



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.721228/2014-29
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.751 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2023
Recorrente MARCOPOLO SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2009

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Somente é cabível o pedido de diligência quando esta for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide, devendo ser afastados os pedidos que não apresentam este desígnio.

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

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 direta 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.

FRETE NO TRANSPORTE DE INSUMOS ADQUIRIDOS PELO ENCOMENDANTE DA INDUSTRIALIZAÇÃO. ESSENCIALIDADE.

Dada a indubitável imprescindibilidade à conclusão do processo produtivo, classificam-se como insumos, para fins de creditamento da COFINS, nos termos do inciso II do art. 3 da Lei nº 10.833/03, os fretes incorridos para transporte dos insumos adquiridos pelo encomendante da industrialização até o estabelecimento do fabricante. Há de se observar o critério de essencialidade consagrado pelo REsp 1.221.170/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, e ao qual este colegiado está vinculado, por força de previsão regimental.

SERVIÇO DE TRANSPORTE PARA REMOÇÃO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS. DESPESAS POR IMPOSIÇÃO LEGAL.

Para fins de apurar crédito de não cumulatividade das contribuições PIS e Cofins, o conceito de insumo se aplica a despesas com remoção de resíduos por tratar-se de obrigação imposta por Lei.

IPTU E TAXA CONDOMINIAIS. FUNDAMENTO DO PAGAMENTO PELO LOCATÁRIO. CLÁUSULA CONTRATUAL DE LOCAÇÃO. VALORES PAGOS PELO LOCATÁRIO. NATUREZA JURÍDICA DE DESPESA DE ALUGUEL.

Os valores recolhidos pelo locatário a título de IPTU e taxas condominiais dos imóveis alugados com supedâneo em cláusula do contrato de locação não têm natureza jurídica de tributo, mas compõem, neste caso, as despesas de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica”, podendo, nessa rubrica ser realizado o desconto do crédito correspondente.

DEVOLUÇÃO DE VENDAS. RECEITA NÃO TRIBUTADA E DE EXPORTAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO.

Procedida a reclassificação da devolução de vendas vinculadas à receitas não tributada e de exportação sem que houvesse glosa de créditos. Realizado o aproveitamento de créditos relacionados às devoluções de vendas vinculadas à Receita Tributadas no Mercado Interno após as glosas e reclassificações, utilizando-se o mesmo critério de rateio utilizados pelo contribuinte no DACON.

PIS. DESCRIÇÃO FÁTICA E IDÊNTICA. MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

Aplica-se ao lançamento à título de contribuição para o PIS/Pasep, o disposto em relação à COFINS, vez que decorrente da mesma descrição fática e idêntica matéria tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de diligência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre fretes para transporte de chassis, fretes no transporte de resíduos, despesas de IPTU e taxas condominiais dos contratos firmados com a empresa Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Denise Madalena Green, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Cuidam os autos de Auto de Infração Contribuição para o PIS/Pasep e Auto de Infração Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, fatos geradores do período de apuração ano 2009, decorrentes de infrações a dispositivos legais: (1) Incidência Não-Cumulativa Padrão - Omissão de Receita Sujeita à Contribuição; (2) Glosa de Créditos sem Débito de Contribuição - Crédito de Aquisição no Mercado Interno Constituído Indevidamente; (3) Glosa de Créditos sem Débito de Contribuição - Crédito de Importação Constituído Indevidamente; (4) Incidência Não-Cumulativa Concentrada - Omissão de Receita Sujeita à Contribuição - Autopeças.

Irresignada com o lançamento de ofício a contribuinte apresenta impugnação sob os seguintes argumentos, em síntese:

a) em relação ao período que permeia janeiro de 2009 e março de 2009 (inclusive), já houve a decadência do poder-dever do Fisco de promover o lançamento ao fim de constituir créditos tributários ou mesmo reduzir saldo credor que mantinha a empresa em sua escrita fiscal, porquanto o auto de infração por meio desta enfrentado somente foi notificado à empresa contribuinte em abril do corrente ano, estando, assim, extintos quaisquer créditos tributários relacionados a tal período (art. 150, § 4º, c/c art. 156, V, ambos do CTN) - tanto aqueles que eventualmente decorram de glosas de créditos (de PIS/COFINS e/ou de PIS/COFINS Importação) como também aqueles outros originados da insuficiência de recolhimentos (receitas que não haviam sido tributadas à época);

b) o serviço de frete dos chassis pertencentes a terceiros - custeado pela Manifestante e pago a empresa nacional, enquadra-se, sem sombra de dúvidas, no conceito de "insumo" extraído do art. 3º, II, das Leis 10.833/03 e 10.637/02, servindo, portanto, como fonte geradora de créditos de PIS e COFINS;

c) o valor dos alugueis de imóveis pagos a empresas nacionais deve englobar todo e qualquer gasto decorrente direta ou indiretamente da relação jurídica mantida entre locador e locatário, razão pela qual, estando embutidos em tal preço (valor do aluguel), por previsão contratual, despesas relativas a condomínio e IPTU, por exemplo, deverão estas e todas mais servir ao cálculo dos créditos de PIS e COFINS decorrentes do art. 3º, IV, das Leis ns. 10.833/03 e 10.637/02;

d) da mesma forma, por sua essencialidade, o serviço de frete indispensável ao descarte dos resíduos e o tratamento de efluentes deve possibilitar a tomada de créditos de PIS e COFINS, tudo na linha que vem sendo adotada pelo CARF;

e) o cálculo por si promovido à obtenção dos créditos de PIS e COFINS passíveis de ressarcimento, inclusive no que tange ao rateio proporcional dos créditos originados de devoluções, está correto, nada havendo a justificar os ajustes pretendidos pelo respeitado Auditor-Fiscal (inclusive a pretendida "reclassificação" dos créditos de devoluções);

f) o total do valor efetivamente recolhido a título de PIS IMPORTAÇÃO e COFINS IMPORTAÇÃO pode ser compensado com débitos de PIS e de COFINS; e

g) Requer, outrossim, a realização de toda e qualquer prova em direito admitida, em especial a realização de diligência, caso pareça-lhes necessária à comprovação de qualquer dos fatos conducentes a reforma do Manifestação;

A lide foi decidida pela 4ª Turma da DRJ em Brasília/DF, nos termos do Acórdão nº 101-004.953, de 10/12/2020 que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Impugnação apresentada nos seguintes termos: (1) cancelar os créditos tributários constituídos no período de janeiro a março/2009; (2) manter o crédito tributário lançado nos Autos de Infração de PIS/Pasep e COFINS integrantes do presente processo, referente aos fatos geradores de abril a dezembro/2009. Transcreve-se a Ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, se dentro de cinco anos a Fazenda Pública não se tenha pronunciado.

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO DO BEM FABRICADO/PRODUZIDO.

Geram crédito de PIS e Cofins, descontáveis do valor devido da contribuição e compensáveis, as aquisições de qualquer bem ou serviço aplicados no processo produtivo. 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.

FRETES NA AQUISIÇÃO DO BEM.

Apesar de não haver previsão expressa, inclui-se o frete da aquisição de insumos ou bens para revenda na base de cálculo dos créditos, visto que o mesmo integra o custo de aquisição do bem. Ou seja, se a aquisição do bem gera direito ao crédito, o frete pago à pessoa jurídica e suportado pelo adquirente do bem, por integrar tal custo de aquisição, também dará direito a crédito.

In casu, a empresa está pleiteando crédito de contratação de transporte de mercadorias de terceiros (o fabricante de carrocerias não é adquirente das estruturas de chassis, os clientes e futuros proprietários dos ônibus adquirem de outras indústrias e colocam a disposição deste para montagem da carroceria, definindo o produto final o veículo ônibus), isso não se encaixa no preceito legal de creditamento da contribuição, pois a contribuinte não é adquirente do bem.

OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA DE LANÇAMENTO. VINCULAÇÃO E OBRIGAÇÃO.

Ocorrido o fato gerador do tributo, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, atividade esta vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

DECISÕES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

As Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF são normas complementares das leis quando a lei atribui eficácia normativa.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. PEDIDO INDEFERIDO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará a realização de diligência, quando entendê-la necessária, indeferindo as que considerar prescindíveis.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado (fls. 1836/1876), no qual, em síntese, repisa as alegações apresentadas na Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

I – Da admissibilidade:

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 05/12/2019 (fl. 1833) e protocolou Recurso Voluntário em 03/01/2020 (fl. 1834) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II – Da diligência:

Primeiramente, quanto ao pedido de diligência da requerente, os artigos 18 e 29 do Decreto 70.235 de 1972² revelam que a realização de diligências deve ser determinada pela autoridade julgadora apenas quando esta entender necessárias e imprescindíveis à formação da sua convicção e considerando que os autos estão prontos para ser julgado, com os elementos probatórios suficientes para formar convicção sobre os pontos objeto da análise, afasto o pedido de conversão do julgamento em diligência.

III – Do mérito:

A discussão objeto da presente demanda versa sobre a glosa de créditos de PIS/COFINS efetuada na análise de Pedido de Ressarcimento, relativo aos fatos geradores ocorridos no ano de 2009. Os créditos glosados e mantidos pela decisão de piso referem-se às seguintes rubricas: a) frete relativo a deslocamento de chassi; b) frete relativo a resíduos; e c) despesas relacionadas à locação de bens imóveis: IPTU, TAXAS e ENERGIA ELÉTRICA. Por fim, serão analisadas as alegações dos créditos reclassificados relacionados à “devolução de vendas – tributação no mercado interno”.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (PIS/PASEP e COFINS) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Do conceito de insumos:

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição para à COFINS, a previsão consta no art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, nos seguintes termos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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

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

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

² Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

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.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

Ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade. Entretanto, não definem o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS, embora considere os insumos como geradores de créditos.

O conceito de insumos no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário. Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

Cumprе mencionar que uma corrente de interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, admitindo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento em curso na sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), que assentou o entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser verificado de

acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua imprescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social

O acórdão proferido foi assim ementado:

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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE 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. 543C 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 (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Na compreensão daquela Corte Superior, um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo (a) pelo critério da essencialidade, segundo o qual o insumo é elemento estrutural e inseparável do processo produtivo; ou (b) pelo critério da relevância, o que pode ocorrer (b.1) em razão de particularidades de cada processo produtivo (tendo sido exemplificado o caso da água, que ocupa importância diferente em diversos processos produtivos, ainda que de praticamente todos faça parte); e (b.2) em razão de exigências legais (caso, por exemplo, da utilização de EPIs para determinadas atividades), afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004.

Na referida decisão, foi adotado, pelo Relator, os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Passa-se, por conseguinte, a ser necessário avaliar os critérios da essencialidade ou relevância do insumo em face das particularidades da atividade produtiva ou de prestação de serviços que determinada empresa desempenha. Nesse ponto, importa ressaltar que a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018 em análise deste julgado, dispensando os procuradores de recorrerem quanto a esta tese. Naquela Nota, foram identificados o que são esses critérios em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

Ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Excertos do parecer:

(...)

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta 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.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto **do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.**

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

“(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 Lei nº 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.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de

reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V

Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes: (...). (grifou-se)

Nessa mesma toada foi editado o Parecer Normativo COSIT n.º 5/2018, igualmente buscando identificar os critérios da essencialidade e da relevância em conformidade com o julgamento do STJ:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA 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. (grifou-se)

Dessa forma, entendo que as conclusões consignadas na Nota SEI nº 63/2018 e no Parecer Normativo nº 5/2018 são precisas e harmônicas com o que foi decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, delineando, de forma correta, os contornos dos conceitos de essencialidade e relevância consubstanciados na decisão judicial.

Em suma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

a) fretes relativo ao deslocamento de chassi:

Foram glosados créditos calculados sobre fretes no transporte de chassis, adquiridos por clientes e enviados para fabricação de veículos, por falta de previsão legal.

A DRJ ratificou o entendimento da fiscalização tendo em vista que não reconheceram os dispêndios com o serviço de transporte de chassi como insumo da atividade da recorrente. A decisão utilizou, como razões de decidir, trechos do Relatório Fiscal abaixo reproduzidos:

A legislação das contribuições para o PIS/COFINS traz expressamente previsão legal para o creditamento sobre contratação de fretes nas operações de venda, quando o ônus for suportado pelo adquirente (inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833, de 2003), apesar de não haver previsão expressa, inclui-se o frete da aquisição de insumos ou bens para revenda na base de cálculo dos créditos, visto que o mesmo integra o custo de aquisição do bem. Ou seja, se aquisição do bem gera direito ao crédito, o frete pago à pessoa jurídica e suportado pelo adquirente do bem, por integrar tal custo de aquisição, também dará direito a crédito.

No caso concreto, a empresa está pleiteando crédito de contratação de transporte de mercadorias de terceiros (os fabricantes de carrocerias nem sempre são adquirentes das estruturas de chassis, os clientes e futuros proprietários dos ônibus adquirem de outras indústrias e colocam a disposição deste para montagem da carroceria, definindo o produto final o veículo ônibus), não se encaixando nos preceitos legais. A simples informação de que o dispêndio é custo para a empresa não gera automaticamente o direito a crédito, visto que o mesmo deve se amoldar a alguma das diversas hipóteses em que o crédito é permitido.

A recorrente assim descreve sua operação e o motivo pelo qual incorria em gastos com fretes transporte de chassis:

Nessa esteira, a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS referente aos dispêndios com o frete de insumos/matérias-primas, no caso os chassis, guarda relação com dois pressupostos lógicos: (i) o frete do fornecedor até o estabelecimento é pago à empresa nacional, por serviço prestado no Brasil; (ii) o valor do frete compõe o valor do produto da Recorrente, sendo um dispêndio necessário para que a matéria-prima seja entregue na unidade produtiva da Recorrente e, por consequência, utilizada no processo

de industrialização, tratando-se, portanto, de um insumo sobre o qual é possível descontar créditos de PIS e COFINS.

Dito isso, a Recorrente passa, então, a demonstrar o cumprimento desses dois pressupostos, para a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre os valores pagos a título de frete no transporte de chassis.

Ao se observar a especificidade da atividade produtiva da empresa, que consiste na fabricação de ônibus, carrocerias para ônibus e componentes, é possível identificar as seguintes etapas do processo de produção:

- 1) Ordem de compra do ônibus pelo cliente;
 - 2) Envio do chassis para a fábrica da recorrente, através do frete contratado pela Recorrente para início da atividade produtiva;
 - 3) Preparação do chassis para atividade produtiva, realizando a personalização. O chassis pode ser industrializado com as seguintes configurações:
 - (i) o alongamento do chassis;
 - (ii) o reforço na estrutura do chassis para comportar o peso da estrutura da carroceria, dos passageiros e das cargas;
 - (iii) reposicionamento das rodas, através de um estudo de engenharia; e
 - (iv) a instalação de chicotes elétricos que realizará a interface com a iluminação e o áudio do ônibus, através do seu painel eletrônico.
 - 4) Início da produção do ônibus: o processo de fabricação se inicia com o recebimento do chassis, que é coletado pela Recorrente na montadora de chassis;
 - 5) Processo de industrialização efetivo, acoplando a carroceria ao chassis;
 - 6) Processos de chapeação, pintura, colocação de vidros, acabamentos internos, iluminação interna e instalação de poltronas
- Em relação à etapa 2, que trata especificamente do transporte do chassis até a fábrica da Recorrente, importa destacar que o seu custo é arcado pela Marcopolo, conforme se verifica dos documentos juntados às fls. 1199 a 1278 e 1755 a 1779, de acordo com os termos estabelecidos em contrato.

Ainda, no corpo do recurso a recorrente trás imagens do processo produtivo e a utilização do chassis utilizado para a montagem e fabricação de ônibus. Com base nestes fatos, defende que os fretes enquadram-se no conceito de insumos e podem ser computados na base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS, com fundamento no inc. II, art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Concordo com a recorrente.

Conforme consta no despacho decisório, não há dúvidas de que o serviço foi prestado por pessoa jurídica, cumprindo o requisito do inciso I do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. E constitui-se insumo, pois, indubitavelmente, os chassis transportados são indispensáveis à conclusão do processo de produção de veículos. Para fins de classificação de um serviço como insumo, admissível na base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, por força do inciso II do artigo 3º das referidas Leis e levando em consideração o entendimento do conceito de insumo adotado no REsp 1.221.170/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos e ao qual este colegiado está vinculado, por força de previsão regimental.

Sobre a matéria em foco - gastos com serviços de fretes incorridos para transporte dos chassis do estabelecimento do encomendante da industrialização até o estabelecimento fabril da recorrente – cito o Acórdão nº 3001-002.029 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

FRETE NO TRANSPORTE DE INSUMOS ADQUIRIDOS PELO
ENCOMENDANTE DA INDUSTRIALIZAÇÃO. ESSENCIALIDADE.

Dada a indubitável imprescindibilidade à conclusão do processo produtivo, classificam-se como insumos, para fins de creditamento da COFINS, nos termos do inciso II do art. 3 da Lei nº 10.833/03, os fretes incorridos para transporte dos insumos adquiridos pelo encomendante da industrialização até o estabelecimento do fabricante. Há de se observar o critério de essencialidade consagrado pelo REsp 1.221.170/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, e ao qual este colegiado está vinculado, por força de previsão regimental. (Acórdão nº 3001-002.029 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária, Processo nº 11020.002949/2009-79, Rel. Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Sessão de 14 de outubro de 2021). (grifou-se)

Portanto, dou provimento aos argumentos, para reverter as glosas dos créditos calculados sobre fretes para transporte de chassis.

b) frete relativo a resíduos:

De acordo com o Relatório Fiscal, foram glosados aos créditos calculados sobre fretes no transporte de resíduos, segundo a fiscalização, acompanhado pela decisão de piso o *“frete contratado para remoção de resíduos industriais não pode ser considerado frete de aquisição de bem sujeito a crédito, tampouco um frete na operação de venda ou até mesmo um serviço aplicado ou consumido durante o processo produtivo da empresa”*.

A recorrente rebate argumentando que para exercer sua atividade de fabricação de ônibus, carroceria para ônibus e componentes necessita observar as normas ambientais nas quais impõem a adequada remoção dos resíduos e efluentes. Portanto, para que possa manter a sua Licença de Operação nº 588/2008-DL, emitida pela Fundação Estadual de Proteção Ambiental (FEPAM), precisa cumprir a legislação ambiental.

Na impugnação, a ora recorrente esclarece a natureza dos resíduos, diz trata-se de: resíduos gerais, borra de resina e lodo biológico de ETE. Junta Certificado de Destinação Final de Resíduos, autorização do órgão de Controle Ambiental, notas fiscais, Certificado de Tratamento de Efluentes Líquidos, Licença de Operação emitida pela FEPAM, Instrução Normativa elaborada pela engenheira Carolina De Boni, com a descrição dos resíduos e os procedimento de coleta seletiva dos resíduos (fls.1285/1589).

Entendo que assiste razão a recorrente, pois os serviços de transporte dos resíduos industriais configuram atos que viabilizam e integram a atividade produtiva.

Com efeito, a Resolução CONAMA nº 313/2002 traz uma disciplina normativa sobre inventário Nacional de Resíduos Sólidos industriais, no caso de indústrias que fabricam ou montam automóveis. A resolução obriga as empresas a registrar mensalmente e manter na unidade industrial os dados de geração e destinação dos resíduos gerados, podendo seu descumprimento ocasionar em severas penalidades previstas na Lei nº 9.605/98, que dispõe sobre sanções derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente.

Como bem destacado pelo STJ e pela própria Receita Federal em seu Parecer Normativo nº 5/2018, o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto, integra o seu processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, ou por imposição legal.

Sobre os gastos com tratamento e remoção de resíduos industriais, o tema foi amplamente debatido neste Conselho, bem como no âmbito do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, quando se consolidou o entendimento pela possibilidade do desconto de crédito vinculado a despesas realizadas por imposição legal, garantido o crédito sobre essas despesas como insumo. Vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007 (...) **BENS E SERVIÇOS APLICADOS NA REMOÇÃO E TRATAMENTO DE RESÍDUOS INDUSTRIAIS.** CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. Em razão de sua relevância, os itens cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, por imposição legal, tais como o tratamento de efluentes, ensejam direito ao creditamento na apuração das contribuições não-cumulativas. (...) (Acórdão 9303-009.655, Processo 16349.000282/2009-91, Rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, Sessão de 16/10/2019. (grifou-se))

Portanto, de acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, devem ser revertidas as glosas os gastos com transporte de resíduos, pois representam dispêndios essenciais para o processo produtivo, sem os quais restariam inviabilizados.

c) Despesas relacionadas à locação de bens imóveis: IPTU, TAXAS e ENERGIA ELÉTRICA:

A Autoridade Fiscal não considerou os valores relativos a despesas de IPTU, taxas e energia elétrica, lançados a título de aluguel firmado com as empresas Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda e AAP Administração Patrimonial S/A. Com relação ao pagamento emitido pela IMOBILIARIA BASSANESI LTDA, referente a aluguel de apartamento residencial contratado junto à pessoa de Cristiana Weirich, CPF 685.811.060-72, visto que o creditamento é vedado nos termos do inciso I, § 3º do art. 3º das Leis 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002. Por último, referente a pagamento de aluguel "do Sr. Amarüdo Prusch" na Nigéria, por ausência de suporte na legislação das contribuições sociais.

A Recorrente alega que tais despesas decorrem de contratos de aluguel nos quais são inerentes às suas operações e por serem despesas incorridas para satisfazer obrigações do locatário com o locador, devem ser consideradas para fins de creditamento das contribuições para o PIS e da COFINS.

Defende que o direito de crédito relativo aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na operação da empresa, previsto no art. 3º, IV das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, deve compreender os demais valores decorrentes desse contrato, tais como o pagamento de IPTU e taxas condominiais, que são considerados insumos, para fins de crédito de PIS e COFINS.

Por fim, afirma que *o direito ao crédito decorrente do rateio de energia elétrica entre a recorrente e a Brasil Bus Comércio encontra suporte na Solução de Consulta 312-Cosit 21/06/2017.* Cita decisões administrativas no âmbito do CARF para fundamentar seu entendimento.

Entendo que assiste razão a contribuinte apenas quanto as despesas com IPTU, Taxa Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas. Para reforçar esse entendimento cito trecho do voto vencedor posto no Acórdão nº 3301-003.874, da Ilustre Conselheira Liziane Angelotti Meira, que bem fundamenta o correto entendimento da matéria:

A glosa dos valores pagos pelo locatário a título de "IPTU das lojas alugadas" foi mantida na decisão recorrida nos seguintes termos:

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESA COM ALUGUEL. IPTU.

A legislação de regência permite o crédito sobre as despesas com aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. A despesa com o IPTU do imóvel alugado não se confunde com aluguel, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita o desconto de crédito correspondente.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que o locatário não integra a relação jurídico-tributária relativa do IPTU e, consequentemente, tanto o crédito fiscal não lhe pode ser exigido quanto ele prescinde do direito de solicitar repetição de indébito ou de impugnar o lançamento fiscal. O entendimento é que o fundamento jurídico do dever de o locatário pagar o valor relativo ao IPTU não é de natureza tributária, mas civil, especificamente, a cláusula do contrato de aluguel que contempla essa obrigação. Colacionam-se ementas de acórdãos do STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. IPTU. ILEGITIMIDADE ATIVA DO LOCATÁRIO PARA POSTULAR DECLARAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA E REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que "o locatário, por não ostentar a condição de contribuinte ou de responsável tributário, não tem legitimidade ativa para postular a declaração de inexistência de relação jurídica tributária, bem como a repetição de indébito referente ao IPTU, à Taxa de Conservação e Limpeza Pública ou à Taxa de Iluminação Pública" (AgRg no REsp 836.089/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/02/2011, DJe 26/04/2011).

2. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 789635/SP julgado em 03/11/2015, DJe 12/11/2015). (grifos nossos)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 182/STJ. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. ALÍNEA "C". NÃO DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA.

1. Não se conhece de Agravo Regimental que deixa de impugnar os fundamentos da decisão atacada. Incidência da Súmula 182/STJ. In casu, a agravante não atacou a aplicação da Súmula 284/STF no que se refere à tese de violação do art. 535 do CPC.

2. É inadmissível Recurso Especial quanto à questão (art. 381 do CC/2002 e arts. 586 e 618, I, do CPC), que, a despeito da oposição de Embargos Declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal de origem. Incide a Súmula 211/STJ.

3. A agravante insiste que está configurado o instituto da confusão, pois alugou seu imóvel a órgão integrante da Administração Pública Municipal, que se obrigou, contratualmente, a pagar os tributos incidentes.

4. O órgão colegiado, contudo, não examinou esse tema, por concluir que a relação contratual de locação não altera a sujeição passiva concernente ao IPTU, que vincula o proprietário do imóvel (e não o locador).

5. Se o locatário não honrou o compromisso avençado, efetivamente, poderá ser demandado civil e regressivamente na via adequada, situação que, de todo modo, não influi na relação jurídico-processual tributária concernente à Execução Fiscal para cobrança da taxa municipal.

6. A divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identificam ou assemelham os casos

confrontados, com indicação da similitude fático-jurídica entre eles. Indispensável a transcrição de trechos do relatório e do voto dos acórdãos recorrido e paradigma, realizando-se o cotejo analítico entre ambos, com o intuito de bem caracterizar a interpretação legal divergente. O desrespeito a esses requisitos legais e regimentais (art. 541, parágrafo único, do CPC e art. 255 do RI/STJ) impede o conhecimento do Recurso Especial, com base na alínea "c" do inciso III do art. 105 da Constituição Federal.

7. Agravo Regimental parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. AgRg no AREsp 259738/MA julgado em 12/03/2013, DJe 13/06/2013).

Destarte, considerando que a natureza jurídica dos institutos não se determina pela sua denominação, mas pelo seu fulcro legal; considerando a jurisprudência consolidada do STJ sobre essa matéria; considerando que o fundamento do pagamento pelo locatário do valor relativo ao IPTU é a previsão expressa em cláusula contratual de locação; considerando que valores pagos pelo locatário em decorrência de contrato de locação têm natureza jurídica de despesa de aluguel; conclui-se que os valores recolhidos pelo locatário a título de "IPTU das lojas alugadas" não têm natureza jurídica de tributo, mas compõem, neste caso, as despesas de "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica", "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica", podendo, nessa rubrica, ser utilizado o respectivo crédito. Assim, nessa questão, dá-se provimento ao recurso voluntário, cancelando-se a glosa dos créditos relativos ao "IPTU das lojas alugadas." (grifo original)

No presente caso, consta dos autos apenas dois contratos de locação estabelecido entre a recorrente e a empresa Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda. (fls. 1590/1603), os quais estabelecem na cláusula QUARTA do contrato firmado entre elas o dever de reembolsa ao locatário o valor do aluguel e seus acessórios. Vejamos:

QUARTA: Correrão de conta exclusiva do(a) LOCATÁRIO(A) e deverão ser reembolsados ao (à) LOCADOR(A), juntamente com o aluguel do mês em que pelo calendário fiscal forem os mesmos devidos, todos os acessórios, tais como tributos e contribuições, prêmios de seguros contra riscos de incêndio e vendaval, as taxas de consumo público, especialmente água e esgoto, energia elétrica, telefone e gás, imposto predial e territorial urbano, despesas acessórias, bem como outras despesas que incidam ou vierem incidir sobre o(s) bem(s) imóvel(eis) e suas dependências ora locado(s) e/ou sobre este instrumento, proporcionalmente ao tempo de uso do(s) imóvel(eis);

Portando, as despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

Contudo, há de se ressaltar que somente foram apresentados dois contratos de aluguel firmados com a empresa Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda., não havendo documentação referente contrato firmado com outras empresas citadas pela recorrente. Com isso, entendo que devem ser revertidas as glosas dos créditos relacionados somente com os contratos firmados com a empresa Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda.

Relativo ao rateio de despesas de energia elétrica, a fundamentação legal prevista a Lei nº 10.833/03, autoriza o aproveitamento de créditos relacionados a este tipo de despesa. Contudo, necessário se faz a demonstração documental da realização do referido rateio bem como da forma e dos critérios para imputação do pagamento de cada cota-parte. Relevante destacar a importância da pessoa jurídica que figure na fatura de fornecimento de energia elétrica não apure crédito sobre a totalidade da fatura de modo que não haja aproveitamento de crédito em duplicidade.

Neste norte, apesar dos argumentos da recorrente no sentido de aproveitamento de créditos deste tipo de despesa, a mesma não juntou aos autos quaisquer documentos que demonstrassem os critérios utilizados para os pagamentos efetuados à empresa Brasil Bus Comércio de Carroceria e Peças Ltda nos quais alega serem concernentes ao rateio de consumo de energia elétrica.

Assim, dá-se provimento parcial nesse ponto, para reverter as glosas relacionadas a despesas de IPTU e Taxas Condominiais dos contratos firmados com a empresa Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda.

IV – Da reclassificação de créditos: “devolução de vendas – tributação no mercado interno”:

Por fim, em relação a esse item, a decisão recorrida traça os seguintes apontamentos:

O contribuinte durante o preenchimento do DACON - fichas 6A/16A linha 12 -rateou os valores relativos a devolução de vendas como se houvesse vínculo com a receita "não-tributada" e receita de "exportação". Apesar do DACON permita o lançamento de valores de créditos de devoluções de venda vinculados à receita "não tributada" e vinculados à receita de "exportação", este preenchimento não encontra respaldo legal. A devolução de venda de produto cuja saída não houve tributação em seu eventual retorno não irá gerar direito crédito, portanto, pode-se dizer que o crédito oriundo da rubrica devolução de vendas está apenas atrelado as receitas "tributadas no mercado interno".

Logo o critério de rateio proporcional disposto no inciso II, §8º, art. 3º da lei 10.833/03, deve ser considerado quando os custos, despesas e encargos são comuns as receitas "tributadas", "não-tributadas" e de "exportação" concomitantemente, fato este, não presente a rubrica "Devolução de Vendas" plenamente identificadas pelos CFOPs 1201, 2201, vinculadas apenas as receitas "tributadas no mercado interno".

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

"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:

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

É importante observar que apesar destes créditos não comportarem em sua proporção base para crédito vinculados as receitas "não-tributadas" e de "exportação", os mesmos, podem ser integralmente aproveitados como base de crédito vinculados às receitas "tributadas de mercado interno".

Desta forma, reclassificou-se todo o crédito preenchido no DACON, fichas 06A (PIS) e 16A (COFINS), linha 12, nas colunas "não-tributada no mercado interno" e "Exportação" para a coluna "Tributada". **Salienta-se que tal procedimento não é nenhuma glosa de crédito, apenas uma reclassificação.** (grifo original)

Já a recorrente apresenta os seguintes argumentos com vistas a compor estes créditos para fins de compensação de débitos:

Todavia, apesar de reconhecer a existência dos créditos, afirma que as informações prestadas pelo contribuinte na declaração acessória – DACON, mais especificamente na Ficha 06A (PIS) e na Ficha 16A (COFINS), foram realizadas de forma incorreta, uma vez que a Recorrente teria declarado parte dos créditos provenientes de “Receitas Tributadas no Mercado Interno” nas colunas destinadas às “Receitas não Tributadas no Mercado Interno” e “Receitas de Exportação”.

Assim, diante do reconhecimento da natureza das receitas que originaram os créditos de devolução (qual seja, aquelas tributadas no mercado interno) e da identificação de que o erro seria decorrente da aplicação do método de rateio, a Autoridade Julgadora entendeu por bem promover a reclassificação dos créditos declarados equivocadamente.

Para tanto, a Autoridade Julgadora apresentou planilha no Relatório de Verificação Fiscal do Auto de Infração, para realizar a reclassificação dos créditos apurados pela Recorrente, veja:

Tributo	Mês	Linha	Rubrica	Base de cálculo – Tributado	Base de cálculo – Não Tributado	Base de cálculo – Exportação	Valor Crédito Tributado – Fiscalização
COFINS	01/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALIQUOTA DE 7,6%.	188.530,71	5.002,81	58.243,60	19.135,08
COFINS	02/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALIQUOTA DE 7,6%.	2.717,52	381,09	1.514,47	350,59
COFINS	03/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALIQUOTA DE 7,6%.	291.596,59	14.439,46	148.320,73	34.531,12
COFINS	04/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALIQUOTA DE 7,6%.	314.962,41	23.351,42	52.963,27	29.737,06
COFINS	05/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALIQUOTA DE 7,6%.	298.241,53	53.077,40	60.804,72	31.321,40
COFINS	06/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALIQUOTA DE 7,6%.	1.329.693,98	116.961,83	270.341,18	130.491,77
COFINS	07/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALIQUOTA DE 7,6%.	161.794,95	15.028,49	69.909,24	18.751,68
COFINS	08/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALIQUOTA DE 7,6%.	243.512,42	12.303,83	69.165,97	24.696,65
COFINS	09/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALIQUOTA DE 7,6%.	317.540,42	124.134,70	114.808,04	42.292,72
COFINS	10/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALIQUOTA DE 7,6%.	684.907,42	34.863,36	139.144,23	65.277,54
COFINS	11/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A	258.082,14	22.929,14	44.270,91	24.721,45

			ALÍQUOTA DE 7,6%				
COFINS	12/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALÍQUOTA DE 7,6%	3.536.199,84	327.167,39	639.969,13	342.253,56
PIS	01/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALÍQUOTA DE 1,65%	188.530,71	5.002,81	58.243,60	4.154,32
PIS	02/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALÍQUOTA DE 1,65%	2.717,52	381,09	1.514,47	76,12
PIS	03/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALÍQUOTA DE 1,65%	291.596,59	14.439,46	148.320,73	7.496,89
PIS	04/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALÍQUOTA DE 1,65%	314.962,41	23.351,42	52.963,27	6.456,07
PIS	05/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALÍQUOTA DE 1,65%	298.241,53	53.077,40	60.804,72	6.800,04
PIS	06/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALÍQUOTA DE 1,65%	1.329.693,98	116.961,83	270.341,18	28.330,15
PIS	07/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALÍQUOTA DE 1,65%	161.794,95	15.028,49	69.909,24	4.071,09
PIS	08/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALÍQUOTA DE 1,65%	243.512,42	12.303,83	69.165,97	5.362,21
PIS	09/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALÍQUOTA DE 1,65%	317.540,42	124.134,70	114.808,04	9.181,97
PIS	10/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALÍQUOTA DE 1,65%	684.907,42	34.863,36	139.144,23	14.172,10
PIS	11/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALÍQUOTA DE 1,65%	258.082,14	22.929,14	44.270,91	5.367,16
PIS	12/2009	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALÍQUOTA DE 1,65%	3.536.199,84	327.167,39	639.969,13	74.305,05

Assim, conforme exposto na tabela apresentada acima, reclassificou-se todo o crédito preenchido no DACON, fichas 06A (PIS) e 16A (COFINS), linha 12, nas colunas “não-tributada no mercado interno” e “Exportação” para a coluna “Tributada”, ou seja, foram adicionados ao crédito homologado, proveniente das “Receitas Tributadas no Mercado Interno”.

Importa esclarecer que o cálculo apresentado já considerou o impacto fiscal da contribuição para o PIS e da COFINS na constituição do crédito, de modo que, a partir dos valores das devoluções de vendas (por tipo de receita), aplicou a alíquota de 1,65% e 7,6%, para a determinação do montante a ser reclassificado.

No entanto, apesar da utilização da metodologia adequada pela D. Autoridade Julgadora, na recomposição dos valores passíveis de reclassificação, não considerou para o cálculo os montantes registrados na coluna de “Receitas Tributadas no Mercado Interno”.

Isso posto, a Recorrente apurou divergências entre o montante do crédito reclassificado pelos instrumentos decisórios e o valor do crédito adequado à reclassificação, conforme as bases de cálculo informadas em DICON, vejamos:

Dacon - Base de Cálculo										
Ficha 06A - Linha 12	abr/09	mai/09	jun/09	jul/09	ago/09	set/09	out/09	nov/09	dez/09	
Receitas Tributadas no Mercado Interno	314.962,41	298.241,53	1.329.693,98	317.540,42	243.512,42	317.540,42	684.907,42	258.082,14	3.536.199,84	
Receitas não Tributadas no Mercado Interno	23.351,42	53.077,40	116.961,83	124.134,70	12.303,83	124.134,70	34.863,36	22.929,14	327.167,39	
Receitas de Exportação	52.963,27	60.804,72	270.341,18	114.808,04	69.165,97	114.808,04	139.144,23	44.270,91	639.969,13	
Dacon - Alíquota de 1,65% PIS										
Receitas Tributadas no Mercado Interno	5.196,88	4.920,99	21.939,95	5.239,42	4.017,95	5.239,42	11.300,97	4.258,36	58.347,30	
Receitas não Tributadas no Mercado Interno	385,30	875,78	1.929,87	2.048,22	203,01	2.048,22	575,25	378,33	5.398,26	
Receitas de Exportação	873,89	1.003,28	4.460,63	1.894,33	1.141,24	1.894,33	2.295,88	730,47	10.559,49	
Total Reclassificação	6.456,07	6.800,04	28.330,45	9.181,97	5.362,21	9.181,97	14.172,10	5.367,16	74.305,05	
Dacon - Alíquota de 7,60% COFINS										
Receitas Tributadas no Mercado Interno	23.937,14	22.666,36	101.056,74	24.133,07	18.506,94	24.133,07	52.052,96	19.614,24	268.751,19	
Receitas não Tributadas no Mercado Interno	1.774,71	4.033,88	8.889,10	9.434,24	935,09	9.434,24	2.649,62	1.742,61	24.864,72	
Receitas de Exportação	4.025,21	4.621,16	20.545,93	8.725,41	5.256,61	8.725,41	10.574,96	3.364,59	48.637,65	
Total Reclassificação	29.737,06	31.321,40	130.491,77	42.292,72	24.698,65	42.292,72	65.277,54	24.721,45	342.253,56	

Da composição de valores apresentada, resta consignada a diferença na apuração dos valores indicados acima.

Ante o exposto, requer-se a reforma do acórdão ora combatido, considerando que a glosa dos créditos referente às devoluções, impactará na recomposição do saldo credor objeto do presente Auto de Infração.

Sem razão a recorrente nesse ponto.

Primeiramente, oportuno ressaltar a informação de que “*tal procedimento não é nenhuma glosa de crédito, apenas uma reclassificação*”. Nesse ponto, verifica-se que a soma dos valores mensais reclassificados e constantes das linhas 8 (Não tributada) e 12 (Exportação) foram adicionados à linha 4 (Mercado Interno). Cito como exemplo os valores relativos aos meses de abril/2009: Total reclassificação R\$ 29.737,06 = R\$ 23.937,14 (receitas tributada no mercado interno + R\$ 1.774,71 (receitas não tributada) + R\$ 4.025,21 (receitas de exportação).

Com relação as Receitas Tributadas no Mercado Interno, consta do Relatório de Verificação Fiscal (fl.39/42), reproduzido pela decisão recorrida (fls.1826/1827), a forma como efetuou-se o aproveitamento de créditos após as glosas e a reclassificação:

DO APROVEITAMENTO DE OFÍCIO DOS SALDOS CREDITORES

Cofins

Da análise dos DACONs apresentados pelo contribuinte, constata-se que o mesmo utiliza na integralidade os créditos de importação vinculados à receita tributada no mercado interno para abater a contribuição apurada no período, descontada das retenções sofridas. Além deste crédito, o contribuinte também utiliza o crédito de aquisição no mercado interno vinculado à receita tributada para descontar o restante da contribuição apurada.

Ainda, durante os meses de julho, agosto, setembro, novembro e dezembro o contribuinte utiliza os créditos de importação vinculados à receita não tributada no mercado interno e parcela dos créditos de aquisição no mercado interno vinculados à receita não tributada no mercado interno, conforme tabela de resumo de saldos de créditos apurados nos DACONs do contribuinte e tabela de créditos descontados (a partir de setembro/2009).

Cabe ainda ressaltar, que, conforme tabela abaixo, a partir do mês de setembro, o contribuinte passa a utilizar também saldos credores apurados ao longo do ano calendário de 2008, os quais foram objetos de glosa fiscal no processo administrativo 11020.723906/2013-15.

Ao incluir os valores das glosas mencionadas anteriormente, utilizando os percentuais de rateio aplicados pelo contribuinte em seu DACON (vide tabela abaixo), bem como após realizar a reclassificação dos créditos das devoluções de vendas, foi encontrado um novo saldo credor ajustado, por tipo de crédito e mês, o qual foi utilizado como base para abater as contribuições lançadas por esta fiscalização.

%	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Tributado	74,9%	58,9%	64,2%	80,5%	72,4%	77,4%	65,6%	74,9%	57,1%	79,7%	79,3%	78,5%
NT	2,0%	8,3%	3,2%	6,0%	12,9%	6,8%	6,1%	3,8%	22,3%	4,1%	7,0%	7,3%
Export.	23,1%	32,8%	32,6%	13,5%	14,8%	15,7%	28,3%	21,3%	20,6%	16,2%	13,6%	14,2%

Cabe ressaltar que, devido às glosas efetuadas por esta fiscalização no ano calendário de 2008 (processo 11020.723906/2013-15), os valores máximos a serem aproveitados foram limitados aos valores relacionados na tabela abaixo. Dessa forma, durante o ano calendário de 2009 fez-se necessário o aproveitamento de ofício de parte dos saldos credores apurados pelo contribuinte no próprio ano. Esta fiscalização utilizou o mesmo critério adotado pelo contribuinte em seu DACON, qual seja, aproveitar o crédito de importação e de aquisição no mercado interno, vinculados à receita não tributada no mercado interno, do período mais antigo, para o mais recente.

Saldos credores do AC 2008, ajustados pela fiscalização (11020.723906/2013-15)								
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	Julho	Agosto
Saldo Crédito MI - TRIB	218.676,39	617.110,96	217.485,62	-	230.865,19	-	169.695,18	-

Após este procedimento de aproveitamento de ofício os novos saldos credores ficam dispostos conforme o ANEXO II deste relatório. Para facilitar a compreensão do aproveitamento de ofício, o ANEXO III, lista, mês a mês, o desconto dos créditos efetuado pelo contribuinte e também o desta fiscalização.

Assim, equivoca-se a recorrente quando afirmar que tais receitas não foram consideradas na recomposição desta reclassificação.

Portanto, nega-se provimento ao recurso nesse ponto.

V – Do dispositivo:

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, para rejeitar o pedido de diligência e no mérito dar parcial provimento para reverter as seguintes glosas: (i) fretes para transporte de chassis; (ii) fretes no transporte de resíduos; e, (iii) despesas de IPTU e Taxas Condominiais dos contratos firmados com a empresa Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green