



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.722219/2018-62
ACÓRDÃO	3201-012.594 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	FAZENDA NACIONAL IRANI PAPEL E EMBALAGEM S.A.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2015

ATOS ADMINISTRATIVOS. NULIDADE. HIPÓTESES.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexiste qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFN-MF, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. SERVIÇOS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. DESPESAS PORTUÁRIAS, COM DESPACHANTES ADUANEIROS, COM SERVIÇOS ACOMPANHAMENTO DE EMBARQUE E TAXAS DE EMBARQUE.

Despesas incorridas com serviços portuários, despachante aduaneiro, serviços de acompanhamento de embarque e taxas de embarque compõe o novo conceito de insumo.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE

A pessoa jurídica pode descontar créditos em relação a locação de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A despesa com locação de veículo não gera direito a desconto de créditos na apuração das contribuições devidas segundo a modalidade não cumulativa.

COMPRA DE PRODUTO. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO.

Não é cabível o crédito das contribuições no caso de aquisições sujeitas à alíquota "0" (zero).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFN-MF, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMO. SERVIÇOS NÃO UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. DESPESAS PORTUÁRIAS, COM DESPACHANTES ADUANEIROS, COM SERVIÇOS ACOMPANHAMENTO DE EMBARQUE E TAXAS DE EMBARQUE.

Despesas incorridas com serviços portuários, despachante aduaneiro, serviços de acompanhamento de embarque e taxas de embarque compõe o novo conceito de insumo.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE

A pessoa jurídica pode descontar créditos em relação a locação de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A despesa com locação de veículo não gera direito a desconto de créditos na apuração das contribuições devidas segundo a modalidade não cumulativa.

COMPRA DE PRODUTO. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO.

Não é cabível o crédito das contribuições no caso de aquisições sujeitas à alíquota "0" (zero).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao Recurso de Ofício, para manter a glosa de créditos extemporâneos decorrentes da aquisição de bens do ativo imobilizado (subitem 3.7 do relatório fiscal), vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow (Relator) e Fabiana Francisco de Miranda, que lhe negavam provimento; e, quanto ao Recurso Voluntário, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em lhe dar parcial provimento nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reconhecer o direito ao desconto de créditos (i.1) com base nos encargos de depreciação em relação aos dispêndios com serviços aduaneiros e frete acrescidos aos valores do custo de aquisição dos bens do ativo imobilizado importados (subitem 3.2.1 do relatório fiscal) e (i.2) no aluguel de empilhadeiras (subitem 3.1.4 do relatório fiscal), (ii) por maioria de votos, para manter a glosa de crédito em relação ao aluguel de veículos (subitem 3.1.4 do relatório fiscal), vencidos os conselheiros Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow (Relator) e Fabiana Francisco de Miranda, que reconheciam o crédito, e (iii) por maioria de votos, para manter a glosa de créditos decorrentes de aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero, vencido o conselheiro Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow (Relator), que dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Assinado Digitalmente

Marcelo Enk de Aguiar – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao (substituto[a] integral), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente a conselheira Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, substituída pelo conselheiro Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de autos de infração lavrados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo/RS contra o interessado acima identificado, para exigência de PIS e COFINS, relativamente aos períodos de apuração 07/2013 a 12/2015.

O Auto de Infração de COFINS (fls. 1686 a 1696), com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 07/2018, totaliza R\$ 22.843.884,07, sendo R\$ 10.502.155,69 correspondentes à contribuição.

O Auto de Infração de PIS (fls. 1697 a 1708), com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 07/2018, totaliza R\$ 4.959.527,31, sendo R\$ 2.280.073,30 correspondentes à contribuição.

No curso da ação fiscal, com repercussão no aspecto tributário, foram detectadas as seguintes irregularidades (numeração conforme o Relatório Fiscal):

3.1 – Créditos Calculados sobre Bens e Serviços não Abrangidos no Conceito de Insumo e sem Outra Previsão Legal que Justifique o Crédito (fls. 1086 a 1133)

3.1.1 – Bens e serviços destinados às florestas (fls. 1101 a 1109)

3.1.2 - Serviços aduaneiros e frete na importação (fls. 1109 a 1115)

3.1.3 - Serviço de transporte de máquinas e equipamentos para determinado estabelecimento, no qual será realizado seu conserto ou manutenção (fls. 1115 a 1118).

3.1.4 – Aluguel de veículos (fls. 1118 a 1130)

3.1.5 – Análise, coleta, transporte e tratamento de resíduos (fls. 1130 a 1133).

3.2 – Créditos Aproveitados sem Observância do Prazo Prescricional (fls. 1133 a 1139)

3.3 - Fontes de Produção de Energia Elétrica (fls. 1139 a 1141)

3.4 – Crédito Calculado sobre Aquisições de Fornecedores Pessoa Física (fl. 1142)

3.5 – Créditos Calculados sobre Produtos Adquiridos com Alíquota das Contribuições Reduzidas a Zero (fls. 1142 a 1145)

3.6 – Créditos Indevidos sobre Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado não Utilizados na Produção (fls. 1145 a 1146)

3.7 – Créditos sobre Bens do Ativo Imobilizado Calculados de Forma Extemporânea e que já haviam sido objeto de Creditamento em Períodos Anteriores (fls. 1146 a 1147)

3.8 – Notas Fiscais não Apresentadas (fls. 1147 a 1148)

São transcritas Soluções de Consulta, Soluções de Divergência e decisões em processos administrativos exarados no âmbito da RFB pertinentes aos assuntos tratados.

Os valores dos créditos glosados referentes às irregularidades descritas foram consolidados e resultaram no lançamento de ofício por meio dos Autos de Infração para o PIS e para a COFINS já referidos no item anterior.

Cientificado dos Autos de Infração em 11/07/2018, a Recorrente apresenta Impugnação (fls 1718 a 1795) em 09/08/2018, tempestiva, portanto, objetivando seu conhecimento e apreciação para, ao final, ser julgada procedente.

Resumidamente, expõe:

- a) Do conceito de insumo | Julgamento STJ - REsp nº 1.221.170, em 22/02/2018 | Aplicação do art. 62 do Regimento Interno do CARF;
- b) Processo produtivo | Estrutura produtiva da Impugnante;
- c) Da insubsistência das razões fazendárias concernentes as glosas efetuadas;
- d) Afastamento da Selic sobre a multa de ofício; e
- e) Da necessidade de conversão do julgamento em diligência fiscal.

Em 28/09/2018 o presente processo foi encaminhado à DRJ/Rio de Janeiro/RJ para julgamento.

E em 14/03/2019, a 16^a Turma da DRJ/RJO, ao julgar esse processo, verificou a necessidade de analisar melhor as listagens de glosas aplicadas sob alguns fundamentos.

Não havia sido elaborado pela fiscalização uma planilha para cada fundamento de glosa ou uma planilha com todas os fundamentos de glosa ou até mesmo um fundamento de glosa disperso em várias planilhas. Pelo contrário, vieram vários fundamentos de glosas dispersos em várias planilhas misturadas a outras glosas sob outros fundamentos, totalizando mais de 20 mil linhas em formato não editável “.pdf”.

Então, foi decidido encaminhar esse processo em diligência à unidade de origem para que fossem anexados demonstrativos de apuração das glosas aplicadas em forma de planilha, em excel, ou formato editável similar, sendo exigido um demonstrativo para cada fundamento de glosa que essa Turma de Julgamento entendeu que precisavam de melhor análise.

A resolução em converter o julgamento em diligência, encontra-se as fls. 2700 a 2709.

O Relatório de Diligência, encontra-se as fls. 4.642 a 4.658, sendo posteriormente apresentada a Manifestação da ora Recorrente renovando os argumentos da Impugnação e que apresentou todos os documentos solicitados pela fiscalização.

Dando seguimento ao julgamento da Impugnação foi julgada pela 16^a Turma da DRJ/RJO, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2015

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA

Não procedem as argüições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2015

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO

Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR.

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA – ALUGUEL DE VEÍCULOS

Dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da

empresa, exceto o aluguel de veículos, nos termos da Solução de Consulta Cosit/RFB nº 1, de 2014.

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA – IMOBILIZADO

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a 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.

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA – AQUISIÇÃO À ALÍQUOTA ZERO

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2015

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO

Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR.

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - ALUGUEL DE VEÍCULOS

Dão origem a crédito na apuração não cumulativa da COFINS os aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, exceto o aluguel de veículos, nos termos da Solução de Consulta Cosit/RFB nº 1, de 2014.

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA – IMOBILIZADO

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a 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.

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA – AQUISIÇÃO À ALÍQUOTA ZERO

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2015

MULTA E JUROS.

Por expressa determinação legal, correta a incidência da multa de ofício e juros de mora sobre valores exigidos por meio de auto de infração. E partir de 01/04/95 os juros de mora equivalem à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

EFEITOS DECISÃO ADMINISTRATIVA.

Cada decisão refere-se individualmente àquele determinado interessado, não havendo como entender que se há de aplicar, obrigatoriamente, ao presente caso, visto não terem efeito *erga omnes*.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Visto que o acórdão julgou a Impugnação parcialmente procedente, cancelando parte do crédito tributário, foi submetido à apreciação deste Conselho, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63/2017, por força de recurso necessário.

Cientificado em 31/10/2019, do acórdão acima, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário no dia 29/11/2019, recorrendo em relação aos itens mantidos do Auto de Infração, alegando resumidamente:

- a) Necessidade de nulidade do Auto de Infração, devido ter sido baseado em Instrução Normativa declarada inconstitucional pelo STJ;
- b) Sobre o item 3.1.2. - Serviços aduaneiros e frete na importação: a existência de valores relacionados a frete de aquisição de imobilizado, e do restante que é essencial tais despesas para que o insumo chegue ao seu destino e possa realizar seu processo industrial;
- c) Sobre o item 3.1.4 – Aluguel de veículos: O serviço aqui tratado é relacionado ao aluguel de empilhadeiras, veículos, plataformas elevatórias, plataformas tesoura elétrica, caminhões munck, guindastes, equipamentos para elevação de cargas, etc., portanto essencial no processo produtivo (fase de florestamento e indústria);
- d) Sobre o item 3.5 – Créditos Calculados sobre Produtos Adquiridos com Alíquota das Contribuições Reduzidas a Zero: É permitido o crédito de PIS/COFINS sobre entrada de mercadorias com alíquota zero, quando demonstrado a saída tributada, seguindo o entendimento do art. 17 da Lei nº 11.033/04;
- e) Sobre o item 3.6 – Créditos Indevidos sobre Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado não Utilizados na Produção: Tais itens, dada a atividade desenvolvida pela Recorrente (indústria e o comércio de celulose, papel, embalagem de papel, etc.) possibilitam o direito a créditos a serem descontados

do PIS e da COFINS, por se comprovar que não se tratam de meras aquisições periféricas ou posteriores ao processo produtivo, mas efetivamente o compõem e, ademais, prestam-se à própria manutenção de equipamentos de produção, viabilização e otimização do processo produtivo.

- f) Sobre o item 3.8 - Notas Fiscais não Apresentadas: Por se tratar de documentos antigos e de arquivos físicos, ainda está em busca de localização das mesmas

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

Foram apresentados recursos voluntários tempestivos e consta recurso de ofício em face da decisão da DRJ.

Do Recurso de Ofício

Interposto recurso de ofício com fulcro nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63/2017.

Foram revertidas integralmente as glosas dos itens 3.1.1, 3.1.3, 3.1.5, 3.2, 3.3, 3.4 e 3.7, e revertida parcialmente as glosas dos itens 3.6 e 3.8.

Do conceito de insumo

Inicialmente, antes de enfrentar o mérito das glosas mantidas e revertidas, necessário se faz analisar a legislação relativa à apuração e aproveitamento desses créditos. Nesse sentido, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelecem:

Lei nº 10.637/2002:

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

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)oVI – 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);

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 - 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)Lei nº 10.833/2003:

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)oIII - 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)oVI – 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);

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.

Art. 15: Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Já nas importações de bens para utilização como insumos, a apuração desses créditos está prevista no art. 15, inciso II, §§ 1º e 3º da Lei nº 10.865/2004, considerando-se os efeitos da Medida Provisória nº 668/2015 – convertida na Lei nº 13.137/2015:

Lei nº 10.865/2004:

Art. 15: As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para

fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

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

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

§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018:

Parecer Normativo COSIT nº 5/2018:

Assunto: Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA 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.

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.

Dito isto, passemos à análise das glosas revertidas pela Delegacia de Julgamento – DRJ/RJO.

Do item 3.1.1 do relatório fiscal - Bens e serviços destinados às florestas

A glosa ocorrida no início do auto de infração estava baseada que tais bens e serviços são despesas indiretas à produção final, visto que são utilizados nas atividades de florestamento e reflorestamento.

Todavia com a mudança de entendimento após decisão STJ e a publicação da IN RFB 1911/19, que revogou as IN SRF nº 247/02 e 404/04, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, além disso seguindo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, podemos ver a motivação da reversão da glosa por parte da decisão *a quo*:

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018:

78. b) no caso de pessoa jurídica que explora a extração de florestas, os dispêndios com a plantação de floresta sujeita a exaustão permitirão a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos e os encargos de exaustão não permitirão a apuração de qualquer crédito.

Motivo pelo qual deve ser mantida a reversão da glosa.

Do item 3.1.3 do relatório fiscal - Serviço de transporte de máquinas e equipamentos para determinado estabelecimento, no qual será realizado seu conserto ou manutenção

A Autoridade Fiscal glosou os valores creditados relativos a fretes pagos no envio de máquinas e equipamentos para conserto, por entender que, ainda que essencial ou imprescindível às suas atividades, o creditamento não estaria previsto nas Leis de regência.

Todavia com a mudança de entendimento após decisão STJ e a publicação da IN RFB 1911/19, que revogou as IN SRF nº 247/02 e 404/04, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, além disso seguindo a IN RFB 1911/19, que adequou esse entendimento conforme disposto em seu Art 172 parágrafo 1º, inciso VII:

IN RFB nº 1911/19:

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços § 1º Consideram-se insumos, inclusive:

...

VII - serviços de manutenção necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

Motivo pelo qual deve ser mantida a reversão da glosa.

Do item 3.1.5 do relatório fiscal - Análise, coleta, transporte e tratamento de resíduos

A Autoridade Fiscal entendeu que as aquisições de serviços para análise, tratamento, coleta e transporte de resíduos industriais incluídos pelo contribuinte em sua base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, não se enquadrariam no conceito de insumos para fins de creditamento dessas contribuições.

Todavia com a mudança de entendimento após decisão STJ e a publicação da IN RFB 1911/19, que revogou as IN SRF nº 247/02 e 404/04, deve ser considerado insumo em casos de despesas que venham de uma imposição legal.

Posto isso existe na legislação ambiental a obrigação de sistemas eficientes que evitem a contaminação da água utilizada em seus processos produtivos, sendo imprescindível o controle frequente da potabilidade da água, bem como o tratamento de seus efluentes de modo a obedecer às condições, padrões e exigências dispostos na resolução nº 430 do Conselho Nacional do Meio Ambiente.

Resolução CONAMA nº 430/2011:

Art. 3º Os efluentes de qualquer fonte poluidora somente poderão ser lançados diretamente nos corpos receptores após o devido tratamento e desde que obedeçam às condições, padrões e exigências dispostos nesta Resolução e em outras normas aplicáveis.

Parágrafo único: O Órgão ambiental competente poderá, a qualquer momento, mediante fundamentação técnica:

I - acrescentar outras condições e padrões para o lançamento de efluentes, ou torná-los mais restritivos, tendo em vista as condições do corpo receptor; ou II - exigir tecnologia ambientalmente adequada e economicamente viável para o tratamento dos efluentes, compatível com as condições do respectivo corpo receptor. (g.n.)

Motivo pelo qual deve ser mantida a reversão da glosa.

Do item 3.2 do relatório fiscal - Créditos Aproveitados sem Observância do Prazo Prescricional

A Autoridade Fiscal glosou créditos do interessado relativos a bens incorporados ao ativo imobilizado por entender que foram aproveitados após o prazo prescricional de 5 anos.

Verificando a argumentação do ora Recorrente, pode-se constatar através da verificação dos sistemas internos da RFB que no que se refere aos meses de setembro e outubro

de 2013 os valores declarados de PIS e COFINS a pagar nas respectivas DCTF, transmitidas em 2013 (Fls. 2411 a 2531), são os mesmos apurados pelas EFD-Contribuições retificadoras transmitidas em 2017. Ou seja, os créditos extemporâneos de 2011 e 2012 já haviam sido aproveitados e já haviam composto o cálculo das contribuições declaradas a pagar ainda em 2013, não procedendo a alegação da Autoridade Fiscal que tais créditos extemporâneos de 2011 e 2012 estavam prescritos quando da transmissão, em 2017, das EFD-Contribuições retificadoras.

Motivo pelo qual deve ser mantida a reversão da glosa.

Do item 3.3 do relatório fiscal - Fontes de Produção de Energia Elétrica

Autoridade Fiscal glosou créditos do interessado relativos a encargos de depreciação de fontes de produção de energia elétrica por entender que as subestações de energia não são utilizadas diretamente na produção dos bens destinados a venda, não se enquadrando, portanto, nos quesitos legais para o creditamento, assim como também não podem ser consideradas como insumos para creditamento.

Todavia com a mudança de entendimento após decisão STJ e a publicação da IN RFB 1911/19, que revogou as IN SRF nº 247/02 e 404/04, fica claro que a energia elétrica utilizada no processo industrial e os maquinários necessários para adequação e efetiva utilização são essenciais e relevantes para o processo produtivo da Recorrente.

Motivo pelo qual deve ser mantida a reversão da glosa.

Do item 3.4 do relatório fiscal - Crédito Calculado sobre Aquisições de Fornecedores Pessoa Física

A Autoridade Fiscal glosou créditos do interessado relativos a devoluções de mercadorias vendidas e tributadas pela impugnante por entender que se tratavam de aquisições de fornecedores pessoa física, situação em que não haveria direito ao crédito.

Entretanto a impugnante afirma que os valores glosados referem-se a devoluções de mercadorias, conforme faz prova em anexo, às folhas 2535 e 2536, em que traz as cópias das notas fiscais eletrônicas de devolução nos exatos valores da base de cálculo glosada pela fiscalização. Trouxe também as notas fiscais de venda dos mesmos produtos, nos mesmos valores e para as mesmas pessoas, às folhas 2539 e 2540, para as quais posteriormente emitiu as notas fiscais de devolução de mercadorias para suportar a operação de devolução de mercadorias.

Motivo pelo qual deve ser mantida a reversão da glosa.

Do item 3.6 do relatório fiscal - Créditos Indevidos sobre Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado não Utilizados na Produção

Necessário nesse ponto separar os valores de glosa revertidos pela decisão *a quo* e os mantidos. Foram cancelados os itens do Anexo V, as glosas aplicadas sobre depreciação de imobilizado que estão planilhadas tratam de produtos descritos como “caminhões”, “equipamentos de informática” entre outros equipamentos e peças, sendo mantidas os itens do

Anexo IX, as glosas aplicadas sobre depreciação de imobilizado que estão planilhadas tratam de serviços descritos como “mão de obra”, “serviço de caçamba”, “fretes”, “locação de sanitários”, ... entre outros, que não se amoldam ao conceito de bens incorporados ao ativo imobilizado.

Separando os valores, 70% dos valores do anexo V são relacionados a veículos incorporados pela Recorrente em seu ativo imobilizado, e verificando jurisprudência atual da turma tais créditos de depreciação são aceitos.

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. VEÍCULOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado utilizados no ambiente de produção, situação em que se enquadram os veículos utilizados no cultivo, colheita e transporte interno de frutas, observados os demais requisitos da lei.

(Acórdão nº 3201-011.872 – 3^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária - Sessão de 18 de abril de 2024)

Além desses valores é necessário verificar que aos glosar os valores do Anexo V, a fiscalização junta “documentos” às fls 1072 a 1074. Mas esses “documentos” são apenas três notas fiscais, totalizando irrisórios R\$ 1.505,50 de equipamentos de combate à incêndio, cuja aquisição é obrigatória por lei, demonstrando somente a suposição que tais notas fiscais não foram utilizadas na produção.

Considerando todo o contexto apresentado entendo que deve ser mantida a reversão da glosa.

Do item 3.7 do relatório fiscal - Créditos sobre Bens do Ativo Imobilizado Calculados de Forma Extemporânea e que já haviam sido objeto de Creditamento em Períodos Anteriores

No confronto entre entre as planilhas que relacionaram os bens do ativo imobilizado creditados de forma extemporânea nas EFD do período fiscalizado, com as planilhas elaboradas por consultorias, assim como em demonstrativos dos valores informados nas Linhas 9 e 10 das Fichas 6A e 16A de DACON de períodos anteriores apresentadas pelo contribuinte (fls. 1075 a 1083), a Autoridade Fiscal entendeu que alguns creditamentos foram efetuados em duplicidade, glosando-os.

A DRJ reverteu a glosa desses créditos com base na falta de fundamentação e de confrontos que demonstrassem claramente o creditamento por parte da Recorrente em períodos anteriores, sendo que a inferência da fiscalização se baseou em uma grande variedade de planilhas dispersas nos autos desse processo, em que não foi identificado um cruzamento de dados preciso que demonstre sua tese inferida.

Fato esse que age em desacordo com a legislação do processo administrativo federal, que determina que todas as acusações estejam claras e com a descrição detalhada das

atividades realizadas pela fiscalização para que chegasse na conclusão, ato não ocorrido no presente caso.

Do Recurso Voluntário

Da preliminar

A Recorrente questiona a validade do presente Auto de Infração, devido a autoridade fiscal ter fundamentado seus atos em conceituação de insumo já declarada ilegal à época pelo Superior Tribunal de Justiça, visto que no momento da lavratura o STJ já tinha considerado ilegal as IN's nº SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

Todavia não assiste razão a Recorrente, pois apesar da fiscalização ter se baseado em INs que foram declaradas ilegais, a fundamentação do Auto de Infração nunca teve sua base legal questionada.

Ora claro que é necessário questionar o conceito de insumo utilizado pela fiscalização no momento da autuação, visto que a mesma já não poderia ser considerada dentro do ordenamento jurídico, porém é um vício que foi sanado já pela DRJ quando da determinação de diligência para verificar e caso necessário alterar a interpretação realizada para o correto conceito de insumo agora determinado.

Também cumpre notar que não se verifica nesses autos qualquer das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, de 6 de março de 1972, que rege o processo administrativo fiscal:

Decreto nº 70.235/72:

“Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.

Sendo necessário salientar que na diligência foi sempre aberto a Recorrente prazo para suas manifestações, portanto não podendo falar em cerceamento de defesa.

Motivo pelo qual nego provimento ao Recurso Voluntário quanto a questão preliminar.

Do mérito

Conforme apresentado acima os requisitos para serem considerados como insumos devem levar em consideração a decisão do STJ e as INs publicadas posteriormente, portanto seguimos para as análises dos itens recorridos no Recurso Voluntário, que foram mantidas as

glosas no acórdão *a quo* (mantidas integralmente as glosas dos itens 3.1.2, 3.1.4, e 3.5, e parcialmente as glosas dos itens 3.6 e 3.8).

Do item 3.1.2 do relatório fiscal - Serviços aduaneiros e frete na importação

A autoridade fiscal glosou os créditos referentes aos serviços aduaneiro e o frete da importação seguindo o entendimento da Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004 que regulamentavam as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 esses serviços ficavam impossibilitados de serem creditados.

Todavia após a decisão do STJ ficou declarada ilegal referidas INs, portanto sendo necessário a análise sob a nova ótica do conceito de insumo.

De plano vale mencionar que pelo relatório e pelas manifestações da Recorrente as importações que geraram o creditamento aqui tratado são todas vinculadas a insumos que foram utilizados na produção da Recorrente, portanto ficando a discussão somente dos gastos relacionadas às importações.

Seguindo julgamentos recentes da Câmara Superior, podemos ver que tais despesas são atualmente aceita para fins de creditamento:

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

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR. LOGÍSTICA DE IMPORTAÇÃO DE INSUMOS E OUTROS SERVIÇOS ESSENCIAIS.

Os custos com fretes contratados após a nacionalização do produto, para transportar o bem importado, que servirá de insumos, do porto ou do estabelecimento alfandegário até o estabelecimento da Recorrente, deve gerar crédito da não-cumulatividade das contribuições sociais.

(Acórdão nº 9303-014.844 – CSRF / 3^a Turma - Sessão de 14 de março de 2024 – Relator: Gilson Macedo Rosenburg Filho)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE.

ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na não-cumulatividade, deve ser compatível com o estabelecido de forma vinculante pelo STJ no REsp 1.221.170/PR (atrelado à

essencialidade e relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica exercida).

CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPORTAÇÃO DE INSUMOS.

SERVIÇOS PORTUÁRIOS (CAPATAZIA E ESTIVA) PRESTADOS NO PAÍS. CONDIÇÕES. CONTRATADOS DE PESSOA JURÍDICA NACIONAL, DE FORMA AUTÔNOMA À IMPORTAÇÃO. TRIBUTADOS PELAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição ao PIS/PASEP, na não cumulatividade poderão descontar crédito somente em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços. Os gastos com serviços portuários no País (no presente caso, descritos como capatazia e estiva), vinculados à operação de importação de insumos, e contratados de forma autônoma a tal importação junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados, asseguram apropriação de créditos da referida contribuição, na sistemática da não cumulatividade.

(Acórdão nº 9303-014.712 – CSRF / 3^a Turma - Sessão de 22 de fevereiro de 2024 – Relatora: Liziane Angelotti Meira)

Considerando que se os insumos importados não cheguem no local da produção da recorrente não é possível realizar suas atividades, entendo que fica claro que tais despesas são essenciais e relevantes, podendo ser tomado o crédito para PIS/COFINS.

Motivo pelo qual reverejo da glosa referente ao presente item.

Do item 3.1.4 do relatório fiscal – Aluguel de veículos

Em relação a locação de veículos, maquinários e equipamentos, tanto a fiscalização quanto a decisão de primeira instância baseia somente na limitação de crédito relacionado a locação de veículos, visto que seria permitido somente crédito sobre locação de maquinário, sem efetivamente entrar no mérito dos itens alocados e de sua efetiva utilização.

Ora, por mais que a legislação não inclua veículo na descrição que permitiria o crédito é necessário verificar quais são efetivamente esses veículos, e onde são utilizados, para verificar mais uma vez a essencialidade e relevância destes.

Segundo relatório fiscal (FLs. 1118 a 1130) produzido pela fiscalização fica claro que tais aluguéis envolvem veículos, plataformas elevatórias, plataformas tesoura elétrica, caminhões munck, guindastes, empilhadeiras, equipamento para elevação de cargas etc., os quais verificando as fotos apresentada na diligência requerida pela DRJ (FLs. 4646 a 4649), podemos ver que são efetivamente utilizados na produção da Recorrente.

Seguindo entendimento atual da presente turma, tais créditos devem ser aceitos se verificados a efetiva utilização na produção do contribuinte.

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza o desconto de crédito em relação ao aluguel de máquinas e equipamentos comprovadamente utilizados nas atividades da empresa, dentre os quais se incluem os veículos.

(...)

Tendo sido designado pelo Presidente para redigir o voto vencedor, no qual prevaleceu no julgamento, pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, reconhecendo que os serviços prestados pelas empresas “Levyequip equipamentos Ltda” e “Visen Engenharia Ltda”, correspondentes a **locação de caminhão basculante, empiladeira, motoniveladora e outros**, podem ser validados na base de cálculo dos créditos do regime não cumulativo, revertendo, portanto, a glosa com a locação destes veículos.

(Acórdão nº 3201-011.894 – 3^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária - Sessão de 22 de maio de 2024 - Redator designado: Márcio Robson Costa)

Motivo pelo qual entendo por reverter a glosa dos créditos do presente item.

Do item 3.5 do relatório fiscal – Créditos Calculados sobre Produtos Adquiridos com Alíquota das Contribuições Reduzidas a Zero

A Autoridade Fiscal glosou créditos do interessado relativos a aquisições de diversos produtos por entender que tratavam-se todos adquiridos com alíquota das contribuições reduzidas a zero por força do artigo 1º da Lei nº 10.925/04. Nessa situação, de acordo com o disposto no inciso II do parágrafo 2º do artigo 3º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, essas aquisições à alíquota zero, ou seja, não sujeitas ao pagamento das contribuições, não dão direito a crédito.

A Recorrente afirma que são aquisições de produtos químicos utilizados no processo produtivo e insumos florestais para silvicultura, sendo a maioria de aquisição de cal. Mas que tratam de duas situações: A primeira é de entrada tributada de insumos utilizado no processo produtivo, visto que o PIS/COFINS está destacado nas NFs, e a segunda cinge-se em torno de aquisições com alíquota zero, porém com saída tributada.

Na primeira discussão sobre as diferenças de situações, concordo com a decisão anterior motivo pelo qual copio aqui os argumentos utilizados no acórdão recorrido.

“O que a Impugnante afirma tratar de duas situações, é na verdade, apenas uma situação. A aquisição de produtos não tributados por expressa determinação em Lei. Apesar de terem havido entradas tributadas de produtos que não deveriam ter sido tributados, essa Turma de Julgamento vem entendendo em seus últimos julgados que não há espaço na Lei para acolher o creditamento pelo comprador dos valores pagos (indevidamente) desses tributos pelo vendedor. Isso configura a situação de pagamento indevido das contribuições sociais pela fornecedora de

tais produtos, passível de sua restituição, nos termos dos artigos 165, inciso I e 166 do CTN.”

Portanto tratará ambas as situações como se uma fosse. Segundo, portanto, os argumentos para glosa por parte da fiscalização e pela reversão por parte da Recorrente.

Na decisão recorrida é mantida a glosa dos créditos por entender que sempre que a entrada de insumos for com contribuições reduzidas a zero, não existe direito ao crédito, conforme se extrai do texto abaixo:

“Os produtos adquiridos com alíquota das contribuições reduzidas a zero de que trata esse tópico enquadram-se dentre os descritos no artigo 1º da Lei 10.925/2004, os quais lhes é vedado o creditamento no artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Lei 10.925/2004:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados-TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;

III - sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;

IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI;

Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 (idêntica redação):

Art. 3º

§ 2º - Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Assim, voto por manter integralmente as glosas aplicadas nesse item, conforme tabela a seguir.”

Nesse ponto a Recorrente rebate alegando que somente não seria permitido o crédito quando a operação subsequente também não for tributada, fato não ocorrido na situação em tela.

Alega ainda que o próprio legislador, para evitar a oneração em determinadas etapas, instituiu o artigo 17 da Lei nº 11.033/04, visando a manutenção dos créditos das contribuições, cuja operação subsequente seja com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência. Conforme se verifica pelo texto da lei:

“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”

Ainda para complementar as informações necessário, cumpre trazer aos autos decisão do STJ sob o rito dos recursos especiais repetitivos (Tema 1.093) que por maioria de votos, fixou cinco teses relativas ao creditamento de PIS/Pasep e Cofins no sistema monofásico e à legislação que disciplina o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (Reporto). As teses são as seguintes:

“1 – É vedada a constituição de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica (artigos 3º, inciso I, alínea "b", da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003).

2 – O benefício instituído no artigo 17 da Lei 11.033/2004 não se restringe às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado Reporto.

3 – O artigo 17 da Lei 11.033/2004 diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor; portanto, não permite a constituição de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelo artigo 3º, inciso I, alínea "b", da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003.

4 – Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa, que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

5 – O artigo 17 da Lei 11.033/2004 apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (artigo 13 do Decreto-Lei 1.598/1977) de bens sujeitos à tributação monofásica.”

Dentro desse julgamento é importante ressaltar que foi decidido que o benefício instituído no artigo 17 da Lei 11.033/2004 não se restringe às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado Reporto, e, portanto, sendo considerado um benefício e abrangendo todos os contribuintes, porém no seguimento do julgamento fica claro que referido benefício não pode ser utilizado quando da sistemática do monofásico, e deixando claro somente do monofásico.

Importante destacar as diferenças entre a sistemática do monofásico e um produto com alíquota zero, no monofásico existe uma antecipação da tributação existente em toda a cadeia, portanto dentro daquela cobrança a alíquota e a margem do valor agregado já é pensado numa forma de não prejudicar a cadeia do produto.

Já o produto com alíquota zero está dentro da sistemática normal do PIS e da COFINS, porém naquele momento o item está elencado como alíquota zero, vinculando esse “benefício” somente ao fornecedor do produto, que este deverá no final de sua apuração demonstrar que esse item está com alíquota zero e portanto não necessário ao pagamento dessas contribuições, mas necessário delimitar que o fornecedor continua sendo contribuinte dessas contribuições e possuindo outros faturamentos ela deverá pagar as contribuições daquele mês.

Além disso o produto com alíquota zero, ao ser revendido pode ser tributado normalmente, pois o “benefício” da alíquota zero pode ser do produto, pode ser por um momento específico, devido ao destinatário, existem diversas possibilidades para determinação da redução da alíquota e na industrialização, ou na revenda do produto em outro momento pode ser alterada a alíquota, gerando um custo para o contribuinte.

Agora voltando para a legislação existente importante destacar que deixa claro que a não possibilidade de creditamento no inciso II, do §2º, do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, são para aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como comentado acima o bem com alíquota zero é sujeito ao pagamento das contribuições, porém com alíquota zero, por isso sem dispêndio financeiro, lembrando que no caso do sistema monofásico, o item não está sujeito ao pagamento, pois todo o pagamento já foi realizado num primeiro momento, ficando fora do sistema de pagamento nas demais operações.

Além disso na legislação mencionada acima existe a condição de que o item seja revendido ou utilizado como insumo em produtos ou serviços à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição, fato que segundo argumentação da Recorrente, não ocorre no caso concreto, pois realizam a venda de produtos tributados, e não incluídos nas situações elencadas acima.

Trazendo o futuro da tributação no Brasil, quando o legislador quis deixar claro a necessidade de que tivesse efetivamente o pagamento da etapa anterior, este deixou claro que somente poderia se aproveitar do crédito, no caso de já ter sido realizado o pagamento do imposto da etapa anterior.

Na nossa legislação atual não existe essa determinação clara de que deva existir o pagamento do tributo na etapa anterior para que pudesse ser aproveitado o creditamento das contribuições, ficando no texto somente que não seja sujeito ao pagamento, trazendo essa diferença de entendimento.

Ora se houvesse a necessidade de pagamento das contribuições da etapa anterior para que fosse autorizado o creditamento, as notas fiscais juntadas pela recorrente deveriam ser aceitas para utilização do crédito, visto que tem o destaque dos valores das contribuições, e, portanto, pode ter sido realizado o pagamento desses pelo fornecedor da Recorrente.

Diante do exporto voto por reverter a glosa dos créditos do presente item.

Do item 3.6 do relatório fiscal – Créditos Indevidos sobre Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado não Utilizados na Produção

Como mencionado acima, o referido item foi mantido parcialmente a glosa, referente somente ao anexo IX do relatório fiscal, que tratam de serviços descritos como “mão de obra”, “serviço de caçamba”, “fretes”, “locação de sanitários”, ... entre outros, que foi considerado pela DRJ como não se amoldam ao conceito de bens incorporados ao ativo imobilizado, conforme disposto no inciso VI do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Verificando as despesas incluídas no referido anexo, podemos verificar que a Recorrente apresenta vinculação de tais serviços a alguns centros de custos como estrutura patrimonial, KLETT NT 2000, SATURNO, pátio de biomassa, entre outros, nesse ponto podemos entender que seriam custos que foram utilizados dentro de algum ativo imobilizado da empresa como reforma ou melhoramento, porém sem podermos ter a confirmação.

Vendo que as descrições apresentadas pela Recorrente, existem itens como Frete, mão-de-obra, caçamba não sendo possível ter certeza da utilização dessas despesas, e portanto não permitindo o crédito de tais despesas, motivo pelo qual mantenho a glosa parcial do referido item.

Do item 3.8 do relatório fiscal – Notas Fiscais não Apresentadas

No presente item a DRJ reverteu a glosa somente das notas fiscais apresentadas pela Recorrente, permanecendo a glosa das notas fiscais não apresentadas em nenhum momento, nem em sede de impugnação ou manifestação da diligência ou Recurso Voluntário.

A Recorrente argumenta, que por serem despesas de documentos antigos e de arquivos físicos, ainda está em busca de localização das mesmas.

Apesar de entender a dificuldade em encontrar referidos documentos, foi aberto diversos momentos para apresentação e não foi realizado por parte da Recorrente, e como no caso de crédito é obrigação do contribuinte em apresentar as provas de comprovação é necessário manter a glosa em relação as notas fiscais não apresentadas pela Recorrente.

Das Conclusões

Diante todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício e, quanto ao Recurso Voluntário, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, julgar parcialmente procedente o Recurso Voluntário, para reverter as glosas dos itens 3.2.1 - dispêndios com serviços aduaneiros e frete acrescidos aos valores do custo de aquisição dos bens do ativo imobilizado importados, 3.1.4 - aluguel de empilhadeiras e 3.5 - Créditos Calculados sobre Produtos Adquiridos com Alíquota das Contribuições Reduzidas a Zero.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, redator designado.

O voto do Relator já bem especifica as questões litigadas. Inobstante a completa argumentação, a Turma entendeu por divergir em itens determinados. Abaixo, segue-se a mesma numeração do voto, incluindo apenas os itens com divergência.

Do recurso de Ofício

Do item 3.7 do relatório fiscal - Créditos sobre Bens do Ativo Imobilizado Calculados de Forma Extemporânea e que já haviam sido objeto de Creditamento em Períodos Anteriores

Em breve recuperação do litígio, a fiscalização glosou créditos sobre a depreciação de bens do ativo imobilizado apropriados de forma extemporânea em relação a bens sobre os quais já haviam sido apropriados créditos anteriormente.

Na resolução de diligência, a DRJ aborda esse ponto, entre outros. A fiscalização confirma que houve aproveitamento de créditos para os bens do imobilizado objeto de glosa, sugerindo manter a glosa, nesse item.

Na decisão, a DRJ reverte integralmente a glosa nesse ponto, entendendo que o bem ativado aparecer em mais de uma planilha também não colabora para inferir que todos os créditos permitidos referentes às parcelas de depreciação desse bem já haviam sido tomados em época própria.

Pois bem, a fiscalização não glosou a totalidade dos créditos extemporâneos de bens do ativo imobilizado. Sabe-se que a apropriação desse direito é feita mensalmente, e pode demandar, no caso, até 48 meses. Seja por esse fator ou outro, a fiscalização glosou, especificamente, créditos extemporâneos de bens em relação aos quais já havia sido apropriado crédito e, no período fiscalizado, de modo desvinculado, foram apropriados mais créditos.

O relatório fiscal indica as planilhas. Verifica-se, pela observação da planilha juntada no relatório de diligência, que são serviços muito variados além de contas contábeis de máquinas industriais com inúmeros lançamentos.

A DRJ havia solicitado, na diligência:

Demonstrativo de apuração de créditos em duplicidade em planilha, em excel ou arquivo editável similar, contendo para cada bem que a Autoridade Fiscal entenda ter havido o creditamento extemporâneo em duplicidade:

1. Nome do Bem, Nº Nota Fiscal, Fornecedor, CNPJ/CPF Fornecedor, Valor, Data de Aquisição, Data de Entrada em Operação do Bem, A justificativa que levou-a a entender ter havido tal duplicidade
2. Para cada bem, ou grupo de bens em situação idêntica, a demonstração de que a soma dos créditos referentes às parcelas de depreciação do bem foi superior ao crédito total que poderia ser apurado em relação a esse bem. Ou a demonstração que foi apurado um creditamento relativo a uma parcela de depreciação em valor superior ao permitido para o respectivo bem para o período de apuração em questão.
3. Para cada bem, ou grupo de bens em situação idêntica, os valores mensais creditados incorretamente de PIS e COFINS a partir do momento que o bem já fora totalmente depreciado e,
4. Quando for o caso, para cada bem, ou grupo de bens em situação idêntica, os valores mensais de PIS e COFINS creditados em valor superior ao permitido para o respectivo bem, ou grupo de bens em situação idêntica, por período de apuração

No retorno, entendeu que a diligência não atendeu plenamente o solicitado. A apreciação que julgou procedente a impugnação, no tópico, foi a seguinte:

Infelizmente, a unidade de origem não atendeu plenamente o solicitado em diligência, não elaborou o demonstrativo de apuração específico desse item. As glosas desse item 3.7 do Relatório Fiscal (assim como de diversos outros itens) continuaram a vir dispersas em vários anexos. Nesse caso, nos Anexos VIII e IX, sendo que as desse último continuaram a vir misturadas a outras glosas sob outros fundamentos. Pelo menos, dessa vez, esses anexos, que somam quase 6.000 linhas, vieram em formato compatível com o aplicativo de criação de planilhas eletrônicas Excel, e ainda com informações adicionais apresentadas pelo contribuinte, de forma que seus dados pudessem ser filtrados, agrupados e totalizados adequadamente.

No Relatório de Diligência Fiscal, a fiscalização afirma que a glosa sobre créditos do imobilizado que já haviam sido creditados em períodos anteriores, ao contrário do que afirma a Impugnante, em nada tem a ver com o marco inicial de cálculo dos créditos, e que, caso os critérios legais para cálculo de depreciação de tais bens estivessem cumpridos, e não tivesse ocorrido o crédito na data correta, não haveria óbice para o aproveitamento extemporâneo dos referidos créditos.

Afirma que das análises das planilhas foi percebido que muitos dos bens que compuseram a planilha de créditos extemporâneos também figuraram nas planilhas que listaram os bens creditados na época correta, portanto infere-se que não poderiam novamente ser creditados como extemporâneos.

Como já relatado, a unidade de origem não elaborou e apresentou o demonstrativo de apuração solicitado em diligência para esclarecer esse item. Apesar das arguições e informações acrescentadas, a demonstração pela fiscalização dessas glosas nos Anexos VIII e IX, reanexados agora em formato editável compatível com o Excel, não são capazes de demonstrar a inferição da fiscalização de que o creditamento extemporâneo de depreciações do imobilizado decorreu de bens cujos créditos de depreciação permitidos já haviam sido tomados em todas as suas parcelas na época apropriada. O fato de alegar que um bem aparece em mais de uma planilha também não colabora para inferir que todos os créditos permitidos referentes às parcelas de depreciação desse bem já haviam sido tomados em época própria. A inferência da fiscalização se baseou em uma grande variedade de planilhas dispersas nos autos desse processo, onde não foi identificado um cruzamento de dados preciso que demonstre sua tese inferida. Como afirma a Impugnante, não está comprovada a sustentação da fiscalização, não podendo ser mantido o lançamento.

O contribuinte centra muito de sua alegação no início da operação do imobilizado. Que poderia se dar o registro após a aquisição. E que, assim, não teria depreciado tudo, a considerar a data sugerida. Porém, na planilha, pode-se verificar que são muitos bens e serviços variados, e que nem sempre se poderia adotar o alegado, em especial em bens e serviços que se agregam a um imobilizado existente.

A fiscalização não considerou necessariamente a data de aquisição para a realização da glosa. Como explica o relatório fiscal em diligência:

(...) Ora, se nos Dacons anteriores, dos períodos os quais se referiam os créditos extemporâneos em comento, haviam créditos relativos a bens do ativo imobilizado, era de se esperar que se referissem a outros bens, já que aqueles listados na tabela da consultoria eram de bens que, apesar de estarem na produção, alegadamente não tinham sido incluídos nos referidos cálculos de créditos. Da análise dessas planilhas é que foi capaz de se perceber que muitos dos bens que compuseram a planilha de créditos extemporâneos também figuraram nas planilhas que listaram os bens creditados mediante Fichas 06A e 16A do Dacon na época em que já era possível o respectivo cálculo dos créditos. Infere-se, portanto, que, se os encargos de depreciação dos bens em questão foram creditados na época correta, não poderiam novamente ser creditados em momento futuro como créditos extemporâneos, ou seja, **o creditamento extemporâneo foi indevido, pois houve duplicidade no creditamento.**

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Ante o explanado acima, podemos entender que o cerne da questão não está no quanto foi creditado a mais de cada um dos bens, já que o motivo da glosa não guarda qualquer relação com a data de início da operação do bem, como tenta fazer crer o contribuinte em sua impugnação. A glosa ocorreu pelo fato de a fiscalização, com base nas planilhas apresentadas no curso da ação fiscal, ter verificado que muitos dos créditos que compõem a planilha elaborada pela empresa de consultoria são os mesmos dos Dacons dos períodos anteriores.

(...)

O bem constante do documento fiscal de nº 699, que o contribuinte traz como exemplo em sua impugnação, compõe o crédito do ativo imobilizado, segundo informações prestadas pelo contribuinte, mediante créditos em 48 parcelas (planilhas juntadas às fls. 1.077 a 1.082). Os respectivos valores estão nos Dacons dos meses de 03/2007, 03/2008, 11/2008, 01/2009, 01/2010, 01/2011. Se considerarmos que os Dacons têm valores mensais relativamente constantes no que se refere às linhas destinadas aos créditos sobre bens do ativo imobilizado, e é usual que as parcelas de créditos calculadas com base na depreciação sejam feitas em meses subsequentes, inferimos que o bem foi creditado em sua totalidade.

Se no cálculo dos créditos extemporâneos foi considerado como início da apropriação o mês junho de 2008, tal dado nos é irrelevante, pois todo e qualquer valor relacionado a esse bem que estiver na planilha da consultoria deverá ser glosado, uma vez que os créditos sobre esse bem já foram utilizados em sua totalidade a partir de março de 2007 nos Dacons respectivos.

(...)

Com fins de atender a autoridade julgadora na solicitação acima reproduzida, submetemos ao contribuinte as mesmas planilhas constantes dos Anexos do Relatório de Ação Fiscal, com fins de que complementasse as informações já ali disponibilizadas, conforme já explanado. Salienta-se que não há sentido em demonstrar “que a soma dos créditos referentes às parcelas de depreciação do bem foi superior ao crédito total que poderia ser apurado em relação a esse bem” uma vez que, conforme já dirimido, a conclusão desta fiscalização é de que os bens glosados na planilha da Martinelli já haviam sido creditados em sua totalidade nos anos anteriores, de modo que todas as parcelas relativas aos bens em questão constantes das planilhas da consultoria foram objeto de glosa. Lembrando ainda que a conclusão de que os bens já haviam sido objetos de creditamento anterior foi com base nas planilhas apresentadas pelo próprio contribuinte, mediante Intimações cuja primeira ciência ocorreu em março de 2018, e que alegadamente estariam com erros. Estranhamente, até então não foram apresentadas as planilhas corretas, mesmo sendo o referido erro o principal argumento do contribuinte. O impugnante afirma saber que as planilhas estão erradas, mas não consegue nos dizer os dados corretos.

(...)

De acordo com o já explicitado no corpo do presente Relatório, **as planilhas Anexas ao Relatório de Ação Fiscal foram submetidas ao contribuinte para complementação das informações, de modo que atendesse as necessidades da DRJ/RJ**, e foram juntadas às fls. 4.659.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001, intimamos novamente o contribuinte para apresentação das notas fiscais faltantes. Em resposta, o interessado juntou cópia de nota fiscal (fls. 1.883) e afirmou que “ainda está procedendo ao levantamento das mesmas e serão oportunamente apresentadas nos autos a fim de demonstrar as aquisições”.

Desse modo, em vários bens, **havia efetivamente desconto de créditos sobre depreciação em períodos anteriores (registrados no Dacon)**, e por esses mesmos bens os créditos foram justificados pela empresa. Assim, não caberia a empresa alegar o início do desconto dos créditos em período posterior, a não ser que retificasse os demonstrativos, comprovando efetivamente existir os créditos anteriores com outros bens do ativo.

Hoje, a CSRF do Carf já uniformizou o entendimento pela impossibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos sem a retificação dos Dacon (eg 9303-011.780, 9303-014.081). No caso em concreto, tratava-se de depreciação de bens, créditos a serem apropriados em muitos meses, dependendo do caso. A apropriação foi aceita pela fiscalização em casos de inexistência de apropriação anterior para o mesmo bem, conforme atestado por planilha da própria empresa no curso da fiscalização.

A demonstração, nessa situação, com a justificativa dos créditos deve ser feita pela empresa, de modo minudente. Considera-se não ser possível atribuir a fiscalização a comprovação de eventual duplicidade de apropriação de crédito extemporâneo, se a empresa não fez a devida retificação dos Dacon e não justificou os créditos já apropriados.

Pelo exposto, deve ser mantido o entendimento do relatório de diligência da fiscalização. Entende-se por dar parcial provimento ao recurso de ofício nesse item.

Do Recurso Voluntário

Do item 3.1.4 do relatório fiscal – Aluguel de veículos

O Relator entendeu por prover o recurso para o item como um todo.

O recorrente alegou em seu recurso voluntário:

Para corroborar nosso entendimento de que tais aparelhos se tratam de veículos, consultamos o sítio na internet do maior fornecedor dos demais veículos de movimentação de carga locados objetos de glosas no item 3.1.4: BBC Guindastes LTDA (<http://www.bbcbguindastes.com.br>). Se acessarmos a aba “EQUIPAMENTOS” podemos ver que todos os ditos equipamentos disponíveis da empresa são veículos, de acordo com as fotos disponibilizadas, segregadas como guindastes, guindautos munck, cavalos e carretas, carros de apoio técnico e empilhadeiras. Pelas fotos referidas, vemos que se tratam de caminhões

equipados com dispositivos de elevação. Abaixo, colacionamos algumas fotos, para fins exemplificativos:

As fotos citadas (fls. 4646 a 4648) e que compõem o recurso demonstram, de fato, tratar-se de caminhões com plataformas elevatórias, caminhões Munck e veículos. Ou ainda, como o próprio reclamante refere, “guindautos Munck”.

A súmula Carf 190 assim expressa:

Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3^a Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

No caso, trata-se de veículos. As plataformas elevatórias e funcionalidades estão vinculadas aos caminhões. Há movimentação de carga, mesmo que interna, de modo que não se vê como dissenter do previsto na súmula. De todo o modo, a previsão das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não contempla veículos.

A legislação tributária destinada à identificação/classificação de mercadorias trata separadamente os bens identificáveis como máquinas e os bens identificados como veículos. Como exemplo, a própria Lei 10.637/2002 que, quando quis incluir veículos, manifestou expressamente:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

(...)

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas** e **veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (gn).

Nesse contexto, inexiste dispositivo legal que permita apurar créditos sobre despesas com aluguel de veículos.

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) firmou posição em várias soluções de consulta. A despeito de eventual evolução no tempo, é útil citar o entendimento foi consolidado pela SC Cosit nº 18, de 2020, a saber:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES E ALUGUEL DE VEÍCULOS. DESPESAS COM SISTEMA DE DADOS E VOZES.

As despesas com depreciação de veículos próprios utilizados pela pessoa jurídica para a locomoção de funcionários e ferramentas até o local da realização do serviço geram direito a crédito da Cofins com base no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

As despesas com manutenção de veículos próprios destinados ao deslocamento dos funcionários da pessoa jurídica até o local da prestação de serviço, bem como as despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos (próprios e alugados), são consideradas insumos e geram direito a crédito da Cofins, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

As despesas com aluguel de veículos utilizados na prestação de serviços não se enquadram entre as hipóteses geradoras de crédito da Cofins. Tais despesas não são insumos por não se enquadrarem na expressão "bens e serviços" do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

As despesas com sistema de dados e vozes não são insumos, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para a pessoa jurídica prestadora de serviço de manutenção e reparo em máquinas, equipamentos e tratores agrícolas e, portanto, não geram direito a crédito da Cofins.

Igual ementa, com os ajustes nos fundamentos, consta também para o PIS.

Veja-se em adendo, das conclusões:

42.3. as despesas com aluguel de veículos utilizados na prestação de serviços não se enquadram entre as hipóteses geradoras de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tais despesas não são insumos por não se enquadrarem na expressão "bens e serviços" do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003;

Assim decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, frente à recurso especial interposto pelo procurador:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

ALUGUEL DE VEÍCULOS. CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente são admitidas as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002) aquelas com aluguéis de veículos, inclusive os de carga (Solução de Consulta Cosit nº 1/2014 e NBM/SH-TIPI).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a aluguel de veículos, e, por unanimidade de votos, na parte conhecida, em dar-lhe provimento.

(processo 10680.901861/2012-09; acórdão: 9303-014.415; sessão: 17/10/2023; 3^a Turma da CSRF).

É de se concordar com o Relator no caso das empilhadeiras, que são utilizadas no manuseio de insumos e bens dentro das unidades da empresa e nos ambientes produtivos. É uma máquina autopropulsada, ou seja, possui seu próprio sistema de propulsão e é utilizada na movimentação das cargas. São de uso interno, não saindo para vias públicas e não necessitando de emplacamento.

Afora as empilhadeiras, a constar de item separado na decisão, por não se caracterizar como veículo, deve ser mantida a glosa de crédito em relação ao aluguel de veículos (subitem 3.1.4 do relatório fiscal).

Do item 3.5 do relatório fiscal – Créditos Calculados sobre Produtos Adquiridos com Alíquota das Contribuições Reduzidas a Zero

Em relação à possibilidade de desconto de créditos decorrentes da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003:

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

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

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão de obra paga a pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

II - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(gn).

No caso de entrada alíquota zero, entende-se não haver bem ou serviço sujeito ao pagamento da contribuição. E, de qualquer forma, se não houve contribuição positiva, o não oferecimento de crédito está conforme o princípio da não cumulatividade.

A empresa insiste no contrário. Além disso, apresenta algumas notas com destaque de PIS e Cofins no documento.

No caso, considero suficientes as razões postas na decisão de 1º grau, que adoto nos termos do inciso I, do § 12 do art. 114 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF – Portaria MF 1.634/2023):

O que a Impugnante afirma tratar de duas situações, é na verdade, apenas uma situação. A aquisição de produtos não tributados por expressa determinação em Lei. Apesar de terem havido entradas tributadas de produtos que não deveriam ter sido tributados, essa Turma de Julgamento vem entendendo em seus últimos julgados que não há espaço na Lei para acolher o creditamento pelo comprador dos valores pagos (indevidamente) desses tributos pelo vendedor. Isso configura a situação de pagamento indevido das contribuições sociais pela fornecedora de tais produtos, passível de sua restituição, nos termos dos artigos 165, inciso I e 166 do CTN.

A alegação da Impugnante de que devem ser creditadas as entradas de produtos não tributados pelo motivo de quando saírem serão tributadas não encontra respaldo legal. Pelas alegações trazidas parece que ela se confundiu com a situação em que as vendas efetuadas não são tributadas ao trazer o art. 17 da Lei nº 11.033/04 que trata da manutenção dos créditos apurados sobre aquisições tributadas cujas vendas vinculadas não são (fl. 1778). E o trecho apresentado do entendimento do CARF de que “os bens adquiridos sem o pagamento das contribuições não ensejam direito ao crédito quando a operação subsequente também não for tributada” não é capaz de causar a ilusão de que a entrada tributada ensejaria direito ao crédito em qualquer situação de operação subsequente tributada, em especial na do presente caso em que há vedação expressa na legislação de regência.

Os produtos adquiridos com alíquota das contribuições reduzidas a zero de que trata esse tópico enquadram-se dentre os descritos no artigo 1º da Lei 10.925/2004, os quais lhes é vedado o creditamento no artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

Desse modo, deve ser mantida a glosa.

Conclusão

Pelo exposto, o voto do relator deve ser alterado para: (1) no caso do recurso de ofício, dar parcial provimento para manter a glosa de créditos extemporâneos decorrentes da aquisição de bens do ativo imobilizado (subitem 3.7 do relatório fiscal); (2) no caso do recurso voluntário, (a) manter a glosa de crédito em relação ao aluguel de veículos (subitem 3.1.4 do relatório fiscal) e (b) manter a glosa de créditos decorrentes de aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero.

Assinado Digitalmente

Marcelo Enk de Aguiar