



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13227.900121/2012-92
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-001.591 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de outubro de 2020
Recorrente AUTO POSTO IRMÃOS BATISTA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

APURAÇÃO DE CRÉDITO. INSUMO. FRETE DE COMPRA.

Ausência de previsão legal para tomada de créditos na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições, ou seja, não estavam incorporados ao seu custo de aquisição, não será possível a tomada de créditos.

APURAÇÃO DE CRÉDITO. ALUGUEL. PROVAS

O contribuinte possui o ônus de apresentar as provas que confirme seu direito, de acordo com o Código Civil Brasileiro, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que esteja enquadrado nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

JUROS COMPENSATÓRIOS. ATUALIZAÇÃO. RESSARCIMENTO. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa previsão legal, não cabe atualização monetária ou incidência de juros sobre o crédito apurado pelo Regime Não Cumulativo de apuração do PIS/PASEP e da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões a conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodolfo Tsuboi – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Rodolfo Tsuboi, Luis Felipe de Barros Reche e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

Relatório

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da decisão da DRJ n.º 01-25.910 da 3ª Turma da DRJ/BEL:

Trata o presente processo de pedidos de ressarcimento de crédito de PIS/PASEP Não-Cumulativo relativo ao 1º trimestre/2005, no valor de R\$ 13.670,42, utilizado para compensação de débitos da empresa.

A DRF/JiParaná, mediante Despacho Decisório (fl. 6), com base no Relatório Fiscal (fls. 40/55) decidiu o pleito do contribuinte da seguinte forma:

Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, houve reconhecimento de direito creditório conforme descrito no quadro abaixo:

(...)

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual: HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada (...).

Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) (...).

Cientificado, em 23.03.2012 (fl. 7), a Pessoa Jurídica apresentou, tempestivamente, em 23.04.2012, manifestação e inconformidade (fls. 8/29), na qual alega:

2.1 DA ILEGÍTIMA EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS COM ORIGEM EM FRETES SOBRE COMPRAS.

(...)

Diante do exposto, de imediato conclui-se que o frete é um insumo/serviço necessário e imprescindível para a realização da atividade comercial a que se propõem a Recorrente. Ainda, é contratado única e exclusivamente para transportar os produtos que são comercializados, ou seja, é um serviço utilizado para que a venda dos produtos possa ocorrer.

A norma utiliza o termo bens e serviços utilizados como insumos utilizados na atividade comercial ou industrial. No entanto, neste inciso do artigo 3º da Lei 10.637/2002 não estão relacionados quais são estes insumos/serviços.

(...)

Vale reprimir: os créditos apurados sobre os valores de fretes sobre compras quando suportados pela adquirente são insumos/serviços aplicados aos produtos industrializados ou comercializados e como tal devem compor a base de créditos, conforme determina o artigo 3º da Lei 10.637/2002.

2.2 DA ILEGÍTIMA EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS COM ORIGEM ALUGUEIS PAGOS ÀS PESSOAS JURÍDICAS

(...)

Os créditos lançados estão de acordo com a norma transcrita. No entanto, o agente julgador fundamentou sua glosa em face da ausência de registro público do contrato firmado com a empresa Transportadora Batista Ltda.

A Recorrente de fato não registrou tal contrato em cartório por estar o mesmo assinado pelas partes e por testemunhas. Assim, julgou desnecessário tal registro uma vez que as obrigações e direitos nele convencionados foram aceitos pelas partes entre si contratadas e assim verificadas pelas testemunhas.

(...)

Ainda, cabe ressaltar que a legislação que autoriza o lançamento de créditos sobre alugueis pagos a pessoas jurídicas não estabelece a obrigatoriedade do registro público, apenas condiciona que a despesa seja paga à pessoa jurídica.

(...)

Ainda, o julgador excluiu os pagamentos de aluguel de equipamentos (bombas de gasolina e tanques) efetuados a Cia brasileira de Petróleo Ipiranga por não ter a Recorrente apresentado o contrato de locação.

A Recorrente de fato não localizou o referido contrato em seus arquivos, mas comprovou todos os pagamentos mensais efetuados a Cia Ipiranga, todos efetuados através de boleto bancário, conforme pode-se verificar nos autos dos processos, já que todos foram apresentados no atendimento da intimação que gerou o despacho em debate e todos confirmados pelo agente fiscal.

A Recorrente, tendo em vista comprovar a veracidade de tais pagamentos à título de aluguel, requer que seja acolhida posteriormente neste processo Declaração da Cia Ipiranga acerca da locação de suas máquinas à Recorrente à época.

2.3 DA EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS SOBRE BENS PARA REVENDA SUJEITOS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA PIS E COFINS

(...)

Ocorreu que, indevidamente, a empresa tomou créditos sobre mercadorias que são tributadas por substituição tributária para PIS e Cofins conforme apontou o agente julgador em seu relatório no item 5.5, no qual relacional os itens excluídos:

(...)

Primeiramente cabe esclarecer que a Recorrente nunca vendeu "tacômetro", mas sim, "tacógrafos" que são produtos totalmente distintos. Tacógrafos são discos de papel para registrar a velocidade dos caminhões.

Assim, o produto efetivamente vendido pela Recorrente é classificado na NCM 48.23.40.00 Papeis diagramas para aparelhos registradores, em bobinas, em folhas ou em discos, não relacionados nos anexos da lei 10.485/2002.

Da mesma forma, verifica-se que o agente julgador não analisou os tipos de filtros vendidos pela Recorrente, pois considerou todos como sendo filtros que estão sujeitos a Substituição Tributária. Ocorre que a empresa também vendia diversos tipos de filtros, sendo que nem todos sujeitos a incidência concentrada das contribuições.

Os filtros com incidência são apenas os do NCM 8421.23.00 e 8421.31.00 dispostos no Anexo I da Lei 10.485/02. Os demais são tributados à regra geral, créditos e débitos.

Diante do exposto constatamos que não ocorreu a verificação por produto, pois considerou todas as NFs como sendo de produtos monofásicos. Não é o caso, é necessária a análise por produto.

Pois bem. É correta a referida exclusão, se confirma a tomada de créditos de produtos monofásicos. Mas também será correta a análise da base de débitos, já que a Recorrente oferecia a tributação todos os produtos sobre os quais tomava crédito.

Verificamos que em momento algum o agente julgador manifestou-se no Relatório acerca dos pagamentos indevidos efetuados pela Recorrente. Também não apresentou qualquer demonstrativo de cálculo que pudessem contemplar tais ajustes, já que na análise do pedido as Dacon's e pedidos em debate devem ter sido verificados, bem como a inclusão destes itens na base de débitos. Assim, para que a glosa de tais itens seja correta é preciso que se analisem os tipos de produtos, se monofásicos ou não e, também a base de débitos, para que o ajuste seja correto.

(...)

3.1 DA USPENSÃO (sic) DA EXIGIBILIDADE DOS DÉBITOS

(...)

As alegações do agente julgador são infundadas, como já se demonstrou acima. No entanto, ainda é preciso observar os preceitos do Código Tributário Nacional, quando no artigo nº 151 determina as situações que suspendem a exigência do crédito tributário da Receita Federal. Vale transcrever:

(...)

IV DO DIREITO À ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS PELITEADOS À TAXA SELIC.

(...)

O obstáculo posto pelo fisco federal, impedindo a imperante, de acessar, de se creditar e verse ressarcida em valores deferidos pela lei ocasionou e ocasiona lesão ao seu

patrimônio, que, por justiça merece ser recomposto com a pronta atualização monetária plena, sob pena da União valer-se da própria torpeza e em benefício próprio.

O exposto já é suficiente para garantir a Recorrente a correção dos créditos pleiteados a partir de cada período de apuração protocolado. No entanto, cabe ainda evidenciar os preceitos fixados pelo Decreto 2.138/97 que equipara os institutos da restituição ao do ressarcimento e autoriza, portanto, a aplicação da taxa Selic. Este foi entendimento da egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda ao decidir sobre matéria idêntica, que se aplica perfeitamente ao caso em debate, já que também os pedidos de ressarcimento de PIS e Cofins são trimestrais e observam o mesmo rito administrativo para serem solicitados:

(...)

Ao final, requer que seja acolhida a Manifestação de Inconformidade, bem assim a ela ser dado provimento.

A DRJ, em sessão de 05 de fevereiro de 2013, proferiu sentença, pela improcedência da manifestação de inconformidade protocolada, cuja ementa segue abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional (CTN).

DECISÕES JUDICIAIS. INTER PARTES. ERGA OMNES.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial, salvo na hipótese de decisões objetivas do Supremo Tribunal Federal (STF), com efeito erga omnes (súmula vinculante ou julgados em sede de ADI e ADC).

PIS/PASEP. APURAÇÃO DE CRÉDITO. FRETE.

Somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados, nas operações de venda, para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes, desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep devida.

PROVA.

O contribuinte possui o ônus de impugnar com provas, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que esteja enquadrado nas alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972.

JUROS COMPENSATÓRIOS. RESSARCIMENTO.

Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

A fundamentação utilizada pela DRJ para a decisão acima proferida é diversa, mas de forma sucinta pode ser entendida da seguinte maneira:

Do **conceito de insumo** o acórdão da DRJ, em linhas gerais, esclarece que a autoridade fazendária só caracteriza como insumo as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem que sejam utilizados em "ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação". Já em outra visão, os contribuintes contestam o entendimento administrativo, afirmando que a delimitação do conceito não está expressa nas Leis, e que, portanto, não cabe a imposição de restrição não posta em lei; esse entendimento tem sua gênese em uma interpretação isolada dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, dispositivos estes que, ao preverem o creditamento em relação aos insumos adquiridos, o teriam feito mencionando "insumos" sem quaisquer delimitações.

Assim, para os contribuintes a menção a insumos é feita de forma genérica, devendo-se ter como tais, portanto, todos os ônus que uma pessoa jurídica tem para a consecução de sua atividade-fim. Enquanto, para a autoridade fazendária, as Leis, ao falarem em insumos utilizados "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", teriam criado uma delimitação estrita, vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo.

Mas, a autoridade fazendária precisa se ater à regra da estrita legalidade, e neste diapasão a Instrução Normativa 247/2002 e da Instrução Normativa SRF nº 404/2004 estabeleceram, de forma explícita, que se deve ter por insumos aqueles bens "que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado", bem como os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou na prestação de serviços.

Portanto, diante de um conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária e que, como já dito, têm efeito vinculante para os agentes públicos, deve-se entender insumos nos moldes estabelecidos pela legislação infralegal.

No tocante à **utilização de fretes** na apuração de créditos de PIS/Pasep, em linhas gerais, a decisão da DRJ entende que a legislação vigente, somente permite crédito sobre frete na operação de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor.

No que concerne à **utilização de aluguéis** na apuração de créditos de PIS/Pasep, em linhas gerais, a decisão da DRJ esclareceu que é dever do contribuinte apresentar as provas que corrobore com os seus argumentos aduzidos. Entretanto, o contribuinte não trouxe nenhum documento para a comprovação de suas alegações, nem mesmo os contratos de aluguéis objetos de discussão foram juntados a presente peça impugnatória. Tais documentos são necessários para a confirmação de seu suposto crédito. Portanto, na ausência de provas documentais, não é possível rever o despacho decisório neste quesito.

Já no tocante à **utilização bens para revenda** na apuração de créditos de PIS/Pasep, a decisão da DRJ entendeu que as alegações do contribuinte se contrapondo a essas glosas foram transcritas no relatório. Ocorre que em sua defesa a manifestante não trouxe nenhum elemento que comprovasse tais afirmações.

Sobre a **atualização monetária**, a DRJ no sentido de que o art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que trata da atualização de valores devolvidos pela Fazenda, somente se refere aos pedidos de *restituição*, não se referindo a pedidos de *ressarcimento*. Nesse sentido, o § 5º do art. 72 da Instrução Normativa SRF n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, prescreve **expressamente** que não incidirão juros compensatórios “*no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, bem como na compensação de referidos créditos*”.

Em 20 de janeiro de 2015, o contribuinte protocolou recurso voluntário, requerendo:

1. *Seja acolhida o presente Recurso Voluntário;*
2. *Seja Reformado o Despacho Decisório ora guerreado para o fim de reconhecer os créditos da Recorrente de PIS NÃO-CUMULATIVA no montante de R\$ 13.670,42 referente ao 1ºT/2005, eis que apurados na forma da legislação em vigor e de direito;*
3. *Que sejam incluídos no montante da base de cálculo de créditos os valores relativos ao insumo frete sobre compras de mercadorias destinadas à venda, eis que compõem o custo dos produtos comercializados pela Recorrente, foram por ela suportados e atendem a condição de Insumo conforme determina a legislação de regência da matéria;*
4. *Que sejam incluídos no montante da base de créditos os valores pagos a título de alugueis pagos para pessoas jurídicas, eis que legítimos, conforme comprovam o Contrato de Locação firmado entre as partes (Recorrente x Transportadora Batista Ltda) e reconhecido por testemunhas, bem como os pagamentos mensais suportados pela Recorrente e que atendem a legislação de regência da matéria;*
5. *Que sejam incluídos no montante da base de créditos os valores pagos a título de alugueis pagos para pessoas jurídicas, conforme comprovam os boletos bancários pagos a Cia Brasileira de Petróleo Ipiranga, integrantes deste processo, bem como seja autorizada a juntada posterior de documento que faz prova do referido pagamento à título de aluguel de máquinas equipamentos, eis que os pagamentos são legítimos;*
6. *Que, em face da exclusão dos créditos realizados indevidamente sobre produtos adquiridos com substituição tributária de PIS e Cofins, constantes na Tabela 6 do Relatório Fiscal, sejam recalculados os valores dos débitos para o fim de excluir também*

da base de cálculo de débito os valores de bens sujeitos a substituição tributária de PIS/Cofins, eis que também foram tributados indevidamente pela Recorrente;

7. Que seja determinada a imediata suspensão da exigência do crédito tributário em face das disposições do artigo 151 do Código Tributário Nacional até que seja proferido despacho decisório definitivo;

8. Determinar que todos os valores de créditos constantes do pedido de ressarcimento sejam atualizados mediante a incidência da SELIC, a partir do período de apuração do crédito em face das disposições das disposições do Decreto n.º 2.138/97 e parágrafo 4º do artigo 39 da Lei 9.250/95;

O contribuinte alega que acumulou créditos em função de ter seus produtos (combustíveis e lubrificantes) tributados à alíquota zero na forma prevista no parágrafo 2º do artigo 3º da lei 10.485/2002, com redação alterada pela lei 10.865/2004. Por atender as condições para solicitar os créditos de PIS e COFINS e assim o fez, mediante apresentação de Dacon onde demonstra a origem dos créditos lançados e através de PER/DCOMP.

Sobre a exclusão dos créditos com origem em **Fretes Sobre Compras**:

O contribuinte alega que a decisão da DRJ entendeu ser ilegal a apropriação de créditos sobre os fretes pagos pela Recorrente quando da aquisição de seus produtos sob a alegação que a norma legal não autoriza tais créditos.

O contribuinte afirma que a empresa vendedora não entrega os produtos no pátio da Recorrente, de forma que esta precisa contratar serviços de fretes de outras pessoas jurídicas para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que seja destinado à venda. Complementa seu argumento de que a norma utiliza o termo bens e serviços utilizados como insumos utilizados na atividade comercial ou industrial. No entanto, neste inciso do artigo 3º da Lei 10.637/2002 não estão relacionados que são estes insumos/serviços.

Aproveitou para anexar ao seu recurso voluntário, ementas deste egrégio conselho de contribuintes, bem como, do Tribunal Regional Federal, que corroboram quanto direito a crédito sobre fretes e ratificam o entendimento adotado.

E finaliza esse tópico com a seguinte afirmação, de que a legislação que rege a matéria estabeleceu que darão direito a créditos os insumos e serviços utilizados na produção ou na revenda de bens das empresas sujeitas ao regime não-cumulativo. Sendo assim, considerando que os referidos fretes são insumos necessários e aplicados na atividade comercial, a glosa destes valores é equivocada e em desacordo com a legislação vigente.

Sobre a exclusão dos créditos com origem em **Aluguéis Pagos à Outras Pessoas Jurídicas**:

O contribuinte alega que os créditos lançados estão de acordo com a norma transcrita. No entanto, o agente julgador fundamentou sua glosa em face da ausência de registro público do contrato firmado com a empresa Transportadora Batista Ltda.

Alegou também que a legislação que autoriza o lançamento de créditos sobre aluguéis pagos a pessoas jurídicas não estabelece a obrigatoriedade do registro público, apenas condiciona que a despesa seja paga à pessoa jurídica.

Diante do exposto, solicita que o contribuinte agiu de boa-fé, certa de que os documentos que firmaram a relação contratual e respectivos pagamentos mensais dos alugueis, bem como em face da constatação do agente julgador de que tais valores foram efetivamente

pagos à locadora, pessoa jurídica, requer-se que sejam novamente incluídos na base de créditos, eis que de direito da Recorrente.

No tocante aos pagamentos realizados pelo aluguel de equipamentos (bombas de gasolina e tanques) efetuados a Cia Brasileira de Petróleo Ipiranga por não ter a Recorrente apresentado o contrato de locação. O contribuinte alega que de fato não localizou o referido contrato em seus arquivos, mas comprovou todos os pagamentos mensais efetuados a Cia Ipiranga, todos efetuados através de boleto bancário, conforme pode-se verificar nos autos do processo, já que todos foram apresentados no atendimento da intimação que gerou o despacho em debate e todos confirmados pelo agente fiscal.

Deste modo requer que tais valores sejam incluídos na base de cálculo dos créditos, em face dos comprovantes de pagamentos apresentados em face de todos os demais documentos verificados neste processo que comprovam que à época a Recorrente revendia combustíveis da bandeira Ipiranga.

Sobre a exclusão dos créditos com origem em **Bens Utilizados para Revenda:**

O contribuinte alega que, indevidamente, a empresa tomou créditos sobre mercadorias que são tributadas por substituição tributária para PIS e Cofins conforme apontou o agente julgador.

O contribuinte entende ser correta a referida exclusão, mas afirma que em momento algum houve manifestação acerca dos pagamentos indevidos efetuados pela Recorrente.

Também não apresentou qualquer demonstrativo de cálculo que pudessem contemplar tais ajustes, já que na análise das Dacon's e pedidos em debate devem ter sido verificadas a inclusão destes itens na base de débitos, pois da mesma forma que realizou créditos na aquisição de tais itens, na venda os ofereceu a tributação.

Desta forma, entende ser justo e correto que os valores de débitos apresentados nas Dacon's e descontados dos créditos do período referente a venda destas mercadorias também sejam excluídos dos valores a recolher, pois são igualmente indevidos.

Sobre as **compensações** realizadas:

O contribuinte alega que nas memórias de cálculo apresentadas e integrantes deste processo verifica-se que a Recorrente não gera débitos suficientes para absorver os créditos que gera em sua atividade. Desta forma, de acordo com a prescrição legal acima transcrita, solicitou o ressarcimento do referido e vinculou a compensação de débitos via PER/DCOMP, constantes no Despacho Decisório. Assim, requer que sejam homologadas as compensações vinculadas e que para tanto sejam analisadas as informações e dados já apresentados, comprovantes do direito ora requerido.

Sobre a **Suspensão da Exigibilidade dos Débitos:**

O contribuinte alega que a decisão proferida no processo em discussão determina a cobrança dos "débitos compensados indevidamente". No entanto, a presente Manifestação de Inconformidade em face das disposições do CTN, dos demais textos legais e, motivos apresentados anteriormente, suspendem tal exigência e ratificam o entendimento da Recorrente de que a referida decisão deve ser reformada para o fim de reconhecer as compensações dos débitos.

Sobre a **Atualização dos Créditos Pleiteados:**

O contribuinte alega que nos termos e na forma estabelecida pela Lei 9.250/95 que no parágrafo 4º, do art. 39, que estabelece o direito da impetrante em creditar-se pelos juros calculados à base taxa da “SELIC” - Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, índice este que corresponde a correção monetária e juros e que é utilizado pela União para atualizar seus próprios créditos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodolfo Tsuboi, Relator.

Conhecimento

Este recurso deve ser conhecido por apresentar os elementos de tempestividade e cumprir os pressupostos de admissibilidade.

Da competência para julgamento do feito

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

Mérito

No que concerne ao mérito, a recorrente alega os seguintes pontos a serem avaliados neste momento:

DOS FRETES SOBRE AS COMPRAS:

O contribuinte afirma que a empresa vendedora não entrega os produtos no pátio da Recorrente, de forma que esta precisa contratar serviços de fretes de outras pessoas jurídicas para que o produto chegue até seus estabelecimentos e que seja destinado à venda. Complementa seu argumento de que a norma utiliza o termo bens e serviços utilizados como insumos utilizados na atividade comercial ou industrial. No entanto, neste inciso do artigo 3º da Lei 10.637/2002 não estão relacionados que são estes insumos/serviços.

Por sua vez, a decisão da DRJ entendeu que a legislação vigente, somente permite crédito sobre frete na operação de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor. A DRJ fundamenta sua argumentação citando o ADI nº 2, o qual transcrevo abaixo:

ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF Nº 2.

Dispõe sobre a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a fretes nas operações de vendas.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n.º 259 de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto nos arts. 3º, inciso IX, 15 e 93, inciso I da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro 2003, e que consta dos processos n.º 10860.004658/200375 e n.º 10283.006223/200366, declara:

*Art. 1º Dos valores apurados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativas, pelas pessoas jurídicas, poderão ser descontados créditos destas contribuições calculados sobre os valores das despesas incorridas com fretes, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, **nas operações de vendas** efetuadas a partir de 1º de fevereiro de 2004, **desde que o ônus tenha sido suportado pela vendedora.** (grifamos)*

Neste cenário o frete nas aquisições de insumos, **considerado de forma isolada**, não gera créditos de PIS e de Cofins, por absoluta falta de previsão legal, ao contrário da aquisição dos insumos propriamente dita, cuja previsão se encontra no art. 3º, inciso II, da Lei n.º 10.833/2003, o qual abaixo transcrevo:

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 n.º 10.865, de 2004)

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

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei n.º 11.787, de 2008)

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 n.º 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)(grifamos)

Percebe-se que a lei se silencia em relação ao frete na operação de compra/aquisição, o que indica, à evidência, que seu creditamento não está permitido, visto que a Lei expressamente concede, no inciso IX do caput do art. 3º, o creditamento sobre o frete na operação de venda.

Porem ao realizar uma avaliação mais profunda sobre o tema, localiza-se dentro do Regulamento do Imposto de Renda, uma definição sobre os custos de aquisição, estando esclarecidos no art. 301 do Decreto nº 9.580/18, onde este artigo disciplina que o custo do frete integra o custo de aquisição dos insumos, admite-se que este dispêndio, de forma indireta, como um componente do custo dos insumos, possa gerar crédito.

Custo de aquisição

Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13) .

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição. (grifamos)

Desta forma, no contexto exposto, verifica-se que o crédito gerado pelo frete incorrido na aquisição de insumos não é algo límpido na legislação e que, portanto, o crédito gerado pelo frete na aquisição de insumos não é obtido com o puro e simples registro, na escrituração fiscal.

Neste diapasão, o procedimento que o contribuinte deve realizar é acrescer o custo deste frete ao custo do seu insumo, como lhe permite o já citado art. 301 do Decreto n.º 9.580/18, e sobre a valor total da aquisição fazer incidir a alíquota do PIS e da Cofins.

Deste modo, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), entendeu que quando do julgamento do Recurso Especial n.º 1.632.310/RS:

i) Recurso Especial n.º 1.632.310/RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Data da Publicação: 15/12/2016.

2. Caso em que pretende a empresa - distribuidora/varejista de combustíveis, contribuinte de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos submetidos à alíquota zero pelas receitas auferidas na venda de combustíveis, creditar-se pelo valor do frete pago na aquisição dos combustíveis junto às empresas produtoras/importadoras dos mesmos, ou empresas distribuidoras/varejistas antecedentes na cadeia, estando as empresas produtoras/importadoras sujeitas a uma alíquota maior dos referidos tributos (tributação monofásica) e as demais à alíquota zero.

3. Com efeito, à luz do princípio da não cumulatividade, e considerando que o frete (transporte) integra o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda (regra estabelecida pelo art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto n.º 3000/99 - RIR/99), o creditamento pelo frete pago na aquisição (entrada) somente faz sentido para a segunda empresa na cadeia se esse mesmo frete, como receita, foi tributado por ocasião da exação paga pela primeira empresa na cadeia (receita da primeira empresa) quando vendeu a mercadoria (saída) e será novamente tributado na segunda empresa da cadeia como receita sua quando esta revender a mercadoria (nova saída). Assim, com a entrega do creditamento, o frete sofrerá a exação somente uma única vez na cadeia, tornando a tributação outrora cumulativa em não cumulativa.

(...)

6. Desse modo, se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica, conforme o reconhecido pela lei e jurisprudência, certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum, visto que, como já mencionamos, o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto n.º 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime.

7. Se o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto n.º 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição, via de regra, no regime de tributação não-cumulativa, o frete pago pelo revendedor na aquisição (entrada) da mercadoria para a revenda gera sempre créditos para o adquirente, não pelo art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003, mas pelo art. 3º, I, primeira parte, da mesma Lei n. 10.833/2003. Aí, data vênua, o equívoco e incoerência do precedente REsp. n. 1.215.773-RS com os demais precedentes desta Casa, pois além de pretender criar um

tipo de creditamento que já existia o estendeu para situações dentro do regime de substituição tributária e tributação monofásica sem analisar a coerência do crédito que criou com esses mesmos regimes.

8. O citado REsp. n. 1.215.773-RS não se aplica ao caso concreto. Isto porque, além de o precedente não ter examinado expressamente a questão referente aos casos de substituição tributária e tributação monofásica como a do presente processo (a situação do precedente foi a de substituição tributária mas sequer houve exame expresso disso, o que, data vênia, explica o equívoco da posição adotada), a parte final do art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003 evidencia que o creditamento pelo frete na operação de venda somente é permitido para os casos dos incisos I e II do mesmo art. 3º, da Lei n. 10.833/2003, casos estes que excepcionam justamente a situação da contribuinte já que prevista no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.833/2003 (situações de monofasia). (grifamos)

Nesse mesmo sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais ao julgar Recurso Especial, conforme Acórdão n.º 9303-005.156, Sessão de 17/05/2017:

Conforme relatado o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos. Porém como veremos mais a frente não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.

(...)

Portanto da análise da legislação, entendo que o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento. Neste sentido destaco alguns trechos do voto vencido do acórdão recorrido, os quais espelham bem o meu entendimento a respeito do assunto:

(...)

Conforme já registrado alhures, repita-se, sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis n.º 10.637/02 (PIS) e n.º 10.833/03 (COFINS) referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo, salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS), somente em duas situações é possível creditar-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS:

1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;

2) *Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.*

Se o frete pago pelo adquirente (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) compõe o valor do custo de aquisição do insumo e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do frete se agrega ao custo de aquisição do insumo. Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de aquisição do insumo a alíquota prevista no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). É o que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos:

(...)

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por determinação legal contida no art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).

(...)

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço. Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução. (grifamos)

Posteriormente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reiterou sua jurisprudência, conforme os seguintes precedentes:

Acórdão nº 9303-006.871, Sessão de 12/06/2018:

Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, entendo que a legislação que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins trouxe uma espécie de numerus clausus em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso.

(...)

O gasto que a empresa considerou passível de ser agregado ao custo do insumo empregado em seu processo produtivo está identificado na decisão recorrida, tal como já

foi explicitado no preâmbulo do vertente acórdão, como transporte, por “tubovias”, do porto até a fábrica.

(...)

Ou seja, não é difícil perceber que o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está, sem dúvida, compreendido no custo de aquisição desses insumos.

Levando-se em conta os critérios contábeis aceitos e a própria legislação tributária aplicável, tomando por base as informações disponíveis nos autos, não vejo razão para que esse dispêndio com o pagamento de serviços prestados por terceiros para o transporte até a fábrica, por Tubovia, de insumos importados e efetivamente empregados no processo produtivo da indústria, seja desconsiderado para efeito de apuração do custo de aquisição desses insumos. Assim, uma vez que essa instância recursal tenha por competência dirimir dúvidas acerca da correta interpretação da legislação tributária, entendo que a decisão deve ser pelo reconhecimento do direito à agregação de gastos da natureza dos que aqui se trata ao custo final de aquisição dos insumos empregados no processo produtivo da empresa.

Isto posto, necessário, contudo, destacar uma questão que parece ter passado à margem da decisão recorrida.

Conforme a própria recorrente já afirmava em sede de manifestação de inconformidade (e-folhas 43 e segs), o produto importado é contemplado por benefício fiscal que reduziu a zero a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins. Observe-se.

(...)

Ora, como é de sabença, os insumos que não são onerados pelas Contribuições não dão direito ao crédito no sistema de apuração não cumulativo instituído pelas Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Como pretendo ter deixado claro até aqui, o que se debate nos autos não é se os gastos com transporte, por Tubovia, da matéria-prima importada até as dependências da empresa trata-se ou não de um insumo aplicado no processo produtivo de fabricação de adubos e fertilizantes, mas se esses dispêndios podem ser agregados ao custo de aquisição do ácido sulfúrico e do ácido fosfórico (e outros quaisquer que sejam pelo mesmo meio de transporte conduzidos), esses, sim, insumos utilizados na fabricação do produto final. Como se viu, a priori, com base nas informações disponíveis, podem, contudo, no caso concreto, essa decisão, de cunho eminentemente jurídico, não tem qualquer repercussão na solução da lide, pois os valores correspondentes terminam por ser acrescidos ao custo de um insumo que não dá direito ao crédito.

b) Acórdão n.º 9303-009.678, Sessão de 16/10/2019

CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições.

(...)

2 - FRETE DE PRODUTOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO *Tal mérito, em relação ao mesmo contribuinte, já foi objeto de análise desta E. Turma. Assim, valho-me do voto do i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no Acórdão 9303-008.061, julgado em 20/02/2019, vazados nos seguintes termos:*

Recurso especial do contribuinte Direito ao crédito sobre fretes no transporte de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Estão englobados neste item, os seguintes sub itens do recurso especial do contribuinte:

2.1 Glosa de fretes nas compras de bens para revenda de pessoas físicas.

Como resta claro, pelo próprio título, esse assunto engloba os serviços de fretes utilizados na aquisição de bens para revenda. Nesse caso, aplica-se o mesmo raciocínio do item 1 da análise de frete. Esclareça-se que a apropriação de créditos, da não cumulatividade do PIS e da Cofins, nas aquisições de bens para revenda, se dá não em razão do conceito de insumos, inc. II do art. 3º das Leis, tanto discutido, mas com base no inc. I do mesmo art. 3º, também acima transcrito. Assim, o valor do frete é adicionado ao custo do bem para revenda e só dará direito ao crédito se o próprio bem adquirido para revenda der esse direito. Como se trata de bens adquiridos de pessoas físicas, não é possível esse creditamento. (grifamos)

Deste modo, encontra-se consolidado nas decisões deste Conselho de Contribuintes que não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições, ou seja, não estavam incorporados ao seu custo de aquisição.

DOS ALUGUÉIS PAGOS À OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS:

O contribuinte alegou que os créditos lançados estão de acordo com a norma transcrita. No entanto, o agente julgador fundamentou sua glosa em face da ausência de registro público do contrato firmado com a empresa Transportadora Batista Ltda. Atesta, também, que a legislação que autoriza o lançamento de créditos sobre aluguéis pagos a pessoas jurídicas não estabelece a obrigatoriedade do registro público, apenas condiciona que a despesa seja paga à pessoa jurídica.

No tocante aos pagamentos realizados pelo aluguel de equipamentos (bombas de gasolina e tanques) efetuados a Cia Brasileira de Petróleo Ipiranga por não ter a Recorrente apresentado o contrato de locação. Alegou, também, que de fato não localizou o referido contrato em seus arquivos, mas comprovou todos os pagamentos mensais efetuados a Cia Ipiranga, todos efetuados através de boleto bancário, conforme pode-se verificar nos autos do processo, já que todos foram apresentados no atendimento da intimação que gerou o despacho em debate e todos confirmados pelo agente fiscal.

Deste modo requer que tais valores sejam incluídos na base de cálculo dos créditos, em face dos comprovantes de pagamentos apresentados em face de todos os demais documentos verificados neste processo que comprovam que à época a Recorrente revendia combustíveis da bandeira Ipiranga.

Por sua vez, a DRJ afirma que o contribuinte não trouxe nenhum documento para a comprovação de suas alegações, nem mesmo os contratos de aluguéis objetos de discussão foram juntados a presente peça impugnatória. Tais documentos são necessários para a confirmação de seu suposto crédito. Portanto, na ausência de provas documentais, não é possível rever o despacho decisório neste quesito.

É de amplo conhecimento, que de acordo com o Código de Processo Civil (CPC), em seu art. 373, inciso I, cabe ao autor das afirmações, o ônus da prova, devendo este apresentar documentos hábeis, que sejam suficientes para comprovação de seu direito.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; (...)(grifamos)

Neste sentido, o contribuinte, precisa provar através de documentos hábeis a efetividade dos pagamentos realizados à título de aluguel e que eles estejam devidamente firmados entre as partes. A não apresentação de provas que confirme suas afirmações, impossibilitam qualquer juízo sobre o mérito da questão.

Outrossim, deve a interessada rebater de forma coerente e com meios de prova idôneos, nos termos do art. 15 e 16, III e § 4º, do Decreto n.º 70.235/1972, *in verbis*:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997)

Desse modo, é dever do contribuinte apresentar as provas que corrobore com seus argumentos. Entretanto, ocorreu que este não trouxe nenhum documento para a comprovação de

suas alegações, nem mesmo os contratos de aluguéis objetos de discussão foram juntados a presente peça.

Assim, sem o contrato firmado com a empresa Transportadora Batista Ltda, referente ao aluguel praticado entre as partes, é impossível auferir se o valor pago pelo contribuinte está em consonância com o acordado contratualmente, sendo esse documento necessário para avaliação.

Quanto aos aluguéis pagos à Cia Brasileira de Petróleo Ipiranga, o contribuinte alega ter protocolado todos os pagamentos mensais efetuados a Cia Ipiranga, todos efetuados através de boleto bancário, entretanto, apenas com o boleto bancário é impossível inferir que estes pagamentos realmente se tratam de pagamento de aluguel pelo equipamento, portanto, fica claro que esses são documentos necessários para auferir a veracidade e o valor do crédito pleiteado.

DOS BENS UTILIZADOS PARA REVENDA:

O contribuinte alega que, indevidamente, a empresa tomou créditos sobre mercadorias que são tributadas por substituição tributária para PIS e COFINS. Este entende ser correta a referida exclusão, mas afirma que em momento algum houve manifestação acerca dos pagamentos indevidos efetuados pela Recorrente.

Também não apresentou qualquer demonstrativo de cálculo que pudessem contemplar tais ajustes, já que na análise das Dacon's e pedidos em debate devem ter sido verificadas a inclusão destes itens na base de débitos, pois da mesma forma que realizou créditos na aquisição de tais itens, na venda os ofereceu a tributação.

Neste sentido, o cliente atesta que indevidamente tomou crédito de mercadorias que são tributadas por substituição tributária para o PIS e a COFINS. Ao mesmo tempo, solicitada que sejam excluídos dos créditos do período referente à venda dessas mercadorias pois, da mesma forma que realizou créditos na aquisição de tais itens, na venda os ofereceu a tributação.

Neste sentido não cabe sorte ao contribuinte, visto que, este processo administrativo tem como condão averiguar a tomada de créditos do contribuinte, referente à revenda de bens. Este processo administrativo não possui o condão de verificar se a inclusão ou não destes itens na base de débitos é devida, principalmente após o próprio contribuinte alegar que indevidamente tomou créditos sobre mercadorias tributadas por substituição tributária para PIS e COFINS, cabendo ao contribuinte solicitar tais créditos pelas devidas vias administrativas.

DA SUSPENSÃO DO CRÉDITO:

O contribuinte alega que a decisão proferida no processo em discussão determina a cobrança dos “débitos compensados indevidamente”. No entanto, a presente Manifestação de Inconformidade em face das disposições do CTN, dos demais textos legais e, motivos apresentados anteriormente, suspendem tal exigência e ratificam o entendimento da Recorrente de que a referida decisão deve ser reformada para o fim de reconhecer as compensações dos débitos.

O acórdão da DRJ por sua vez entende que não existe controvérsia quanto a suspensão da exigibilidade dos débitos. O Código Tributário Nacional em art. 151, inciso III,

determina esse procedimento, quando interpostas reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Deste modo, não vejo necessidade, neste quesito, da decisão da DRJ, visto que, o próprio Código Tributário Nacional em art. 151, inciso III, determina esse procedimento, o qual abaixo transcrevo:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001)

VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes. (grifamos)

Deste modo, entendo que o crédito já se encontra suspenso por força de dispositivo legal estabelecido pelo Código Tributário Nacional.

DA ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS PLEITEADOS:

O contribuinte alega que nos termos e na forma estabelecida pela Lei 9.250/95 que no parágrafo 4º, do art. 39, que estabelece o direito da impetrante em creditar-se pelos juros calculados à base taxa da “SELIC” - Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, índice este que corresponde a correção monetária e juros e que é utilizado pela União para atualizar seus próprios créditos.

Já o acórdão recorrido, entende que a correção do crédito com a utilização dos juros calculados pela taxa Selic, o art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que trata da atualização de valores devolvidos pela Fazenda, somente se refere aos pedidos de restituição, não se referindo a pedidos de ressarcimento. Nesse sentido, o § 5º do art. 72 da Instrução Normativa SRF n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, prescreve expressamente que não incidirão juros compensatórios “no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, bem como na compensação de referidos créditos.

Sobre essa discussão, entendo que o pedido realizado pelo contribuinte não merece melhor sorte em função do disposto pela Lei n.º 10.833/03, onde em seu dispositivo legal específico que veda tal pretensão, onde vejamos:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

(...)

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:

(...)

VI - no art. 13 desta Lei. (grifamos)

Este é o entendimento pacificado também na CSRF na 3ª seção, conforme se verifica pela ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃOCUMULATIVA. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC. DESCABIMENTO, POR EXPRESSA DISPOSIÇÃO LEGAL EM CONTRÁRIO.

Por expressa disposição legal, o aproveitamento de créditos solicitados em Pedidos de Ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa não enseja atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores (art. 15, c/c art. 13, da Lei nº 10.833/2003). (CSRF. Acórdão n. 9303-007.142 no Processo n. 10380.006474/2004-23. Rel. Cons. Rodrigo Pôssas. Dj 11/07/2018) (grifamos)

Neste sentido, não compete a atualização monetária sobre os valores pleiteados.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Rodolfo Tsuboi