



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720651/2012-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-008.745 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de junho de 2021
Recorrente DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS SÃO RAFAEL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2007 a 30/06/2008

PIS/PASEP. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com o critério da essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Matéria consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em julgamento ao REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

PIS/PASEP. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENTREGA DE MERCADORIAS VENDIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE

O creditamento pelos insumos previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 abrange os custos com combustíveis e lubrificantes utilizados por empresa que, conjugada com a venda de mercadorias, exerce também a atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende.

PIS/PASEP. CRÉDITOS. REGIME DE APURAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL.

Os créditos da contribuição para o PIS poderá ser determinado aplicando o método de rateio proporcional, apurando os 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. Artigo 3º, § 8º da Lei nº 10.637/2002.

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

Período de apuração: 01/08/2007 a 30/06/2008

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com o critério da

essencialidade ou relevância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Matéria consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em julgamento ao REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

COFINS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENTREGA DE MERCADORIAS VENDIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE

O creditamento pelos insumos previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003 abrange os custos com combustíveis e lubrificantes utilizados por empresa que, conjugada com a venda de mercadorias, exerce também a atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende.

COFINS. CRÉDITOS. REGIME DE APURAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL.

Os créditos da contribuição para a COFINS poderá ser determinado aplicando o método de rateio proporcional, apurando os 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. Artigo 3º, § 8º da Lei nº 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar a glosa dos créditos originados de despesas com aquisição de combustíveis e lubrificantes. Vencidos os Conselheiros Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Jorge Luis Cabral e Pedro Sousa Bispo que negavam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral, Ariene D Arc Diniz e Amaral (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pela conselheira Ariene D Arc Diniz e Amaral.

Fl. 3 do Acórdão n.º 3402-008.745 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 15586.720651/2012-03

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 08-33.756, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza/CE que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, conforme Ementa abaixo colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2007 a 30/06/2008

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Na determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep podem ser descontados os gastos com combustíveis e lubrificantes empregados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2007 a 30/06/2008

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Na determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep podem ser descontados os gastos com combustíveis e lubrificantes empregados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

O processo trata de auto de infração relativo ao período compreendido entre os meses de agosto de 2007, e de fevereiro a julho de 2008, onde foi exigido do interessado acima identificado, crédito tributário relativo à Contribuição para o PIS/Pasep, no valor de R\$ 17.094,82, bem como Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no montante de R\$ 75.951,45, já incluído os correspondentes acréscimos legais (fls 252/277).

O agente fiscal ao realizar o trabalho de auditoria no pedido de ressarcimento solicitado pelo contribuinte, respeitante ao segundo trimestre de 2008, constatou a inexistência do direito reclamado, como também a falta de recolhimento das contribuições nos períodos de apuração referenciados no auto de infração.

Quanto ao procedimento de auditoria fiscal, o autuante constatou que o contribuinte apresentou os demonstrativos de contribuição (DACon) em suas respectivas competências, e, posteriormente fez um levantamento extemporâneo para apuração do crédito objeto do pedido de ressarcimento sem, contudo, retificar os demonstrativos apresentados.

Continuando com as explicações apresentadas no corpo do auto de infração, o auditor-fiscal informa que realizou os seguintes procedimentos.

Primeiramente desconsiderou os créditos decorrentes da aquisição de bens para revenda das operações com produtos incluídos na sistemática de apuração monofásica (cerveja, refrigerante e água mineral), aceitando somente os créditos decorrentes das demais operações.

Já quanto às despesas/custos que incidiam sobre as operações envolvendo produtos com incidência mista (monofásica e não monofásica), promoveu o rateio proporcional entre as receitas inerentes à cada uma das modalidades de incidência, visando expurgar os gastos nas operações com produtos submetidos à incidência monofásica.

Também realizou glosas sobre despesas com aluguel de imóveis, combustíveis/lubrificantes e energia elétrica, justificando cada uma das glosas.

O agente fiscal afirma na peça acusatória que detectou a existência de pagamentos realizados a menor pelo contribuinte, no período compreendido entre novembro de 2004 e julho de 2007, entretanto tais valores não foram cobrados, segundo ele “em virtude da decadência”.

Cientificado do feito fiscal em 03/08/2012 (fl 278), o defendente apresentou em 03/09/2012 impugnação (fls. 281/288), onde aduz, em sua essência, o seguinte:

- Até os idos de 2008, por ter a quase totalidade de seus produtos revendidos sujeitos à tributação monofásica (concentrada) apurava Pis e Cofins somente sobre as operações que envolviam produtos que estavam excetuados dessa sistemática;
- Em 2008 foi orientado por sua entidade representativa de classe (distribuidoras de bebidas), que apenas o produto revendido era sujeito à tributação monofásica e não comportava créditos das contribuições, mas que a atividade e sua condição de optante pelo lucro real do imposto de renda admitiam as apropriações de tais créditos, calculados sobre as receitas elencadas pelas legislações de regência;
- Desta forma, reconstituiu sua escrita fiscal e levantou créditos extemporâneos de Cofins de R\$ 408.079,13, correspondente ao período de novembro de 2004 a dezembro de 2005;
- No ano de 2011, acrescentou os períodos de janeiro de 2006 a abril de 2008, passando o valor do ressarcimento a ser de R\$ 1.488.826,29, antes da ocorrência da decadência, restando provado que inexistiu a alegada decadência e que todo o período levantado (de novembro de 2004 a abril de 2009) pela defendente deve ser considerado.
- Inexistem PIS/Cofins residuais apurados no recálculo, pois o raciocínio é simples, o crédito levantado foi objeto de pedidos de ressarcimento posteriormente das declarações de compensação que quitam outros tributos administrados pela RFB, no caso, IRPJ e CSLL ;(sic)
- O procedimento que se acredita ser o correto, seria com as glosas realizadas nos créditos extemporâneos de PIS/Cofins, a diminuição do valor do ressarcimento realizado (via despacho decisório) e via de consequência, as compensações de IRPJ/CSLL não seriam homologadas;
- O crédito é total e não proporcional (cita uma Solução de Consulta) (sic);
- A glosa das despesas de combustíveis e lubrificantes ficou restrita ao fato da defendente ter como atividade o comércio, não sendo nem fabricante nem prestadora de serviços. Não pode ser amesquinhada a não cumulatividade de índole

constitucional, de forma que, violando também o princípio fundamental da isonomia, subtraia da defendente, o legítimo direito de constituir crédito sobre ditas despesas. Tais despesas são decorrentes da operação de venda e são suportadas pela defendente, sendo essenciais à sua atividade e operação.

A Contribuinte foi intimada do Acórdão da DRJ pela via postal em 14/05/2015 (aviso de recebimento de fls. 331), apresentando o Recurso Voluntário de fls. 332-345 por meio de protocolo físico em 11/06/2015, requerendo a reforma da decisão recorrida.

Em Recurso Voluntário foram apresentados os seguintes argumentos:

i) Inexistência de débitos fiscais residuais:

- ✓ Inexistem PIS/COFINS residuais apurados no recálculo, uma vez que o crédito levantado foi objeto de pedidos de ressarcimentos e posteriores declarações de compensação, que quitaram IRPJ e CSLL;
- ✓ Inexistem PIS/COFINS residuais a serem recolhidos, decorrentes da glosa de 98.89% da proporcionalidade média aplicada sobre seus créditos.

ii) O crédito extemporâneo que deve ser reconhecido, não é o proporcional médio de 1,11%, mas sim o total de 100%;

iii) Possibilidade de desconto de crédito dos gastos com combustíveis e lubrificantes, uma vez que são utilizados para manutenção de frota destinada exclusivamente para distribuição de bebidas.

Através do despacho de fls. 370, o processo foi encaminhado para sorteio e julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Nos termos do relatório, o recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Objeto do litúgio

A Recorrente foi autuada por falta/insuficiência de recolhimento das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, por suposto saldo a pagar, apurado após a conferência do pedido de Ressarcimento do 2º Trimestre de 2008, resultando na glosa dos créditos apontados como indevidos e, por consequência, na insuficiência de saldo para compensação com os débitos da contribuição de agosto de 2007 a junho de 2008.

Sobre os débitos relativos ao período entre julho de 2007 a novembro de 2004 foi reconhecida a decadência e não considerados no cálculo da glosa efetuada.

Após recálculo, o auto de infração apontou:

- a) Débitos residuais de PIS/COFINS;
- b) Reconheceu apenas parte proporcional de 7,6% dos créditos extemporâneos de PIS/COFINS;
- c) Promoveu as glosas de despesas para aquisição de insumos.

As despesas glosadas foram:

- i) Aluguel de imóveis de pessoas físicas;
- ii) Combustíveis e lubrificantes, em razão da atividade de comércio;
- iii) Energia elétrica em duplicidade nos meses de fevereiro a abril de 2008.

Observo que a Recorrente não abordou em Recurso Voluntário especificamente sobre as glosas de créditos originados de aluguel de imóveis de pessoas físicas e energia elétrica em duplicidade nos meses de fevereiro a abril de 2008.

Com isso passo à análise dos argumentos apresentados pela defesa.

3. Mérito

3.1. Combustíveis e lubrificantes

Com relação aos combustíveis e lubrificantes, a Fiscalização considerou que a atividade de revenda de produtos de tributação monofásica (concentrada) não gera créditos de PIS/COFINS.

O ilustre julgador de primeira instância observou que, nos termos do artigo 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2004, o benefício do desconto dos gastos realizados com combustíveis e lubrificantes restringe-se àqueles empregados “**na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens e produtos destinados a venda**” e não alcança as empresas comerciais revendedoras de produtos, que é o caso do sujeito passivo deste litúgio.

Argumenta a Recorrente que é possível o desconto de crédito dos gastos com combustíveis e lubrificantes, uma vez que são utilizados para manutenção de frota destinada exclusivamente para distribuição de bebidas.

Com razão à defesa.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento ao REsp 1.221.170, adotou como critérios para definição de insumos a essencialidade e relevância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 disciplina a aplicação dos critérios da essencialidade ou da relevância e explicita os limites interpretativos do conceito de insumo estabelecidos pelo STJ no âmbito da Receita Federal do Brasil. Vejamos a Ementa abaixo colacionada:

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

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDO NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”;

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Apesar de constar no Item 2 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 sobre a inexistência de insumos na atividade comercial, é importante relevar que o combustível e o lubrificante, no caso em análise, não são adquiridos para revenda, mas para utilização na **manutenção de sua frota que realiza a entrega das mercadorias (bebidas).**

Através da Cláusula Primeira do Contrato Social acostado às fls. 63-71, é possível verificar que a empresa identifica entre o objeto social a atividade de transporte rodoviário de carga (CNAE's: 4930-2/01 e 4930-2/02).

Igualmente consta no Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral, a atividade principal de comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerante (CNAE: 46.35-4-02), bem como entre as atividades secundárias, o transporte rodoviário de carga.

Oportuno observar, ainda, que foi apresentado nos autos o CONTRATO DE REVENDA E DISTRIBUIÇÃO, firmado entre a Recorrente e a CERVEJARIA REUNIDAS SKOL CARAU S.A. – Regional Rio de Janeiro, o qual estabelece como premissa para execução a necessidade de a Distribuidora aparelhar-se adequadamente e explorar todos os meios para desenvolver a revenda e distribuição de bebidas, assumindo os riscos por tais atividades.

Por sua vez, o conceito de insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, passou a abranger todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados, **cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço** ou da produção. **Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.**

Ademais, para análise sobre a possibilidade de ser considerado como insumo o item em referência, é imprescindível sopesar o que o próprio Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018 estabeleceu como critérios ao interpretar a decisão do STJ, identificando a essencialidade através da dependência, intrínseca e fundamental, da despesa para a prestação do serviço de entrega das mercadorias comercializadas pela Recorrente.

No presente caso, não é possível proceder com a destinação/entrega de seus produtos sem os combustíveis adquiridos para abastecimento de sua frota. Da mesma forma, não é possível a manutenção dos veículos que compõem a frota sem a aquisição de lubrificantes.

Constata-se, portanto, que a subtração de tais itens inviabiliza a execução do serviço de entrega, resultando na flagrante essencialidade adotada pelo STJ para definição de insumos passíveis da tomada de créditos de PIS/COFINS.

E o inciso II do artigo 3º da das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é taxativo:

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

II – **bens e serviços utilizados como insumo** na fabricação de produtos destinados à venda ou **na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.**

Igualmente deve ser ponderado que as despesas incidentes sobre o transporte da mercadoria vendida estão embutidas no preço de venda, resultando em agregação de valor que integra ao faturamento e, por consequência, compõe a base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS

Destaco o posicionamento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do v. Acórdão proferido em julgamento ao REsp nº 1.235-979/RS¹, conforme Ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E PEÇAS UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENTREGA DE MERCADORIAS VENDIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. ARTS. 3º, II, DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. O creditamento pelos insumos previsto nos arts. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 e da Lei n. 10.637/2002 abrange os custos com peças, combustíveis e lubrificantes utilizados por empresa que, conjugada com a venda de mercadorias, exerce também a atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende.

2. Recurso especial provido. (STJ, REsp nº 1235979/RS, Relator Ministro Herman Benjamin, Relator para Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 19/12/2014)

No v. Acórdão em referência, ao abordar sobre o creditamento das contribuições ao PIS e COFINS não-cumulativas, relativo à aquisição de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição, utilizados em veículos próprios dos quais a pessoa jurídica faz uso para entregar as mercadorias que comercializa (venda de produtos), o Eminente Ministro Mauro Campbell Marques assim fundamentou suas razões de decidir:

Com efeito, o art. 3º, da Lei n. 10.833/2003, registra expressamente que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação aos bens adquiridos para revenda (art. 3º, I) e aos 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 (art. 3º, II). Transcrevo:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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

¹ No mesmo sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS COMO INSUMOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ENTREGA DE MERCADORIAS VENDIDAS PELA PRÓPRIA EMPRESA. ARTS. 3º, II, DAS LEIS N. N. 10.637/2002 E 10.833/2003. PRECEDENTE. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (Recurso Especial nº 1.763.878 - RS (2018/0225872-0) – Relator Ministro Mauro Campbell Marques)

[...]

A menção expressa feita na lei aos "bens adquiridos para revenda" traz para dentro do sistema não-cumulativo as empresas cuja principal atividade é a **comercialização de mercadorias**, como a recorrente JOHANN ALIMENTOS LTDA., que também atua nos ramos de importação de alimentos, comércio atacadista de alimentos, comércio varejista de alimentos, transporte rodoviário de cargas e exportação de alimentos (vide contrato social nas e-STJ fl. 20). Já a alusão aos "bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços" traz para dentro do sistema não-cumulativo as empresas cuja principal atividade é a **prestação de serviços** e, por fim, quando se menciona os "bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos", a situação de não-cumulatividade abrange o **setor industrial**.

Desse modo, todas as etapas do ciclo produtivo (**1ª etapa**: estabelecimento fabricante ou importador; **2ª etapa**: estabelecimento distribuidor atacadista, **3ª etapa**: estabelecimento comerciante varejista) são gravadas pelas contribuições ao PIS/COFINS não-cumulativas e todas essas etapas são, por isso, capazes de gerar créditos.

Aliás, é da própria essência dos tributos não-cumulativos que incidam sobre mais de uma etapa do circuito econômico, pois só assim restará caracterizada a plurifasia. Sendo assim, com todas as vênias ao Min. Herman Benjamin, o fato de a empresa recorrente JOHANN ALIMENTOS LTDA. atuar no ramo do comércio atacadista é indiferente para a solução desta demanda. **O que importa aqui saber é se, conjugada com essa venda de mercadorias, a empresa exerce também a atividade de prestação de serviços de transporte da própria mercadoria que revende.** Isto porque é o próprio art. 3º, da Lei n. 10.833/2003, que dá expressamente o direito ao creditamento para a pessoa jurídica pelos bens utilizados como insumo na prestação de serviços, incluindo no conceito desses bens os combustíveis e lubrificantes.

Transcrevo novamente com os grifos necessários:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

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

[...]

Em outras palavras, **caracterizada a prestação de serviços de transporte, ainda que associada à venda de suas próprias mercadorias, há de ser reconhecido o direito ao creditamento pelo valor pago na aquisição das peças, combustíveis e lubrificantes necessários a esse serviço, posto que insumos.** E aqui, mais uma vez com as devidas vênias, pondero que o que vincula o julgador não é a causa de pedir, mas o pedido feito na inicial ("*Jura novit curia*"), razão pela qual o argumento de se tratar de insumo aplicado na atividade de prestação de serviços deve ser analisado consoante os fatos incontroversos fixados nos autos ("*Da mihi factum, dabo tibi jus*").

(...)

A inserção dentro do objeto social da empresa da atividade de transporte rodoviário de cargas em geral é fato incontroverso contra o qual não houve qualquer impugnação por parte da FAZENDA NACIONAL. Outro **fato incontroverso é o de que o valor do transporte da mercadoria vendida está embutido no preço de venda**

(faturamento), como custo que é da empresa, ingressando assim na base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS (receita bruta). Com custo do transporte e o correspondente aumento do preço de venda há evidente agregação de valor, pressuposto da tributação e também da aplicação da não-cumulatividade. O registro foi feito na sentença, pelo Juiz de Primeiro Grau (e-STJ fls. 87/88):

Nesse contexto, o reconhecimento do direito da impetrante ao desconto pretendido decorre da aplicação direta da interpretação da própria Secretaria da Receita do conceito de insumo. **A requerente distribui as mercadorias por ela vendidas com frota própria de veículos. Com isso, a distribuição também é objeto de sua atividade empresarial.** Tanto é assim que o contrato social prevê o "transporte rodoviário de cargas em geral" como parte do objeto social (fl. 20).

A entrega rodoviária é um serviço prestado pela impetrante, agregado à venda em si das mercadorias.

Os combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados pelos veículos da impetrante na atividade de distribuição são indubitavelmente "bens aplicados ou consumidos" na prestação do serviço, que não estão "incluídos no ativo imobilizado" (Instruções Normativas transcritas, inciso II, a). A agregação física dos insumos, como já afirmado, não é requerida.

Aliás, as discussões propostas no sentido de que os combustíveis e lubrificantes não poderiam ser considerados insumos porque não se agregam a qualquer produto durante o processo produtivo ou de que a prestação de serviços de transportes se daria por parte da empresa para si mesma me parecem de todo inadequadas. Primeiro porque não se pode exigir creditamento físico de empresas que atuam no setor de serviços, já que não fabricam nada. Segundo porque a discussão sobre quem presta o serviço de transportes para quem é inócua pois, além de depender do que dispõe o contrato de compra e venda (se está incluso ou não o preço do transporte - art. 490, CC/2002), no campo econômico o transporte sempre representa custo (econômico) para a empresa transportadora que ela repassa implícita ou explicitamente no preço final que cobra de seus clientes, destacado ou não na fatura. Não por outro motivo que o frete na operação de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor foi considerado custo apto a gerar créditos de PIS/COFINS não-cumulativas, *in verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

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

[...]

Decerto, houvesse cláusula contratual definindo que as despesas da tradição (frete) estariam a cargo do comprador, juridicamente haveria clara prestação de serviços de transportes por parte da vendedora. No entanto, economicamente, tal é indiferente para a composição do custo e do valor agregado, que é o que nos interessa na tributação não-cumulativa.

Com efeito, a vedação do creditamento em casos como o presente teria por únicos efeitos (a) forçar a empresa vendedora/transportadora a registrar em cláusula contratual que as despesas da tradição (frete) estariam a cargo do comprador, fornecendo a ele o serviço, ou (b) terceirizar a atividade de transporte de suas mercadorias para uma outra empresa que possivelmente seria criada dentro de um mesmo grupo econômico apenas para se fazer planejamento tributário, com renovados custos burocráticos (custos de conformidade à legislação tributária, empresarial e trabalhista para a criação de uma nova empresa). Não vislumbro qualquer ganho social, econômico e de tributação

aparente nessas duas iniciativas que as tornem melhores e mais desejáveis que a atual situação da empresa nos autos.

Para concluir, registro que o presente caso é inédito pois em tudo difere do julgado no AgRg no REsp 1335014 / CE (Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 18.12.2012) e no REsp 1147902 / RS (Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18.03.2010), onde enfrentado o creditamento de PIS/COFINS pelas despesas de frete entre estabelecimentos de uma mesma empresa, e do REsp 1215773 / RS (Primeira Seção, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Rel. p/acórdão Min. César Asfor Rocha, julgado em 22.08.2012), onde se discutiu o creditamento quando, na operação de venda ao consumidor final, o frete incide no transporte do veículo da fábrica para a concessionária a fim de ser entregue ao consumidor final.

Dessa forma, considero que todos os pressupostos para o creditamento estão presentes: trata-se de combustíveis, lubrificantes e peças utilizados na prestação de serviços de transportes, serviços estes componentes do objeto social da empresa e cujo custo é transferido para o elo subsequente na cadeia econômica e cujo faturamento sofre a tributação pelas contribuições ao PIS e COFINS não-cumulativas.

Ante o exposto, COM AS VÊNIAS DE PRAXE, DIVIRJO DO RELATOR PARA DAR PROVIMENTO ao recurso especial.

Assim como no caso concreto analisado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no presente litígio restam configurados os pressupostos para o creditamento, uma vez que: **i)** trata-se de combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços de transportes; **ii)** a prestação de serviços de transportes, ainda que da própria mercadoria que comercializa, está entre as atividades da empresa previstas no objeto social, e **iii)** o custo da empresa com tais insumos reflete diretamente no valor agregado da mercadoria vendida e, com isso, no faturamento passível de tributação pelas contribuições ao PIS e COFINS não-cumulativas.

No mesmo sentido já decidiu este Colegiado, ao concluir em v. Acórdão nº 3402-003.992, que *“os gastos com combustíveis e manutenção da frota essencial para a realização da atividade principal da pessoa jurídica (atacadista) propiciam a dedução de crédito como insumo”*.

Por tais razões, deve ser afastada a glosa em análise.

3.2. Dos créditos extemporâneos

A Recorrente argumentou que:

- i) Até 2008 tinha quase a totalidade de seus produtos revendidos sujeitos à tributação monofásica das contribuições para o PIS e da COFINS, e apurava tais contribuições tão somente dos que estavam excetuados desta sistemática, promovendo o crédito exclusivamente do produto vendido e assim, registrava tributo a pagar, regularmente recolhidos aos cofres públicos;
- ii) Todavia, foi orientada que apenas o produto revendido era sujeito à tributação monofásica e não comportava créditos das contribuições, mas que a atividade e sua condição de optante pelo lucro real do imposto de

renda admitiam as apropriações de tais créditos, calculados sobre as despesas elencadas pelas legislações de regência;

- iii) Com isso, procedeu à reconstituição da escrita fiscal e levantou créditos extemporâneos da COFINS no período de novembro de 2004 a dezembro de 2005 pelo valor de R\$ 408.079,13, retransmitindo o PER/DCOMP em 25/09/2008 e no ano de 2011, através de **PER/DCOMP retificador**, transmitido em 07/02/2011, acresceu os períodos de janeiro de 2006 a abril de 2008, passando ao valor total do ressarcimento a ser de **R\$ 1.488.826,29**;
- iv) Igualmente procedeu à reconstituição da escrita fiscal e levantou créditos extemporâneos da contribuição para o PIS no período de novembro de 2004 a dezembro de 2005 pelo valor de R\$ 88.596,13, retransmitindo o PER/DCOMP em 25/09/2008 e no ano de 2011, através de PER/DCOMP retificador, transmitido em 07/02/2011, acresceu os períodos de janeiro de 2006 a abril de 2008, passando ao valor total do ressarcimento a ser de **R\$ 323.232,02**.
- v) O crédito extemporâneo mantido a ser reconhecido, não é o proporcional médio de 1,11%, mas sim o total de 100%.

Verifico que o Auditor Fiscal fez menção à apresentação, pela Contribuinte, de levantamento extemporâneo, incluindo crédito sem retificar as respectivas declarações. Todavia, justificou a apuração levando em conta a alteração da base de cálculo decorrente das despesas não consideradas como insumos. Apontou expressamente como motivação das glosas as despesas decorrentes de alugueis de imóveis de pessoas físicas, combustíveis e lubrificantes e energia elétrica.

Portanto, não consta no lançamento que foram glosados os créditos extemporâneos. Ao contrário, consta que foi reconhecido parte proporcional de 7,6% dos créditos extemporâneos de PIS/COFINS, considerando as glosas com relação aos insumos.

Tal análise é confirmada pela decisão de primeira instância. Vejamos:

Relatório.

O agente fiscal ao realizar o trabalho de auditoria no pedido de ressarcimento solicitado pelo contribuinte, respeitante ao segundo trimestre de 2008, constatou a inexistência do direito reclamado, como também a falta de recolhimento das contribuições nos períodos de apuração referenciados no auto de infração.

Quanto ao procedimento de auditoria fiscal, o autuante constatou que o contribuinte apresentou os demonstrativos de contribuição (DACON) em suas respectivas competências, e, posteriormente fez um levantamento extemporâneo para apuração do crédito objeto do pedido de ressarcimento sem, contudo, retificar os demonstrativos apresentados.

Continuando com as explicações apresentadas no corpo do auto de infração, o auditor-fiscal informa que realizou os seguintes procedimentos.

Primeiramente desconsiderou os créditos decorrentes da aquisição de bens para revenda das operações com produtos incluídos na sistemática de apuração monofásica (cerveja,

refrigerante e água mineral), aceitando somente os créditos decorrentes das demais operações.

Já quanto às despesas/custos que incidiam sobre as operações envolvendo produtos com incidência mista (monofásica e não monofásica), promoveu o rateio proporcional entre as receitas inerentes à cada uma das modalidades de incidência, visando expurgar os gastos nas operações com produtos submetidos à incidência monofásica.

Também realizou glosas sobre despesas com aluguel de imóveis, combustíveis/lubrificantes e energia elétrica, justificando cada uma das glosas.

O agente fiscal afirma na peça acusatória que detectou a existência de pagamentos realizados a menor pelo contribuinte, no período compreendido entre novembro de 2004 e julho de 2007, entretanto tais valores não foram cobrados, segundo ele “em virtude da decadência”.

Voto.

Já quanto ao procedimento de apuração do direito creditório reclamado nos pedidos de ressarcimento, o agente tributário concluiu pela inexistência de qualquer valor favorável ao contribuinte; isto basicamente devido à desconsideração dos créditos computados quando da aquisição de bens para revenda nas operações com produtos incluídos na sistemática de apuração monofásica (exigência decorrente da aplicação das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003); como também em função das glosas realizadas sobre insumos indevidamente incluídos no cálculo das contribuições originalmente apuradas pelo sujeito passivo.

Portanto, não há glosa de crédito extemporâneo a ser analisada por este Colegiado.

3.3. Da alegada inexistência de débitos fiscais residuais:

Conforme relatado, argumentou a Recorrente que:

- ✓ Inexistem PIS/COFINS residuais apurados no recálculo, uma vez que o crédito levantado foi objeto de pedidos de ressarcimentos e posteriores declarações de compensação, que quitaram IRPJ e CSLL;
- ✓ Inexistem PIS/COFINS residuais a serem recolhidos, decorrentes da glosa de 98.89% da proporcionalidade média aplicada sobre seus créditos;
- ✓ A apuração realizada pela Unidade de Origem é igualmente inconsistente, uma vez que, se o Auditor Fiscal reconheceu o percentual médio de manutenção dos créditos na proporção de 1,11% no período de janeiro de 2007 a junho de 2008, deveria ser deferido o pedido de restituição de PIS no valor de R\$ 3.587,87 (R\$ 323.232,02 X 1,11%) e de COFINS no valor de R\$ 16.525,97 (R\$ 1.488.826,29 X 1,11%), com as adequações das glosas promovidas nas despesas de aluguéis, energia elétrica e combustíveis/lubrificantes.

Consta no Auto de Infração que o Auditor Fiscal calculou a base de cálculo para apuração dos créditos por meio de rateio proporcional das despesas, usando como índice a

relação entre a receita tributável pelas contribuições para o PIS e da COFINS e o valor total das receitas.

O rateio proporcional é previsto pelo artigo 3º, § 8º das Leis nºs 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS)².

Portanto, para apuração dos créditos das Contribuições para o PIS/Pasep e da COFINS, considerando as glosas revertidas neste voto, deverá ser efetuado novo cálculo observado igualmente o mesmo método de rateio proporcional.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar a glosa dos créditos originados de despesas com aquisição de combustíveis e lubrificantes.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

² Art. 3º....

§ 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.