



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

Processo nº 13982.000754/2005-18
Recurso nº 13.982.000754200518 Voluntário
Acórdão nº **3402-002.700 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - PEDIDO DE RESSARCIMENTO
Recorrente AGRÍCOLA CANTELLI LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, o elemento de valoração é o total das receitas auferidas, o que engloba todo o resultado das atividades que constituem o objeto social da pessoa jurídica, e o direito ao creditamento alcança todos os bens e serviços, úteis ou necessários, utilizados como insumos diretamente na produção, e desde que efetivamente absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

CRITÉRIO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

Na hipótese de ocorrência concomitante de receitas sujeitas às sistemáticas cumulativa e não cumulativa de apuração da contribuição, não obstante a faculdade dada pela lei de opção entre qualquer dos métodos de apropriação de créditos (apropriação direta ou rateio proporcional), devem ser segregados os custos, as despesas e os encargos de acordo com a destinação das vendas realizadas pelo contribuinte, se no mercado interno ou no mercado externo.

COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO. TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A aquisição de combustíveis derivados de petróleo a distribuidores e varejistas, não enseja a tomada de crédito das contribuições sociais porque esses produtos são tributados à alíquota zero. A incidência monofásica, sistemática de tributação desses produtos, é incompatível com a técnica do creditamento nas etapas desoneradas do tributo, nas quais não há cumulatividade a ser evitada, razão pela qual as receitas com a revenda de produtos cuja cadeia de produção e comercialização tem tributação concentrada em etapa anterior devem ser consideradas fora da não-cumulatividade.

GASTOS COM LUBRIFICANTES, PEÇAS, SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO, PNEUS, CÂMARAS E PEDÁGIOS. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS E NAS VENDAS DA PRODUÇÃO. DIREITO AO CREDITAMENTO.

A lei assegura o direito ao creditamento relativamente a bens e serviços adquiridos para utilização como insumos na prestação de serviços e no processo produtivo da pessoa jurídica, englobando os dispêndios com lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus, câmaras e pedágios, realizados para a consecução dos serviços de transporte de carga, assim como para o transporte de insumos adquiridos e de produtos vendidos, desde que os referidos insumos não tenham sido imobilizados e não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicados e desde que atendidos os demais requisitos da lei.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. CREDITAMENTO. NECESSIDADE DE ENQUADRAMENTO NOS REQUISITOS LEGAIS.

O direito de se creditar assegurado em lei às pessoas jurídicas adquirentes, diretamente de pessoas físicas, de produtos in natura de origem vegetal, e que exercem as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, somente pode ser usufruído nas hipóteses de venda das mercadorias ou produtos a pessoas jurídicas produtoras de mercadorias de origem animal ou vegetal, domiciliadas no País, não alcançando os insumos aplicados na produção exportada.

RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. JUROS SELIC. INAPLICABILIDADE.

O ressarcimento de créditos decorrentes da não-cumulatividade das contribuições sociais não se confunde com a restituição de indébito, inexistindo autorização legal à atualização monetária ou a incidência de juros sobre o montante apurado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa devidamente fundamentada, não infirmada com documentação hábil e idônea.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas dos créditos tomados sobre as aquisições de lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus, câmaras e pedágios, tanto na prestação de serviços de transporte de cargas, quanto nas operações de aquisição de insumos e de venda dos produtos finais, desde que atendidos os demais requisitos da lei e desde que os

referidos bens não tenham sido imobilizados e não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicados, observados os elementos probatórios averiguados e atestados pela repartição de origem. Vencido o Conselheiro Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva, que reconheceu o direito à correção do valor do ressarcimento pela taxa Selic.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern – Presidente substituto e relator

Participaram ainda do julgamento os conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, João Alfredo Eduão Ferreira, suplente convocado em substituição ao Conselheiro João Carlos Cassuli Júnior, ausente temporariamente, Fenelon Moscoso de Almeida, Ricardo Vieira de Carvalho Fernandes e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva.

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins - Mercado Externo, referente ao 2º trimestre de 2004, no valor total de R\$ 723.921,10. O Despacho Decisório nº 137/2009, fls. 568 a 576, indeferiu o pleito em decorrência do (a) recálculo do rateio dos créditos e (b) das glosas tomadas sobre o valor (i) dos bens adquiridos para revenda a pessoas físicas, (ii) das despesas com Selos e Pedágios; (iii) dos serviços contratados; (iv) das faturas de energia elétrica não comprovadas; (v) das despesas de malote; (vi) dos encargos de depreciação de bens cuja utilização no processo produtivo não quedou comprovada; (vii) dos bens devolvidos não sujeitos à sistemática não cumulativa da Contribuição, e (viii) do crédito presumido tomado sobre compras de insumos a pessoas físicas que não se destinaram a fabricação de produtos vendidos a empresas agroindustriais que produzissem mercadorias de origem animal e vegetal (classificados em diversos códigos NCM) destinadas à alimentação humana ou animal.

Esse ajustes acabaram por apurar como ressarcível, relativamente ao mercado externo, o valor de R\$ 14.432,04. Todavia, como, relativamente ao mercado interno, houve a geração de débito de R\$ 74.082,32, deduziu-se a parcela ressarcível para lançar de ofício apenas a diferença (R\$ 59.650,28).

Em Manifestação de Inconformidade de fls. 570 a 617, a interessada controverteu todos os ajustes. Pugnou pela atualização monetária dos eventuais créditos que forem concedidos.

A autoridade julgadora de primeira instância baixou o processo à origem, em diligência, para verificar a efetividade e a correção dos dados constantes planilha de fls. 620 e 621, inclusive com a análise se sobre os produtos constantes das notas fiscais listadas nessa planilha, agora com a indicação do NCM, haveria crédito passível de ressarcimento. Em atendimento ao solicitado, a DRF/PTG produziu a Informação Fiscal de fls. 638, consignando que o resultado da diligência foi totalmente favorável às pretensões do interessado, ou seja, de que sobre os valores dos produtos constantes do Anexo I da Manifestação de Inconformidade existia direito ao crédito de PIS passível de aproveitamento.

A 3ª Turma da DRJ/CTA julgou a Manifestação de Inconformidade procedente em parte, para reduzir as glosas referentes a “bens de revenda - substituição tributária” (em abril, maio e junho/2004), “despesas de energia elétrica” (junho/2004) e

“devolução de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa” (abril e maio/2004). O Acórdão nº 06-27.265, de 7 de julho de 2010, fls. 639 a 662, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

VENDAS MERCADO INTERNO E EXTERNO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL.

Inexistindo apropriação direta, a determinação do crédito pelo rateio proporcional, entre receitas de exportação e receitas do mercado interno, aplica-se aos custos, despesas e encargos, que sejam comuns a ambas as receitas.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no rel, ime não-cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos 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.

CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. COMPROVAÇÃO.

Cabível o cancelamento de glosas de créditos relativos à energia elétrica, na parcela que a interessada lograr comprovar a efetividade do consumo em seu nome.

CRÉDITOS. INSUMOS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. AQUISIÇÃO E DEVOLUÇÃO DE VENDAS. GLOSA INDEVIDA.

Comprovando-se nos autos serem indevidas glosas relativas a produtos que, supostamente, teriam incidência monofásica no fabricante, mas cujos NCM indicam que eram passíveis da incidência do PIS e da Cofins na aquisição, cabível o cancelamento das glosas efetuadas, inclusive no que se refere à devolução de vendas de tais produtos.

CEREALISTA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO.

No período de vigência do § 11 do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, as empresas cerealistas somente podiam apurar crédito presumido da Cofins e do PIS em relação aos produtos in natura de origem vegetal indicados nesse dispositivo, adquiridos diretamente de pessoas físicas, quando eles fossem revendidos a agroindústrias que os utilizassem como insumos na fabricação dos produtos especificados em lei, e, como decorrência, os produtos adquiridos de pessoas físicas e portados por cerealista não dão direito a crédito presumido das citadas contribuições.

RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC.

FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre os valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos ao PIS por falta de previsão legal.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 3ª Turma da DRJ/CTA. O arrazoado de fls. 665 a 699, após síntese dos fatos relacionados com a lide, controverte as seguintes matérias:

- a) o cálculo do rateio dos créditos, explicando que optou pela forma de rateio proporcional porque, na época, não possuía sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, condição para a adoção do método de apropriação direta, sedo legalmente vedada a mescla dos métodos, pretendida pela Fiscalização;
- b) a glosa dos créditos tomados sobre o valor dos gastos com combustíveis, lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus e câmaras, utilizados nos veículos (caminhões) de sua frota própria, explicando que seu processo produtivo inicia-se com a coleta dos grãos nas propriedades dos produtores rurais e que também é prestador de serviços de transporte;
- c) a glosa dos créditos tomados sobre o valor dos pedágios pagos;
- d) a glosa dos créditos sobre os insumos aplicados no transporte de produtos nas operações de comercialização;
- e) a glosa dos créditos tomados sobre faturas de energia elétrica não apresentadas ou emitidas em nome de pessoas físicas, sob a alegação de que não as apresentou porque não foi solicitado a tanto, e;
- f) a glosa do crédito presumido, alegando que atente todos os dois únicos requisitos estabelecidos pela legislação: (i) é pessoa jurídica que produz mercadorias de origem vegetal (soja, milho e trigo, entre outros) elencadas nos códigos referidos pela Lei de Regência e essa produção é destinada à alimentação humana e de animais. (ii) adquire bens e insumos diretamente de pessoas físicas domiciliadas no país, e;
- g) o direito à correção do valor do ressarcimento pela taxa Selic.

Pede provimento.

A numeração de folhas reporta-se à atribuída pelo processo eletrônico.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 665 a 699 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-CTA-3ª Turma nº 06-27.265, de 7 de julho de 2010.

Matérias controvertidas

Após a decisão da DRJ Curitiba/PR, que acolheu em parte a reclamação do ora Recorrente, remanescem controvertidas as seguintes matérias:

- a) *critério de apuração dos créditos (apropriação direta ou rateio proporcional);*
- b) *créditos sobre os gastos com combustíveis e lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus, câmaras e pedágios;*
- c) *crédito sobre transporte em veículos próprios (insumos e vendas);*
- d) *glosas de energia elétrica;*
- e) *crédito presumido - produtos adquiridos de pessoas físicas;*
- f) *correção monetária do crédito - Taxa Selic.*

Conceito de insumo adotado neste voto

O CARF vem sufragando o entendimento de que o conceito de insumo para o fim de creditamento das contribuições sociais não cumulativas é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção. Ilustro:

Acórdão nº 3403-002.783, de 25 de fevereiro de 2014, Cons. Rosaldo Trevisan

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS DE ICMS CEDIDOS A TERCEIROS .NÃO INCIDÊNCIA. RE 606.107/RS-RG.

Não incidem a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sobre créditos de ICMS cedidos a terceiros, conforme decidiu definitivamente o pleno do STF no RE no 606.107/RS, de reconhecida repercussão geral, decisão esta que deve ser reproduzida por este CARF, em respeito ao disposto no art.62- A de seu Regimento Interno.

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.
NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO.CONCEITO.*

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos os combustíveis utilizados em caminhões da empresa para transporte de matérias primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos, e as despesas de remoção de resíduos industriais. Por outro lado, não constituem insumos os combustíveis utilizados em veículos da empresa que transportam funcionários.

Acórdão nº 3403-002.656, de 28 de novembro de 2013, Cons. Rosaldo Trevisan:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Ementa: PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Particularmente, entendo ainda mais apropriado a especificidade do conceito deduzido na jurisprudência do STJ, plasmado no REsp 1.246.317-MG, Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 16.06.2011, segundo o qual (sublinhado no original):

Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica

em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

O Min. Campbell Marques extraiu o que há de nuclear na definição de insumo para tal fim:

1º O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e

3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Portanto, ao contrário do que pretende o recorrente, **não** é todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ. Há de se perquirir a pertinência e a essencialidade do gasto relativamente ao processo fabril ou de prestação de serviço para que se lhe possa atribuir a natureza de insumo.

Com esse conceito em com o processo produtivo da recorrente em vista, passemos à análise do caso concreto.

O objeto social da pessoa jurídica, que se encontra identificado no contrato social nos seguintes termos:

Comércio de Produtos Veterinários medicamentos, rações, vacinas, soros, sais e suplementos minerais; insumos agrícolas fertilizantes, sementes, agrotóxicos, expurgos; máquinas e implementos agrícolas; representações comerciais; prestadora de serviços fitossanitários; Compra e Venda de Cereais; prestação de serviços de Secagem e Classificação de cereais; Transporte Rodoviário de Cargas em geral; Importadora e Exportadora de grãos; Produção e Classificação de sementes selecionadas.

A par da generalidade do objeto social, confrontado com os dados levantados pela Fiscalização, interessa ao presente caso as atividades do Recorrente consistentes em “compra e venda de cereais”, “prestação de serviços de secagem” e “transporte rodoviário de cargas em geral”. Esses processo foram assim descritos pelo contribuinte:

o processo produtivo aplicado aos produtos agrícolas Aveia, Milho, Trigo e Soja, compreendia a secagem, padronização e limpeza em equipamentos industriais como moegas, máquinas de pré-limpeza, secadores, máquinas de pós-limpeza, fitas transportadoras, elevadores e silos (entre outros), seguidos da posterior comercialização dos referidos produtos beneficiados.

a) Aquisição e transporte de produtos agrícolas (milho, soja, trigo, outros) da propriedade do produtor até as dependências da Agrícola Cantelli Ltda;

b) o processo de secagem, padronização e limpeza dos citados produtos agrícolas nos equipamentos industriais (Moegas, máquinas de pré-limpeza, secadores, máquinas de pós-limpeza,

Fitas transportadoras, elevadores, silos e outros) da empresa, seguidos da posterior comercialização dos referidos produtos beneficiados. Os produtos são padronizados conforme a portaria 262 e instrução normativa 11 do Ministério da Agricultura;

c) os insumos utilizados em todo o processo produtivo são os gastos com transportes dos produtos agrícolas da propriedade do produtor até as dependências da empresa, como combustível, lubrificantes e pegs de manutenção dos caminhões. Além disso, o próprio produto agrícola que passa por processo de beneficiamento, a energia elétrica, lenha para geração de calor para secagem, bem como produtos químicos para o tratamento e conservação dos produtos agrícolas em comento.

Ajuste no cálculo do rateio proporcional

Conforme apontara a repartição de origem no Despacho Decisório nº 136, de 2009, os créditos passíveis de ressarcimento são aqueles relativos aos custos, despesas e encargos que estejam vinculados à receita de exportação e que não possam ser compensados com débitos da própria contribuição decorrente das operações do mercado interno. De acordo com a Administração tributária, a vinculação dos créditos aos tipos de receitas auferidas deve ser realizada diretamente quando for possível identificar a sua vinculação exclusiva a cada tipo de receita, sendo que, em relação aos custos comuns das atividades cumulativas e não cumulativas, faculta-se à pessoa jurídica a utilização de qualquer dos critérios previstos no § 8º do art. 3º da Lei de Regência, ou seja, a apropriação direta (no caso de a pessoa jurídica possuir sistema de custos integrado e coordenado com a escrituração) ou o rateio proporcional.

A defesa do Recorrente é no sentido de que, na apuração dos referidos créditos, diferentemente do entendimento da autoridade fiscal ratificado pelos julgadores de piso, a lei não dera opção à pessoa jurídica para que ela mesclas as duas formas (apropriação direta ou rateio proporcional), mas apenas definira a possibilidade de opção de apenas uma delas. Segundo o Recorrente, tendo havido a opção pelo método do rateio proporcional, ela deveria ser observada durante todo o ano-calendário para todos os custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à incidência não cumulativa da contribuição.

Eis os dispositivos da Lei de Regência que cuidam da matéria:

Art. 3º (...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será

determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

De acordo com o § 7º do art. 3º supra reproduzido, a regra geral é a apuração dos créditos somente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à não cumulatividade, ou seja, sendo possível segregar os dispêndios de acordo com a tributação da receita - sistemática cumulativa ou não cumulativa -, o direito ao crédito se dá somente em relação aos dispêndios vinculados à parte da receita sujeita à incidência não cumulativa da contribuição. O § 8º, por seu turno, disciplina a forma de determinação do crédito, pelo método de apropriação direta ou pelo rateio proporcional.

O método de apropriação direta permite o atendimento pleno da regra geral prevista no § 7º do mesmo artigo e o método do rateio proporcional possibilita a apropriação a partir da relação percentual entre a receita bruta sujeita à não cumulatividade e a receita bruta total, mas, nesse caso, somente em relação “aos custos, despesas e encargos **comuns**” (grifei).

Segundo a Fiscalização, em algumas rubricas declaradas no Dacon, foi possível identificar que os créditos glosados encontravam-se vinculados à Receita do Mercado Interno, e não à Receita do Mercado Externo, o que, em razão do fato de se tratar, na origem, de pedido de ressarcimento da contribuição relativamente às operações do mercado externo, os referidos créditos não poderiam ser vinculados à Receita de Exportação.

A Fiscalização, em sua constatação, aponta os chamados "Bens para Revenda", que se referem a produtos e mercadorias que foram revendidos no mercado doméstico, e as "Devoluções de Venda Sujeita à Incidência Não-cumulativa", estas também relativas a produtos e mercadorias que foram revendidas no mercado nacional, sem qualquer vínculo com o mercado externo. O Recorrente, em nenhum momento da relação processual, foi capaz de infirmar, com documentação hábil e idônea, essa constatação da repartição de origem.

Nesse sentido, não obstante o acerto da argumentação do Recorrente em relação à faculdade dada pela lei de opção entre qualquer dos métodos de apropriação de créditos, opção essa que deve ser adotada durante todo o ano-calendário, está-se diante de

créditos relativos a operações no mercado interno, operações essas não abarcadas pelo dispositivo legal¹ em que se baseara o pedido de ressarcimento.

Concluo pelo acerto da decisão da repartição de origem e da decisão recorrida, que o manteve, no que se refere ao ajuste no cálculo do rateio dos créditos.

Créditos sobre gastos com combustíveis e lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus, câmaras e pedágios. Transporte de insumos e nas vendas.

Por considerá-los não abarcados pelo conceito de insumos adotado pela Lei de Regência, a Fiscalização glosou os créditos tomados sobre determinados bens e serviços.

Combustíveis e lubrificantes

Considerando o objeto social da pessoa jurídica – “compra e venda de cereais” e “transporte rodoviário de cargas em geral” -, é possível constatar que os combustíveis e os lubrificantes encontram-se ligados à ideia de continuidade ou manutenção do fator de produção, sendo inerentes ao processo produtivo e à prestação de serviços de transporte de carga, alcançando perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade que os torna imprescindíveis ao funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria da atividade produtiva. Além disso, os combustíveis e lubrificantes são utilizados de forma direta na produção da pessoa jurídica e são, efetivamente, absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

A possibilidade de desconto de créditos calculados em relação aos gastos com lubrificantes está expressamente prevista no inc. II do art. 3º da Lei de Regência e as glosa respectiva deve ser revertida. Nada obstante, entendo existir óbice intransponível para a tomada de crédito sobre os gastos com combustíveis derivados de petróleo (a menos que sejam comprovadamente adquiridos diretamente às refinarias).

As diversas formas de desoneração da tributação (imunidade, não-incidência, isenção e tributação à alíquota zero) **não dão**, em princípio, direito ao creditamento. Nesse ponto, convém lembrar o entendimento no STF de que a aplicação do princípio da não-cumulatividade, como o próprio vernáculo está a indicar, pressupõe tributação positiva tanto na entrada quanto na saída, sem o que não há cumulação.

Não foi por outra razão, a Lei de Regência vedou expressamente o direito a crédito sobre o valor da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição (não gravados), em qualquer hipótese, nos termos do inc. II do § 2º do art. 3º:

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

¹ Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:
I exportação de mercadorias para o exterior;
(...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II 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.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

...

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

...

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

A Lei de Regência, ao mesmo tempo, excluiu da base de cálculo as receitas tributadas à alíquota zero, em dispositivo que engloba, indistintamente, também a isenção e a não-incidência:

Art. 1º A Contribuição para o ..., com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

[...]

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

***I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);** (grifei)*

A redação original do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, instituiu sistema de tributação pelas contribuições sociais cumulativas por substituição tributária (ST) para a cadeia dos combustíveis e derivados de petróleo:

*Art. 4º As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições a que se refere o art. 2º, **devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas** de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás.*

***Parágrafo único.** Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda da refinaria, multiplicado por quatro.*

A técnica de tributação por ST, no que diz respeito aos combustíveis, teve vida breve. O art. 3º da Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, alterou o art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, instituindo a tributação concentrada na refinaria:

Art. 3º Os arts. 4º, 5º e 6º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e

para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, devidas pelas refinarias de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I – dois inteiros e sete décimos por cento e doze inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação;

II – dois inteiros e vinte e três centésimos por cento e dez inteiros e vinte e nove centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel;

III – dois inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento e onze inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo – GLP;'

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, por sua vez, reduziu a zero as alíquotas incidentes nas etapas subsequentes das cadeias (distribuidores e varejistas):

Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I - gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

Como se vê, a tributação monofásica dos combustíveis foi erigida dentro da moldura normativa da incidência cumulativa. Toca agora verificar se a não-cumulatividade é compatível com a tributação concentrada nas etapas **desoneradas**, isso é, das distribuidoras em diante.

A propósito do tema, o Ministro Marco Aurélio, no voto condutor do RE nº 460.785/RS, esmiuçou definitivamente o conteúdo do princípio constitucional da não cumulatividade e cristalizou o entendimento, agora predominante na Suprema Corte, de que a aplicação do princípio, como o próprio vernáculo está a indicar, pressupõe tributação positiva tanto na entrada quanto na saída, sem o que não há cumulação. Esclareceu também que não importa se há ou não a incidência na venda dos produtos, mas sim se a operação é ou não onerada pela tributação e só será onerada, por óbvio, se a alíquota for positiva e não haja a isenção.

Ilustro com os seguintes excertos os seguintes trechos do voto:

No mais, atente para a razão de ser do creditamento. Visa a evitar a sobreposição de cobrança de tributo consideradas sucessivas operações. Então, ante o princípio da não-cumulatividade, o valor do tributo apurado em certa operação sofre a diminuição do que satisfeito anteriormente. Utiliza-se o crédito com o objetivo único de não haver a sobreposição, a

cobrança do tributo em cascata, transgredindo o princípio vedador da duplicidade. (...)

Pois bem, de início, ante a sucessividade de operações versadas neste processo, percebe-se o não-envolvimento do princípio da não-cumulatividade. A conclusão decorre da circunstância de o inciso II do § 3º do artigo 153 da Carta da República, não bastasse o alcance vernacular da expressão – não-cumulatividade –, surgir pedagógico ao revelar que a compensação a ser feita levará em conta o que for devido e recolhido em operações anteriores com o montante cobrado na subsequente. Considerando apenas o princípio da não-cumulatividade, se o ingresso da matéria-prima ocorreu com incidência do tributo, logicamente houve a obrigatoriedade de recolhimento. Mas, se na operação final verificou-se a isenção, não existirá compensação do que recolhido anteriormente ante a ausência de objeto. Compensar o que?

[...]

Em síntese, presente o princípio da não-cumulatividade – e deste somente é possível falar quando há dupla incidência, sobreposição –, o direito do contribuinte ao crédito considerado o que recolhido em operação anterior, tendo-se a isenção ou alíquota zero na operação final surgiu – e mesmo assim implicitamente, se é que isso é possível – com a edição da Lei nº 9.779/99. Não implicou ela mera explicitação de um direito. Entender-se, como fez a Corte de origem, que no caso pouco importa o período alusivo às operações, se anterior à lei comentada ou posterior, implica fugir a ordem natural das coisas, olvidando-se o princípio da não-cumulatividade no que sem o envolvimento de dupla incidência, caminhou-se, sem previsão em lei, no sentido de creditamento.

Ratificando o decidido no RE nº 460.785/RS e dando consistência à doutrina do STF sobre o princípio da não cumulatividade, extraio excerto do voto condutor do julgamento proferido pelo STF no RE nº 475.551/PR, proferido pelo Ministro Menezes Direito:

A alíquota zero, portanto, significa ser o crédito inexigível, sendo uma modalidade de desoneração do tributo.

De todo os modos, a consequência final não é alterada, porque em todos os casos de isenção ou de alíquota zero o que existe é a desoneração do tributo e daí, penso, respeito embora aqueles que entendem em sentido oposto, não há falar na distinção para efeito de se estabelecer o sistema da não cumulatividade.

Portanto, para que se cogite em não cumulatividade deve haver necessariamente incidência plurifásica, sob pena de ofensa à lógica do princípio. A tese está respaldada também na jurisprudência do STJ:

REsp nº 1.140.723/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 22/09/2010.

**TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - PIS - COFINS –
INCIDÊNCIA MONOFÁSICA – CREDITAMENTO –**

IMPOSSIBILIDADE – LEGALIDADE – INTERPRETAÇÃO LITERAL – ISONOMIA – PRESTAÇÃO JURISDICIONAL SUFICIENTE – NULIDADE – INEXISTÊNCIA.

[..]

2. A Constituição Federal remeteu à lei a disciplina da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS, nos termos do art. 195, § 12 da CF/88.

3. A incidência monofásica, em princípio, é incompatível com a técnica do creditamento, cuja razão é evitar a incidência em cascata do tributo ou a cumulatividade tributária.

AgRg no REsp nº 1.226.371/RD, Rel. Min. Humberto Martins, Dje 10/05/2011

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. ART. 14 DA LEI N. 11.727/2008. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 17 DA LEI 11.033/2004. APLICAÇÃO ÀS EMPRESAS INSERIDAS NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DENOMINADO REPORTE.

[...]

2. Nos termos da jurisprudência pacífica desta Corte, a incidência monofásica não se compatibiliza com a técnica do creditamento....

A Ministra Eliana Calmon, no voto condutor do REsp nº 1.140.723/RS, enfatizou que a técnica de tributação concentrada é incompatível com o creditamento porque não há cumulatividade a compensar:

Como bem explanado no aresto recorrido, a técnica do creditamento é incompatível com a incidência monofásica porque não há cumulatividade a ser evitada, razão maior da possibilidade de que o contribuinte deduza da base de cálculo destas contribuições (faturamento ou receita bruta) o valor da contribuição incidente na aquisição de bens, serviços e produtos relacionados à atividade do contribuinte.

Permitir a possibilidade do creditamento destas contribuições na incidência monofásica, além de violar a lógica jurídica da adoção do direito à não-cumulatividade, implica em ofensa à isonomia e ao princípio da legalidade, que exige lei específica (cf. art. 150, § 6º da CF/88) para a concessão de qualquer benefício fiscal. E sem dúvida a permissão de creditamento de PIS e da COFINS em regime de incidência monofásica é concessão de benefício fiscal.

Na mesma direção caminha a jurisprudência dos tribunais regionais, como ilustra decisão do TRF da 5ª Região (AC nº 490.763/SE, TRF da 5ª Região, Rel. Des. Geraldo Apoliano, Dje 10/02/2011):

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA COM ALÍQUOTA ZERO NAS OPERAÇÕES DE REVENDA. DIREITO AO CREDITAMENTO. LEIS 10.637/02, 10.833/03 E 10.865/04. IMPOSSIBILIDADE.

1. Mandado de Segurança impetrado por PETROX DISTRIBUIDORA LTDA. -firma distribuidora de combustíveis- que pretende, com base nas Leis nºs 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, ver assegurado o direito de escriturar os créditos do PIS (1,65%) e da COFINS (7,6%), calculados sobre o valor da nota fiscal dos combustíveis adquiridos para revenda.

[...]

3. Segundo o regime da Lei nº 9.718/98, a sistemática do recolhimento do PIS e da COFINS para as operações relativas a combustíveis, concretizava-se pela via da substituição tributária, uma vez que o primeiro integrante da cadeia produtiva (as refinarias) recolhia as exações através da antecipação do fato gerador.

4. Com o advento da Lei nº 9.900/00, a tributação permaneceu sobre o primeiro integrante da cadeia produtiva; entretanto, na sistemática do 'regime monofásico', no qual as contribuições são pagas com uma alíquota elevada, logo na primeira fase da cadeia produtiva; para as demais pessoas que participam das etapas seguintes (v.g. distribuidores e revendedores) incide a alíquota zero.

5. O regime monofásico permaneceu em vigor, inclusive, após o advento das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que implantaram a sistemática da não-cumulatividade para as contribuições 'PIS/COFINS'.

6. Com as modificações introduzidas pela Lei nº 10.865/2004, o alcance da sistemática da não-cumulatividade foi ampliado, passando a abranger as receitas provenientes da comercialização de combustíveis. **No entanto, tal alteração alcançou apenas as empresas produtoras e importadoras, tendo em vista que foi mantida a alíquota zero para os demais comerciantes (revendedores e distribuidores).**

7. Impetrante/Apelante que não faz jus ao creditamento das contribuições em questão, pois, se assim fosse permitido, estaria, de forma indevida, auferindo um crédito relativo a um tributo que não foi por ela suportado, mas sim, pelo fabricante, o que importaria em enriquecimento ilícito. **A configuração estrutural do sistema de incidência monofásica, por si só, inviabiliza a concessão do crédito às distribuidoras de combustíveis.**

8. Precedentes deste Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

Apelação improvida.

Reporto, por fim, a percuciente análise do tema desenvolvida pelo AFRFB Cláudio Losse, por ocasião do julgamento da Manifestação de Inconformidade interposta nos autos do processo nº 10469.720452/2010-48 (grifos do original):

24.4 Assim sendo, da etapa em que a tributação é concentrada em diante, não há sentido em se falar em não-cumulatividade, pois simplesmente não é devida a contribuição. Se não estamos na não-cumulatividade, por definição, também não há o direito ao crédito, a qualquer título.

25. A etapa concentrada bem poderia ainda ser cumulativa – como o foi, por algum tempo, a produção da gasolina e do óleo diesel – mas optou o legislador, por questões de política tributária, permitir, com a edição da Lei nº 10.865/2004, o creditamento nas refinarias.

26. A referida lei, resultado da conversão da MP nº 164/2004, na realidade, tratou de matéria bem mais ampla, que foi a introdução da COFINS-Importação e da Contribuição para o PIS-Importação, que têm por fundamento constitucional o inciso IV do art. 195, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/2003, tanto é que o “mote” principal da Exposição de Motivos (nº 00008/2004) da referida medida provisória foi o “*tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da ... COFINS, e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições*”.

26.1. Enfocando o caso específico em discussão, cumpre transcrever ainda outras justificativas trazidas na citada Exposição de Motivos (grifei):

3. Considerando a existência de modalidades distintas de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS – cumulativa e não-cumulativa – no mercado interno, nos casos dos bens ou serviços importados para revenda ou para serem empregados na produção de outros bens ou na prestação de serviços, será possibilitado, também, o desconto de créditos pelas empresas sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, nos casos que especifica.

4. A proposta, portanto, conduz a um tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados: tributação às mesmas alíquotas e possibilidade de desconto de crédito para as empresas sujeitas à incidência não-cumulativa. As hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos às contribuições instituídas por esta Medida Provisória.

10. Objetivando evitar evasão fiscal e regular o mercado de combustível, a proposta altera a alíquota ad valorem da Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda de gasolina e óleo diesel, bem como estabelece a incidência mediante alíquotas específicas, por opção do contribuinte.

26.2. Aí se vêem três aspectos que interessam à causa em discussão:

a) Por mais que o senso comum seja refratário à tese – por parecer, em primeira análise, “injusta”, em alguns casos – a adoção do regime

não-cumulativo não necessariamente implica na aceitação de todo e qualquer creditamento, pois, já na exposição de motivos, ele é restrito a bens ou serviços importados para revenda ou para serem empregados na produção de outros bens ou na prestação de serviços e, ainda, **nos casos que especifica**, ou seja, fica patente que **não há determinação constitucional que obrigue que toda e qualquer aquisição necessária à atividade empresarial gere direito a crédito, mas apenas aquelas que o legislador eleger** (ainda mais, aí já de acordo com o senso comum, quando toda a tributação já ocorreu em etapa anterior);

- b) Tanto é assim, que as hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos às contribuições instituídas por esta medida provisória;
- c) O aumento das alíquotas (que já era mais que esperado, pois senão seria brutal a queda na arrecadação, mas, mesmo assim assombrou a reclamante) não foi só resultante da adoção o regime não-cumulativo nas refinarias, mas também foi decorrente de política tributária/econômica.

26.3. Às escancaras, então, o que quis o Poder Executivo foi alterar tão-somente a tributação dos combustíveis derivados de petróleo na importação e na produção (que passou a ser não-cumulativa, com direito a crédito, mas com alíquotas bem superiores na saída), em nada modificando a situação do distribuidores e varejistas. Não foram inseridos estes comerciantes no regime não-cumulativo e, como não poderia deixar de ser, não se permitiu a eles qualquer creditamento.

Assim sendo, homenageando o AFRFB Cláudio Losse, endosso suas conclusões: *da etapa em que a tributação é concentrada em diante, não há sentido em se falar em não cumulatividade, pois simplesmente não é devida a contribuição. Se não estamos na não cumulatividade, por definição, também não há o direito ao crédito, a qualquer título.*

Não há portanto direito a crédito nas aquisições de combustíveis.

Pedágios

Quanto aos dispêndios com pedágios, atente-se para o fato de que a exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais, consta do item 22-01 da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, configurando-se como prestação de serviço. A Administração Tributária Federal admite a tomada de crédito sobre o valor dos pedágios pagos por sociedades prestadoras de serviços de transporte rodoviário de cargas, quando o transportador não utilizar o benefício do art. 2º da Lei nº 10.209, de 23 de março de 2001. Nesse sentido (negritei):

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF/9ªRF Nº 70 de 25 de Fevereiro de 2005

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: TRANSPORTE DE CARGAS. INSUMOS.

*Não configuram insumos utilizados na prestação de serviços das empresas de transporte de cargas em geral, para fins de crédito na forma prevista pelo art. 3.º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, os gastos efetuados com: seguros de qualquer espécie e pedágios para conservação de rodovias, quando a Pessoa Jurídica utilizar-se do benefício do art. 2.º da Lei nº 10.209, de 2001. Por outro lado, **subsumem-se no conceito de insumos utilizados na prestação de serviços das empresas de transporte de cargas em geral**, para fins dos créditos acima mencionados, desde que atendidos todos os requisitos legais e normativos atinentes à espécie, **Os gastos efetuados com: pneus e peças para reposição nos mencionados veículos**, desde que não imobilizados e quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas; **mão-de-obra de manutenção da frota, inclusive recauchutagem**, desde que paga a pessoa jurídica; **pedágios para conservação de rodovias** quando a pessoa jurídica não utilizar o benefício do art. 2.º da Lei nº 10.209, de 2001; e contratação de veículos de outras pessoas jurídicas para efetuar o transporte,*

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF/6ªRF Nº 182 de 06 de Julho de 2005

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: CRÉDITOS. INSUMOS.

*Não dão direito ao crédito a ser descontado da contribuição devida os gastos efetuados com telecomunicações para rastreamento da frota; seguros de qualquer espécie e pedágios para conservação de rodovias, quando a pessoa jurídica utilizar o benefício do art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001. Por outro lado, dão direito ao crédito a mão-de-obra para manutenção da frota, desde que paga a pessoa jurídica, e **pedágios para conservação de rodovias quando a pessoa jurídica não utilizar o benefício do art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001.***

Portanto, quanto à tomada de crédito sobre pedágios, dê-se provimento ao recurso, para admitir a dedução das contribuições devidas com créditos calculados sobre o valor dos pedágios pagos, desde que não tenha havido o prévio ressarcimento com vales-pedágios.

Peças, serviços de manutenção, pneus, câmaras

Constam da peça recursal algumas soluções de consulta da Receita Federal, em que se consigna que “subsumem-se no conceito de insumos utilizados na prestação de serviços das empresas de transporte de cargas em geral, para fins dos créditos acima mencionados, desde que atendidos todos os requisitos legais e normativos atinentes à espécie, os gastos efetuados com: pneus e peças para reposição nos mencionados veículos, desde que não imobilizados e quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem

em que forem aplicadas; e mão-de-obra de manutenção da frota, inclusive recauchutagem, desde que paga a pessoa jurídica”.

Constata-se, portanto, que a própria Administração tributária concebe que, na prestação de serviços de transporte de carga, os gastos efetuados com esses itens, desde que não imobilizados e quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, os gastos com mão-de-obra de manutenção da frota, inclusive recauchutagem, desde que paga a pessoa jurídica, dão ensejo à apuração de créditos das contribuições na sistemática da não cumulatividade.

No contexto do processo produtivo do contribuinte, ora recorrente, esse entendimento alcança, não somente a prestação de serviço de transporte a terceiros, como a coleta dos grãos dos estabelecimentos rurais na atividade de cerealista, também desenvolvida.

Revertam-se portanto as glosas respectivas.

Energia elétrica

O Recorrente insurge-se contra a glosa dos créditos tomados sobre o valor dos gastos com energia elétrica em razão da falta de apresentação das faturas dos meses de abril e maio de 2004, assim como em relação às glosas de faturas emitidas em nome de pessoa física. Alega que a não apresentação das faturas de energia elétrica decorreu do fato de que, na intimação da Fiscalização, fora solicitada apenas a fatura do mês de junho de 2004 e não as demais dos meses de abril e maio, tendo havido, por conseguinte, atendimento ao que se encontrava expresso na intimação. No que se refere às faturas emitidas em nome de pessoas físicas, segundo o Recorrente, elas referir-se-iam a uma unidade alugada, cujas faturas eram emitidas em nome do proprietário do imóvel, mas por ele pagas.

Contudo, o Recorrente não traz nenhuma prova dos fatos alegados.

Ainda que a Fiscalização tivesse solicitado apenas as faturas do mês de julho de 2004, conforme alega o Recorrente, ele deveria, nos termos do art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, aportar aos autos as demais faturas no momento da apresentação da reclamação, o que afastaria por completo a constatação da Fiscalização. Mas nenhum elemento de prova foi então acrescentado aos autos.

Quanto aos alegados gastos de energia elétrica em unidade alugada, também nenhum elemento de prova foi produzido (como, por exemplo, o contrato de aluguel), o que inviabiliza o atendimento do pleito do Recorrente.

Não se pode perder de vista que o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa amparada em documentação apresentada pelo sujeito passivo, decisão essa não infirmada com documentação hábil e idônea.

Mantenha-se a glosa.

Crédito presumido. Produtos adquiridos de pessoas físicas.

A Fiscalização embasou a glosa do crédito presumido na constatação de que, para se beneficiar de tal crédito, previsto no § 11 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de

dezembro de 2003, seria necessário o atendimento dos seguintes requisitos de forma cumulativa:

- a) a empresa deveria exercer cumulativamente as atividades de cerealista e adquirir os produtos *in natura* de origem vegetal classificados nas posições 10.1 a 10.08 e 12.01 da NCM diretamente de pessoas físicas residentes no País;
- b) o crédito somente poderia ser descontado (ou deduzido), em cada período de apuração, da contribuição devida pelas vendas dos produtos a empresas agroindustriais que produzissem mercadorias de origem animal e vegetal (classificados em diversos códigos NCM) destinadas à alimentação humana ou animal.

Ainda segundo a Fiscalização, o último requisito afastaria o possível crédito presumido que poderia ser apurado pela empresa cerealista em relação aos produtos exportados.

De início, registre-se que os fatos sob análise neste processo, relativos ao segundo trimestre de 2004, não foram alcançados pela revogação dos referidos dispositivos legais promovida pela Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

O crédito presumido sob comento encontra-se disciplinado na lei de duas formas distintas, a saber:

- 1) a primeira, prevista no § 10 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, destinada às pessoas jurídicas produtoras de mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos da NCM nele discriminados, dentre os quais, os capítulos 10 e 12;
- 2) a segunda, prevista § 11 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, destinada às pessoas jurídicas que adquirem diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos *in natura* de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e 12.01 da NCM, e que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, mas apenas em relação às vendas realizadas às pessoas jurídicas produtoras a que se refere o § 5º do mesmo artigo.

Considerando o objeto social da pessoa jurídica⁴, é possível constatar que ela **não é produtora de mercadorias de origem animal ou vegetal**, mas apenas comerciante de cereais, assim como prestadora de serviços de secagem e classificação de cereais, importadora e exportadora de grãos e produtora de sementes selecionadas, não se lhe aplicando, por conseguinte, as disposições do § 10 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Assim sendo, somente seria possível, para o Recorrente, o creditamento com base no § 11 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dispositivo esse destinado às pessoas jurídicas adquirentes de produtos *in natura* de origem vegetal que exercem as atividades

de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos. Contudo, conforme constatado a Fiscalização, o crédito presumido previsto no § 11 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é deferido às pessoas jurídicas ali identificadas que venderem as mercadorias ou produtos às pessoas jurídicas produtoras, indicadas no § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Como, no presente caso, está-se diante de mercadorias ou produtos exportados, o Recorrente não reúne todas as condições para fruir do benefício, em razão do que deve-se manter a glosa efetuada pela Fiscalização.

Correção do valor do ressarcimento

O pleito de atualização monetária do valor do ressarcimento encontra óbice intransponível no art. 13 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Nego.

Conclusões

Com essas considerações, meu voto é por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas dos créditos tomados sobre as aquisições de lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus, câmaras e pedágios, tanto na prestação de serviços de transporte de cargas, quanto nas operações de aquisição de insumos e de venda dos produtos finais, desde que atendidos os demais requisitos da lei e desde que os referidos bens não tenham sido imobilizados e não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicados, observados os elementos probatórios averiguados e atestados pela repartição de origem.

Sala de sessões, em 18 de março de 2015



Alexandre Kern