



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13603.724633/2011-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-002.819 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2016
Matéria Pedido de Compensação - PER/DCOMP
Recorrente CNH INDUSTRIAL LATIN AMERICA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO PELA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O inciso VI do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 vincula o creditamento em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado - além de seu emprego para locação a terceiros - a seu uso “na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”. Portanto, o legislador restringiu o creditamento da contribuição à aquisição de bens diretamente empregados na industrialização das mercadorias (ou na prestação de serviços), não sendo razoável admitir que seja passível do cômputo de créditos a aquisição irrestrita de bens necessários ao exercício das atividades da empresa como um todo.

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. UTILIZAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS COMO INSUMOS. CREDITAMENTO. AMPLITUDE DO DIREITO. REALIDADE FÁTICA. SERVIÇOS ENQUADRADOS PARCIALMENTE COMO INSUMOS NOS TERMOS DO REGIME. DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO EM PARTE.

No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS, as Leis 10.637 de 2002 e 10.833 de 2003 (art. 3º, inciso II) possibilitam o creditamento tributário pela utilização de bens e serviços como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou ainda na prestação de serviços, com algumas ressalvas legais.

O escopo das mencionadas leis não se restringe à acepção de insumo tradicionalmente proclamada pela legislação do IPI e espelhada nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 (art. 66, § 5º) e 404/2004 (art. 8º, § 4º), sendo mais abrangente, posto que não há, nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, qualquer menção expressa à adoção do conceito de insumo

destinado ao IPI, nem previsão limitativa à tomada de créditos relativos somente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Contudo, deve ser afastada a interpretação demasiadamente elástica e sem base legal de se dar ao conceito de insumo uma identidade com o de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda, posto que a Lei, ao se referir expressamente à utilização do insumo na produção ou fabricação, não dá margem a que se considerem como insumos passíveis de creditamento despesas que não se relacionem diretamente ao processo fabril da empresa.

Logo, há que se conferir ao conceito de insumo previsto pela legislação do PIS e da COFINS um sentido próprio, extraído da materialidade desses tributos e atento à sua conformação legal expressa: são insumos os bens e serviços utilizados (aplicados ou consumidos) diretamente no processo produtivo (fabril) ou na prestação de serviços da empresa, ainda que, no caso dos bens, não sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Realidade em que a empresa, fabricante de máquinas e equipamentos de grande porte, busca se creditar da contribuição em função de serviços com despacho aduaneiro, contabilidade geral, controle fiscal, contas a pagar e tesouraria, controle de ativo fixo, registro fiscal, faturamento, gestão tributária e societária, serviços de assessoria e expatriados, serviços os quais dizem respeito a atividades de caráter meramente administrativo, e que, por não estarem relacionados diretamente à atividade produtiva da interessada, não dão direito a creditamento.

Diferentemente, poderão alicerçar creditamento os serviços relacionados ao controle de fluxo de produção e de estoque nas instalações fabris (sistema *just in time*), posto que esses são essenciais ao processo produtivo.

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS CALCULADOS EM RELAÇÃO A FRETES DECORRENTES DA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA INTERESSADA, OU AINDA, PELOS FRETES DO TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO OU A USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE.

No regime da não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo.

Logo, por falta de previsão legal, é inadmissível o creditamento em face de fretes decorrentes da transferência de produto acabado entre estabelecimentos da interessada, ou ainda, pelos fretes do transporte de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado ou a uso e consumo.

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCONTO DE CRÉDITOS CALCULADOS EM RELAÇÃO A FRETES PAGOS NA COMPRA DE INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

O regime da não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS admite o creditamento calculado a partir de despesas com fretes pagos na compra de insumos adquiridos de pessoas jurídicas.

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO DO SALDO CREDOR. AMPLITUDE LEGAL.

A possibilidade de compensação ou de ressarcimento em espécie do saldo credor do PIS e da COFINS, antes restrita ao acúmulo de créditos decorrente da exportação de mercadorias ou de serviços para o exterior (sobre as quais não incidem as contribuições em tela), passou a alcançar todos os créditos apurados na forma do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como os créditos decorrentes da incidência das contribuições em tela sobre as importações - no caso de pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não-cumulatividade - nas hipóteses albergadas pelo artigo 15 da Lei nº 10.865/2004, dentre as quais se inclui a aquisição de bens para revenda (inciso I do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004).

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. SALDO CREDOR. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. TRIMESTRALIDADE DA APURAÇÃO.

Poderá ser objeto de compensação ou de ressarcimento o saldo credor da Contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, em virtude da manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS (artigo 17 da Lei nº 11.033/2004).

Recurso ao qual se dá parcial provimento

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, na forma do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Valcir Gassen, que reconheciam o direito a creditamento também inerente aos fretes pelo transporte na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da interessada, bem como relativamente aos fretes pelo transporte de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Francisco José Barroso Rios, José Henrique Mauri, Luiz Augusto do

Couto Chagas, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Fez sustentação oral pela recorrente o Dr. André Garcia Leão Reis Valadares, OAB/MG nº 136.654.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 1ª Turma da DRJ Belo Horizonte (fls. 13603.724633/2011-21 do processo eletrônico), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade formalizada contra o não reconhecimento integral do direito creditório pleiteado mediante as declarações de compensação objeto dos autos, conforme acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de Apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.

A contribuição não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior. O reconhecimento de direito ao ressarcimento ou à compensação demanda a comprovação, pela contribuinte, da existência de crédito líquido e certo contra a Fazenda Pública.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Geram créditos os dispêndios realizados com bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, observadas as ressalvas legais. O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer fator que onere a atividade econômica, mas tão-somente como aqueles bens ou serviços que sejam diretamente empregados na produção de bens ou na prestação de serviços.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. DESPESAS COM TRANSPORTES.

As despesas efetuadas com fretes para transferência da matéria-prima ou do produto acabado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, com fretes de bens ou mercadorias não identificadas e com fretes de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, não utilizadas diretamente na produção, ou ao uso e consumo da pessoa jurídica, não geram direito ao creditamento.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. DESPESAS COM SEGUROS.

Desde que suportado pela pessoa jurídica compradora, o seguro pago pelo transporte, assim como o frete, integra o custo de aquisição de bens ou mercadorias adquiridas.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS SOBRE IMPORTAÇÃO VINCULADOS A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO.

A possibilidade de compensação, ou de ressarcimento em espécie, do saldo credor apurado em decorrência de operações de importação, autorizada

pelo art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, alcança tão-somente os créditos previstos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. DIREITO CREDITÓRIO. APURAÇÃO.

A autoridade competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento, restituição ou compensação de créditos poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, sendo que somente são passíveis de compensação os créditos comprovadamente existentes, devendo estes gozar de liquidez e certeza para serem utilizados.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

O presente processo diz respeito a declarações de compensação – DCOMP relativas a saldo credor de PIS/PASEP apurado no período de 01/07/2010 a 30/09/2010, no valor total de R\$ 1.468.923,04, em conformidade com o artigo 5º da Lei nº 10.637, de 2002. Desse montante, a unidade jurisdicionante do contribuinte já reconheceu o direito sobre a parcela de R\$ 1.415.152,26. Por seu turno, a DRJ recorrida entendeu que deverão ser também restabelecidos os créditos apropriados sobre a utilização de água e esgoto das filiais “Contagem” e “Curitiba”, bem como os créditos relativos aos seguros pagos pelos fretes de bens ou mercadorias adquiridas pela interessada.

Assim, com base nos cálculos elaborados posteriormente pela DRF Contagem em consequência da decisão da DRJ, segundo os quais a quantia adicional a ser creditada em favor do sujeito passivo corresponde a R\$ 1.723,83 (ressalvado o desconto de alguma parcela outrora compensada evidenciada em alguns processos da empresa sobre a mesma matéria), tem-se que o montante em litígio corresponde a R\$ 52.046,95.

Segue, abaixo, o relato dos fatos transcrito da decisão recorrida, o qual é padrão em todos os processos da empresa sobre essa matéria:

Com o intuito de verificar a apuração do IPI, bem como o PIS e a Cofins da pessoa jurídica, foi emitido, em 11/05/2011, o Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F n.º: 06.1.10.00-2011-00427-3). Em decorrência, a autoridade fiscal lavrou o Termo de Início de Fiscalização, intimando o sujeito passivo a apresentar, dentre outros elementos, arquivos digitais referentes aos itens 4.3.1, 4.3.2, 4.3.3, 4.3.4, 4.9.1 e 4.9.5 do Anexo Único do Ato Declaratório SRF/Cofis nº 15, de 2001, escrituração contábil digital, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 787, de 2007, relação dos produtos fabricados pelo estabelecimento, certidão de objeto e pé de ações judiciais referentes ao IPI, PIS e Cofins, relação das contas contábeis referentes a créditos, receitas e exclusões da base de cálculo do PIS e da Cofins, memoriais de apuração das bases de cálculo utilizadas no preenchimento dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – Dacon - e demonstrativo dos fretes de compras de bens utilizados como insumos.

De acordo com a fiscalização, a contribuinte admitiu a ocorrência de erros no preenchimento dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon. Sendo assim, os créditos foram apurados de acordo com os memoriais de apuração das bases de cálculo dos Dacon e demais documentos apresentados pela contribuinte a pedido da autoridade fiscal.

Em seguida, a autoridade fiscal elaborou demonstrativo das glosas de créditos de PIS, conforme abaixo (valores em reais):

P.A.	3.1.	3.2.	3.3.	3.4.	3.5.	3.6.	3.7.	TOTAL	ME/FAT	MI	ME
jan/08	3,26	2.845,44	1.367,77	0,00	0,00	36,02	127.836,13	132.088,62	20,23%	105.371,64	26.716,98
fev/08	3,26	5.381,60	1.515,51	0,00	0,00	38,86	91.338,39	98.277,62	14,25%	84.274,71	14.002,91
mar/08	3,26	5.967,74	1.390,14	0,00	0,00	29,65	71.482,90	78.873,69	18,07%	64.623,36	14.250,33
abr/08	3,26	4.719,18	1.627,64	0,00	38,13	186,26	180.784,88	187.359,35	16,34%	156.741,83	30.617,52
mai/08	49,44	8.261,21	1.586,73	0,00	159,52	496,78	125.875,75	136.429,43	19,55%	109.752,61	26.676,82
jun/08	49,44	5.983,14	2.042,36	0,00	50,27	191,73	108.912,17	117.229,11	16,40%	98.001,10	19.228,01
jul/08	151,12	9.659,18	1.909,71	26,51	150,14	587,80	121.509,41	133.993,87	16,20%	112.289,14	21.704,73
ago/08	151,12	7.179,43	1.921,09	3,76	132,18	1.291,51	118.778,39	129.457,48	22,26%	100.645,30	28.812,18
set/08	168,13	3.074,82	1.883,11	6,96	217,27	1.647,18	104.600,83	111.598,30	24,00%	84.811,15	26.787,15
out/08	241,91	6.252,08	1.770,70	0,00	136,81	1.219,34	122.203,64	131.824,48	23,59%	100.727,26	31.097,22
nov/08	318,76	8.491,53	1.719,92	8,63	91,80	1.456,49	70.934,88	83.022,01	22,87%	64.032,81	18.989,20
dez/08	532,25	4.150,69	1.471,63	0,20	112,63	1.467,26	131.074,08	138.808,74	37,59%	86.634,00	52.174,74
jan/09	532,25	5.385,90	1.179,67	0,00	173,76	1.879,16	51.684,90	60.835,64	14,79%	51.837,44	8.998,20
fev/09	532,25	11.673,37	1.262,98	33,26	104,68	3.510,75	64.575,01	81.692,30	15,53%	69.008,40	12.683,90
mar/09	532,25	10.388,31	441,21	7,40	25,91	2.776,46	44.105,65	58.277,19	16,48%	48.672,38	9.604,81
abr/09	532,25	2.838,07	1.572,35	1.164,99	40,14	3.401,09	24.839,83	34.388,72	9,90%	30.983,35	3.405,37
mai/09	532,25	5.261,01	874,84	2.569,55	27,06	3.012,90	45.330,66	57.608,27	7,28%	53.414,17	4.194,10
jun/09	532,25	3.246,92	958,43	0,00	14,04	2.405,55	50.649,08	57.806,27	18,59%	47.059,37	10.746,90
jul/09	532,25	7.110,54	720,28	2.897,56	59,09	3.385,00	34.676,13	49.380,85	17,15%	40.912,30	8.468,55
ago/09	532,25	1.953,83	1.175,60	92,21	46,59	1.767,91	33.182,54	38.750,93	8,12%	35.604,80	3.146,13
set/09	532,25	5.565,34	445,25	1.389,50	25,96	4.099,24	17.784,73	29.842,27	14,27%	25.583,88	4.258,39
out/09	532,25	4.171,09	2.445,14	1.917,99	14,83	2.016,65	29.949,93	41.047,88	7,37%	38.023,58	3.024,30
nov/09	532,25	5.999,82	1.378,43	1.289,05	20,70	4.449,68	33.600,99	47.270,92	9,53%	42.765,50	4.505,42
dez/09	532,25	3.670,03	1.580,37	4.930,84	37,09	11.126,51	39.091,41	60.968,50	8,26%	55.933,91	5.034,59
jan/10	532,25	3.502,79	2.203,49	20,65	27,72	1.117,50	14.467,59	21.871,99	8,45%	20.023,98	1.848,01
fev/10	532,25	7.916,35	1.523,09	0,00	18,55	3.337,67	90.260,30	103.588,21	6,86%	96.482,90	7.105,31
mar/10	532,25	1.633,53	1.589,22	299,59	33,98	3.206,79	54.032,80	61.328,16	13,04%	53.333,25	7.994,91
abr/10	532,25	18.149,44	1.551,72	474,12	33,89	3.384,16	213.636,74	237.762,32	14,80%	202.585,29	35.177,03
mai/10	532,25	6.014,24	1.054,57	190,05	46,59	5.760,11	52.717,10	66.314,91	7,27%	61.493,82	4.821,09
jun/10	532,25	8.552,18	1.487,26	72,44	41,18	2.397,81	93.602,34	106.685,46	11,08%	94.864,71	11.820,75
jul/10	532,25	8.892,22	1.229,17	3.311,98	44,16	6.016,23	64.426,44	84.452,45	13,12%	73.372,29	11.080,16
ago/10	532,25	10.200,72	1.366,51	2.038,99	41,63	1.732,96	37.199,94	53.113,00	10,40%	47.589,25	5.523,75
set/10	532,25	7.053,10	1.284,13	5.068,86	61,18	5.531,16	43.200,69	62.731,37	7,76%	57.863,42	4.867,95

LEGENDA:

P.A. PERÍODO DE APURAÇÃO;

3.1. AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO;

3.2. AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS NÃO UTILIZADOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO;

3.3. AQUISIÇÕES DE ÁGUA E ESGOTO NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/02/2016 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 08/02/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL, Assinado digitalmente em 04/02/2016 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS

Impresso em 15/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- 3.4. AQUISIÇÕES DE FRETES RELATIVOS A TRANSPORTE DE PRODUTOS FINAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS;
3.5. AQUISIÇÕES DE FRETES RELATIVOS A TRANSPORTE DE BENS PARA USO, CONSUMO OU IMOBILIZADO;
3.6. AQUISIÇÕES DE SEGUROS PARA FRETES;
3.7. AQUISIÇÕES DE FRETES RELATIVOS A MERCADORIAS NÃO IDENTIFICADAS.

MI. MERCADO INTERNO

ME. MERCADO EXTERNO

ME/FAT. RELAÇÃO PERCENTUAL MERCADO EXTERNO/FATURAMENTO

Como resultado, foram obtidos os valores dos créditos vinculados ao mercado externo, sendo que, a fim de se apurar os saldos passíveis de ressarcimento ou de compensação antecipada, a autoridade fiscal executou alguns ajustes.

O primeiro deles, segundo ela, deriva do fato de que, em virtude do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, apenas os créditos de importação elencados no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, são passíveis de ressarcimento ou compensação. Durante a auditoria, constatou-se que a contribuinte importou, para fins de revenda, diversas máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01 e 87.04 da Nomenclatura Comum do Mercosul, previstos no art. 17 da Lei nº 10.865, de 2004, enquanto que os créditos de PIS/Cofins foram submetidos indevidamente ao rateio proporcional entre mercado externo e interno. Assim, apurou a fiscalização o crédito mensal a ser reclassificado como não ressarcível. Já o segundo ajuste diz respeito, conforme a fiscalização, à possibilidade de compensação, antes do encerramento do trimestre, de créditos de importação vinculados à receita de exportação. Aduz que, apesar do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, permitir o ressarcimento dos créditos de importação, a compensação antecipada possibilitada pelo art. 42 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, menciona apenas aqueles créditos oriundos de aquisições no mercado interno. Por créditos de importação, entende aqueles do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, inclusive aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado. Refere-se ao caput do art. 34 desta Instrução Normativa e conclui que o contribuinte não observou o regramento exposto no preenchimento das PER/Dcomp, de modo que elabora demonstrativos que indicam quais créditos devem ser reposicionados no último mês do trimestre para fins de pedido de ressarcimento.

Assim, após efetuados os ajustes, prossegue a fiscalização, a contribuinte teria direito ao ressarcimento dos valores de Cofins e de PIS nos valores que demonstra. Afirma a autoridade fiscal que a reapuração dos saldos de PIS e Cofins não altera os valores passíveis de ressarcimento indicados, porém, o saldo credor total, ou montante disponível após a última PER/Dcomp para desconto das contribuições a recolher, é de R\$ 9.048.196,92, de PIS e de R\$ 12.349.027,24, de Cofins, respectivamente. Esclarece que não foram apurados valores a recolher no período auditado. Por fim, calcula os créditos passíveis de ressarcimento, elabora demonstrativos e sugere o deferimento parcial dos diversos pedidos de ressarcimento e compensações efetuados, de acordo com os valores que indica no Termo de Verificação Fiscal.

As glosas efetuadas bem como as justificativas estão detalhadas no Termo de Verificação Fiscal e no demonstrativo “Glosas de Compensações e Ressarcimento” para as contribuições PIS/Cofins elaborado pela autoridade fiscal.

Diante desses fatos, a DRF/Contagem emitiu Despacho Decisório, em 27/12/2011, por meio do qual foi parcialmente homologada a Dcomp. Como resultado foi reconhecido o crédito no valor de R\$ 594.742,57.

Como base legal são citados, entre outros, os seguintes dispositivos: Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 10.833, de 2003; Instrução Normativa RFB nº 600, de 2005 e Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.

Cientificada em 27/02/2012, a contribuinte apresentou, em 28/03/2012, a manifestação de inconformidade às fls. 69 a 101 e 155, acompanhada dos documentos às fls. 102 a 154 e 156 a 1369, alegando, em síntese, que:

- A matéria objeto de recurso não foi submetida à apreciação judicial, com o que se atende ao disposto no art. 16, inciso V, do Decreto nº 70.235, de 1972;

- As três supostas irregularidades apontadas pela fiscalização fizeram com que os créditos de PIS/Cofins fossem recalculados mensalmente. Obtidos os novos valores passíveis de ressarcimento e compensação, as compensações foram homologadas até esse limite, indeferindo, integral ou parcialmente, aqueles que o superaram;

- Desse trabalho, 198 PER/Dcomp foram deferidos, 42 o foram apenas em parte e 34 receberam resposta negativa. Por sua vez, os respectivos despachos decisórios, em que tais entendimentos foram apresentados, constaram de 51 processos administrativos de crédito, dos quais 41 trouxeram resultados contrários aos interesses da requerente. A decisão recorrida, para que se apresenta a presente manifestação de inconformidade, é um desses. Como todos esses 41 processos se referem a uma mesma matéria, advém de um mesmo procedimento de fiscalização, é desejável que as correspondentes defesas sejam julgadas conjuntamente, o que desde já se requer;

- Segundo a fiscalização, a recorrente não estava autorizada a se creditar sobre as seguintes bases: ativo imobilizado – inclusão indevida de bens não utilizados na produção (item 3.1 do TVF), serviços não empregados diretamente na industrialização (item 3.2 do TVF), utilização de água e esgoto em processos industriais (item 3.3 do TVF), fretes – transporte de produtos finais entre estabelecimentos da pessoa jurídica (item 3.4 do TVF), fretes – inclusão indevida do transporte de mercadorias destinadas ao imobilizado ou a uso e consumo (item 3.5 do TVF), fretes- inclusão indevida do seguro pago (item 3.6 do TVF) e fretes – falta de identificação das mercadorias transportadas (item 3.7 do TVF). Mas ela estava, na verdade, haja vista a legislação e jurisprudência acerca da matéria;

- Item 3.1 do TVF. A DRF entendeu que as despesas com veículos e com móveis para salas de treinamento de funcionários não poderiam compor a base de cálculo dos créditos por não serem diretamente destinadas às atividades de industrialização. Entretanto, consoante art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, tal creditamento é permitido. No caso, não há como dizer que os bens não se prestam ao exercício da indústria. Os equipamentos destinados à capacitação de empregados, por exemplo, são essenciais a curso regular das atividades da recorrente, a qual se destaca por sua atuação inovativa e comprometida com o desenvolvimento tecnológico;

- Item 3.2 do TVF. Esses serviços, ao contrário do que sustenta a fiscalização, são, sim, utilizados de forma direta na atividade industrial, sobretudo porque são a ela essenciais. Os insumos, na sistemática do PIS/Cofins, são aquelas despesas, custos ou encargos essenciais ao desempenho da atividade econômica da contribuinte, seja ela qual for. São, de acordo com doutrinadores, todos os elementos físicos ou funcionais (...) que sejam relevantes para o processo de produção ou fabricação, ou para o produto. Jurisprudência administrativa do CARF apresenta o mesmo posicionamento, a exemplo dos Acórdãos nº 3202-00.226, de 08/02/2010 e nº 9303-01.035, de 23/08/2010. Julgados dos Tribunais Regionais Federais e Superior Tribunal de Justiça também vão no mesmo sentido. No caso, os serviços são essenciais. Aqueles prestados pela GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda., por exemplo, são vitais para o processo de industrialização, que depende da entrega de insumos na lógica do sistema just in time. ("produção enxuta, por demanda"). Conforme se afere dos contratos ora anexados (doc. 5), tais serviços consistem na gestão inteligente do fornecimentos de bens a serem aplicados no processo produtivo. Não se trata, pois, de meros serviços de movimentação e controle de estoques, como pareceu entender a fiscalização. O que essa pessoa jurídica fornece é a otimização do processo industrial, serviço diretamente ligado à produção e cujo fator intelectual é preponderante. Esse tipo de serviço, sobretudo no setor econômico em que atua a contribuinte, é fundamental. Portanto, não há como afastar a sua natureza de insumo e, via de consequência, de gasto passível de creditamento, eis que se trata de serviço essencial e diretamente vinculado à produção, inclusive qualificado como verdadeiro custo de produção para as quais a jurisprudência administrativa permite, há muito, o desconto de créditos;

- Item 3.3 do TVF. Somente foram admitidas para efeito de creditamento a água aplicada nos processos industriais de "têmpera" e "lavagem e prova hídrica", pois somente nesses casos haveria o contato direto com o bem produzido. A água empregada nos outros dois processos industriais, os de "pintura" e "usinagem", não teria tal natureza. Contudo, a fiscalização glosou os créditos não apenas quanto aos dois últimos processos, mas em relação a todos eles, sob o argumento de que a contribuinte não soube precisar a quantidade de água empregada em cada um desses processos, o que intensifica o absurdo da autuação. É que não há dúvida que a água empregada em todos esses quatro processos permite o aproveitamento de créditos de PIS/Cofins, porque se encaixa no conceito de insumo e é empregada, de forma essencial, na produção, descabendo a exigência de contato físico direto com os produtos fabricados, consoante jurisprudência do CARF e julgados dos Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça;

- Item 3.4 do TVF. O fato de a transferência de bens entre estabelecimentos da pessoa jurídica não se caracterizar, propriamente, como uma operação de venda, nada tem a ver com a sua aptidão a gerar créditos de PIS/Cofins, sendo relevante apenas a sua qualificação como insumo, isto é, a sua essencialidade para o processo de produção, conforme já reiterado. E transportar as mercadorias entre os diversos estabelecimentos é fundamental para o curso regular das operações da pessoa jurídica principalmente por dois motivos: (a) A contribuinte possui um variado portfólio, provendo máquinas e equipamentos de marcas distintas ("Case", "New Holland", "Kobelco" e "Steyr", por exemplo) para setores do mercado também dispares (de agricultura e construção civil, sobretudo), mas

suas plantas industriais não estão preparadas para fabricarem todos esses produtos, até porque, aliás, isso demandaria investimentos de elevadíssima monta. Mormente pela variedade de estabelecimentos em todo o país, que também operam como centros de venda, fornecendo todos os produtos da marca, há necessidade de manutenção de estoques, segundo as condições do mercado, mesmo para aquelas mercadorias que não são fabricadas no próprio estabelecimento, de modo que valores consideráveis são gastos no transporte de mercadorias entre os estabelecimentos da pessoa jurídica e (b) São produzidas máquinas e equipamentos pesados, os quais gozam de particularidades quanto à sua estocagem, sobretudo pelos grandes e diferenciados tamanhos. É possível, por isso, que devido a uma queda nas vendas, por exemplo, determinado estabelecimento fique sem espaço para alocar a sua produção, o que tornará necessária a busca por outras unidades. Nessas situações é desejável que seja feita a transferência para outro estabelecimento, pois a locação de espaços para tal pode se mostrar excessivamente onerosa muito em virtude das elevadas dimensões dos bens produzidos. Além disso, os fretes em exame são despesas vinculadas ao processo de produção, o que reforça a possibilidade de creditamento. De fato, até que as mercadorias produzidas sejam efetivamente alienadas não há falar em encerramento da atividade industrial, mesmo porque o objetivo de qualquer pessoa jurídica é vender (obter receitas). Com efeito como este é o fato gerador de PIS/Cofins (as receitas), todo gasto com os produtos até que elas sejam auferidas deve ser considerado insumo. Julgados do CARF e do Superior Tribunal de Justiça corroboram essa tese;

- Item 3.5 do TVF. Ainda que não goze de previsão legal, é assente na jurisprudência administrativa que o frete pago na aquisição de bens necessários ao desenvolvimento da atividade industrial permite o creditamento. Cita a Solução de Consulta nº 156, de 19/09/2008, da SRRF/6ª RF. Deveras, considerando a materialidade do PIS/Cofins, bem assim o atual entendimento jurisprudencial sobre o tema, quaisquer custos de aquisição devem autorizar o desconto de créditos;

- Item 3.6 do TVF. Entendeu o fisco que o seguro, normalmente destacado, que compõe o frete pago na aquisição de insumos deveria ter sido descontado da apuração dos créditos, de sorte que a recorrente não poderia ter se creditado com base no valor total do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas - CTRC, como ocorreu. O seguro do transporte não é custeado pela recorrente, mas sim pela própria transportadora, a verdadeira e única contratante desse serviço. O destaque no CTRC é apenas uma exigência legal instituída para permitir a identificação da composição do frete. O RICMS/MG, em seu art. 81, inciso XIII, trata o seguro como “valores dos componentes do frete”. O seguro, portanto, foi avençado pela transportadora, que apenas informa o seu respectivo valor em atendimento ao regramento legal. No caso, a recorrente pagou apenas pelo transporte e, sendo o frete na aquisição de insumos passível de creditamento, agiu de forma acertada ao calcular seus créditos sobre o valor total do CTRC, que é o efetivo valor do frete. Ainda que se entenda o contrário, o crédito afigura-se legítimo em virtude de equivaler ao “custo de aquisição”. O art. 289 do RIR autoriza o aproveitamento do crédito em relação a quaisquer custos de aquisição. Cita a Solução de Consulta nº 156, de 19/09/2008, da SRRF/6ª RF. Assim, sendo os seguros, igualmente, um “custo de aquisição”, conforme art. 289, § 1º do RIR, cabível o creditamento quanto a eles;

- Item 3.7 do TVF. Essa glosa decorreu da ausência de vinculação de boa parte dos fretes aos respectivos insumos adquiridos. Estornou-se, então, praticamente todo o crédito de fretes do período, exceto aqueles tratados nos itens anteriores, que tiveram análise própria e apartada. Para que não haja dúvidas quanto ao seu direito a recorrente requer, desde já, a realização de diligência fiscal e perícia contábil para que tal vinculação seja verificada. Para tanto, compromete-se, inclusive, a trazer aos autos todas as informações e documentos correspondentes, o que apenas não faz agora, com esta defesa, e não fez durante o procedimento fiscal, em razão do seu extensíssimo volume – entre janeiro de 2008 e setembro de 2010 foram realizadas quase 800 mil operações de aquisição de mercadorias. De qualquer forma, por ocasião de suas respostas à fiscalização, demonstrou, para aproximadamente 20% das referidas operações (mais um menos 140 mil), que quase 90% dos fretes pagos no aludido interregno se referiam à compra de insumos. Por isso, na eventualidade de não se permitir a juntada desses documentos, propugna pela homologação proporcional desses créditos, sob pena de perpetuação de exigência fiscal claramente desproporcional e ilegítima;

- Item 4.2 do TVF. Os créditos utilizados como base dos PER/Dcomp ora examinados, e também daqueles outros apresentados no período fiscalizado, decorreram de aquisições realizadas no mercado interno e no exterior. No entanto, para a fiscalização, os créditos advindos da importação de mercadorias citadas no art. 17 da Lei nº 10.865, de 2004, não poderiam ter sido utilizados para efeito de ressarcimento e compensação, segundo a qual apenas as importações amparadas pelo art. 15 da aludida lei é que permitiriam tais procedimentos, haja vista a literalidade do art. 16. Porém, não há regramentos distintos para os créditos de importações, que estariam nos mencionados arts. 15 e 17. Na verdade, todo o creditamento de PIS/Cofins – Importação deriva do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, que seria o equivalente funcional dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, que tratam de créditos no mercado interno. O art. 17 é apenas uma complementação ao art. 15 e será aplicado somente em alguns casos, e em conjunto com o art. 15. A função do art. 17 é, exclusivamente, tratar das situações em que o recolhimento de PIS/Cofins não-cumulativo deixa de ser feito com base nas alíquotas de 1,65% e 7,6% e passa a contemplar alíquotas diferenciadas, nos casos de aplicação do “regime monofásico” ou alíquotas específicas para alguns derivados de petróleo. A contrario sensu, a única situação em que o art. 15 não se aplica aos produtos e serviços tratados no art. 17 é, justamente, quando cuida da quantificação do crédito. Ou seja, o art. 17 não vem trazer regulação especial para os créditos de produtos específicos, de forma a excluir a aplicação do art. 15. Tanto que do seu § 8º consta que “(...) disposto neste artigo alcança somente as pessoas jurídicas de que trata o art. 15 desta Lei...”. Portanto, o art. 15 fundamenta e se aplica a todo crédito decorrente de importações, incidindo o art. 17, eventual e conjuntamente, apenas para tratar de sua quantificação. Assim, havia direito de utilização de créditos dos bens mencionados no art. 17 em PER/Dcomp, alterando apenas a alíquota do crédito, que será maior em razão da natureza do produto. A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil abona essa conclusão (Acórdão nº 3803-000.885, de 27/10/2010, do CARF). Interpretação distinta representaria grave ofensa à isonomia tributária, uma vez que importadoras e pessoas jurídicas em geral estariam submetidas a tratamentos fiscais distintos, sem qualquer justificação. Na verdade, a situação das importadoras de bens regulados pelo art. 17 ficaria ainda pior: além de arcarem com alíquotas majoradas (em razão do regime

monofásico), teriam o seu direito de crédito excessivamente limitado. Essa violação é desconfortavelmente contraditória, uma vez que o objetivo da Lei nº 10.865, de 2004, foi justamente, segundo sua exposição de motivos, introduzir “(...) um tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados...” Daí advém ainda o desrespeito às regras da proporcionalidade e razoabilidade, afinal, qual seria a razão jurídica para se permitir a utilização de créditos de importação em PER/Dcomp e excluir, ao mesmo tempo, esse direito daquelas operações abrangidas pelo art. 17? Razão não há, estando claro que o exame da legislação não autoriza a exegese levada a efeito pela autoridade fiscal, pelo que deve ser descartada;

- Item 4.3 do TVF. Foram reposicionados parcelas dos créditos de importação aproveitados em PER/Dcomp ao argumento de que estes, por se originarem do mercado externo, somente poderiam ser utilizados no final do respectivo trimestre-calendário. O procedimento teve efeito nefasto e desproporcional: vários dos débitos compensados, no período autuado, ficaram descobertos, passando a ser exigidos, integral ou parcialmente, com o acréscimo de juros e multa. Entretanto, como os créditos foram deslocados para o último mês do trimestre correspondente, neste terceiro mês havia saldo suficiente para homologar, ainda que em parte, as compensações realizadas nos dois primeiros meses. Desse modo, caso se entenda por validar tal procedimento, os acréscimos legais somente se referem ao atraso de um ou dois meses, isto é, aquele decorrente da espera até o fim do trimestre;

- Erros de cálculo. Em cada mês em que os créditos foram recalculados ocorreram impropriedades na quantificação desses créditos, consoante exemplos a seguir. (a) Ressarcimento de Cofins - abril a junho de 2008 (PER/Dcomp nº 41058.12544.220708.1.1.09-9018 e nº 33371.36444.290710.1.7.09-8945). Somente foi considerado o montante ressarcível de junho de 2008 e não o total da parcela relativa ao trimestre. Ou seja, não foi feita a recomposição do crédito relativo ao ressarcimento (não foi feito o reposicionamento). Caso tivesse sido feita a recomposição, o valor passível de ressarcimento seria de R\$ 3.267.967,06 e não R\$ 3.075.278,21, o que gerou uma diferença de R\$ 192.688,85, que é superior ao necessário para quitar os débitos vinculados ao crédito deste período. Além disso, no quadro “Créditos de Compensação Utilizados (CCU)/CTs – Valor utilizado valorado de acordo com o tipo de crédito” há valores que divergem daqueles cuja compensação foi solicitada por meio de PER/Dcomp originais. Todos esses PER/Dcomp foram retificados o que leva a crer que a última versão sobrepôs a primeira, fazendo com que os débitos fossem compensados com multa e juros. É de se notar que a data da transmissão original estava dentro do período para recolhimento (antes da data de vencimento) e que não houve aumento do débito compensado, somente redução (fl.139). (b) Ressarcimento de Cofins - outubro a dezembro de 2008 (PER/Dcomp nº 11240.95939.300109.1.5.09-0408). Somente foi considerado o montante ressarcível de dezembro de 2008 e não o total da parcela relativa ao trimestre. Ou seja, não foi feita a recomposição do crédito relativo ao ressarcimento (não foi feito o reposicionamento). Caso tivesse sido feita a recomposição, o valor passível de ressarcimento seria de R\$ 7.642.847,66 e não R\$ 6.352,123,81, o que gerou uma diferença de R\$ 1.290.723,85, que é superior ao necessário para quitar os débitos vinculados ao crédito deste período (fl. 140). (c) Ressarcimento de Cofins - julho a setembro de 2010 (PER/Dcomp nº 19382.21408.281010.1.1.09-0687). Não foi feita a

recomposição do crédito relativo ao ressarcimento (não foi feito o reposicionamento). Caso tivesse sido feita a recomposição, o valor passível de ressarcimento seria de R\$ 6.541.682,26 e não R\$ 6.201.733,66, o que gerou uma diferença de R\$ 339.948,90, que é superior ao necessário para quitar os débitos vinculados ao crédito deste período (fl. 141). (d) Ressarcimento de Cofins - abril de 2010 (PER/Dcomp nº 02755.47816.300610.1.3.09-4563). O fisco partiu de montante de créditos de mercado externo diferente daquele que consta no PER/Dcomp, sendo considerado o montante de R\$ 3.153.956,33, enquanto que o valor solicitado é de R\$ 5.916.155,44. Caso tivesse usado o valor constante do PER/Dcomp, o valor passível de ressarcimento seria de R\$ 5.511.341,71 e não R\$ 2.749.142,61, o que gerou uma diferença de R\$ 2.762.199,10, que é superior ao necessário para quitar os débitos vinculados ao crédito deste período (fl. 141). Esses erros, que são verificados em todas as competências, são inclusive bastantes para que se decrete a nulidade do procedimento fiscal e do TVF ora contestado. De todo modo, caso assim não se entenda, requer-se, desde já, a realização de diligência fiscal e perícia contábil para que os referidos equívocos sejam definitivamente comprovados. Para tanto, compromete-se, inclusive, a trazer aos autos todas as informações e documentos correspondentes, o que apenas não faz agora, com esta defesa, em razão do exíguo tempo para recorrer, posto que são mais de 200 PER/Dcomp envolvidos, que devem ser revistos em todos os critérios apontados pela fiscalização, alguns deles complexos;

Em 20/08/2012, a contribuinte juntou aos autos mídia em CD com o que entende ser as informações necessárias para que seja verificada a vinculação dos fretes autuados no item 3.7 do TVF com a compra de insumos, de modo a comprovar a legitimidade dos créditos aproveitados sobre tais despesas (fretes na aquisição de insumos).

Ao final, requer a contribuinte: a) o julgamento conjunto dos processos, haja vista a identidade da argumentação de defesa; b) a nulidade do procedimento fiscal e de seus correspondentes frutos, o TVF e os despachos decisórios proferidos neste e nos demais processos que tratam do mesmo assunto; c) a realização de diligência fiscal e perícia contábil com o objetivo de vincular os fretes pagos às mercadorias a esses correspondentes ou, caso assim não se entenda, ao menos o reconhecimento proporcional das vinculações, conforme demonstrado; d) o reconhecimento da existência de todos os créditos de PIS/Cofins utilizados pela interessada nos pedidos de ressarcimento e compensação vinculados ao MPF-F nº: 06.1.10.00-2011-00427-3, transmitidos entre janeiro de 2008 e setembro de 2010, com o consequente deferimento e homologação de todos os PER/Dcomp objetos deste processo; e) a realização de diligência fiscal e perícia contábil com o objetivo de comprovação dos equívocos e erros de cálculo mencionados; f) caso os argumentos anteriores não sejam acatados, que os erros expressamente apontados sejam definitivamente corrigidos e g) subsidiariamente, sejam decotados os juros e multas decorrentes do reposicionamento de créditos efetuados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A ciência da decisão que manteve em parte a exigência formalizada contra a recorrente ocorreu em 24/01/2014 (fls. 1427). Inconformada, a mesma apresentou, em 28/01/2014, o recurso voluntário de fls. 1429/1456, onde reitera os argumentos aduzidos na primeira instância na parte em que seu pleito não foi deferido, requerendo, ao final:

- a) o julgamento conjunto deste com os demais processos da empresa, haja vista a identidade da argumentação de defesa, nos termos do artigo 58, § 8º, do Regimento Interno do CARF;
- b) seja determinada a realização de diligência para os esclarecimentos referentes à glosa de créditos calculados sobre fretes (item 3.7 do TVF), diligência cuja necessidade seria reforçada diante do reconhecimento, pela DRJ, de equívocos nos cálculos promovidos;
- c) seja o recurso conhecido e provido, com a reforma do acórdão para que sejam restabelecidos os créditos glosados nos itens 3.1, 3.2, 3.4, 3.5 e 3.7 do TVF, bem como reconhecida a regularidade da utilização dos créditos de PIS/COFINS tratados pelo artigo 17 da Lei nº 10.865/04 (item 4.2 do TVF), e, finalmente, sejam descontados juros e multa calculados quando do reposicionamento dos créditos (item 4.3 do TVF), de modo que se refiram tão-somente ao atraso de um ou dois meses (i. é, aquele decorrente da espera até o fim do trimestre).

No que diz respeito ao item 3.7 do *Termo de Verificação Fiscal – fretes pelo transporte de mercadorias não identificadas* – a Segunda Turma Especial desta Terceira Seção do CARF, em sessão transcorrida em 19/08/2014, converteu o julgamento em diligência "para que a unidade de origem, diante dos registros apresentados pelo sujeito passivo e os correspondentes documentos neles referenciados, apure os créditos do PIS e da COFINS nos casos em que os mesmos, realmente, correspondem a fretes pela aquisição de insumos, conforme metodologia que entender mais adequada para tanto".

Tal diligência foi determinada considerando que os documentos apresentados pela suplicante poderiam efetivamente subsidiar o necessário exame para verificar se existe ou não vínculo entre os fretes e as mercadorias transportadas.

Em resposta à diligência supra foi acostado aos autos *Relatório Fiscal* de fls. 3571/3576, padrão para todos os processos ora em julgamento da interessada, sobre o qual nos reportaremos doravante ao apresentarmos nosso voto.

Intimado a manifestar-se, o sujeito passivo, apresentou petição onde requer seja prorrogado por mais 30 dias o prazo para sua manifestação, o que fez com fundamento nos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Não obstante, até a presente data, não foi apresentada nova manifestação da interessada no que diz respeito à matéria em discussão nos autos.

É o relatório.

Voto

Da admissibilidade do recurso

O recurso é tempestivo, posto que apresentado (em 28/01/2014) dentro do prazo legal de 30 dias contados da data da ciência da decisão de primeira instância (que ocorreu em 24/01/2014 - conf fls. 1427).

Quanto aos demais requisitos de admissibilidade os mesmos se encontram presentes.

Conheço, portanto, do recurso formalizado pelo sujeito passivo.

Da matéria em litígio

Conforme relatado, vê-se que a contenda envolve a homologação parcial de pedidos de compensação da interessada onde o direito creditório reclamado diz respeito a saldo credor de PIS/PASEP, direito o qual foi glosado em parte, permanecendo em litígio as questões relativas ao cômputo de créditos calculados sobre:

- a) bens destinados ao ativo imobilizado e não utilizados na produção (item 3.1 do *Termo de Verificação Fiscal – TVF*);
- b) serviços não empregados diretamente na industrialização (item 3.2 do *TVF*);
- c) fretes decorrentes da transferência de produto acabado entre estabelecimentos da interessada (item 3.4 do *TVF*);
- d) fretes pelo transporte de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado ou a uso e consumo (item 3.5 do *TVF*); e,
- e) fretes pelo transporte de mercadorias não identificadas (item 3.7 do *TVF*).

Também necessita ser analisada a reclassificação de créditos objeto do item 4.2 do Termo de Verificação Fiscal, segundo o qual, em virtude do artigo 16 da Lei nº 11.116/2005¹, apenas os créditos de importação elencados no art. 15 da Lei nº 10.865/2004 seriam passíveis de ressarcimento ou de compensação. Assim, em relação aos créditos enquadrados no artigo 17 da mesma Lei nº 10.865/2004 – que remete às importações de produtos objeto do § 3º do artigo 8º da Lei em tela² (dentre outros) – estes, por falta de

¹ Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Lei nº 11.033, de 21/12/2004, 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.

² Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

[omitido]

§ 3º Na importação de máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul

- NCM, as alíquotas são de:

I - 2% (dois por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

previsão legal, não poderiam ser objeto de ressarcimento ou de compensação, apesar da possibilidade de desconto em relação aos débitos.

Por fim, a lide envolve também a análise quanto à possibilidade ou não de compensação de créditos de importação vinculados a receita de exportação antes do encerramento do trimestre.

Todas essas questões são comuns em relação a todos os processos da empresa trazidos à pauta, razão pela qual serão examinadas em conjunto, o que atende, nessa parte, ao pleito do sujeito passivo.

Do regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS

O regime da incidência não-cumulativa das contribuições sociais foi instituído, inicialmente, para o PIS/PASEP, mediante a publicação da Lei nº 10.637, de 30/12/2002 (conversão da Medida Provisória nº 66, de 2002), tendo passado a produzir efeitos, em relação à não-cumulatividade da referida contribuição, a partir de 1º de dezembro de 2002. Posteriormente, com a publicação da Lei nº 10.833, de 29/12/2003 – conversão da Medida Provisória nº 135, de 2003 –, tal regime foi estendido à COFINS. Concernente à não-cumulatividade da COFINS a lei em evidência passou a produzir efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2004.

Ressalvadas as exceções legais, estão sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda que apuram o IRPJ com base no lucro real.

A legislação pertinente ao regime autoriza o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, nos termos do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Além disso, o artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e o artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 dispõem, respectivamente, que o PIS/PASEP e a COFINS não incidem sobre as receitas decorrentes de: a) exportações de mercadorias; b) prestação de serviços no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas e; c) vendas a empresa comercial exportadora como fim específico de exportação. Em tais hipóteses, o crédito apurado na forma do artigo 3º das leis em comento poderá ser utilizado para a dedução da correspondente contribuição a recolher ou para compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal. Finalmente, acaso aludido crédito não possa ser utilizado por nenhuma dessas formas até o final de cada trimestre do ano civil, poderá o sujeito passivo solicitar seu ressarcimento em dinheiro.

A seguir, examinaremos a legitimidade dos créditos calculados pela interessada seguindo a mesma ordem utilizada pela fiscalização no *Termo de Verificação Fiscal - TVF*.

Das glosas objeto do item 3.1 do TVF: bens destinados ao ativo imobilizado e não utilizados na produção

A fiscalização entendeu que as despesas com veículos e com móveis para salas de treinamento de funcionários não poderiam compor a base de cálculo dos créditos por não estarem diretamente vinculados às atividades de industrialização. Por sua vez, o sujeito

passivo entende que aludido creditamento estaria alicerçado no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Segundo defende a interessada, seria inapropriado afirmar que os bens em evidência não se prestariam ao exercício de sua atividade industrial. Afirma que “*quaisquer bens imobilizados, que sejam empregados na atividade econômica do contribuinte (direta ou indiretamente), autorizam o creditamento*”, e ainda, que “*os equipamentos destinados à capacitação de empregados, por exemplo, são essenciais a curso regular das atividades da Recorrente, a qual se destaca por sua atuação inovativa e comprometida com o desenvolvimento tecnológico*”.

O creditamento relativo a bens destinados ao ativo imobilizado está fundamentado nos incisos VI e VII, §§ 1º, 14, 16 e 21 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003. Em relação ao PIS/PASEP, regramento no mesmo sentido consta da Lei nº 10.637/2002. Reproduzimos, abaixo, os dispositivos da Lei nº 10.833/2003 que são mais relevantes para a resolução da contenda:

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

[...]

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;

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

[...]

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

[...]

(grifo nosso)

O inciso VI do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 vincula o creditamento em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado – além de seu emprego para locação a terceiros – a seu uso “*na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços*”. Portanto, o legislador restringiu o creditamento da contribuição à aquisição de bens diretamente empregados na industrialização das mercadorias (ou na prestação de serviços), não sendo razoável admitir que seja passível do cômputo de créditos a aquisição de “*quaisquer bens imobilizados [...] empregados na atividade econômica do contribuinte (direta ou indiretamente)*”, como defende a interessada.

Com efeito, o ativo imobilizado compreende os bens e direitos necessários ao exercício das atividades estatutárias da pessoa jurídica, aí incluídos aqueles que tem finalidade **unicamente administrativa, ou seja, que não são empregados diretamente na produção ou na**

comercialização de mercadorias e de serviços, ou ainda, na locação. Apenas esses últimos é que fazem jus ao creditamento.

No mais, muito embora este relator entenda que os móveis de escritório e os automóveis de passageiros possam ser necessários ao exercício das atividades da empresa, tais não se enquadram na amplitude conceitual de insumo na produção dos bens destinados à venda. Essas despesas, com efeito, são de caráter geral, não estando vinculadas diretamente ao processo de industrialização, razão pela qual entendemos não ser legítimo o cômputo de crédito com base em tais rubricas.

É por essa razão que deverá ser negado provimento ao recurso na parte em que o sujeito passivo pretende se creditar do PIS e da COFINS pela aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, mas não utilizados na produção.

O alcance do conceito de insumo para fins do regime de incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS será tratada com mais detalhes no tópico seguinte.

Das glosas objeto do item 3.2 do TVF: serviços não empregados diretamente na industrialização

A fiscalização glosou o creditamento correspondente a alguns serviços que não foram “*empregados diretamente na industrialização*”.

Reproduzo o trecho do relatório fiscal correspondente à questão:

Instado, conforme Termo de Intimação nº 0551/2011, a informar quais tipos de serviços prestavam as empresas Fiat do Brasil S/A e GFL Gestão de Fatores Logísticos, e a apresentar os respectivos contratos, a empresa respondeu, em 01/09/2011, o seguinte:

“Serviços prestados à INTIMADA pela FIAT DO BRASIL S/A:

- Comércio Exterior:
 - Despacho aduaneiro consubstanciados em operações de Exportação da CNH em todo o território nacional e relacionados com os modais marítimo, aéreo e rodoviário;
 - Despacho aduaneiro consubstanciados em operações de importação da CNH em todo o território nacional e relacionados com os modais marítimo, aéreo e rodoviário.
- Contabilidade Geral;
- Controle Fiscal;
- Contas a pagar e Tesouraria;
- Controle de ativo fixo;
- Registro Fiscal;
- Faturamento;
- Gestão tributária e societária;
- Serviços de assessoria a expatriados.

Serviços prestados à INTIMADA pela GFL GESTÃO DE FATORES LOGÍSTICOS LTDA:

- Gerenciamento das operações de transporte "IN Bound" - Transportes de materiais/produtos que adentram na fábrica da contratante e "Follow-up" -

Acompanhamento de entrega de materiais e componentes a ser realizado pela contratada, perante os fornecedores da contratante.”

Nenhuma destas atividades pode ser considerada como aplicada ou consumida na fabricação de produtos. Os serviços prestados pela Fiat do Brasil S/A, claramente, têm caráter administrativo, mas mesmo os prestados pela GFL não podem ser considerados insumos. Neste sentido, a ementa da Solução de Consulta Nº 125 de 2007 – DISIT – 10ª RF declara:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO E CONTROLE DE ESTOQUES. Não gera direito a crédito da Cofins a aquisição de serviços de movimentação e controle de estoques de matérias-primas, materiais de embalagem e produtos acabados, realizados nas instalações da pessoa jurídica ou da própria empresa contratada.

As contas contábeis responsáveis pelo registro dos créditos de PIS e COFINS incidentes sobre serviços, conforme resposta ao Termo de Início entregue em 08/06/2011, são as de nºs 144240 e 144241, e a esmagadora maioria dos lançamentos referem-se a serviços prestados pelas duas empresas mencionadas anteriormente, com algumas exceções: a nota fiscal nº 149087 da Metropolitana Vigilância Comercial, cujo crédito o contribuinte afirmou não ter incluído na base de cálculo, e algumas notas fiscais, em 2010, referentes a treinamentos técnicos de diversos tipos, aos quais, pelos mesmos argumentos expostos acima, é vedada a geração de créditos.

Deste modo, todo o crédito descrito como “Serviço Nacional” nas memórias de cálculo entregues em 08/07/2011, em resposta ao Termo de Início, deve ser glosado [...]

A análise do problema envolve essa que talvez seja a questão mais controvertida em relação à não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS: definir o que são insumos para fins de creditamento das citadas contribuições.

O inciso II do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637 de 2002 autoriza o cálculo de créditos a serem descontados ou ressarcidos em relação a bens e serviços **utilizados como insumos** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

As normais legais *stricto sensu* que prevêm a não-cumulatividade (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) são omissas quanto ao alcance do termo “insumo” para fins de cálculo do crédito atinente a referidas contribuições. Tal amplitude terminológica encontra-se disposta apenas em norma de natureza infralegal, qual seja, no § 5º, do artigo 66, da IN SRF nº 247, de 21/11/2002 (dispositivo incluído pela IN SRF nº 358, de 09/09/2003) – não-cumulatividade do PIS/Pasep –, bem como nos incisos I e II do § 4º, do artigo 8º, da IN SRF nº 404, de 12/03/2004 – não-cumulatividade da COFINS –, segundo os quais, para fins de aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, deverão ser assim concebidos (como insumos), aqueles:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Para a doutrina, há os que defendem a ampla consideração como insumo de todas as despesas da empresa, como Natanael Martins³. Segundo ele, pelo fato das contribuições em comento alcançarem a receita total das empresas, a única forma de assegurar sua integral não-cumulatividade seria se “*os créditos apropriáveis alcançarem todas as despesas necessárias à consecução das atividades da empresa*”.

Também na mesma toada, Solon Sehn⁴, segundo o qual,

salvo nas hipóteses expressamente vedadas pela Lei nº 10.833/2003, o crédito de insumo deve ser calculado a partir do custo de produção da legislação do imposto de renda (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º; Decreto nº 3.000/1999, arts. 290 e 291), abrangendo as matérias-primas e quaisquer outros bens, direitos ou serviços aplicados ou consumidos no processo de fabricação, diretos ou indiretos, independentemente de desgaste, dano ou perda de propriedades físico-químicas.

Por sua vez, Marco Aurélio Greco⁵ defende que os insumos, para fins de PIS/Pasep e Cofins, não se equiparam àqueles indicados pela legislação do Imposto de Renda, uma vez que há distinção material entre receita e renda. Patrícia Madeira comenta a lição de Greco asseverando que os pressupostos de fato para o IRPJ e a CSLL são o resultado positivo (renda/lucro), e, nesse caso, deverão ser considerados todos os custos que interferirem na sua apuração; no entanto, “*nem todos os custos da atividade empresarial interferem na formação da receita, que é materialidade do PIS e da Cofins*”. A ideia de insumo proclamada pela legislação do IPI também não seria aplicável para o PIS/Pasep e para a COFINS⁶, dado ser o IPI

[...] tributo cuja não-cumulatividade se opera pelo método subtrativo, variante imposto contra imposto (que, portanto, requer tenha havido incidência na operação anterior para que o insumo seja creditável) e cuja materialidade (industrialização) remete à ideia de algo fisicamente apreensível.

³ MARTINS, Natanael. O conceito de insumos na sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, FISCHER, Octávio Campos (coord.). PIS-Cofins: questões atuais e polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 204. *apud* MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2009. p. 127.

⁴ SEHN, Solon. PIS-COFINS: Não cumulatividade e regimes de incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 317.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (Coord.) et al. Não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. São Paulo: IOB Thompson. Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 112-122. *apud* MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2009. p. 127.

⁶ O trecho acima, que sintetiza a lição de Marco Aurélio Greco (op. cit., p. 117-118), foi extraído da Dissertação de Mestrado de Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves Madeira, p. 127-128 – referência já citada.

Como a receita decorre de uma prestação de serviços ou da produção de bens, Marco Aurélio Greco conclui que só deve ser insumo o que for inerente àquilo que denomina de “processo formativo da receita”. Em suas palavras:

relevante é determinar quais os dispêndios ligados à prestação de serviços e à fabricação/produção que digam respeito aos respectivos fatores de produção (= deles sejam insumos). Se entre o dispêndio e os fatores capital e trabalho houver uma relação de inerência, haverá – em princípio – direito à dedução.

Há ainda outros pensamentos doutrinários diversos que revelam grandes divergências concernentes aos critérios sobre o que pode ou não ser considerado como insumo para fins de creditamento do PIS/Pasep e da COFINS no regime da não-cumulatividade. Culpa da legislação lamentavelmente intrincada sobre o assunto.

De nossa parte, dadas as limitações impostas ao creditamento pelo texto normativo, temos nos manifestado no sentido de que o legislador optou por um **regime de não-cumulatividade parcial**, muito embora respeitável doutrina defenda que deveria ser dado ao regime um sentido mais amplo e próximo dos aspectos econômicos da produção, o que, penso, não encontra alicerce na legislação pertinente.

Com efeito, além da aquisição de bens e de serviços utilizados como insumo, a lei contempla várias outras hipóteses de creditamento em virtude de despesas incorridas pela pessoa jurídica, tais como pelo aluguel de prédios, de máquinas e de equipamentos utilizados nas atividades da empresa, bem como da energia consumida em seus estabelecimentos, ressalvadas as exceções legais. O detalhamento das possibilidades de creditamento e das vedações ao mesmo, sujeitos a emendas normativas implementadas no decorrer do tempo, revela, sem nenhuma dúvida, que o legislador sempre optou por um regime de não-cumulatividade seletivo.

Especialmente sobre o alcance do termo “insumo” vejamos, primeiramente, o teor do inciso II do artigo 3º de ambas as leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que, sobre a correspondente contribuição determinada na forma do artigo 2º de cada lei, permite o desconto de créditos calculados em relação a:

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (redação original da Lei 10.637/2002)

II – bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; (Lei 10.637/2002 - redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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 original da lei nº 10.833/2003. Na Lei nº 10.637/2002 essa redação é decorrente da Lei nº 10.865, de 2004)

Da leitura das redações do dispositivo que trata do creditamento em decorrência da aquisição de insumos – a atual e as historicamente concebidas para referido preceito – constata-se que o termo “insumo”, na forma como é e sempre foi empregado, nunca se apresentou no texto normativo de forma isolada, mas **continuamente associado ao seu papel de fator de produção ou na prestação de serviços**.

Em razão disso, penso que só podem ser considerados como insumos **os bens e os serviços diretamente utilizados, necessários e essenciais à prestação de serviços ou à fabricação dos produtos destinados à venda**, o que requer, pois, análise individual do processo produtivo da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade.

No caso presente, entendo que os serviços prestados à interessada pela *Fiat do Brasil S.A.* (despacho aduaneiro de importação e exportação, serviços de contabilidade geral, controle fiscal, contas a pagar e tesouraria, controle de ativo fixo, registro fiscal, faturamento, gestão tributária e societária, serviços de assessoria e expatriados) não se destinam diretamente à atividade de “*fabricação de máquinas e equipamentos para terraplenagem, pavimentação e construção, peças e acessórios, exceto tratores – instalação de máquinas e equipamentos industriais*” (conforme ficha cadastral junto ao CNPJ).

Logo, muito embora entendamos que o conceito de insumo seja mais elástico que o adotado pela Receita Federal nas suas instruções normativas nºs 247, de 21/11/2002 e 404, de 12/03/2004, conforme razões acima desenvolvidas, e mesmo admitindo que muitos desses serviços são essenciais à dinâmica empresarial no seu aspecto macro, todos eles dizem respeito a atividades de caráter meramente administrativo, não estando relacionados, de forma direta, à atividade produtiva da interessada.

Contudo, em relação aos serviços prestados pela **GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.**, (“*Gerenciamento das operações de transporte ‘Inbound’ - Transportes de materiais/produtos que adentram na fábrica da contratante e “Follow-up” - Acompanhamento de entrega de materiais e componentes a ser realizado pela contratada, perante os fornecedores da contratante*”), esses, por estarem relacionados ao controle de fluxo de componentes nas instalações fabris, são essenciais ao processo produtivo, o qual, nas palavras da interessada, “*depende da entrega de insumos na lógica do sistema just in time*”.

Com efeito, não se concebe o exercício da atividade industrial sem um eficaz sistema de controle do fluxo de produção e dos estoques ligados à produção, razão pela qual entendo que os créditos calculados com base nos serviços prestados pela *GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.* deverão ser mantidos.

Nessa parte, portanto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para que sejam admitidos os créditos calculados pelo sujeito passivo em relação aos serviços pagos à *GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.*

Das glosas objeto dos itens 3.4 e 3.5 do TVF: fretes decorrentes da transferência de produto acabado entre estabelecimentos da interessada e fretes pelo transporte de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado ou a uso e consumo

A Lei nº 10.833/2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da COFINS calculados com base em “*armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*”.

Isso também se aplica ao PIS/PASEP não cumulativo em razão do disposto no artigo 15, inciso II, da mesma norma⁷.

Como se vê, a possibilidade de creditamento em relação a despesas com frete e armazenagem de mercadorias é restrita aos casos de venda de bens adquiridos para revenda ou produzidos pelo sujeito passivo, e, ainda assim, quando o ônus for suportado pelo mesmo.

Trata-se, pois, de hipótese de creditamento da contribuição bastante restrita, a despeito daquela inerente ao desconto de créditos calculados em relação a insumos, conforme ressaltado.

Essa restrição ao gozo do mecanismo creditório se observa também em relação a outros casos previstos no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, como, por exemplo, nos casos de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos; 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; edificações e benfeitorias em imóveis; 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.

No mais, entendo que aludidos fretes também não caracterizam insumo, até porque, conforme asseverado pela instância recorrida, o frete pago na compra de insumos integra o custo de aquisição (artigo 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999), podendo assim gerar créditos quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no país e suportado pela adquirente.

Logo, por falta de previsão legal, entendo que o sujeito passivo não faz jus ao creditamento em face de fretes decorrentes da transferência de produto acabado entre estabelecimentos da interessada (item 3.4 do TVF), ou ainda, pelos fretes do transporte de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado ou a uso e consumo (item 3.5 do TVF).

Em sintonia com o entendimento acima esposado, a seguinte jurisprudência:

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS. FRETE INTERCOMPANY. OPERAÇÃO DE VENDA NÃO CARACTERIZADA (ART. 3º, IX, L10833). ENQUADRAMENTO COMO INSUMO (ART. 3º, II, L10833). IMPOSSIBILIDADE.

1. O frete intercompany, referente à alocação dos produtos acabados das indústrias para os centros de distribuição da empresa, configura simples transferência interna, não estando diretamente relacionado às operações de venda. Com efeito, apenas enseja o aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, o transporte de bens diretamente ao consumidor final. Precedentes desta Turma.

2. Em que pese, em uma perspectiva econômica, a distribuição dos produtos das fábricas para as filiais ser etapa do iter percorrido pela mercadoria até chegar à sua destinação final, a "operação de venda", enquanto negócio

⁷ 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)

jurídico, é relação estabelecida estritamente entre os sujeitos fornecedor e adquirente. Deste modo, as etapas anteriores à destinação do produto ao consumidor final, ainda âmbito da empresa (fornecedora), não podem ser consideradas operações de venda.

3. Na linha do que defende a doutrina mais moderna, o conceito de "insumo", no campo tributário, não é uniforme para todas as exações. Assim, os conceitos encontrados no IPI não são, de fato, suficientes para abarcar todos os custos que podem gerar créditos de PIS/COFINS. Enquanto na legislação de regência daquele imposto, há referência tão-só às despesas referentes à industrialização dos bens (matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem etc.) aqui, as receitas submetidas às contribuições não são unicamente decorrentes da venda de produtos industrializados.

4. Se o conceito de insumo do IPI é demasiado restritivo, não é o caso de ir-se ao outro extremo, estendendo-o de tal modo a incorporar "todo e qualquer custo ou despesa necessário à atividade de empresa", nos termos da legislação do IRPJ, como o quer o apelante. A não-cumulatividade deve estar adstrita à materialidade do tributo - para PIS/COFINS, receita; para IR, lucro líquido. Logo, também imprestável, o conceito de despesa operacional do RIR/99, de modo a equiparar PIS/COFINS a IR.

5. Nesse contexto, de intermédio, primeiramente, há que se ter, por parâmetro, as próprias regras legais das contribuições em tela. Assim, o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003 dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar os créditos calculados em relação a "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".

6. Portanto, o conceito legal de insumo, para efeito de crédito de PIS/COFINS, abrange os dispêndios indispensáveis à produção de bens ou à prestação de serviços geradores de renda. Noutros termos, todos os itens diretamente relacionados com a produção do contribuinte e que afetem o montante das receitas tributáveis pelas contribuições constituem crédito utilizáveis na apuração destas.

7. Por seu turno, Marco Aurélio Greco preconiza o critério da essencialidade ou relevância para análise do conceito de insumo, a ser entendido sob uma perspectiva dinâmica. Devem, assim, ser rechaçados como tal os gastos realizados por mera conveniência do contribuinte.

8. Na hipótese dos autos, a apelante é empresa que se dedica às atividades de industrialização e comercialização de farinha de trigo, massas, biscoitos, margarinas e cremes vegetais. A ser assim, não é de entender-se o frete entre estabelecimentos, para distribuição dos produtos acabados às filiais, como inerente ou essencial à atividade econômica ou ao processo produtivo desenvolvido pelo contribuinte. Tal custo é posterior ao processo de fabricação dos bens destinados à venda, não consistindo, pois, em insumo direto.

9. Assim, seja como for, quer se entendendo insumo como o gasto relacionado diretamente ao processo produtivo, quer como aquele essencial a este, o frete intercompany não pode ser compreendido como tanto. É que ele corresponde a dispêndio elegível a título de mera conveniência da pessoa jurídica (não alcançando "perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade"), visando à melhor distribuição dos bens fabricados ao adquirente final.

Apelação a que se nega provimento.

(Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Primeira Turma. Apelação Cível nº 544709. Relator Des. Federal José Maria Lucena. Data do acórdão: 15/05/2014. Publicado em: 22/05/2014)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS. COFINS. FRETE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA CONTRIBUINTE. DEDUTIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

1 - O art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.627/02 prevêem as hipóteses em que é possível o contribuinte deduzir os valores de PIS e COFINS recolhidos na sistemática da não-cumulatividade. A utilização do crédito presumido, em relação ao frete, está relacionada ao transporte da mercadoria destinada à operação de venda, o que exclui o frete realizado entre os estabelecimentos de uma mesma empresa. Interpretação restritiva determinada pelo art. 111 do CTN.

2 - O Superior Tribunal de Justiça pronunciou-se no sentido de que o conceito de insumo não abrange as operações de transferência interna de mercadorias entre os estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (AGRESP 1335014).

3 - Recurso conhecido e improvido. Sentença confirmada.

(Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Terceira Turma Especializada. Apelação Cível nº 526.709. Relator Des. Federal Geraldine Pinto Vital de Castro. Data do acórdão: 29/04/2014. Publicado em 14/05/2014)

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS. COFINS. ARTIGO 3º, INCISO IX. ARTIGO 15, INCISO II. LEI Nº 10.833/03. FRETE. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

1 - No caso em exame, a recorrente objetiva assegurar o alegado direito ao creditamento, a título de PIS/COFINS, de valores despendidos com fretes contratados pela impetrante desde 2002 até a data da propositura da presente ação, para o transporte de insumos e produtos acabados entre seus estabelecimentos e pontos de distribuição.

2 - A questão em discussão nestes autos diz respeito ao regime da não cumulatividade da contribuição ao PIS/COFINS, previsto nos §§ 12 e 13, do artigo 195 da Constituição Federal, introduzidos pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, e instituído pela Medida Provisória nº 66/2002 (DOU 30.08.2002), convertida na Lei nº 10.637/2002 (DOU 31.12.2002) no que diz respeito ao PIS, e pela Medida Provisória nº 135/2003 (DOU 31.10.2003), convertida na Lei nº 10.833/2003 (DOU 31.12.2003) referente à COFINS.

3 - Outrossim, a Lei nº 10.637/02 também dispôs em seu artigo 3º (caput e incisos) sobre os créditos passíveis de descontos a título de PIS do valor apurado na forma do artigo 2º da referida lei. E, no que tange a "frete", estabeleceu o inciso II, do art. 15 da Lei nº 10.833/03 (COFINS) a respeito da aplicabilidade, também à contribuição ao PIS, do previsto no inciso IX, do artigo 3º dessa mesma lei, nos termos mencionados, valendo ressaltar a interpretação restrita dada pela lei no sentido de se tratar de "frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor" (grifos meus).

4 - Nesse passo, considerando que as regras da não-cumulatividade das contribuições sociais em comento estão afetas à definição infraconstitucional, ao amparo da Lei Maior, os aludidos diplomas normativos restringiram a hipótese de creditamento, não abrangendo a hipótese pretendida nestes autos, como equivocadamente entende a impetrante, ora recorrente.

5 - Observa-se que a pretensão formulada neste mandamus não encontra guarida legal para prosperar, porquanto a impetrante objetiva o creditamento a título de PIS/COFINS de valores despendidos com "frete contratado pela impetrante, desde 2002 até a data da propositura da presente ação, para o transporte de insumos e produtos acabados entre seus estabelecimentos e pontos de distribuição", hipótese essa não amparada pela lei de regência, que restringe o creditamento ao frete à operação de venda da mercadoria, nos termos assinalados no inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

6 - Vale mencionar que a lei pode estabelecer exclusões ou vedar deduções de créditos para fins de apuração da base de cálculo das exações em comento, ao amparo constitucional, havendo direito de creditamento apenas nas hipóteses taxativamente previstas em lei, sob pena de violação ao artigo 111 do Código Tributário Nacional.

7 - Na verdade, verifica-se que a recorrente insurge-se quanto à base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS, objetivando a redução da incidência da exação, ao que cumpre salientar que não cabe ao Judiciário atuar como legislador positivo, haja vista que a redução da base de cálculo somente ocorre mediante expressa previsão legal, a cargo do Poder Legislativo. Ademais, cumpre salientar, ainda que se tratasse de hipótese de creditamento, não restou comprovada, nestes autos, a totalidade dos valores efetivamente despendidos com a "contratação de fretes" pela impetrante, no período reclamado, objeto de pedido de compensação nestes autos. Assim, não restando demonstrado o alegado direito líquido e certo, apto a amparar a pretensão veiculada na presente ação mandamental, não merece prosperar o apelo da impetrante.

8 - Apelação não provida.

(Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Terceira Turma. Apelação Cível nº 325.368. Relator Des. Federal Nery Junior. Data do acórdão: 19/12/2013. Publicado em: 10/01/2014)

TRIBUTÁRIO - AÇÃO ORDINÁRIA - PIS E COFINS - LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003 - REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE - DESPESAS DE FRETE - TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA - CREDITAMENTO - IMPOSSIBILIDADE.

1. É da essência do sistema de produção de bens e serviços que toda pessoa jurídica, a fim de que possa desenvolver as suas atividades, tenha de adquirir insumos, matérias-primas ou serviços de outras pessoas jurídicas.

2. Assim, é natural que uma parcela das suas receitas, dos recursos advindos do desempenho das suas atividades empresariais seja destinada ao pagamento dos seus custos, das suas despesas operacionais, ou seja, à remuneração dos seus fornecedores e prestadores de serviço. Os pagamentos feitos aos seus fornecedores e prestadores de serviço representarão faturamento destes e sujeitar-se-ão, por sua vez, à incidência

do PIS e da COFINS. O que é dispêndio, desembolso para uma pessoa jurídica representa ingresso de valores, receita operacional para outra. Isso é uma consequência natural do fato de o legislador constituinte ter eleito o faturamento e, posteriormente, todas as receitas como hipótese de incidência para contribuição destinada ao financiamento da seguridade social. Quando houver várias fases ou etapas de circulação econômica, a incidência sobre o faturamento será necessariamente cumulativa.

3. As únicas deduções ou exclusões possíveis seriam aquelas previstas em lei, que teriam a natureza de isenção, de favor fiscal, determinado discricionariamente pelo legislador, segundo juízo político de conveniência e oportunidade em consonância com o interesse público; ou aquelas que já se encontram fora da base de cálculo das contribuições questionadas, isto é, que não correspondem às receitas de venda de bens e serviços ou às receitas das atividades empresariais, representando situação de não-incidência.

4. O artigo 195, § 9º da CF/88, acrescido pela EC nº 20/98 e alterado pela EC nº 47/2005 prevê a possibilidade de as contribuições sociais terem alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, conforme opção a ser exercida pelo legislador ordinário.

5. Por sua vez, o § 12, do artigo 195 da CF/88, acrescentado pela EC nº 42/2003, determina que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais a contribuição social sobre as receitas será não-cumulativa.

6. A Lei nº 10.637/02, no inciso II do artigo 3º, prevê que do valor apurado do PIS a pessoa jurídica poderá descontar créditos relativos a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

7. Já a Lei nº 10.833/03, no inciso IX do artigo 3º, dispõe que do valor apurado de COFINS a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

8. Como as exclusões e isenções tributárias devem ter interpretação restritiva, conforme o artigo 111, incisos I e II, do CTN, a previsão legal de desconto de créditos relativos a fretes nas operações de vendas não abarca as despesas incorridas no transporte interno de mercadorias entre os estabelecimentos do contribuinte, porque não são despesas diretamente relacionadas em operações de venda. A transferência interna entre estabelecimentos da mesma empresa não caracteriza uma operação de venda, e, por isso, as despesas de frete desse transporte não estão relacionadas direta e imediatamente com a venda de mercadorias.

9. Precedentes deste TRF e do STJ.

10. Apelação da autora desprovida.

(Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Terceira Turma Especializada. Apelação Cível nº 545.908. Relator Des. Federal Luiz Mattos. Data do acórdão: 23/07/2013. Publicado em: 05/08/2013)

(grifos nossos)

Finalmente, o precedente do Superior Tribunal de Justiça que alicerçou a fundamentação de alguns dos julgados acima referenciados

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS E COFINS. LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

1. Consoante decidiu esta Turma, "as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor". Precedente.

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

3. A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica. Precedentes.

4. Agravo regimental não provido

(STJ. Segunda Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.014. Relator Min. Castro Meira. Data do acórdão: 18/12/2012. Publicado em: 08/02/2013)

(Grifos nossos)

Das glosas objeto do item 3.7 do TVF: fretes pelo transporte de mercadorias não identificadas

Quanto às glosas em vista dos fretes pelo transporte de mercadorias não identificadas, reproduzo, abaixo, trechos do item 3.7 do *Termo de Verificação Fiscal*:

Como demonstrado anteriormente, a possibilidade de creditamento nos casos em que se entende a despesa com frete como um serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem (inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2002), depende da identificação do insumo transportado. Em outras palavras, apenas os fretes associados a bens tidos como insumos no âmbito do PIS e da COFINS é que dão direito a créditos; assim, caso a pessoa jurídica adquira um bem de pessoa física, o transporte deste bem, mesmo feito por pessoa jurídica domiciliada no país, não gera direito a crédito; do mesmo modo, caso o bem transportado não dê direito a crédito, também não haverá créditos relacionados com as despesas de fretes.

Não havendo informação, na Escrituração Fiscal, das notas fiscais dos bens considerados como insumos associados aos fretes, lavrou-se em 14/09/2011, o Termo de Intimação nº 0617/2011, a fim de que o contribuinte associasse, nota fiscal por nota fiscal, os fretes com as mercadorias transportadas, mediante a elaboração de três arquivos distintos, devendo-se observar lay-out específico para tanto.

Vencido o prazo inicial em 04/10/2011, o contribuinte solicitou prazo adicional de vinte dias, por nós deferido. Em 24/10/2011, a empresa apresentou apenas dados parciais, e requereu mais algum tempo para terminar a feitura dos arquivos. Numa última oportunidade, estendemos por mais quinze dias o prazo final.

Na data aprazada, o sujeito passivo entregou os arquivos, os quais, porém, não possuíam todos os vínculos necessários à identificação das mercadorias conduzidas em cada serviço de transporte.

[...]

No caso em tela, essencial era a vinculação entre as despesas de frete e os insumos pretensamente adquiridos, o que deveria ser possível por intermédio do arquivo de vínculos, que possuía tanto a identificação das notas fiscais de fretes como a identificação das notas fiscais de compra ou venda de mercadorias. Entretanto, nos arquivos entregues em 08/11/2011, anexos ao processo, duas falhas foram observadas: por um lado, notas fiscais de transporte relacionadas no arquivo “Arquivo de CTRC.txt” não foram encontradas no “Arquivo de Vínculos.txt”; por outro, notas fiscais de mercadorias indicadas no arquivo de vínculos não foram encontradas no “Arquivo de NF.txt”, nem na Escrituração Fiscal. Estas duas irregularidades foram relacionadas, respectivamente, nos demonstrativos “Notas Fiscais de Fretes não Associadas à Tabela de Vínculos” e “Notas Fiscais de Mercadorias não Encontradas na Escrituração Fiscal”, em anexo.

A título de exemplo, tomemos uma das diversas notas fiscais não encontradas, de forma a verificar a necessidade de se realizar o elo entre as notas fiscais de transporte e as notas fiscais de mercadorias: o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas nº 005595, série única, emitido pela Transportadora Rodomeu Ltda, em anexo. Trata-se de um documento relativo ao transporte de mercadorias importadas da CNH America LLC, do porto de Santos até a filial de Curitiba, cujo valor total somava R\$ 65.741,50.

Tal creditamento é vedado pela RFB, conforme dispõem várias consultas emitidas pelo órgão, entre as quais a Solução de Consulta nº 84, da SRRF 07/DISIT, de 20/08/2010, cuja ementa reproduzimos abaixo:

“CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS IMPORTADOS.

O direito ao crédito a que se refere o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País.

O desconto de créditos, no caso de importações sujeitas ao pagamento da Cofins-Importação, sujeita-se ao disposto nos arts. 7º e 15, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004, que determinam que a base de cálculo desses créditos corresponde ao valor aduaneiro acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

Assim, o frete pago para transportar bens importados, empregados como insumos em processo produtivo, do local do desembarque até o estabelecimento fabril do contribuinte não gera direito a crédito da COFINS, por não fazer parte de sua base de cálculo, nos termos da legislação em vigor.” (grifo nosso)

Deste modo, é forçoso concluir que a falta de vinculação entre os fretes e as mercadorias transportadas impede a constatação não só da irregularidade acima descrita, mas de quaisquer outras que a empresa porventura tenha cometido.

[...]

Cabe registrar que tais créditos foram lançados a débito das contas 144238 - PIS a recuperar - insumos e 144239 - COFINS a recuperar – insumos e que, no caso do demonstrativo “Notas Fiscais de Mercadorias

não Encontradas na Escrituração Fiscal”, todo o valor das contribuições creditadas a um determinado CTRC deve ser glosado, visto que a falta de determinada associação impede o cálculo do valor creditado proporcionalmente.

(os destaques em negrito não constam do original)

Extraí-se dos trechos destacados acima (em negrito) que a motivação adotada pela fiscalização para a glosa dos créditos calculados sobre os fretes foi, essencialmente, a impossibilidade de vinculação “entre as despesas de frete e os insumos pretensamente adquiridos”, ou seja, entre os CTRC (Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas) e as notas fiscais de entrada dos insumos. A ausência desse vínculo impediu a autoridade administrativa de examinar se referidas despesas com fretes poderiam realmente ser admitidas como “um serviço utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem”. Decerto, “apenas os fretes associados a bens tidos como insumos no âmbito do PIS e da COFINS é que dão direito a créditos”, muito embora a autoridade administrativa tenha afirmado, posteriormente, que é vedado o creditamento pelo frete pago para transportar bens importados empregados como insumos do processo produtivo.

Segundo a defesa apresentada pelo sujeito passivo: “[...] se há créditos de insumos, por exemplo, já reconhecidos para o período, é corolário lógico que haja, também, créditos referentes a seus correlatos fretes”. Ressalta ainda a reclamante que “a maioria esmagadora de tais fretes se refere a notas fiscais cujos CFOPs são os seguintes: [...] 1.101: Compra para industrialização ou produção rural [...] 2.101: Compra para industrialização ou produção rural. [...] 5.101: SAÍDAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS PARA O ESTADO”. Ainda segundo a recorrente:

Os CFOPs das notas fiscais são provas cabais de que os correspondentes fretes autorizavam o creditamento. Os CFOPs ns. 1.101 e 2.101 se referem, como se pôde verificar, à aquisição de insumos, caso em que, tendo-se em vista os termos do art. 3º, inciso II, das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, o crédito é indubitavelmente permitido. É como se posiciona a própria Receita Federal, aliás. Veja-se um exemplo:

“(...) FRETE NA AQUISIÇÃO. CUSTO DE PRODUÇÃO. O valor do frete pago a pessoa jurídica domiciliada no País na aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários compõe o custo destes insumos para fins de cálculo do crédito a ser descontado da Cofins.”

(Solução de Consulta n. 197, de 16 de Agosto de 2011 – sem destaques no original)

Já quanto ao CFOP n. 5.101, o creditamento ainda é mais evidente: segundo o inciso IX do citado art. 3º, o “frete na operação de venda” autoriza o desconto de créditos das mencionadas contribuições sociais.

É importante reiterar que a Recorrente, logo após a Impugnação, fez a prova que havia sido reclamada pela DRF e que a DRJ afirmou ter sido realizada. A Recorrente elaborou, como dito, planilha detalhada, com mais de 50 mil linhas, na qual indicou, uma a uma, nota fiscal autuada e respectivo CTRC. É por meio dessa planilha, pois, que se poderia ver que a maior parte dos fretes autuados se referia a situações em que o creditamento estava claramente autorizado.

Sobre a planilha reportada e demais argumentos suscitados pelo sujeito passivo, asseverou a instância recorrida, *verbis*:

9. FRETES. FALTA DE IDENTIFICAÇÃO DAS MERCADORIAS TRANSPORTADAS. ITEM 3.7 DO TVF.

Diante da ausência de informação, na escrituração fiscal, das notas fiscais dos bens considerados insumos associados ao frete, a contribuinte foi intimada a associar, nota fiscal de compra ou venda por nota fiscal de frete, os fretes com as mercadorias transportadas, mediante a elaboração de três arquivos distintos. Após algumas prorrogações, a recorrente apresentou a documentação solicitada, que, contudo, não apresentava todos os vínculos necessários à identificação das mercadorias transportadas. Ponderou a autoridade fiscal que a falta de vinculação entre fretes e mercadorias transportadas, além de impedir o creditamento, também impede a constatação de apropriações irregulares de crédito feitas pela interessada, a exemplo de frete pago para transporte de bens importados, empregados como insumos, do local de desembarque até o estabelecimento fabril.

Suscita a interessada, quanto ao tema, que a glosa decorreu da ausência de vinculação de boa parte dos fretes aos respectivos insumos adquiridos, estornando-se, então, praticamente todo o crédito de fretes do período, exceto aqueles tratados nos itens anteriores, que tiveram análise própria e apartada. Solicita, para que não hajam dúvidas quanto ao seu direito a realização de diligência fiscal e perícia contábil para que tal vinculação seja verificada. Para tanto, compromete-se, inclusive, a trazer aos autos todas as informações e documentos correspondentes, o que apenas não faz agora, com esta defesa, e não fez durante o procedimento fiscal, em razão do seu extensíssimo volume – entre janeiro de 2008 e setembro de 2010 foram realizadas quase 800 mil operações de aquisição de mercadorias. De qualquer forma, afirma, por ocasião de suas respostas à fiscalização, demonstrou, para aproximadamente 20% das referidas operações (mais ou menos 140 mil), que quase 90% dos fretes pagos no aludido interregno se referiam à compra de insumos. Por fim, na eventualidade de não se permitir a juntada desses documentos, a recorrente propugna pela homologação proporcional desses créditos, sob pena de perpetuação de exigência fiscal claramente desproporcional e ilegítima.

A contribuinte juntou aos autos mídia em CD, incluindo as informações que entendeu necessárias para o restabelecimento desses créditos, a qual foi convertida em documentos anexados aos autos. Examinando esses documentos, pode-se observar que se trata de planilha contendo dados dos CTRC objetos da fiscalização (código CTRC, CTRC, data de emissão, data fiscal, código, ID, razão social e CNPJ) e dados da nota fiscal vinculada (número, série, data de emissão, data fiscal, código e CNPJ).

Não obstante, do exame dessa planilha não resta comprovada a vinculação pretendida pela recorrente. Para tanto, fazia-se necessário que fossem juntados, além da própria planilha, ao menos cópias dos documentos fiscais nela mencionados. Isso, entretanto, não se fez.

Em adição, pode-se observar que a aludida planilha apresenta mais de 50.000 linhas com dados para verificação, enquanto que a interessada,

ao trazê-la aos autos, limitou-se a requerer fosse verificada a vinculação dos fretes autuados no item 3.7 com a compra de insumos.

Ocorre que o ônus de prova do direito ao creditamento é da contribuinte, como adiante se melhor verá, a quem competia, no mínimo, apontar ou indicar as linhas das operações que entende serem passíveis de dedução e não simplesmente pretender transferir esse ônus, que é seu, para o fisco.

Ressalte-se que, para fins de creditamento, a legislação exige que o crédito seja líquido e certo. Não obstante, também não restou comprovada a alegação de que para aproximadamente 20% das referidas operações, quase 90% dos fretes pagos no aludido interregno se referiam à compra de insumos.

Por conseguinte, cumpre manter as glosas quanto a este item.

(grifos nossos)

No voto que direcionou a diligência à unidade de origem, ressaltamos, com a devida vênia, que a DRJ não caminhou bem ao apreciar a questão. Na ocasião, assim nos manifestamos:

A leitura que faço dos argumentos acima reproduzidos, proferidos pela instância a quo, é a de que esta não examinou adequadamente a documentação e os argumentos apresentados pelo sujeito passivo. Isso porque a planilha “[...] de mais de 50.000 linhas com dados para verificação [...]”, onde a interessada alega que “[...] para aproximadamente 20% das referidas operações, quase 90% dos fretes pagos no aludido interregno se referiam à compra de insumos [...]”, não foi efetivamente apreciada pela instância recorrida, como se vê dos trechos grifados no excerto reproduzido acima.

Como a própria DRJ afirma, o documento acostado aos autos pela reclamante “trata de planilha contendo dados dos CTCR objetos da fiscalização (código CTCR, CTCR, data de emissão, data fiscal, código, ID, razão social e CNPJ) e dados da nota fiscal vinculada (número, série, data de emissão, data fiscal, código e CNPJ)”. Tais informações, entendendo, podem sim subsidiar o necessário exame para verificar se existe ou não vínculo entre os fretes e as mercadorias transportadas.

No mais, não me parece razoável exigir a apensação aos autos de cópia de mais de 800 mil documentos e, dada a não anexação deles, concluir que o sujeito passivo negligenciou com o ônus probatório.

Foi com essa motivação que propusemos a conversão do julgamento em diligência “para que a unidade de origem, diante dos registros apresentados pelo sujeito passivo e os correspondentes documentos neles referenciados, apure os créditos do PIS e da COFINS nos casos em que os mesmos, realmente, correspondem a fretes pela aquisição de insumos, conforme metodologia que entender mais adequada para tanto”.

Em resposta à diligência supra a unidade de origem apresentou o *Relatório Fiscal* de fls. 3571/3576, de onde destacamos o seguinte trecho:

Vários dos CTRCs informados na planilha anexa à Manifestação de Inconformidade, cerca de 1/3, já haviam sido aceitos pela fiscalização, pois não constam dos demonstrativos “Notas Fiscais de Fretes não Associadas à Tabela de Vínculos” e “Notas Fiscais de Mercadorias não Encontradas na Escrituração Fiscal” e, portanto, seus créditos de PIS e COFINS não foram objeto de glosa. Tais documentos estão relacionados na planilha anexa denominada “CTRCs e Notas Fiscais Não Relacionados a Glosas Efetuadas na Ação Fiscal”.

Dos CTRCs remanescentes da defesa do sujeito passivo, dois deles se referem a documentos cujas notas fiscais a eles associadas originariamente não tinham sido escrituradas (“Notas Fiscais de Mercadorias não Encontradas na Escrituração Fiscal” do item 3.7 do TVF). Informadas novas notas de entrada após o desfecho da ação fiscal, solicitamos ao contribuinte, via Termo de Intimação nº 001-201500011, item 1, cientificado pessoalmente em 04/02/2015, que nos exibisse tanto estes dois Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas como as quatro Notas Fiscais a eles vinculadas, determinação esta cumprida parcialmente em 24/02/2015 e 16/03/2015: foi apresentado o CTRC nº 4510 e as notas fiscais nºs 1720 e 1721, mas não o CTRC nº 514599 e as notas fiscais nºs 55999 e 56000.

Também por meio deste Termo de Intimação visamos comprovar a veracidade dos demais vínculos informados cujos créditos foram objeto de glosa (que corresponderiam parcialmente ao demonstrativo “Notas Fiscais de Fretes não Associadas à Tabela de Vínculos” do item 3.7 do TVF), solicitando assim, por amostragem, algumas Notas Fiscais e CTRCs, por meio do item 2 da mencionada intimação. Apesar de alguns CTRCs (nºs 68797 e 886) e uma Nota Fiscal (nº 37183) não terem sido entregues, segundo o contribuinte, em virtude do “grande volume de documentos arquivados”, pôde-se concluir, em consonância com este, que a documentação apresentada referenda a planilha por ele elaborada e anexada à Manifestação de Inconformidade, com exceção destes documentos não exibidos.

Apesar de considerarmos comprovados os vínculos informados na defesa do sujeito passivo, algumas das notas fiscais relacionadas, salvo melhor juízo, não permitem a apropriação dos créditos relacionados a seus fretes. Tal ocorre porque se referem a aquisições de bens para uso ou consumo ou destinados ao imobilizado, nos CFOPs – Códigos Fiscais de Operação – nºs 1551, 2551 e 2556.

Neste sentido, aliás, foi a decisão em 1ª instância em relação ao item 3.5 do mencionado TVF, como demonstra a ementa a seguir:

“REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. DESPESAS COM TRANSPORTES.

As despesas efetuadas com fretes para transferência da matéria-prima ou do produto acabado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, com fretes de bens ou mercadorias não identificadas e com fretes de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, não utilizadas diretamente na produção, ou ao uso e consumo da pessoa jurídica, não geram direito ao creditamento.”

Na planilha anexa “Frete de Bens Destinados a Imobilizado ou a Uso e Consumo” detalhamos todos estes registros e, abaixo, temos o resumo mensal destes créditos, cuja glosa, s.m.j. deverá ser mantida:

<i>Mês</i>	<i>PIS</i>	<i>COFINS</i>
fev/2008	0,92	4,24
jun/2008	3,94	18,13
ago/2008	1,30	6,00
set/2008	3,99	18,40
dez/2008	7,40	34,10
fev/2009	1,13	5,21
mar/2009	2,44	11,19
abr/2009	17,02	78,36
mai/2009	2,02	9,28
jun/2009	10,49	48,30
jul/2009	2,06	9,53
ago/2009	3,67	16,90
set/2009	12,88	59,36
out/2009	9,12	41,98
dez/2009	16,59	76,37
jan/2010	0,48	2,21
fev/2010	17,17	79,05
mar/2010	1,42	6,54
abr/2010	14,41	66,34
mai/2010	5,17	23,77
jun/2010	7,81	35,98
jul/2010	14,48	66,68
ago/2010	36,33	167,37
set/2010	8,98	41,42

Por outro lado, reunimos todas as **glosas** que o contribuinte logrou comprovar **indevidas** na planilha “Glosas Revertidas”, a seguir totalizadas mensalmente:

<i>Mês</i>	<i>PIS</i>	<i>COFINS</i>
jan/2008	286,53	1.319,78
fev/2008	381,23	1.755,95
mar/2008	3,92	18,06
abr/2008	605,72	2.790,07
mai/2008	804,26	3.704,48
jun/2008	148,17	682,45
jul/2008	2.010,67	9.261,50
ago/2008	3.674,28	16.924,00
set/2008	1.445,04	6.656,14
out/2008	4.608,03	21.224,31
nov/2008	374,20	1.723,23

dez/2008	7.588,03	34.950,81
jan/2009	668,90	3.081,03
fev/2009	7.495,94	34.525,92
mar/2009	1.386,62	6.387,71
abr/2009	2.007,42	9.245,72
mai/2009	738,41	3.401,16
jun/2009	6.265,02	28.855,01
jul/2009	3.300,66	15.202,28
ago/2009	840,01	3.869,59
set/2009	719,75	3.315,29
out/2009	965,56	4.447,56
nov/2009	1.303,04	6.001,82
dez/2009	2.257,21	10.397,23
jan/2010	1.974,52	9.094,68
fev/2010	2.248,05	10.354,84
mar/2010	490,59	2.259,87
abr/2010	3.197,74	14.728,89
mai/2010	1.315,44	6.059,04
jun/2010	791,94	3.648,05
jul/2010	1.508,77	6.949,40
ago/2010	2.920,90	13.452,87
set/2010	2.954,21	13.607,00

Cumprе lembrar que a planilha “Glosas Revertidas” obedece ao que foi evidenciado originalmente pela fiscalização no demonstrativo “Notas Fiscais de Fretes não Associadas à Tabela de Vínculos”, ou seja, contém apenas a identificação do CTRC e o valor do PIS e da COFINS glosados. Esta planilha também inclui o Conhecimento de Transporte Rodoviário nº 4510, do demonstrativo “Notas Fiscais de Mercadorias não Encontradas na Escrituração Fiscal”, cuja admissibilidade de créditos ficou evidenciada pela apresentação do documento e das notas fiscais a ele relacionadas.

É importante notar que as planilhas citadas neste relatório incluem o 1º trimestre de 2010, período para o qual o contribuinte, à época da fiscalização, não havia ainda apresentado Pedidos de Ressarcimento, portanto, sem que houvesse possibilidade de ocorrerem glosas efetuadas pela fiscalização. Porém, como nas planilhas mencionadas no Termo de Verificação Fiscal, assim como no demonstrativo anexo à Manifestação de Inconformidade há referências a documentos deste período, optamos por relacioná-los também neste trabalho, apesar desta informação não gerar qualquer efeito sobre os direitos pleiteados pelo contribuinte.

Em face do acima exposto, e à luz das informações trazidas pelo sujeito passivo durante a fiscalização e por ocasião da sua Manifestação de Inconformidade, concluímos a diligência solicitada pela 2ª Turma Especial, da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos

Fiscais, no sentido de considerar como créditos de PIS/COFINS correspondentes a fretes pela aquisição de insumos os apurados na escrita do sujeito passivo, diminuídos das glosas do TVF, acrescidos, no entanto, dos valores discriminados na última tabela deste Relatório Fiscal.

[...]

Intimada do teor do relatório fiscal acima reportado, o qual é padrão para todos os processos da interessada que ora apresentamos para julgamento, a recorrente, mediante expediente de fls. 3581/3583, ressalta que as glosas revertidas, em comparação com as glosas originais, totaliza valor inexpressivo, e que, dado o grande volume de dados a analisar, tem necessidade que seja estendido em mais 30 dias o prazo para sua manifestação.

Até a presente data, contudo, o sujeito passivo não apresentou nenhum argumento adicional frente ao resultado da diligência fiscal conduzida pelo Auditor Fiscal responsável pela diligência, e pela própria ação fiscal.

Portanto, considerando o criterioso trabalho conduzido pela autoridade administrativa, retratado por último na fundamentação objeto do relatório fiscal acima transcrito parcialmente, e ainda, diante da não apresentação, pela recorrente, de razões objetivas capazes de abalar minimamente o resultado do trabalho da autoridade em tela, **entendo que deverão ser mantidas as glosas inerentes a fretes pelo transporte de mercadorias não admitidas pelo regime da não-cumulatividade, ajustadas nos termos do aduzido relatório fiscal.**

Consequentemente, há que se dar provimento em parte aos argumentos apresentados pela reclamante, mas apenas no que concerne aos ajustes perpetrados pela autoridade fiscal, acima referenciados.

Da reclassificação de créditos – item 4.2 do TVF

O sujeito passivo também se insurge contra a reclassificação de créditos objeto do item 4.2 do Termo de Verificação Fiscal. Segundo a fiscalização, em virtude do artigo 16 da Lei nº 11.116/2005⁸, os créditos de importação elencados no art. 15 da Lei nº 10.865/2004 – além do saldo credor apurado na forma do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 – são passíveis de ressarcimento ou compensação. Contudo, em relação aos créditos enquadrados no artigo 17 da mesma Lei nº 10.865/2004 – que remete às importações

⁸ Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Lei nº 11.033, de 21/12/2004, 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.

de produtos objeto do § 3º do artigo 8º da mesma Lei nº 10.865/2004⁹ (dentre outros) – estes, “*por falta de previsão legal*”, não seriam passíveis de ressarcimento ou de compensação, apesar da possibilidade de desconto em relação aos débitos.

Ressalta a autoridade administrativa que a recorrente importou diversas máquinas e veículos para revenda enquadradas nos códigos tarifários elencados no § 3º do artigo 8º da mesma Lei nº 10.865/2004, “*cujos créditos de PIS e COFINS foram submetidos, indevidamente, ao rateio proporcional entre o mercado externo e o faturamento total*”.

Vejamos a questão analisando cronologicamente os preceitos inerentes ao regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS que tem relevância para a presente análise.

Como já ressaltado linhas cima, o artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 autoriza o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. No âmbito dos preceitos legais em tela, esse direito de crédito alcança os “*bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País*” ou os “*custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País*” (§ 3º do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 – grifos nossos). Estabelece ainda o § 7º do mesmo artigo 3º das normas em evidência que, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Ainda no que concerne às leis que criaram o regime da não-cumulatividade das contribuições em tela, o artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e o artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 dispõem, respectivamente, que o PIS/PASEP e a COFINS não incidem sobre as receitas decorrentes de: a) exportações de mercadorias; b) prestação de serviços no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas e; c) vendas a empresa comercial exportadora como fim específico de exportação. Em tais hipóteses – “*unicamente*” –, o crédito apurado na forma do artigo 3º das leis em comento poderá ser utilizado para a dedução da correspondente contribuição a recolher **ou para compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal**. Ainda restrito a esse horizonte, acaso aludido crédito não possa ser utilizado por nenhuma dessas formas até o final de cada trimestre do ano civil, poderá o sujeito passivo solicitar seu **ressarcimento em espécie** (vide §§ 1º e 2º do artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e §§ 1º e 2º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003).

Posteriormente, foi editada a Lei nº 10.865, de 30/04/2004, que instituiu o PIS e a COFINS incidentes sobre as importações de bens e de serviços. A norma em tela também dispôs sobre o creditamento das referidas contribuições incidentes sobre as importações, conforme o correspondente artigo 15, cujos trechos relevantes seguem abaixo transcritos:

⁹ Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

[omitido]

§ 3º Na importação de máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de:

I - 2% (dois por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

II - 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS-Importação.

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:

I - bens adquiridos para revenda;

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;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos 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)

§ 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.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

[...]

§ 5º Para os efeitos deste artigo, aplicam-se, no que couber, as disposições dos §§ 7º e 9º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

[...]

§ 8º As pessoas jurídicas importadoras, nas hipóteses de importação de que tratam os incisos a seguir, devem observar as disposições do art. 17 desta Lei:

I – produtos dos §§ 1º a 3º e 5º a 7º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda;

[...]

Por seu turno, o artigo 17 da mesma Lei nº 10.865/2004 estabelece que

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses:

I - dos §§ 1º a 3º, 5º a 7º e 10 do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

(grifo nosso)

Importa destacar que os produtos de que trata o § 3º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 são “*máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM*”. Não há controvérsia quanto à subsunção das mercadorias importadas pelo sujeito passivo nesse dispositivo, já que ele próprio afirma isso quando denomina a planilha “*Importação para Revenda de Máquinas e Veículos – Lei 10.865/2004, art. 8º, § 3º*” (grifou-se) – vide item 4.2 do TVF.

Historicamente, vê-se que, até aqui, o regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS autorizava unicamente o desconto dos créditos calculados em conformidade com o regime, prevendo, contudo, a compensação ou o ressarcimento em espécie (se inexistir a possibilidade de dedução da contribuição a recolher ou compensação com outros tributos administrados pela RFB) exclusivamente no caso de as receitas serem decorrentes da exportação de mercadorias ou de serviços para o exterior.

Sobreveio então a Lei nº 11.033, de 21/12/2004, cujo artigo 17 permitia a manutenção, pelo vendedor, dos créditos decorrentes das “*vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS*”.

Pouco tempo depois foi publicada a Lei nº 11.116, de 18/05/2005, cujo artigo 16 estabelece os seguinte:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Vê-se, pois, que a possibilidade de compensação ou de ressarcimento em espécie do saldo credor do PIS e da COFINS, antes restrita ao acúmulo de créditos decorrente da exportação de mercadorias ou de serviços para o exterior (sobre as quais não incidem as contribuições em tela), passou a alcançar todos os créditos apurados na forma do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, **bem como os créditos decorrentes da incidência das contribuições em tela sobre as importações** – no caso de pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não-cumulatividade – **nas hipóteses albergadas pelo artigo 15 da Lei nº 10.865/2004.**

Ora, dentre essas hipóteses consta o creditamento em função da aquisição de bens para revenda (inciso I do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004), razão pela qual entendemos que a possibilidade de utilização dos créditos para fins de compensação ou de ressarcimento **ampara as compras, pelo sujeito passivo, das máquinas e dos veículos destinadas à revenda.**

Quando o § 8º do artigo 15 diz que “as pessoas jurídicas importadoras, nas hipóteses de importação de que tratam os incisos a seguir, devem observar as disposições do art. 17 desta Lei” em relação, dentre outros, aos produtos do § 3º do artigo 8º (“máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM”), penso que tal assertiva é restrita à forma de apuração do direito creditório.

Com efeito, estabelece o § 3º do artigo 15 da lei nº 10.865/2004 que

O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

Portanto, a regra geral de apuração do crédito é a aplicação das alíquotas de 1,65% para o PIS e de 7,6% para a COFINS (artigo 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente).

Contudo, na realidade presente, inerente à importação das máquinas e veículos cujos códigos estão elencados no § 3º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, ao qual faz referência o inciso I do artigo 17 da mesma lei, os créditos serão apurados “mediante a aplicação das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda, no mercado interno, dos respectivos produtos, na forma da legislação específica, sobre o valor de que trata o § 3º do art. 15 desta Lei”, ou seja, “sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei [10.865/2004], acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição”.

De fato, o artigo 17 da Lei nº 10.865/2004 trata especificamente da possibilidade de desconto de créditos nas hipóteses que elenca, e nada diz a respeito de eventual restrição à utilização do direito creditório calculado segundo as formas prescritas. Reproduzo, abaixo, o teor do disposto no referido preceito no que importa para a solução do presente litígio:

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses:

I - dos §§ 1º a 3º, 5º a 7º e 10 do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

§ 2º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda, no mercado interno, dos respectivos produtos, na forma da legislação específica, sobre o valor de que trata o § 3º do art. 15 desta Lei.

[...]

Por fim, vale destacar que quase todos os demais parágrafos do artigo 17 tratam, exclusivamente, de formas de apuração de crédito nas hipóteses abrangidas pelos mesmos (regime monofásico). A única exceção é o § 8º do preceito em tela, o qual, quando diz que “*o disposto neste artigo alcança somente as pessoas jurídicas de que trata o art. 15 desta Lei*”, corrobora o presente entendimento concernente ao qual o artigo 17 particulariza a apuração do crédito (e unicamente isso) quando aludida apuração foge à regra geral objeto do artigo 15.

Em conclusão, e no que concerne ao presente tópico, entendo como indevida a reclassificação como “*não ressarcível*” operada pela fiscalização, uma vez que, conforme demonstrado, os créditos em tela poderão, sim, ser utilizados para fins de compensação ou de ressarcimento.

Nessa parte, portanto, também dou provimento ao recurso do sujeito passivo.

Do reposicionamento dos créditos – item 4.3 do TVF

Segundo relatado, foram reposicionadas parcelas dos créditos de importação aproveitados em PER/Dcomp ao argumento de que estes, por se originarem do mercado externo, somente poderiam ser utilizados no final do respectivo trimestre-calendário. De fato, conforme o *Termo de Verificação Fiscal*, o ajuste foi feito em vista da compensação, antes de findo o trimestre, de créditos do PIS/COFINS importação vinculados a receitas de exportação. Referido ajuste foi baseado no artigo 42 da IN RFB nº 900/2008, cujo § 7º autorizava a compensação de créditos decorrentes de custos, despesas e encargos incorridos **no mercado interno** vinculados a receitas de exportação, mesmo antes de findo o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito.

Em pesquisa à mais atual instrução normativa que trata do assunto observei que tal regramento permanece em vigor. Com efeito, o artigo 49, § 6º, da IN RFB nº 1.300, de 20/11/2012, dispõe que a compensação dos créditos, dentre outras hipóteses, decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, “*poderá ser efetuada somente depois do encerramento do trimestre-calendário*”.

Tal regramento, de fato, está amparado no *caput* do artigo 16 da Lei nº 11.116/2005, segundo o qual poderá ser objeto de compensação ou de ressarcimento

o saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

(grifo nosso)

Vale lembrar que o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 trata, justamente, da manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a “*vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS*”.

Portanto, não há embasamento legal que autorize o sujeito passivo a utilizar os créditos do PIS/COFINS importação antes de findo o trimestre correspondente.

Quanto ao pedido para “*decotar os juros e multa calculados, de modo a que refiram, tão-somente, ao atraso de um ou dois meses (i.e, aquele decorrente da espera até o fim do trimestre)*”, acaso a incidência dos encargos tenha extrapolado o correspondente trimestre (tal não ficou claro no TVF), entendo que, de fato, deverão ser efetuados os ajustes necessários a considerar a incidência de juros e multa de mora do débito apenas até o término de cada trimestre - data a partir da qual o contribuinte passou a ter direito ao crédito. Dessa forma, serão corrigidos até a data da compensação unicamente os débitos em aberto posteriormente aos ajustes em tela.

Nesse tópico, portanto, dou provimento parcial ao pedido da recorrente, nos termos do parágrafo anterior.

Dos erros de cálculo

No que concerne aos erros de cálculo o sujeito passivo alega que a DRJ recorrida, “*sem muitas justificativas, também negou a realização de diligência para tal verificação*”. Todavia, ressaltou que, “*quanto a dois dos quatro períodos apontados como exemplos na explanação (abr/2010 e jul a set/2010) os erros de cálculo já foram reconhecidos e o direito creditório da Recorrente declarados (Acórdãos ns. 02-46.070 e 02-46.072)*”.

De fato, dentre todos os processos da empresa sob nossa responsabilidade que ora trazemos à pauta, observamos que a primeira instância já reconheceu crédito remanescente em relação aos seguintes processos da recorrente nos respectivos montantes a seguir discriminados: 13603.724502/2011-43 (R\$ 7.743,90), 13603.724508/2011-11 (R\$ 132.933,34), 13603.724529/2011-36 (R\$ 339.948,59), 13603.724627/2011-73 (R\$ 1.114,90) e 13603.724631/2011-31 (R\$ 596.928,10).

Agora, nada mais há que se apreciar em relação ao assunto, uma vez que a reclamante não contesta o resultado das correções perpetradas pela DRJ, tendo-se limitado unicamente a reiterar a necessidade de “[...] *diligência para a verificação da correção do cálculo dos créditos a que tem direito* [...]”, pleito com respeito ao qual negamos provimento pelo fato de o mesmo não estar revestido de verossimilhança que revele sua necessidade.

Portanto, nessa parte, entendo que deverá ser negado provimento ao recurso.

Da conclusão

Por todo o exposto, voto para **dar parcial provimento ao recurso**, no seguinte sentido:

- I) negar o direito ao creditamento do PIS e da COFINS pela aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado (item 3.1 do TVF);
- II) reconhecer em parte o direito a creditamento para que sejam admitidos os créditos calculados pelo sujeito passivo em relação aos serviços pagos à *GFL Gestão de Fatores Logísticos Ltda.* (item 3.2 do TVF);
- III) manter o entendimento da fiscalização pela impossibilidade de creditamento em face de fretes decorrentes da transferência de produto acabado entre estabelecimentos da interessada (item 3.4 do TVF), ou ainda,

pelos fretes do transporte de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado ou a uso e consumo (item 3.5 do TVF);

IV) quanto à glosa dos créditos calculados sobre fretes pela “*falta de identificação das mercadorias transportadas*” (item 3.7 do TVF), dar parcial provimento ao recurso, nos termos dos cálculos apresentados pela autoridade fiscal no relatório de diligência de fls. 3571/3576;

V) concernente à reclassificação de créditos (item 4.2 do TVF), desconsiderar os ajustes nos cálculos procedidos pela fiscalização, uma vez caracterizada a possibilidade de utilização dos créditos, para fins de compensação ou de ressarcimento, em vista das compras das máquinas e dos veículos destinadas à revenda;

VI) quanto ao reposicionamento dos créditos (item 4.3 do TVF), dar parcial provimento ao recurso para permitir o ajuste necessário de forma a considerar a incidência de juros e de multa de mora sobre os débitos apenas até o término de cada trimestre - data a partir da qual a contribuinte passou a ter direito ao crédito;

VII) negar provimento quanto à retificação dos erros de cálculo.

Sala de Sessões, em 29 de janeiro de 2016.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Relator