MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10980.924464/2011-31

Processo nº	10980.924464/2011-31
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3401-007.077 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	19 de novembro de 2019
Recorrente	VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. SEGURO
Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.
Assim, não é possível a apropriação de créditos da não cumulatividade, do PIS e da COFINS, sobre despesas de seguros, pois não se trata de dispêndio diretamente relacionado ao produtivo da recorrente.
MERCADO INTERNO E EXTERNO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL.
Os índices de rateio proporcional entre receitas de exportação e do mercado interno aplicam-se apenas aos custos, despesas e encargos que sejam comuns.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente Em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes (presidente em exercício) , Lázaro Antonio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente) e Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado). Ausente o conselheiro Rosaldo Trevisan.

Relatório

Por bem descrever os fatos dos autos, transcrevo abaixo o relatório da DRJ/CTA:

"Trata o presente processo de manifestação de inconformidade interposta contra deferimento parcial de Pedido de Ressarcimento de créditos PIS/Pasep não cumulativo vinculados a receitas de exportação relativo ao 3º trimestre de 2005.
Na informação fiscal de fls. 10/17, a autoridade fiscal explica que a empresa fiscalizada realizou operações de exportação e de vendas no mercado interno. Afirma que somente as receitas que efetivamente forem auferidas em razão de seus custos, despesas e encargos comuns a ambas receitas devem integrar a receita bruta total. Informa que, por tal razão, as ***receitas financeiras*** *não foram consideradas no cálculo dos percentuais.*
Aduz ainda que as receitas que serviram de base para o cálculo do percentual de exportação em relação à receita bruta total foram confirmadas, com base nos arquivos digitais de notas fiscais de saída, mas as receitas de exportação sofreram pequenos ajustes para o cálculo dos percentuais que foram utilizados no rateio proporcional dos créditos, conforme detalhado na Planilha de Ajustes n° 01 (fl. 19).
Em relação aos créditos pleiteados, a fiscalização informa que a empresa conseguiu demonstrar integralmente os valores apurados nas rubricas "Devoluções de vendas", "Despesas de aluguéis de prédios locados de PJ" e "Bens do ativo imobilizado".
[...]
Explica, na sequência, que foram elaboradas as Planilhas de Cálculo da contribuição em análise, anexadas aos autos do processo. Informa, por fim, que os créditos da contribuição em análise apurados no trimestre em referência, após serem descontados os valores que foram utilizados para dedução das contribuições devidas, são os seguintes:

PIS/PASEP – RESUMO	*Julho*	*Agosto*	*Setembro*
Crédito de exportação apurado no mês	737.466,19	1.260.338,05	1.006.537,26
Crédito de exportação descontado no mês	0,00	0,00	0,00
Crédito apurado no mês	737.466,19	1.260.338,05	1.006.537,26
Crédito apurado e não deferido no mês anterior	-x-x-x-x-x-x-x-x-	0,00	381.554,92
Crédito apurado disponível no mês	*737.466,19*	1.260.338,05	1.388.092,18
Crédito solicitado no PER	1.035.667,56	*878.783,13*	*554.768,11*
Crédito a ser deferido no mês	*737.466,19*	*878.783,13*	*554.768,11*

Crédito total acumulado em 30/09/2005 (mercado interno + exportação)	3.953.877,91
Crédito solicitado/utilizado em PER/DCOMP	2.469.218,80
Crédito a ser deferido	2.171.017,43
Crédito a ser indeferido	298.201,37
Valor a ser transferido p/ Outubro/2005 – Créditos de mercado interno	1.782.860,48

Como se vê, o direito creditório passível de ressarcimento foi deferido no montante de R$ 2.171.017,43. Percebe-se, ainda, que restaram créditos do mercado interno da contribuição em análise a serem transferidos para utilização no trimestre seguinte apenas para a dedução da contribuição devida.
Relata, também, que as verificações feitas neste processo serviram para a apuração dos créditos da Cofins, cujo resultado estão informados planilhas acima relacionadas (fls. 70/73).
Com base na informação fiscal acima relatada foi emitido o despacho decisório de fl. 74, no qual o crédito solicitado no PER de n° 25127.68242.120907.1.1.08-0700 foi parcialmente reconhecido e a Dcomp a ele vinculada, de n° 18878.08136.280907.1.3.08-9000, foi homologada parcialmente, não restando nenhum valor a ser ressarcido à interessada.

Cientificada em 17/01/2012, a interessada interpôs manifestação de inconformidade em 16/02/2012, alegando, em síntese, o seguinte.

Faz, inicialmente, uma breve descrição dos fatos e informa que esse processo faz parte de uma série de outros, todos encadeados entre si, com a mesma origem de créditos - PIS e Cofins vinculados às receitas de exportação - englobando os períodos do 1º trimestre de 2005 ao 2º trimestre de 2008. Relaciona os processos e diz haver forte conexão entre eles. Diz que os elementos de prova carreados aos autos, "consubstanciados essencialmente em planilhas e demonstrativos, de fatos até então não demonstrados, são únicos e gerais, separados por trimestres, sendo apresentados em mídia eletrônica (CD)".

Argumenta que "como forma de resguardar a busca da verdade material, que toda a documentação de suporte do CD, além daquela juntada por amostragem, está à disposição da autoridade administrativa para, querendo, realizar sua conferência, mediante a realização de diligência, nos termos previstos no artigo 65, da Instrução Normativa, RFB n° 900/08".

Na sequência, questiona as glosas realizadas pela fiscalização.

*Relativamente aos "**bens utilizados como insumos**", aduz que "a glosa diz respeito, exclusivamente, a valores demonstrados a menor relacionados à filial 09 (Pederneiras/SP), cujas entradas não teriam sido discriminadas pela Recorrente". Diz que para saneá-la apresenta-se CD que contém planilha com a identificação dos fornecedores de bens e serviços considerados como insumos pela filial de Pederneiras.*

*Em relação às "**despesas de energia elétrica"**, alega que que não apresentou inicialmente três notas fiscais de energia elétrica do período fiscalizado. Informa que no CD entregue constam digitalizadas as notas fiscais faltantes, bem como uma planilha demonstrativa dos respectivos créditos.*

*No que tange às "**despesas de fretes nas operações de venda, valores pagos a título de locações e seguro**", argumenta que três foram os motivos da não aceitação de parte dos créditos solicitados: valores sem a identificação do beneficiário ou seu número de inscrição no CNPJ; valores de seguros pagos à Vera Cruz Seguradora.*

Quanto aos valores sem a identificação do beneficiário ou seu número de inscrição no CNPJ, informa que no CD entregue estão identificados os beneficiários das despesas, permitindo o exame dos créditos tomados pela empresa.

Quanto aos demais valores, diz que não se mostra correto o entendimento de que os mesmos não dão direito a crédito, uma vez que correspondem, inequivocamente, a insumos de sua operação. Explica que para desempenhar sua atividade operacional, necessita fazer o transporte dos bens comercializados destinado ao consumidor final. Diz que, além das despesas com frete, também arca com despesas referentes ao seguro da mercadoria, tratando-se, pois, de despesa inerente e indispensável (essencial), sem a qual sua atividade restaria prejudicada.

Alega que o conceito de insumos no PIS/Cofins não se limita às situações previstas nas Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04, cujo rol é similar ao da legislação do IPI. Aduz que o conceito de insumo deve levar em conta a realidade própria do princípio da não-cumulatividade nas contribuições sociais, a partir da regra do § 12, do artigo 195, da Constituição Federal, e do sistema instituído pelas Leis n° 10.637/02 e 10.833/03, que tomam como pressuposto de exigência do tributo a receita do contribuinte. Traz decisão do CARF sobre o conceito de insumo para concluir que as despesas em debate são indispensáveis para a consecução final de um de seus objetivos sociais e, portanto, se enquadram no conceito de insumos para o PIS e a Cofins.

*Relativamente aos "**créditos de importação**", diz que a fiscalização reconheceu que as importações realizadas com a suspensão do PIS/Cofins geram créditos da não cumulatividade quando da nacionalização das mercadorias importadas. Afirma que a fiscalização transferiu os créditos de PIS/Cofins informados de vinculados à exportação para o "mercado interno", mas que deixou de aplicar o percentual de rateio proporcional de créditos.*

Assevera que, assim, afrontou o direito da empresa em ter parte deles (percentual proporcional) vinculados à exportação. Pede a reforma parcial do despacho decisório recorrido.

É o relatório."

Em 25/05/2016 a DRJ/CTA proferiu o acórdão n. 06-54.838, concluindo pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, apenas para acatar o resultado da diligência realizada após a entrega dos novos documentos pelo contribuinte, o que implicou no reconhecimento de crédito adicional de R$ 118.195,39. Assim, a decisão de piso manteve o entendimento da fiscalização quanto a impossibilidade de creditamento de seguro para transporte por não se enquadrar no conceito de insumo, bem como, da impossibilidade de utilização do critério de rateio proporcional para apuração dos créditos de importação, por se tratar de operações vinculadas unicamente ao mercado interno.

Transcreve-se abaixo a ementa do acórdão da DRJ para maior clareza:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**
> Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005
> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.
> Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.
> MERCADO INTERNO E EXTERNO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL.
> Os índices de rateio proporcional entre receitas de exportação e do mercado interno aplicam-se apenas aos custos, despesas e encargos que sejam comuns.
> Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte.
> Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário repisando os termos da manifestação de inconformidade, enfatizando que os dispêndios incorridos com seguro seriam indispensáveis à sua atividade fim, motivo pelo qual se trataria de insumo passível de creditamento e que a empresa teria o direito de optar pela adoção do método de rateio proporcional para todas as suas operações do referido ano-calendário, independentemente de haverem custos identificáveis como vinculados apenas às receitas de exportação ou às do mercado interno, sendo a distinção estabelecida pela fiscalização algo não autorizado pela legislação em vigor.

O processo foi então encaminhado ao CARF para análise e julgamento, sendo a mim distribuído.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

O Recurso é tempestivo, e reúne todos os requisitos de admissibilidade constantes na legislação, de modo que admito seu conhecimento.

Tal qual destacado no relatório, ainda que a fiscalização não tenha homologado totalmente os créditos pleiteados referentes a alguns itens, verifica-se que somente parte da decisão foi contestada em sede de manifestação sobre a diligência fiscal e, posteriormente, no recurso voluntário. Assim, a discussão a ser avaliada versa apenas sobre: (i) os créditos glosados com relação às despesas de frete pago nas operações de venda; (ii) os créditos glosados com relação aos valores pagos com seguro; (iii) os créditos glosados em relação à locação de veículos para frete; e (iv) a vinculação dos créditos de importação exclusivamente ao mercado interno, sendo os mesmos excluídos do método de apuração por rateio proporcional.

No que se refere aos três primeiros itens, vinculados ao conceito de insumo, verifica-se que as razões para glosa do crédito pleiteado pela recorrente foi diversa. No caso do frete, ainda que reconhecido o direito ao crédito, a não homologação pautou-se na constatação de houve carência probatória, uma vez que a empresa não apresentou documentos (notas fiscais) em que pudesse ser identificado o beneficiário do crédito e seus dados. Já no caso da locação de veículos e do seguro, a não homologação deu-se em razão da conclusão de que tais dispêndios não se enquadrariam no conceito de insumo, não sendo, portanto, passíveis de creditamento.

No que que refere ao frete, apesar de discorrer sobre o direito ao crédito, nenhuma nova informação ou esclarecimento de fato é apresentado, de forma que a questão da carência probatória indicada na decisão de piso permanece. Assim sendo, e considerando o ônus do contribuinte na comprovação do direito ao crédito líquido e certo, entendo que a decisão ora recorrida mostra-se adequada e correta, não merecendo reforma.

Quanto ao seguro, este órgão julgador já possui entendimento firmado no sentido de que este tipo de dispêndio, por não ser imprescindível à execução da atividade industrial, bem como, por não guardar relação direta com o processo produtivo, não deve ser considerado como insumo e, portanto, não gera direito a creditamento. Tal entendimento resta devidamente ilustrado nos precedentes abaixo colacionados, senão vejamos:

> **CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**
> Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008
> NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS. Na não cumulatividade das contribuições sociais, o elemento de valoração é o total das receitas auferidas, o que engloba todo o resultado das atividades que constituem o objeto social da pessoa jurídica, e o direito ao creditamento alcança todos os bens e serviços, úteis ou necessários, utilizados como insumos diretamente na produção, e desde que efetivamente absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária. FRETES. TRANSPORTE DE INSUMOS E DE MERCADORIAS PARA REVENDA ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. Dá direito a crédito o valor dispendido a título de frete, prestado por contribuinte pessoa jurídica domiciliada no País, ainda que se refira a mercadorias adquiridas de pessoas físicas. **DESPESAS COM SEGUROS NO TRANSPORTE DOS PRODUTOS FINAIS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.** O direito ao creditamento na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais abarca os

> gastos com bens e serviços necessários ao funcionamento do fator de produção, condição essa que não alcança os gastos com seguros no transporte dos produtos finais.
> (CARF. Acórdão n. 3803-003.564 no Processo n. 11065.901565/2011-39. Rel. Cons. Helcio Lafeta Reis. 3ª Turma Esp. Da 3ª Seção. DJ. 27/09/2002)
>
> **CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**
> Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008
> **NÃO CUMULATIVIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. DESPESAS COM SEGUROS. DIREITO AO CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.** Não é possível a apropriação de créditos da não cumulatividade, do PIS e da Cofins, sobre despesas de seguros, pois não se trata de um insumo aplicado no processo produtivo da recorrente. Além disso não é uma despesa de armazenagem do produto acabado. SALDO CREDOR TRIMESTRAL. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. VEDAÇÃO. É expressamente vedado por lei a atualização monetária do ressarcimento do saldo credor trimestral dos créditos do PIS e da Cofins não cumulativa, pela taxa Selic.
> (CSRF. Acórdão n. 9303-006.875 no Processo n. 16366.000238/2009-72. Rel. Cons. Helcio Lafeta Reis. 3ª Turma. DJ. 12/06/2018)

No que diz respeito à locação de veículos para suposto frete, cabe a aplicação do mesmo entendimento, seja pela não comprovação da essencialidade das despesas, seja pela inexistência de provas ou justificativas que demonstrem sua direta relação com o processo produtivo da recorrente.

Por fim, o quarto ponto discutido pelo recurso voluntário diz respeito ao direito da recorrente em realizar a apuração de seu crédito por meio do critério de rateio proporcional, independente do regime de apuração e/ou da natureza das despesas e custos em questão. Segundo a recorrente, ao segregar a apuração dos créditos referentes a operações do mercado externo e externo, a fiscalização estaria descumprindo a inteligência dos §7º e §8º do art. 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, o que seria equivocado. Assim, pleiteia o direito de aplicação do percentual apurado por meio de rateio para todos os seus créditos apurados no mesmo ano-calendário, sem distinção.

A fim de dirimir a questão, faz-se necessário, inicialmente, avaliar a disposição legal em questão, qual seja, o art. 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, cuja redação é idêntica, havendo apenas a alteração do tributo a que se refere (PIS/PASEP e COFINS, respectivamente), motivo pelo qual colaciona-se abaixo apenas a Lei 10.833/03:

> 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.

Ora, deve-se reconhecer que a legislação vigente faculta à empresa eleger o método de apuração de crédito do PIS e da COFINS, todavia, a redação do §8º do art. 3º acima transcrito não deixa dúvidas que o legislador impôs claros limites à essa faculdade, que se refere tão somente aos créditos do regime não-cumulativo e aos créditos do regime cumulativo derivados de custos, despesas e encargos comuns aos dois regimes. Ou seja, a regra geral é que o rateio proporcional caberá apenas na apuração do regime não-cumulativo, sendo a mesma estendida a certas situação do regime cumulativo apenas quando constatado que existem dispêndios comuns a operações tanto do mercado interno quanto externo e sobre os quais não existe como realizar sua contabilização de forma independente, sendo esta a razão para autorização da aplicação do rateio proporcional.

Este é, inclusive, o entendimento veiculado por meio da Solução de Consulta Cosit nº 293/2017:

> *"O direito aos créditos do item anterior só é possível caso os veículos sejam utilizados em atividades cujas receitas estão sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Cofins. Assim, caso haja a* ***utilização dos mencionados veículos tanto em atividades sujeitas ao regime de apuração não cumulativa quanto em atividades sujeitas ao regime de apuração cumulativa das contribuições****, será necessária a proporcionalização estabelecida pelos § 7º a 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º e art. 10, XX."*

Avaliando-se os precedentes deste órgão julgador, verifica-se que privilegia-se a mesma interpretação, conforme ilustrado no exemplo abaixo, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
> Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2004
> **REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.**
> A pessoa jurídica sujeita à cobrança não-cumulativa do PIS que aufira receitas submetidas a diversas fontes (vinculadas a operações de mercado interno; mercado interno não tributadas isenção, alíquota zero e não incidência e exportação), **no caso de custos, despesas e encargos vinculados a todas as espécies de receitas, calculará os créditos correspondentes a cada espécie de receita pelo método de apropriação direta ou de rateio proporcional, a seu critério.** No método de rateio proporcional, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, considerados todos os estabelecimentos da pessoa jurídica.

> (CSRF. Acórdão n. 9303-007.637 no Processo n. 11070.002354/200928. Rel. Cons. Rodrigo Pôssas. 3ª Turma. DJ. 12/06/2018)

Nestes termos, entendo que não assiste razão à tese da recorrente quanto a este ponto, estando a decisão de piso correta e adequada ao caso vertente.

Diante de todo o exposto, voto por conhecer o recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias