



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.721568/2014-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.945 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2023
Recorrente MARCOPOLO SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIAS ALHEIAS À IMPUGNAÇÃO OU AO ACÓRDÃO RECORRIDO. PRECLUSÃO.

É precluso o direito de apresentar argumentos que não tenham sido suscitados na impugnação ou na decisão de primeira instância administrativa.

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.

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

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.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Em se tratando de ressarcimento ou compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados. ausência de identificação dos resíduos a serem removidos bem como a sua relação com o processo produtivo e/ou as determinações legais para sua implementação, impedem a reversão da glosa.

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 conhecer parcialmente do recurso voluntário, em face da preclusão. Na parte conhecida, também por unanimidade de votos, rejeitar o pedido de diligência e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso, 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 decorrentes dos contratos de alugueis firmados com as empresas AAP Administração Patrimonial S/A, Brasil Bus Comércio de Carrocerias e Peças Ltda, Sonda Transportes S/A e Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madadalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, Aniello Miranda Aufiero Junior, 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 dos períodos de apuração anos 2010 e 2011, 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) 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) 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;
- b) 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);
- c) O valor de R\$ 14.362,12, equivocadamente incluído no Anexo VI (demonstrativo das imputações das glosas promovidas no saldo credor da empresa) deve ser expungido, por não encontrar correspondência no total de glosas no Anexo VI (demonstrativo das glosas promovidas pela fiscalização);
- d) 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 03-086.824, de 29/08/2019 (fls.2413/2420) que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação apresentada, nos termos da Ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010, 2011.

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 Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado (fls. 2427/2455), no qual, em síntese, repisa as alegações apresentadas na Impugnação e acrescenta a possibilidade de creditar-se sobre dispêndios sobre: a) frete relativo a deslocamento de chassi; b) frete relativo a resíduos; e c) despesas relacionadas à locação de bens imóveis. Acrescenta o pedido para que seja afastada a cobrança de juros e multa relativamente aos débitos objeto de DCOMP.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madadalena Green , Relator.

I – Da admissibilidade:

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 12/11/2019 (fl. 2424) e protocolou Recurso Voluntário em 11/12/2019 (fl. 2425) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Desta forma, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela recorrente, porém dele conheço parcialmente, considerando que o pedido final sobre a exoneração da multa e dos juros de mora, não foi arguida em sede de Impugnação ou no *decisum a quo*, incidindo, assim, a preclusão prevista no artigo 17, do Decreto nº 70.235/72².

Ainda, antes de adentrar na análise dos pontos levantados no Recurso Voluntário, oportuno esclarecer que as matérias relativa ao custo com frete para transporte de resíduos e despesas relacionadas à locação de bens imóveis, apesar de não terem sido abordadas na impugnação, foram tratadas pela decisão de piso, motivo pelo qual serão analisadas nessa oportunidade.

Em não havendo preliminares, passa-se de plano ao mérito.

II – Da diligência:

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

Quanto ao pedido de diligência da requerente, os artigos 18 e 29 do Decreto 70.235 de 1972³ 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.

II – Do mérito:

A discussão objeto da presente demanda versa sobre a glosa de créditos de PIS/COFINS efetuada na análise de Pedido de Ressarcimento cumulados com Pedidos de Compensação, dos períodos relativos aos anos de 2010 e 2011. 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. 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)

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)

³ 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.

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 SEQUENTES 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:

Analizando as notas fiscais da empresa disponibilizadas em arquivos digitais no ambiente SPED, constatou-se a contratação de serviços de transporte cuja descrição é "PAGAMENTO DE FRETE - CHASSIS", ao longo dos anos 2010 e 2011. Em 06/02/2014 intimou-se a empresa a segregar as aquisições de fretes, deixando claro quais se referem ao transporte de bens adquiridos pela empresa, por conseguinte a empresa informou, por meio de planilha eletrônica todas as operações e discriminou em tabelas as aquisições (compras) de chassis da Agrale e demais montadoras, tais tabelas foram reproduzidas no Anexo II do presente relatório.

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 dispostos no art.3º, II das Leis 10.637/02 e 10.833/03, normatizados pelas IN SRF nº 247/02, art. 66 e art. 67 e IN SRF 404/04, art. 8º e par. 4º e art. 9º. Logo, 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.

Dessa forma, o ANEXO II apresenta as tabelas informadas pela empresa com a segregação dos fretes que representam as efetivas aquisições (compras da empresa) de chassis utilizados no processo produtivo dos fretes relacionados aos chassis adquiridos por seus clientes e remetidos para industrialização. A tabela a seguir apresenta os serviços descritos como "PAGAMENTO DE FRETE - CHASSIS" deduzidos dos fretes vinculados as aquisições de chassis por parte da empresa.

Nesse ponto, registra a recorrente que sua atividade consiste na fabricação de ônibus, carrocerias para ônibus e componentes, portanto os chassis compõem o processo produtivo para se chegar ao produto-final. Nesse sentido, afirma que o frete em questão é essencial e indispensável para sua

atividade e que sem o serviço de transporte dos chassis, as matérias-primas não chegariam até a unidade em que é realizada a industrialização, inviabilizando a produção, e, por conseguinte, a própria comercialização dos seus produtos. Aduz, que o custo de transporte é arcado pela Marcopolo, de acordo com os termos estabelecidos no contrato e conhecimentos de transporte acostados à impugnação (fls. fls. 2347, 2350, 2353, 2356, 2359, 2362, 2365, 2368, 2371, 2374, 2377, 2380, 2383, 2386 e 2389).

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

Ao se observar a especificidade da atividade produtiva da empresa, identificamos as seguintes etapas do processo de produção dos ônibus:

- 1) Ordem de compra do ônibus pelo cliente;
- 2) Envio do chassi para a fábrica da recorrente, através do frete contratado pela Recorrente para início da atividade produtiva;
- 3) Preparação do chassi para atividade produtiva, realizando a personalização. O chassi pode ser industrializado com as seguintes configurações:
 - (i) o alongamento do chassi;
 - (ii) o reforço na estrutura do chassi 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 chassi, que é coletado pela Recorrente na montadora de chassi;
- 5) Processo de industrialização efetivo, acoplando a carroceria ao chassi;
- 6) Processos de chapeação, pintura, colocação de vidros, acabamentos internos, iluminação interna e instalação de poltronas

Ainda, no corpo do recurso a recorrente trás imagens do processo produtivo e a utilização do chassi 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 nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Concordo com a recorrente.

Conforme consta no despacho decisório, 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. Além do mais, não há qualquer controvérsia acerca da contabilização desses desembolsos, que inequivocamente compuseram os custos e despesas da recorrente, como se pode observar dos assentos contábeis acostados às fls. 1.757, 1.758, 1.760, 1.761, 1.763, 1.764, 1.766, 1.767, 1.769, 1.770, 1.772, 1.773, 1.775, 1.776, 1.778 e 1.779.

No caso, não há dúvida que os dispêndios com transporte de chassi constituem insumos no presente caso, pois intrínseca e fundamentalmente atrelados ao produto final (o ônibus), e por isso passíveis de desconto de créditos de PIS e COFINS por força do inciso II do artigo 3º das referidas Leis, levando em consideração o critério da essencialidade do serviço conforme decidido 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.

Sobre a matéria em foco – custos com fretes incorridos para transporte dos insumos adquiridos pelo encomendante da industrialização até o estabelecimento do fabricante - 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, acompanhado pela decisão de piso, foram glosados ao créditos calculados sobre *contratação de frete cuja descrição consta como “PRESTAÇÃO SERVIÇOS ENGENHARIA” realizado pela empresa Venetosul cuja aplicação segundo a empresa para realizar a remoção de resíduos de análise de laboratório que não pode ser considerado um 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.

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 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 de alugueis:

A Autoridade Fiscal não considerou os valores relativos a despesas de IPTU, taxas e energia elétrica, bem como os valores relativos a despesas de aluguel de apartamento residencial, nos termos do § 3º do art. 3º das Leis nºs. 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002. Ainda, foi efetuada a glosa de créditos referentes aos pagamentos realizados à empresa Brasil Bus Comércio de Carroceria e Peças Ltda em virtude de rateios de energia elétrica.

Neste tópico defende a recorrente 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.* Afirma que tais despesas decorrem de contratos de aluguel os 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 comprovar o alegado informa que foram juntados à impugnação, os referidos contratos (fls.587/622).

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 posicionamento 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 exação 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)

Consta dos autos contratos de locação de imóvel firmado com a seguintes empresas: AAP ADMINISTRAÇÃO PATRIMONIAL S/A, BRASIL BUS COMÉRCIO DE CARROCERIAS E PEÇAS LTDA, SONDA TRANSPORTES S/A, TREVINCORP EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, IMOBILIÁRIA CALFAN LTDA e ainda dois contratos com a empresa TUTTO INDÚSTRIA DE VEÍCULOS E IMPLEMENTOS RODOVIÁRIOS LTDA. (fls.587/623), os quais constam previsão expressa em cláusula contratual de locação o dever de reembolsar ao locatário o valor do aluguel e seus acessórios.

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.

Relativo ao rateio de despesas de energia elétrica, a fundamentação legal prevista no inc. III, do art. 3º, das Leis nºs. 10.833, de 2003 e 10.637, de 2002, 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 decorrentes dos contratos firmados pela recorrente com as empresas acima citadas.

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

Por fim, em relação a esse item, a decisão recorrida reproduz partes dos Relatórios Fiscais nos quais utiliza como razões de decidida 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, conforme tabela a seguir. (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 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:

Ano	Rubrica	Mês	DACON			Valor do Crédito vinculado a Receita Tributada	
			Valor Tributado no Mercado Interno SOMA	Valor Não Tributado no Mercado Interno SOMA	Valor na Exportação SOMA	Cofins	Pis
2010	Devoluções de Vendas	01/2010	39.911,20	3.254,75	14.166,20	4.357,24	945,98
2010	Devoluções de Vendas	02/2010	356.526,50	75.803,32	131.473,23	42.849,03	9.302,75
2010	Devoluções de Vendas	03/2010	60.014,43	10.772,70	9.063,89	6.068,68	1.317,54
2010	Devoluções de Vendas	04/2010	74.185,07	10.985,67	14.890,05	7.604,62	1.651,00
2010	Devoluções de Vendas	05/2010	81.487,47	21.214,21	14.290,61	8.891,41	1.930,37
2010	Devoluções de Vendas	06/2010	82.938,22	15.110,54	13.262,77	8.459,68	1.836,64
2010	Devoluções de Vendas	07/2010	118.161,98	7.235,71	20.278,07	11.071,36	2.403,65
2010	Devoluções de Vendas	08/2010	136.014,20	3.319,02	29.316,35	12.817,37	2.782,72
2010	Devoluções de Vendas	09/2010	244.024,29	16.174,26	53.925,71	23.873,44	5.183,05
2010	Devoluções de Vendas	10/2010	1.009.820,47	53.394,71	293.013,12	103.073,35	22.377,77
2010	Devoluções de Vendas	11/2010	209.143,64	12.904,95	72.047,71	22.351,32	4.852,59
2010	Devoluções de Vendas	12/2010	580.154,02	0,00	190.425,64	58.564,05	12.714,56
2011	Devoluções de Vendas	01/2011	59.476,82	7.662,93	16.498,47	6.356,50	1.380,03
2011	Devoluções de Vendas	02/2011	820.117,71	28.472,70	151.504,36	76.007,20	16.501,56
2011	Devoluções de Vendas	03/2011	44.466,02	5.904,42	9.585,09	4.556,62	989,27
2011	Devoluções de Vendas	04/2011	1.210.669,92	69.846,90	167.687,59	110.063,54	23.895,37
2011	Devoluções de Vendas	05/2011	426.064,05	39.775,40	143.371,77	46.300,05	10.051,99
2011	Devoluções de Vendas	06/2011	742.089,12	20.294,69	156.759,97	69.854,93	15.165,87
2011	Devoluções de Vendas	07/2011	242.300,15	13.955,80	45.686,98	22.947,66	4.982,06
2011	Devoluções de Vendas	08/2011	2.519.908,33	78.453,54	422.567,62	229.590,64	49.845,34
2011	Devoluções de Vendas	09/2011	8.906,10	457,25	1.477,12	823,88	178,87
2011	Devoluções de Vendas	10/2011	88.858,02	279,47	19.183,68	8.232,41	1.787,30
2011	Devoluções de Vendas	11/2011	1.471.541,76	102.146,33	486.544,54	156.577,68	33.993,84
2011	Devoluções de Vendas	12/2011	651.859,32	128.600,55	143.062,91	70.187,73	15.238,13

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”.

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*”.

Consta do Relatório Fiscal a informação de que a fiscalização detectou no período de 2010 e 2011, vendas de bens sujeitos a alíquota básica das contribuições (art. 1º e 2º das leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003), sem efetuar a inclusão destas vendas nas bases de

tributação, o mesmo fato ocorreu com algumas vendas de autopeças dos Anexos I e II da Lei 10.485, de 2002, as notas fiscais e os produtos que não foram tributados pela contribuinte estão contidos no Anexo V.

Ainda, com relação ao recolhimento de contribuições de máquinas agrícolas e veículos, observou-se 4 operações de venda totalizando R\$ 1.580.000,00, para empresa EXPRESSO ITAMARATI S.A, que não foram oferecidas a tributação.

Dessa forma, com relação as Receitas Tributadas no Mercado Interno, consta do Relatório de Verificação Fiscal (fl.26/31), reproduzido pela decisão recorrida (fls.1826/1827), a forma como efetuou-se o aproveitamento de créditos após as glosas mencionadas acima e a reclassificação:

DO APROVEITAMENTO DE OFÍCIO DOS SALDOS CREDITORES

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.

Contudo, com relação a este crédito, no mês de janeiro de 2010, abril e outubro de 2011 a utilização é apenas parcial, ou seja, existem saldos credores deste crédito, o qual não é passível de ressarcimento conforme a legislação vigente. Estes saldos credores gerados, tanto para o PIS como para a COFINS, foram aproveitados posteriormente pelo contribuinte durante o ano calendário de 2010 e 2011. Em relação ao PIS, além de utilizar este crédito, o contribuinte ainda utiliza créditos apurados nos anos de 2007, 2008 e 2009 para abater a contribuição apurada. Em relação ao aproveitamento dos saldos credores do ano de 2008 e 2009 no PIS parcela deste crédito foi alterada em virtude dos ajustes de crédito realizados pela fiscalização durante análise fiscal daquele período abrangidos pelos MPF-F 1010600-2013-00690 (2008) e MPF-F 1010600-2014-00202 (2009), processos nº 11020.723906/2013-15 e 11020.721228/2014-29. Os saldos credores por tipo de crédito informados pelo contribuinte estão listados na tabela abaixo e tabela de créditos descontados como forma de facilitar a compreensão do aproveitamento de ofício realizada por esta fiscalização.

(...)

Ao incluir os valores das glosas mencionadas anteriormente, utilizando os percentuais de rateio aplicados pelo contribuinte em seu DACON (vide tabela de rateio), 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. O Anexo VI demonstra as glosas e a reclassificação de crédito com os fatos apurados nesta fiscalização.

Durante o ano calendário de 2010 e 2011 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.

Apenas nos meses de fevereiro de 2010, abril e maio de 2011 houve exceção a esta regra, pois o contribuinte utilizou créditos de importação vinculados a receita de exportação para realizar compensação mensal, fato este sem suporte na legislação vigente, visto que possibilidade de transmissão de DCOMP ao final do mês é restrita ao crédito apurado na forma do art. 3º da Lei 10.833, de 2003, em observação à norma contida no § 1º do art. 6º da Lei 10.833, de 2003 (crédito de mercado interno vinculado a receita de exportação). Desta forma, a fiscalização entendeu como mais benéfico ao contribuinte a utilização destes créditos para aproveitamento de ofício; caso contrário, além de aproveitar os créditos de mercado interno vinculados a receita não

tributada, o valor máximo a ser reconhecido na compensação mensal estaria vinculada apenas ao crédito de mercado interno vinculado a receita de exportação. O Anexo VII lista, mês a mês, o desconto dos créditos efetuados pela fiscalização.

Assim, equivocou-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 parcialmente o Recurso Voluntário em face da preclusão, na parte conhecida rejeito o pedido de diligência e no mérito dou 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 decorrentes dos contratos de alugueis firmados com as empresas AAP Administração Patrimonial S/A, Brasil Bus Comércio de Carrocerias e Peças Ltda, Sonda Transportes S/A e Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madadalena Green