



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.723906/2013-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.946 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2023
Recorrente MARCOPOLO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em 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.

Aplica-se os PIS a ementa da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, a fim de reverter as glosas dos fretes para o descolamento de chassi e para o transporte de resíduos, bem como a glosa relacionada às despesas de IPTU e taxas condominiais dos contratos firmados com as empresas AAP Administração Patrimonial S/A e Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - 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

Trata-se de recurso voluntário interposto contra uma decisão que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, com as seguintes deliberações:

Cancelar os créditos constituídos no período de janeiro a outubro de 2008, com base no instituto da decadência.

Manter a glosa dos créditos apurados pela Recorrente, referentes a:

(2.1) Frete relacionado ao deslocamento de chassi;

(2.2) Frete relacionado a resíduos;

(2.3) Despesas relacionadas à locação de bens imóveis, IPTU, Taxas e energia elétrica;

(2.4) Devolução de vendas.

A ementa completa da decisão segue abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

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.

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.

DILIÊNCIA. DESNECESSIDADE. PEDIDO INDEFERIDO.

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

Em seu recurso, a Recorrente reitera as alegações apresentadas em sua defesa original, buscando a reversão das glosas e o cancelamento do Auto de Infração. Não foi apresentado recurso de ofício.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo de 30 (trinta) dias, conforme estabelecido no Decreto n.º 70.235/72.

O cerne do litígio gira em torno do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS no regime não cumulativo, conforme estabelecido nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03. Esse conceito já está consolidado no CARF/CSRF e foi pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR - Tema 779/780), julgado sob a sistemática de repetição de processos. Além disso, a Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, emitida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no final de setembro de 2018, deve ser observada pela Administração Pública, conforme o art. 19 da Lei 10.522/2002.

Como mencionado anteriormente, a decisão recorrida julgou procedente em parte a impugnação, cancelando os créditos constituídos no período de janeiro a outubro de 2008 com base na decadência e mantendo a glosa de créditos apurados pela Recorrente relacionados a diversos itens. A Recorrente, em resumo, repete suas razões de defesa, buscando a reversão da glosa em relação aos itens mantidos pela decisão recorrida. Essa análise levará em consideração a natureza da atividade da Recorrente, que consiste na fabricação de ônibus, carrocerias para ônibus e componentes.

Agora, vamos analisar as questões levantadas pela Recorrente.

i) Frete relativo ao descolamento de chassi

No que diz respeito a essa questão, a glosa se refere a serviços de frete cuja descrição inclui "Pagamento de frete - Chassis". No entanto, a Recorrente contesta especificamente o frete relacionado aos "Chassis". Portanto, a análise deste tópico se limitará ao item contestado.

Tanto a fiscalização quanto a DRJ fundamentaram a glosa dos créditos com base nos seguintes argumentos:

Durante as análises dos arquivos de notas fiscais apresentados pela empresa, constatou-se a contratação de serviços de transporte cuja descrição é "PAGAMENTO DE FRETE - CHASSIS" em valores superiores à própria aquisição de chassis por parte da empresa, ao longo do ano de 2008. Também foram identificadas contratações de frete cuja descrição consta como "PRESTAÇÃO SERVIÇOS ENGENHARIA" e "PRESTAÇÃO SERVIÇOS LOGÍSTICA". Dessa forma, foi a empresa intimada a prestar esclarecimentos adicionais sobre estas contratações: "Solicita-se segregar tais aquisições de fretes, deixando claro quais referem-se ao transporte de bens adquiridos pela empresa. Solicita-se ainda informar a que se refere os fretes cuja descrição consta como "PRESTAÇÃO SERVIÇOS ENGENHARIA" e "PRESTAÇÃO SERVIÇOS LOGÍSTICA".

Em resposta a empresa informou: "... o aproveitamento dos mesmos dá-se basicamente sobre o frete relativo à entrada de insumos e produtos intermediários e sobre o frete de vendas, os quais possuem suporte legal no art. 3º, II das Leis 10.637/02 e 10.833/03,

normatizados pelas IN SRF n.º 247/02, art. 66 e art. 67 e IN SRF 404/04, art. 8º e par. 4º e art. 9º. (...) Conforme informações prestadas à presente fiscalização, a sociedade Marcopolo realiza a aquisição de apenas uma parcela dos seus chassis utilizados no processo produtivo, sendo o restante dos mesmos adquiridos por seus clientes e remetidos para esta empresa para industrialização.

Destaca-se ainda que o custo do frete destes produtos é incorrido pela intimada, motivo da existência da presente diferença de valores. Nesse sentido, cumpre-nos salientar que o frete é pago a pessoa jurídica domiciliada no País e, uma vez integrante do custo da Marcopolo, gera direito ao crédito a ser descontado da contribuição do PIS e da Cofins apurados, nos termos legais acima destacados. No que tange a Prestação Serviços Engenharia, os mesmos são relativos a custos incorridos pela Marcopolo para realizar a remoção de resíduos industriais. Nesse sentido, a empresa, em virtude das exigências de Órgãos Ambientais, necessita tratar de forma adequada, de acordo com as previsões legais, os resíduos gerados no seu processo produtivo.”

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 acima discutidos.

A simples informação de que este 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.

Em sua defesa, a Recorrente alega tratar-se o “frete” custo de produção, já realiza industrialização da mercado enviada pelo cliente, a saber:

“..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 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.

Em relação à etapa 2, que trata especificamente do transporte do chassi até a fábrica da Recorrente, importa destacar que o seu custo é arcado pela Marcopolo, conforme se verifica dos documentos juntados às fls. 1867 a 1878, de acordo com os termos estabelecidos em contrato.

Da análise dos referidos documentos, nota-se que o valor contido na DACTE (Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte) como sendo "Valor Total da Prestação", excluindo o valor do ICMS pago, será o valor contabilizado pela Recorrente, como custo/despesa. Do mesmo modo, o reconhecimento contábil dos valores, encontra correspondência nas telas do sistema operacional - utilizado pela Recorrente (SAP), conforme demonstrado às fls. 1868, 1869, 1871, 1872, 1874, 1875, 1877 e 1878.

Conforme estabelecido pelas normas de regência, é permitido o creditamento das contribuições não cumulativas:

i) Sobre o frete pago quando o serviço de transporte é utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

ii) Sobre o frete na operação de venda, quando o ônus é suportado pelo vendedor, conforme os arts. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/03.

Há também direito ao crédito sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao custo de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, bem como de fretes pagos a pessoas jurídicas para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

No caso presente, o frete para o deslocamento de chassis está dentro do contexto de serviço de transporte utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda. Isso ocorre porque o chassi enviado à Recorrente passa por modificações e alterações para compor a fabricação de ônibus, sendo parte integrante do processo produtivo da pessoa jurídica.

Portanto, a glosa referente ao "frete - chassis" deve ser revertida.

i) Frete relativo a resíduos

A DRJ manteve a glosa com base nos seguintes fundamentos:

O mesmo pode-se afirmar com relação ao frete contratado para remoção de resíduos industriais. Ele 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.

Por sua vez, a Recorrente assim contesta a glosa:

Como já salientado, a operação da Recorrente consiste na fabricação de ônibus, carrocerias para ônibus e componentes, e, para exercer sua atividade, ela deve observar a normas ambientais, que impõe a adequada remoção e tratamento dos resíduos e efluentes. Ou seja, o frete custeado pela Recorrente para dar destinação correta aos resíduos do seu processo produtivo se faz necessário, para que se cumpra a legislação ambiental e, principalmente, para que ela possa manter a sua Licença de Operação nº588/2008-DL, emitida pela Fundação Estadual de Proteção Ambiental – FEPAM.

Dessa forma, sem o correto descarte de seus resíduos e efluentes a Recorrente perderá a sua Licença de Operação e não poderá mais exercer a sua atividade, portanto, a manutenção da glosa se mostra em desacordo com o entendimento trazido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, que firmou a orientação de que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e relevância.

Compreendo seu ponto de vista, e concordo com a reversão da glosa. Os serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais, incluindo o frete utilizado para o descarte adequado dos resíduos, fazem parte do custo de produção de qualquer empresa industrial e são necessários para cumprir as normas ambientais. Portanto, a glosa relacionada ao frete para tratamento de resíduos deve ser revertida.

i) Despesas relacionadas à locação de bens imóveis, IPTU, Taxas e energia elétrica

A Recorrente busca a reversão da glosa em relação aos gastos com impostos e despesas condominiais decorrentes dos contratos de locação firmados com as empresas TUTTO INDUSTRIA DE VEICULOS E IMPLEMENTOS RODOVIARIOS LTDA. e AAP ADMINISTRACAO PATRIMONIAL S/A, argumentando que esses custos fazem parte do valor do aluguel, de acordo com o inciso IV das Leis 1.637/2002 e 10.833/2003. Além disso, a Recorrente busca a reversão da glosa em relação ao rateio de energia entre ela e a empresa Brasil Bus Comércio, com base na Solução de Consulta – Cosit 312 de 21.03.2017.

Em relação às despesas com impostos e condomínio decorrentes do contrato de aluguel da Recorrente, entendo que o permissivo legal prevê a possibilidade de crédito não apenas com despesas de aluguel, mas também com outras despesas que compõem o preço da locação. Este colegiado já se pronunciou favoravelmente à Recorrente sobre esse tema no PA 11020.721228/2014-29, conforme a seguir:

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, conseqüentemente, 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 TACADO. 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)

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 reembolsar ao locatário o valor do aluguel e seus acessórios. Vejamos:

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.

(...)

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.

Dessa forma, a glosa relacionada às despesas de IPTU e taxas condominiais dos contratos firmados com a empresa Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda. deve ser revertida.

No entanto, no que diz respeito às despesas de rateio de energia elétrica, a Recorrente não possui base legal para a tomada de créditos decorrentes desse rateio. A Solução de Consulta citada pela Recorrente que lhe confere o direito de apurar créditos na hipótese em questão estabelece que esse direito está condicionado à observância dos critérios "a", "b", "c", "d" e "e", conforme a ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
EMENTA: CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA.
RATEIO DE DISPÊNDIOS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. SUB-FORNECIMENTO.

Na hipótese de duas pessoas jurídicas ratearem entre si os valores devidos pelo consumo de energia elétrica (apenas uma pessoa jurídica é cadastrada junto à distribuidora de energia elétrica e figura na fatura de fornecimento; a outra pessoa jurídica consome a energia elétrica sub-fornecida e rateia o valor da fatura de fornecimento), a pessoa jurídica que não figura na fatura de fornecimento emitida pela distribuidora de energia elétrica, observadas as regras da legislação da não cumulatividade da contribuição, poderá apurar o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, desde que:

- a) haja contrato escrito prévio regulando o rateio de dispêndios entre as pessoas jurídicas, abordando, por exemplo, os itens a serem rateados e os critérios para imputação de pagamento;
- b) a parcela em relação à qual a pessoa jurídica que não figura na fatura de fornecimento de energia elétrica pretende apurar crédito corresponda à energia elétrica efetivamente consumida por ela ou, em caso de impossibilidade de mensuração exata, corresponda a montante calculado com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados no contrato mencionado anteriormente;
- c) a pessoa jurídica que figura na fatura de fornecimento de energia elétrica não apure crédito da contribuição em relação à parcela de consumo que servirá para apuração de crédito pela pessoa jurídica que não figura na fatura de fornecimento de energia elétrica (não haja apuração de crédito em duplicidade);
- d) caso o rateio envolva mais de uma espécie de dispêndio, haja a discriminação dos valores de cada espécie de dispêndio imputada a cada pessoa jurídica integrante do rateio em cada período, para que seja possível a verificação sobre a possibilidade de creditamento em relação a cada item de dispêndio, nos termos da legislação correlata;
- e) seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados ao rateio de dispêndios, que, por exemplo, correlacione determinado pagamento de parcela de rateio com determinada fatura de fornecimento.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002. art. 3º, III, §§ 1º, II, e 3º, I, e art. 15, V.

Em resumo, para que um contribuinte possa apurar crédito de energia elétrica rateado com terceiros, é necessário que haja um contrato firmado entre as partes e que seja demonstrado que a pessoa jurídica que consta na fatura de fornecimento de energia elétrica não apura crédito da contribuição em relação à parcela de consumo que servirá para a apuração de crédito pela pessoa jurídica que não consta na fatura de fornecimento de energia elétrica. A Recorrente não conseguiu comprovar ou demonstrar esses requisitos, o que resulta na correção da glosa realizada pela fiscalização.

i) Devolução de vendas

Neste ponto, a Recorrente não contesta os motivos que levaram a fiscalização a realizar a reclassificação dos créditos por ela apurados. No entanto, a Recorrente aponta a existência de uma divergência no cálculo realizado pela fiscalização, alegando que não foi considerada a receita tributada no mercado interno no momento do registro.

Apesar dos argumentos apresentados pela Recorrente, o cálculo realizado pela fiscalização levou em consideração as receitas não tributadas e as tributadas no mercado interno, e, portanto, não existe a divergência apontada pelo contribuinte. Isso pode ser observado na planilha abaixo:

Tributo	Mês	Número da Linha	Rubrica	Valor na Exportação SOMA	Valor Não Tributado no Mercado Interno SOMA	Valor Tributado no Mercado Interno SOMA	Valor Crédito Fiscalização - Tributado
COFINS	02/2008	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALIQUOTA DE 7,6%	859.937,80	131.656,73	1.663.845,82	201.813,47
COFINS	03/2008	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALIQUOTA DE 7,6%	128.350,26	21.972,40	311.767,86	35.118,88
COFINS	05/2008	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALIQUOTA DE 7,6%	48.203,94	917,32	167.740,10	16.481,46
COFINS	06/2008	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALIQUOTA DE 7,6%	218.740,70	55.948,65	742.189,01	77.282,76
COFINS	07/2008	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALIQUOTA DE 7,6%	806.223,98	646.106,07	1.862.054,23	251.893,21
COFINS	08/2008	12	DEVOLUCOES DE VENDAS SUJEITAS A ALIQUOTA DE 7,6%	110.698,38	79.199,41	312.317,88	38.168,39

Portanto, em resumo, concordo em dar parcial provimento ao recurso para reverter a glosa dos fretes para o descolamento de chassis e para o transporte de resíduos, bem como a glosa relacionada às despesas de IPTU e taxas condominiais dos contratos firmados com as empresas AAP ADMINISTRACAO PATRIMONIAL S/A e Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda.

Esta é a minha decisão.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

