



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.723135/2011-22
ACÓRDÃO	3002-003.244 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COCAMAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2004

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO.

A Suprema Corte reconheceu, no julgamento do RE 627.815/PR, sob o rito do art. 543-B, do CPC/73, que as receitas de variação cambial ativa decorrentes do pagamento em contrato de exportação devem ser consideradas como receitas de exportação.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. RESSARCIMENTO. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CONDIÇÕES.

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

CRÉDITO. RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. CABÍVEL.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não-cumulativas, incide correção monetária, pela taxa Selic, quando restar configurada mora da Administração Tributária, definida como prazo superior a 360 dias da data do protocolo para apreciação do pedido, sendo o termo inicial da incidência o dia seguinte ao escoamento deste prazo.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2004

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BENS PARA REVENDA E INSUMOS PROVENIENTES DE ASSOCIADOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, as sociedades cooperativas de produção agropecuária podem apurar créditos na

aquisição de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de não associados, sendo vedado o creditamento em relação a bens e serviços provenientes de associados.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIA PRIMA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, geram créditos básicos de Cofins, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento no sentido de reverter as glosas referentes ao Crédito Decorrente das Variações da Taxa de Câmbio Atrelados às Remessas Anteriores; aos gastos vinculados aos bens adquiridos no exterior; ao transporte interno de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos; aos gastos com armazenagem dos produtos e para reconhecer o direito à atualização do crédito deferido pela taxa Selic, a contar do 361º dia da data do protocolo do pedido até a data do efetivo ressarcimento.

Sala de Sessões, em 13 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS – Relator

Assinado Digitalmente

Marcos Antonio Borges – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Catarina Marques Morais de Lima, Keli Campos de Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha (substituto[a] integral), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon e Marcos Antonio Borges (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório que deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento de PIS/Pasep Não-Cumulativo - Exportação do 2º Trimestre de 2004, formalizado através do PerDcomp nº 37422.99186.140706.1.1.08-2001, no montante solicitado de R\$ 584.493,32, cumulado com Declarações de Compensação (Dcomps) nºs 29976.47046.301107.1.3.08-0533 (original), 30534.67788.131207.1.3.08-7349 (original) e 06942.28174.301208.1.7.08-6061 (retifica a Dcomp 30534.67788.131207.1.3.08-7349) e consequentemente homologou parcialmente as compensações declaradas nas Dcomp nº 29976.47046.301107.1.3.08-0533.

Conforme se verifica dos autos, os créditos objeto da discussão são vinculados à PIS/Pasep Não-Cumulativa -Exportação do 2º Trimestre de 2004.

O relato da DRJ assim bem definiu a questão:

Em apertada síntese, o procedimento fiscal encontrou inconsistências em: registro de exportações no Siscomex; complementos de preços por conta de variações cambiais; critério de rateio aplicado aos custos, despesas e encargos comuns aos mercados interno e externo; apropriação de créditos relativo as aquisições de produtos com alíquota zero; produtos importados ou que não tenham sido efetivamente recebidos por conta de entrega futura; adoção antecipada da entrada das sociedades cooperativas na não-cumulatividade; produtos recebidos de pessoas físicas e jurídicas cooperadas; creditamento na transferência de produtos entre estabelecimentos; despesas financeiras decorrentes de contratos vinculados a exportações; e creditamento nas aquisições de pessoas físicas.

Após análise, tais inconsistências determinaram exclusões, glosas, recálculos e reclassificações, fundamentadas nas fls. 196 a 290 deste processo administrativo, que deixamos de reproduzir aqui para evitar repetições, por medida de economia processual.

*Como resultado, o crédito apurado pela fiscalização no PER nº 37422.99186.140706.1.1.08-2001 foi de **R\$ 100.718,95..** Tal valor resultou na **homologação parcial** da DCOMP 29976.47046.301107.1.3.08-0533, até o limite do crédito reconhecido, e na não homologação da DCOMP 06942.28174.301208.1.7.08-6061.*

Inconformado o Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade que foi julgada improcedente pela C. 7ª Turma da DRJ/POA, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2004

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2004

PROTESTO PELA JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada junto da peça de contestação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação da existência do direito creditório pleiteado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2004

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da

empresa, não devem corresponder a meros custos operacionais e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. MÉTODOS DE RATEIO.

Para fins de apuração dos créditos do regime não-cumulativo, a pessoa jurídica pode utilizar, a seu critério, o método de apropriação direta ou o método de rateio proporcional. No caso da existência concomitante de receitas de exportação e receitas do mercado interno, a opção deve incidir, apenas, em relação aos custos, despesas e encargos comuns à ambas. Custos, despesas e encargos que sirvam exclusivamente a um tipo de receita (exportação ou mercado interno) devem ser apropriados diretamente a tal receita.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. RESSARCIMENTO. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CONDIÇÕES.

Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora; ou para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITO. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. IMPOSSIBILIDADE

O crédito objeto de pedido de ressarcimento no regime da não cumulatividade não é passível de atualização monetária, em vista da existência de vedação legal expressa nesse sentido.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS, Relator

Do Crédito Decorrente das Variações da Taxa de Câmbio Atrelados às Remessas Anteriores

Conforme se verifica dos autos, entendeu a d. Autoridade Fiscal que “a requerente incluiu notas fiscais emitidas apenas para complementação de preço de efetivas saídas anteriores de mercadorias” e que “por conta disso, não indicam volume ou quantidade de mercadorias remetida, pois apenas complementam valores anteriores, sendo algumas inclusive de período anteriores ao da presente apuração e análise (maio e junho/2004)”.

Em sua defesa, alega a Recorrente que o referido complemento teria se dado em virtude da variação da taxa de câmbio ocorrida entre a data de embarque e a data de emissão do documento fiscal, e que deveriam ser considerados como receitas de exportação.

Aduz que os valores decorrentes das variações cambiais não se sujeitam à incidência do PIS e da COFINS, pois abrangidos pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, que assim preceitua:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

Ao analisar a questão, a C. DRJ entendeu que o referido complemento ocasionado pela variação monetária deve ser entendido como receita financeira, por força do artigo 9º da Lei nº 9.718/1998, que assim determina:

Art 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

A leitura do dispositivo legal acima transcrito deixa claro que, para fins de apuração do Imposto de Renda e da CSLL, a receita referente à variação cambial deve ser considerada receita financeira.

Conclui a DRJ que “tais valores complementares, decorrentes de variações na taxa de câmbio, atrelados a remessas anteriores de mercadoria, não podem ser considerados como

receitas de exportação, não se aplicando a possibilidade de ressarcimento de créditos, conforme disciplinado especialmente no §3º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, abaixo transcrito:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

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

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

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

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

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

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

Como se vê, o cerne da discussão é a definição da natureza da receita decorrente da variação cambial obtida quando da exportação. Caso considerada receita financeira, os custos a ela vinculados não dão direito a crédito, por outro lado, se considerada receita de exportação, a glosa do crédito realizada pela Despacho Decisório deve ser revertida.

Entendo que a controvérsia em questão já foi dirimida pelo E. Supremo Tribunal Federal quando do Julgamento do tema 329 (RE 627815) julgado sob a sistemática de repercussão geral, nos seguintes termos:

“EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou

a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma suprallegal máxima efetividade.

II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE 627815, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 23-05-2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-192 DIVULG 30-09-2013 PUBLIC 01-10-2013 RTJ VOL-00228-01 PP-00678)”

Portanto, no entendimento do E. STF, as receitas das variações cambiais ativas devem ser consideradas como receitas decorrentes de exportação.

Neste mesmo sentido assim decidiu a C. 1ª Turma da CSRF:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO.

A Suprema Corte reconheceu, no julgamento do RE 627.815/PR, sob o rito do art. 543-B, do CPC/73, que as receitas de variação cambial se submetem à imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, e assim não se encontram no campo de incidência de PIS e da COFINS, pelo que não se pode afirmar que as receitas de variação cambial também são imunes ao IRPJ e a CSLL, sob pena de, por meio de mera interpretação, estender a aplicação dos efeitos da decisão proferida sob o rito de repercussão geral, eis que é competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal proferir decisões com efeito “erga omnes”.

(Acórdão nº 9101-006.406 – CSRF / 1ª Turma)

Importante destacar que a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal se aplica às receitas decorrentes de exportação, portanto, ao afirmar que as receitas de variação cambial ativa são imunes, é porque são consideradas como receitas decorrentes de exportação, e não receitas financeiras, essas sem previsão de imunidade.

Pelo contexto, e nos termos do decidido pelo E. STF em regime de repercussão geral, devem as glosas ser revertidas.

Glosa de Créditos decorrentes de remessas com fim específico de exportação

O Despacho Decisório realizou a glosa dos créditos decorrentes de remessas com fim específico de exportação por ter entendido a d. Autoridade Fiscal que a Recorrente “*não demonstrou ter cumprido ou atendido os requisitos para caracterização dessas saídas com o fim específico de exportação*”, razão pela qual “*deve demonstrar que a venda à empresa comercial exportadora teve o fim específico de exportação*”.

Em sua defesa, alega a Recorrente que:

Assim, para que a operação efetivada por meio de empresa comercial exportadora seja desonerada da contribuição ao PIS e da COFINS, faz-se necessária a comprovação da efetiva exportação das mercadorias e que elas, por ocasião da venda à comercial exportadora, sejam destinadas diretamente a recintos alfandegados, ainda que a exportação não se realize imediatamente.

No caso em análise, no exame de algumas notas fiscais de venda, é possível observar que as mercadorias não saíram diretamente do estabelecimento da contribuinte para um local sob controle aduaneiro, vez que foram destinadas diretamente ao endereço de domicílio dos adquirentes.

Todavia, é preciso salientar que as formalidades impostas pela lei destinam-se a evitar que operações não destinadas ao exterior sejam beneficiadas com o favor legal, o que não é o caso da Recorrente, pois em nenhum momento a autoridade administrativa coloca em dúvida que as mercadorias foram, efetivamente, exportadas.

Conclui ainda que o mero erro formal no preenchimento das notas fiscais não pode servir como único fundamento para impedir o creditamento.

Como se vê, a Recorrente reconhece que algumas mercadorias não saíram diretamente do estabelecimento da contribuinte para um local sob controle aduaneiro, vez que foram destinadas diretamente ao endereço de domicílio dos adquirentes.

Ora, o local de entrega de um bem não é erro formal de preenchimento de obrigação acessória.

Entendo que, ao contrário do que defende a Recorrente, não se trata de mero erro formal. Na realidade não houve o preenchimento dos requisitos necessários para que a operação fosse considerada remessas com fim específico de exportação.

A isenção da COFINS nas operações de venda para empresas comerciais exportadoras com fim específico de exportação para o exterior, que daria direito ao crédito em conformidade com o § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, está disciplinada no art. 14 da MP 2158-35/2001:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

Por sua vez, o Decreto-Lei nº 1.248/1972, estabelece as seguintes condições necessárias para caracterizar o fim específico de exportação:

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor vendedor para:

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

No caso, ainda que a Recorrente tenha juntado documentos no sentido de comprovar que os bens vendidos foram posteriormente exportados pelos adquirentes, fato é que, como a própria reconhece as mercadorias não saíram do seu estabelecimento diretamente para embarque de exportação ou para algum local sob controle aduaneiro, como prevê o regramento legal, vez que foram destinadas ao endereço de domicílio dos adquirentes.

Neste sentido assim já decidiu a 3ª Turma da C. CSRF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007 VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS.

Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação apenas os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

(Acórdão nº 9303-014.389 – CSRF / 3ª Turma)

Portanto, deve ser mantida a glosa realizada.

Do Rateio – Do Método Direto Sem Custos, Despesas ou Encargos

A fiscalização identificou custos, despesas e encargos que estão totalmente desvinculados dos bens exportados (e portanto, vinculados exclusivamente às receitas auferidas no mercado interno) muito embora a empresa tenha feito o rateio integral para todos esses dispêndios.

A Recorrente limita-se a afirmar que o método de rateio utilizado encontra respaldo na legislação, e reproduzir solução de consulta que registra que a empresa calculará os créditos correspondentes a cada espécie de receita pelo método de apropriação direta ou de rateio proporcional, a seu critério.

A cobrança não-cumulativa da COFINS é regulada pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. A exigência de discriminação dos custos, despesas e encargos segundo o critério de apropriação direta ou de rateio proporcional, para efeito de cálculo dos créditos a descontar da contribuição apurada, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS em relação apenas a parte de suas receitas, está consubstanciada no seu art. 3º, §§ 7º, 8º e 9º, cuja redação assim se apresenta:

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

(...)

§ 7o Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8o Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7o e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

*I – **apropriação direta**, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II – **rateio proporcional**, aplicando-se aos **custos, despesas e encargos comuns** a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

§ 9o O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8o, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.(grifei)

O art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, assim disciplina essa matéria:

Art. 21. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da Cofins, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve registrar, a cada mês, destacadamente para a modalidade de incidência referida no caput e para aquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, as parcelas:

I - dos custos, das despesas e dos encargos de que trata a alínea b do inciso I e os incisos II e III do art. 8º, observado o disposto no art. 9º; e

II - do custo de aquisição dos bens e serviços de que trata a alínea "b" do inciso I do art. 8º, adquiridos de pessoas físicas, observado o disposto nos arts. 10 e 11.

§ 2º Para efeito do disposto no § 1º, o valor a ser registrado deve ser determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive, em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 3º Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese do inciso I do § 2º, aplica-se sobre o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas, referentes ao mês de apuração, a relação percentual existente entre os custos vinculados à receita sujeita à incidência não-cumulativa e os custos totais incorridos no mês.

§ 4º O método eleito pela pessoa jurídica deve ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário. (grifei)

A legislação não determina uma forma de apuração de créditos aplicável, especificamente, às receitas de exportação. Portanto, a apuração da base de cálculo dos créditos relativos a estas receitas deve ser efetuada da mesma forma adotada para apuração dos créditos vinculados às receitas sujeitas à incidência não-cumulativa das contribuições.

O rateio, quando da existência de custos, despesas e encargos comuns entre receitas do mercado interno e receitas de exportação, é feito de forma similar ao estabelecido no art. 3º, § 8º, incisos I e II, da Lei n.º 10.833/2003.

A RFB, por meio do Ajuda do programa Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon Mensal-Semestral 2.6), definiu que o método de rateio seria idêntico ao estabelecido para as pessoas jurídicas que auferem receitas

sujeitas às incidências não-cumulativa e cumulativa do PIS e da COFINS. O método de determinação dos créditos deve ser informado na Ficha 1 – Dados Iniciais da Dacon, conforme as seguintes instruções copiadas do Ajuda do programa:

(...)

Ademais, nas instruções de preenchimento da Ficha 06A do DACON, o Ajuda oferece mais explicações sobre os métodos de determinação dos créditos, inclusive apresentado alguns exemplos.

Observe-se, entretanto, que estes métodos são aplicáveis unicamente em relação aos custos, despesas e encargos comuns às receitas de exportação e do mercado interno. No caso em que determinados custos, despesas ou encargos sirvam exclusivamente às receitas de uma espécie (exportação ou mercado interno), tais dispêndios devem ser apropriados exclusivamente a tal receita.”

Em que pese os sólidos fundamentos da DRJ para manter a glosa realizada, a Recorrente se limita a alegar, em seu recurso, que o método de rateio utilizado está respaldado na legislação.

Para demonstrar seu direito creditório, deveria ter juntado aos autos elementos que demonstrassem a forma de rateio efetuada e a vinculação dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas auferidas no mercado interno e aquelas auferidas em operações de exportação.

Como se sabe, a parte incumbida do ônus probatório possui o amplo direito de produzir a prova. A parte adversa, em contrapartida, tem o amplo direito à contraprova, pois só assim o contraditório e a ampla defesa serão igualmente garantidos às partes. O ônus da prova é a incumbência que a parte possui de comprovados fatos que lhe são favoráveis no processo, visando à influência sobre a convicção do julgador, nesse sentido, a organização e vinculação dos documentos (hábeis e idôneos) com as matérias impugnadas e a reunião de suas informações, pertinentes ao pedido em análise, seriam indispensáveis para um convencimento

O art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Ante a ausência de provas, deve ser mantida a glosa realizada.

Do Crédito de Produtos Intermediários Não Considerados – Da Indevida Glosa dos Créditos Oriundos com Dispendios de Combustíveis e Lubrificantes

Sobre a glosa de créditos de gastos com combustíveis e lubrificantes, assim decidiu a DRJ:

“Sobre a glosa dos créditos oriundos dos dispêndios de combustíveis e lubrificantes, no montante de R\$ 14.730,70, sob a alegação de que “não confere credibilidade à informação da empresa de que se trata de insumo a produção, pois se espera regularidade e volume nas aquisições de insumos produtivos, dado o porte da requerente”, observa-se que a manifestante centrou a sua defesa na tentativa de desqualificar o comportamento do Fisco Federal, qualificando-o como injustificável por basear-se em mera presunção, ilegal e arbitrário.

Descuidou, entretanto, de apresentar elementos probatórios que permitam considerar os produtos adquiridos como insumos no seu processo produtivo. Não juntou, sequer, o “laudo produtivo” que refere, em sua manifestação (fl. 182), como demonstrativo de seu direito creditório. Assim, fica prejudicada a análise por parte desta autoridade julgadora administrativa. Observe-se, quanto ao tema, o exposto no tópico “Ônus da Prova”, acima”

Como se vê, entendeu a decisão recorrida que a Recorrente não teria apresentado elementos probatórios no sentido de comprovar a utilização de tais produtos como insumo no seu processo produtivo.

Em seu recurso, ao invés de comprovar a utilização dos produtos no seu processo produtivo, a Recorrente tão somente alega o direito ao crédito e junta acórdão no sentido de que insumos dão direito ao crédito de PIS e COFINS.

Nesse ponto, é de se observar que a glosa não se fez por uma questão conceitual da natureza do insumo. Houve manifestação expressa no sentido da falta de credibilidade da informação da empresa sobre a utilização de tais produtos como insumo.

Portanto, caberia à Recorrente simplesmente comprovar a utilização do bem para que lhe fosse garantido o direito ao crédito, mas, por mais simples que fosse, assim não o fez.

Neste contexto, deve ser mantida a glosa realizada.

Do Crédito Decorrente da Aquisição de Mercadorias Para Recebimento Futuro e Do Crédito Decorrente dos Bens Adquiridos no Exterior – Da Essencialidade ao Processo Produtivo

A Recorrente afirma que a compra para recebimento futuro pode compor o crédito a ser ressarcido, pois as contribuições incidem no momento da emissão da fatura e seu consequente pagamento, independentemente do momento da entrada do produto.

Afirma também, que a aquisição de insumo do exterior geraria direito a créditos das contribuições.

A C. 3ª Turma da CSRF assim já decidiu sobre ambos os temas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

INSUMOS. AQUISIÇÕES. PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos com aquisições de insumos e/ ou mercadorias para revenda de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior geram créditos da Cofins passível de dedução do valor da contribuição apurada mensalmente sobre o faturamento.

INSUMOS. AQUISIÇÕES PARA ENTREGA FUTURA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos incorridos com aquisições de insumos para entrega futura não geram créditos da contribuição na data de emissão da nota fiscal de simples faturamento e sim no mês da emissão da nota fiscal da efetiva entrega dos produtos no estabelecimento do contribuinte, quando, de fato, ocorre o fato gerador da contribuição.

(Acórdão nº 9303007.629 – 3ª Turma)

O voto condutor, de brilhante relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas assim bem trata a matéria, motivo pelo qual adoto como razões de decidir:

“As matérias em discussão nesta fase recursal se restringem ao direito de se aproveitar créditos sobre insumos:

a) adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior; e,

b) para entrega futura.

a) custos incorridos com a aquisição de insumos de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior.

A Lei nº 10.865, de 30/04/2004, que instituiu o PIS-Importação e a Cofins Importação, com vigência a partir de 1º de maio de 2004, assim dispõe:

"Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS Importação, com base nos arts. 149, § 2o, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6o.

(...).

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

(...).

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(..).

§ 5º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se, no que couber, as disposições dos §§ 7o e 9o do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(...)."

Consoante estes dispositivos legais, os custos com a importação de insumos importados geram créditos da contribuição passível de descontos da contribuição calculada sobre o faturamento.

b) custos incorridos com aquisições de insumos para entrega futura.

A Lei nº 10.833/2003 que trata da Cofins cumulativa, 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)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, 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 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês; (...)."

Segundo, o inciso I do § 1º do art. 3º, citados e transcritos, o crédito deve ser calculado e aproveitado sobre os insumos (bens) adquiridos no mês, ou seja, quando são faturados e recebidos no estabelecimento industrial do contribuinte.

A Solução de Consulta nº 50 de 2004, assim dispõe sobre o crédito na operação de compra futura:

"Ementa: OPERAÇÕES COMPRA FUTURA. MOMENTO DO CRÉDITO.

Nas operações de compra futura, o crédito a ser descontado da contribuição para o PIS/Pasep apurada mensalmente, calculado em relação ao valor de aquisição da matéria-prima utilizada na produção, deve ser efetivado quando da entrega dessa matéria-prima no estabelecimento da adquirente, momento em que se dá a transferência da propriedade e, consequentemente, quando ocorre a efetiva aquisição de tal mercadoria. (grifo não original)

Esse entendimento teve como fundamento o art. 1.267 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. novo Código Civil, segundo o qual, a transferência de propriedade da mercadoria adquirida dá-se somente no momento da tradição, ou seja, no momento em que a mercadoria é entregue ao adquirente.

O art. 410 do Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 1.212/2010, ao tratar da nota fiscal, assim dispõe:

"Art. 410. É facultado emitir nota fiscal nas vendas à ordem ou para entrega futura, salvo se houver destaque do imposto, o que tornará obrigatória a sua emissão.

Art. 411. Fora dos casos previstos neste Regulamento e na legislação estadual, é vedada a emissão de nota fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadoria.

Na operação de venda para entrega futura, o vendedor comercializa uma dada mercadoria, mas não a entrega no momento da emissão da nota fiscal, ou seja, da realização do negócio, produzindo-a ou ficando com ela para entrega futura, no prazo acertado com o adquirente. Nessa operação, a entrega não ocorre de imediato e sim em momento posterior."

Portanto, o crédito sobre as aquisições de insumos (bens) para entrega futura, somente deve ser apropriado, na data de suas entradas efetivas no estabelecimento do contribuinte, mediante a nota fiscal de compra.

Dessa forma, entendo que os bens adquiridos no exterior dão direito a crédito e a aquisição de mercadorias para recebimento futuro só dão direito ao crédito quando do recebimento da nota fiscal de compra.

Dos Bens Utilizados Como Insumos – Da Aquisição De Insumos De Pessoas Jurídicas E Pessoas Físicas Cooperadas

Conforme se verifica dos autos, a Autoridade Fiscal entendeu que as aquisições realizadas pela Recorrente junto a cooperados não poderiam gerar crédito das contribuições para o PIS e a COFINS.

Sobre os créditos, não reconhecidos pela fiscalização, decorrentes de insumos adquiridos de pessoas jurídicas e pessoas físicas cooperadas, é importante considerar que, tratando-se de cooperativas, não se pode perder de vista o conceito de ato cooperativo, disposto na Lei nº 5.764, de 1971 (que "define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas"):

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Inexistindo a incidência das contribuições, nas operações em questão, por se tratarem de atos cooperativos, é natural que inexista, também, o direito ao creditamento, por força do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

Sendo as operações realizadas entre cooperados, não há incidência das contribuições, conforme decidido pelo C. Superior Tribunal de Justiça em regime de repetitivo, quando do julgamento REsp nº 1.164.716. Veja-se:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu paráq. único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovimento do Recurso Especial.

5. Recurso Especial desprovido. 6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

Não havendo incidência das contribuições no ato cooperado, não existe direito ao crédito, conforme inclusive demonstrado na conclusão da Recorrente, nos termos do que prevê inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

*§ 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; e*

Caso tenha havido pagamento do imposto nas operações de ato cooperado, o vendedor tem o direito à restituição dos valores indevidamente pagos, mas, o pagamento indevido não autoriza o creditamento pois trata-se de operação sobre a qual não há incidência tributária.

Devem ser mantidas, portanto, as glosas realizadas.

Despesas Com Frete – Transferência De Produtos Entre Estabelecimentos

Por fim, parte dos créditos glosados referem-se as despesas com transporte entre estabelecimentos de produtos utilizados em seu processo produtivo.

Entendo ser evidente a necessidade de deslocamento dos insumos para uma das unidades da Recorrente.

Neste contexto, é fundamental que se tenha em consideração os termos do REsp 1.221.170/PR, julgado em Recurso Repetitivo, quando o Superior Tribunal de Justiça – STJ definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de COFINS, deve observar o critério da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo em destaque:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU

RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

(REsp n.º 1.221.170/PR, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018)

A partir do julgado acima transcrito, não restou mais dúvidas de que as despesas e custos essenciais à atividade do contribuinte devem implicar, como regra, no seu respectivo abatimento na base de cálculo.

Assim, a observância do binômio da “essencialidade e relevância” acaba por atingir uma ampla gama de produtos e serviços aplicados na cadeia produtiva de determinada atividade. E, por assim ser, é fundamental a análise, caso a caso, dos itens contratados para a conclusão sobre a definição de insumo.

CRÉDITOS BÁSICOS. DESPESAS COM FRETES.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação.

(Acórdão nº 9303004.673 – 3ª Turma – CSRF)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.

(Acórdão nº 9303004.318 – 3ª Turma – CSRF)

Portanto, demonstrado que trata-se de transporte interno, entre estabelecimentos, de matéria prima e produtos em elaboração, deve ser revertida a glosa realizada.

Das Despesas com Energia Elétrica

Sobre as glosas de despesas com energia elétrica a DRJ assim decidiu:

Sobre os créditos decorrentes do ICMS relativos a energia elétrica da usina de álcool, glosados por suposta apropriação duplicada, a manifestante esclareceu que adota o critério de lançar contabilmente o valor líquido das despesas com energia elétrica no seu livro Razão Contábil. Sendo assim, para compor os valores lançados no DACON, utilizou o livro Razão Contábil, e não o Livro Registro de Apuração do ICMS, razão pela qual não há que se falar na apropriação em duplicidade do ICMS e consequente glosa do crédito pleiteado.

*Deixou de apresentar, entretanto, qualquer elemento probatório das razões expostas. Mais uma vez, perde a oportunidade de estabelecer a **liquidez** e **certeza***

dos seus créditos. Aplicam-se, aqui também, as considerações elencadas no tópico "Ônus da Prova", acima.

Em seu recurso, a Recorrente aduz em dois únicos parágrafos:

Todavia, não merece ser acatada referida justificativa, razão pela qual deve a r. decisão ser REFORMADA para o fim de considerar a integralidade do crédito pleiteado.

Para tanto, cumpre esclarecer que a Recorrente adota o critério de lançar contabilmente o VALOR LÍQUIDO das despesas com energia elétrica no seu Livro Razão Contábil, ou seja, descontando o ICMS a recuperar. Sendo assim, para compor os valores lançados no DACON, utilizou o Livro Razão Contábil, e não o Livro Registro de Apuração do ICMS, razão pela qual não há que se falar na apropriação em duplicidade do ICMS e consequente glosa do crédito pleiteado.

Como se vê, mais uma vez a Recorrente se desincumbe de apresentar qualquer prova no sentido de corroborar suas alegações.

Bastava ter juntado aos autos os documentos fiscais e contábeis que conformam o direito creditório pleiteado para que tanto a DRJ quanto este CARF revertissem a glosa realizada.

Ocorre que, como não há qualquer prova que respalde o direito ao crédito, a glosa deve ser mantida.

Do Aluguel de Máquinas, Equipamentos e Prédios de Pessoa Jurídica

Alega a Recorrente que a partir de 1º de dezembro do ano de 2002, é permitido o desconto do crédito da contribuição para o PIS/Pasep calculado em relação ao valor dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na prestação de serviços, mas desde que pagos a pessoa jurídica, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.637/2002

Ocorre que a DRJ negou o direito ao crédito ao afirmar que o motivo da glosa foi a inexistência de comprovação documental dos montantes pleiteados como base de cálculo de créditos, a este título, mesmo sob intimação.

Tais comprovantes também não foram apresentados na Manifestação de Inconformidade nem no Recurso Voluntário ora interposto.

Sendo assim, em razão da ausência de provas, deve ser mantida a glosa realizada.

Da Armazenagem de Mercadoria

Em relação ao crédito referente aos gastos com armazenagem, entendo que a essencialidade é óbvia e intimamente ligada à atividade da Recorrente.

É evidente que as despesas com serviços de armazenagem, expedição de produtos e controle de estoques, enquadram-se no conceito de insumos, uma vez que são necessárias e indispensáveis para o funcionamento da cadeia produtiva, razão pela qual são passíveis de gerar crédito no recolhimento da COFINS.

Neste sentido é a jurisprudência deste C CARF:

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).

(Acórdão nº 3201-011.242 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária)

Deve ser revertida, portanto, as glosas referentes aos gastos com armazenagem dos produtos.

Do Crédito Decorrente da Depreciação dos Bens do Ativo Imobilizado

Conforme se verifica dos autos, “relativo aos bens alocados para os centros de custos das oficinas elétricas e mecânica, e para o laboratório, não há como se entender que participam diretamente do processo produtivo. É da natureza desses centros de custos de máquinas e equipamentos que atuem em outras máquinas e equipamentos, sendo, portanto, uma atuação indireta no processo produtivo”, razão pela qual foram desconsiderados do pedido de ressarcimento na r. decisão, ora recorrido.

O art. 3º, inciso VI, da Lei n.º 10.833/2003(13), autoriza a pessoa jurídica sujeita a apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS pelo regime não-cumulativo, que constituam crédito sobre a depreciação ou amortização de 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:

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.

O aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS sobre aquisições do ativo imobilizados utilizados na fabricação de bens destinados à venda foi regulamentado pela IN SRF nº 247/2002, com a redação alterada pela IN SRF nº 358/2003, verbis:

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores: [...] III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a: a) **máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda;** b) **outros bens incorporados ao ativo imobilizado;** c) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; (...)*

Novamente a Recorrente se desincumbe de apresentar qualquer prova no sentido de comprovar que os bens em comento são utilizados em seu processo produtivo, razão pela qual entendo que as glosas aplicadas sobre a depreciação do ativo imobilizado da Recorrente, devem ser mantidas.

Dos Produtos Adquiridos de Pessoas Físicas Não Cooperadas

Alega a Recorrente que “com a entrada em vigor da sistemática PIS/COFINS não cumulativo, buscou-se reduzir o chamado Custo Brasil dos produtos exportados mediante a isenção de referidos tributos sobre as receitas decorrentes de exportação. Portanto, o contribuinte passou a ter o direito de tomar crédito de referidas contribuições, de forma direta, em relação às aquisições de insumos de pessoa física e jurídica domiciliada no país, independentemente de estes serem utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação, ou destinados ao mercado interno.”

Aduz ainda que a lei instituidora do crédito presumido do IPI (Lei n.º 9.363/1997), não distinguiu entre os fornecedores as pessoas físicas e as jurídicas, não podendo a IN n.º

23/1997, da SRF, implantar tal distinção, estabelecendo que para o ressarcimento de PIS/Pasep e COFINS somente será cabível em relação às aquisições de Pessoas jurídicas.

Como se vê, a Recorrente se utiliza da legislação do IPI para tentar convencer o direito ao crédito de PIS e COFINS.

Ocorre que a redação do artigo 3º, §2º, II, da Lei nº 10.833/2003 é clara ao vedar o direito a crédito na aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição. Veja-se:

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

(...)

§ 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;

Neste exato sentido assim decidiu este C. CARF:

AQUISIÇÕES DE INSUMOS JUNTO A PESSOAS FÍSICAS.

As aquisições de pessoas não contribuintes da Cofins, inclusive pessoas físicas, não dão direito ao crédito, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

(Acórdão nº 330100.819 – 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária)

Portanto, mantenho a glosa realizada.

DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Por fim, o recurso voluntário pleiteia o direito à aplicação de correção monetária sobre o ressarcimento do PIS e da Cofins não cumulativos.

Com relação à questão da correção monetária e incidência da taxa Selic sobre os créditos de PIS e da COFINS, consta que não há possibilidade de acolher o pedido, em razão da vedação expressa em dispositivo legal: Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, por meio do Recurso Especial (Recurso Repetitivo) nº 1.035.847/RS, que a resistência constante de ato estatal, o qual impeça a utilização do direito de crédito, descaracteriza o referido crédito como escritural. Desse modo, torna-se legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco. Transcrevo a ementa da decisão:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.
2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.
3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.
4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o consequente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exsurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco.

Esse raciocínio inicialmente adotado para o IPI foi estendido também para os créditos não cumulativos do PIS e da COFINS, utilizando como fundamento o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 e utilizando como base as decisões relativas ao crédito escritural de IPI, aplicando a Súmula STJ 411 e o repetitivo REsp 1.035.847/RS.

Com isso, depreende-se que a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural. Apenas **como exceção**, a jurisprudência do STJ compreende que o crédito escritural

teria perdido sua natureza, consequentemente, permitiria sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito.

Quanto ao início da correção monetária para o ressarcimento de crédito escritural, o STJ determinou, no Tema Repetitivo 1003, que ela começa após o prazo de 360 dias para análise do pedido administrativo:

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

Nesse diapasão, tendo em vista as decisões acima e o art. 99 do RICARF, voto por reconhecer a atualização monetária do crédito pela taxa Selic, a contar do 361º dia da data do protocolo do pedido até a data do efetivo ressarcimento.

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento no sentido de reverter as glosas referentes ao Crédito Decorrente das Variações da Taxa de Câmbio Atrelados às Remessas Anteriores; aos gastos vinculados aos bens adquiridos no exterior; ao transporte interno de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos; aos gastos com armazenagem dos produtos e para reconhecer o direito à atualização do crédito deferido pela taxa Selic, a contar do 361º dia da data do protocolo do pedido até a data do efetivo ressarcimento.

Assinado Digitalmente

GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS