUANTO AO CRÉDITO DOS BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA:

Neste particular, a glosa dos créditos, praticada pela Autoridade Fiscalizadora, se deu sobre as aquisições de óleo diesel que, alega, não teriam sido apresentados de forma ordenada e totalizada, que permitissem a quantificação do crédito apurado.

Contudo, tal alegação, para a glosa ora procedida, não se sustenta, pois todos os elementos apresentados são capazes de demonstrar que os créditos se referem não apenas a óleo diesel, mas a diversos bens adquiridos para revenda, e que possuem permissivo legal para serem creditados e, portanto, compensados, como de fato o foram.

Sendo assim, é imperioso que se reverta a glosa procedida pela Autoridade Fiscalizadora, admitindo-se a validade dos créditos apurados pela contribuinte, na sua integralidade.

3. CONCLUSÃO E PEDIDO:

Diante dos fatos e fundamentos apresentados ao longo da presente manifestação de inconformidade, a contribuinte requer a revisão integral do Despacho Decisório ora sob recurso, dando-se provimento às presentes razões e, portanto, homologando-se o direito creditório objeto das compensações realizadas, na integralidade.”

A decisão recorrida julgou improcedente a Impugnação, não contém ementa consoante as disposições da Portaria RFB nº 2.724/2017, mas apresenta o seguinte resultado:

PROCESSO 10935.901177/2014-41 ACÓRDÃO

107-017.470 – 17ª TURMA/DRJ07 SESSÃO DE

22 de setembro de 2022 INTERESSADO

COMERCIO DE COMBUSTÍVEIS PASTORELLO S.A. CNPJ/CPF

79.964.177/0001-68

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

AUSÊNCIA DE EMENTA.

Não contém ementa consoante as disposições da Portaria RFB nº 2.724, de 27 de setembro de 2017.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

- 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, consequentemente, os autos de infração lavrados, e deferindo-se, por conseguinte, os ressarcimentos pleiteados.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

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 ESTABELECIDO 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) Hécio 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 Hécio 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, revento 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 depreciables 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

Secção: 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

[illegible]

Número do processo: 13819.910630/2009-68

Turma: Primeira Turma Extraordinária da Terceira Seção

Secção: Terceira Secção 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.

Conclusão

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.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale

Conselheira Relatora