



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16349.000217/2009-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-006.999 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2019
Recorrente MONSANTO DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.
APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por maioria de votos, em não conhecer do recurso quanto à necessidade de formalização da cobrança por Auto de Infração. Vencidas as Conselheiras Maria Aparecida Martins de Paula e Thais De Laurentiis Galkowicz que conheciam desta matéria. (ii) por unanimidade de votos, em não conhecer dos argumentos quanto às operações de venda do Glifosato sujeitas à alíquota zero. (iii) na parte conhecida, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma (iii.1) por unanimidade de votos, para cancelar a glosa de créditos calculados sobre as despesas com empilhadeiras (mão de obra terceirizada e aluguéis) da empresa Transporte e Braçagem Piratininga Ltda. (Transpiratininga), à exceção da nota fiscal nº 63.729. (iii.2) por maioria de votos, para manter a glosa quanto ao frete nas operações de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos. Vencidas as Conselheiras Maysa de

Sá Pittondo Deligne e Cynthia Elena Campos, que davam provimento ao Recurso neste ponto; (iii.3) por maioria de votos, para cancelar a glosa de créditos calculados sobre fretes na aquisição de insumos sujeitos a alíquota zero. A Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula acompanhou o relator pelas conclusões. Vencido o Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida que negava provimento ao recurso neste ponto (iii.4) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto aos demais pontos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes (presidente), Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maria Aparecida Martins de Paula, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata-se de irresignação em face de Despacho Decisório que indeferiu Pedido de Ressarcimento de 12/12/2008 e não homologou Declarações de Compensação transmitidas entre 09/02/2007 e 02/05/2009 (fl. 980 e ss).

Despacho Decisório

A Auditoria Fiscal:

relata o procedimento de apuração (30 Termos de Intimação Fiscal TIF) ;

diz que a empresa:

encaminhou as pretensões relativas a créditos da contribuição não cumulativa — Mercado Interno 3º Trimestre de 2005, com base no artigo 16 da Lei nº 11.116, de 18/05/2005, o qual dispõe que o saldo credor apurado acumulado ao final de cada trimestre do ano calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de compensação ou pedido de ressarcimento, observada a legislação específica;

não apresentou alguns contratos de serviços, notas fiscais de energia e devoluções de vendas (fl. 963);

diz que os insumos são compatíveis com a produção de Glifosato Técnico e Milho;

diz que os créditos passíveis de utilização mediante compensação são os vinculados às vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência (Leis 11.116/2005 e 11.033/2004);

diz que com base no artigo 16, da Lei 11.033/04 e no artigo 17 da Lei 11.116/05, a empresa busca créditos decorrentes de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência;

não acata, conforme anexo I (fl 966) créditos alegados relativos a:

a) bens adquiridos fora do mês do fato gerador da contribuição, em desacordo com o inciso I do § 1º, do art 3º, da Lei 10.833/03 (anexo I);

b) créditos sobre matéria-prima NCM 2931.0037 (PIA) tributada à alíquota zero na venda no mercado interno (anexo II), em desacordo com o art 3º, § 2º, II, da Lei 10.833/04 (cita TIF 30 fl 300);

c) crédito calculado sobre serviço adquirido e prestado anteriormente ao trimestre pleiteado, em desacordo com o inciso I do § 1º, do art 3º, da Lei 10.833/03 (anexo III);

c.2) crédito calculado sobre a nota 63.729, não apresentada, embora intimada (anexo IV);

c.3) crédito calculado sobre serviços que não são insumos, conforme IN 247/2002 (anexo IV);

c.4) crédito calculado sobre serviços não especificados (anexo V);

c.5) crédito calculado sobre a nota de ressarcimento de direitos trabalhistas, encargos trabalhistas e previdenciários, uniforme, refeição, exames médicos, vale transporte e ISSQN, sem previsão legal (anexo VI);

d) calculados indevidamente sobre energia elétrica consumida fora do mês do fato gerador, em desacordo com o inciso II do § 1º, do art 3º, da Lei 10.833/04 (anexo VII);

e) despesas com serviço extraordinário não especificado, acrescida de despesas com lanches, refeições e táxi e reembolso de serviços não especificados (por falta de especificação) e previsão legal (lanches, refeições e táxi) (anexo VIII);

f) fretes:

f.1) anteriores ao trimestre pleiteado, em desacordo com o inciso II do § 1º, do art 3º, da Lei 10.833/04 (anexo IX);

f.2) armazenagem, por falta de previsão legal (anexo X);

f.3) fretes de compra matéria prima para fabricar produto sujeito à alíquota zero (anexo XI);

f.4) frete de venda sem informar o número da nota de venda, embora intimada a fornecê-lo (anexo XII);

f.5) frete de transporte de mercadoria sem informação de NCM (anexo XIII);

f.6) frete de transporte de mercadoria importada sem informação de NCM (anexo XIV);

g) devolução de vendas sem apresentação de notas: de vendas canceladas e de entrada das mercadorias devolvidas, pois a empresa, intimada, informou não ter localizado as notas em questão (anexo XV);

h) venda do produto de NCM 29310032 à Helm do Brasil Mercantil Ltda (anexo XVI), pois conforme seu CNAE essa empresa não tem como atividade a fabricação de defensivos agrícolas e sim o seu comércio;

a empresa informou que o embasamento legal para a aplicação da alíquota zero ao produto de código de NCM 29310032 é “o artigo 1º da Lei nº 10.925/04 e artigo 1º do Decreto 5.195/04”;

essa venda não se encontra sujeita à alíquota zero, pois não atende ao inciso II do parágrafo único do artigo 1º do Decreto nº 5.195/2004, e integra a base de cálculo

da contribuição planilha das vendas do produto de NCM 29310032 (Glifosato Técnico);

o inciso II do parágrafo único do artigo 1º do Decreto nº 5.195/2004 veda a aplicação da alíquota zero na hipótese de as matérias primas tratadas nos incisos I e II do caput não terem sido utilizadas em processo produtivo de adubos e fertilizantes ou defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da NCM.

A auditoria diz que:

as vendas efetuadas pela empresa sujeitas à alíquota zero, que embasam o pedido de ressarcimento, referem-se aos produtos de códigos de NCM 10051000, 10070010, 29310032, 38081029, 38083021, 38083022 e 38083023;

os montantes das vendas efetuadas com alíquota zero foram obtidos nos arquivos digitais de notas fiscais fornecidos pela empresa e foram comparados com as planilhas da memória dos cálculos das receitas apresentadas;

foram constatadas divergências entre os valores declarados no DACTON, os constantes nas planilhas da memória dos cálculos e os obtidos nos arquivos digitais de notas fiscais;

nas planilhas da memória dos cálculos a empresa não conseguiu comprovar a integralidade dos montantes declarados no DACTON e que os valores constantes em tais planilhas estão bastante próximos aos obtidos pela fiscalização a partir dos arquivos de notas fiscais.

A auditoria apresenta a planilha da totalização das vendas sujeitas à alíquota zero, após a exclusão das vendas efetuadas à empresa não fabricante de defensivos agrícolas.

O auditor calculou as vendas à alíquota zero, por NCM e a proporção destas nas vendas ao mercado interno (MI), excluindo as vendas à Helm do Brasil Mercantil Ltda.

A auditoria recalcula a base da contribuição e a compara com a apresentada pela empresa na DACTON.

O crédito da contribuição não-cumulativa é recalculado com base nas proporções de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência.

Ao final, a auditoria apura os créditos proporcionais, indefere o ressarcimento e não homologa nenhuma DComp.

Ciência e irresignação

A ciência ocorreu em 07/02/2012 (fl. 1078).

Irresignação

A empresa apresenta inconformidade em 08/03/2012 (fl. 1103) e argui, em síntese:

preliminarmente, que:

houve inversão do ônus da prova, sem base legal, e cerceamento de defesa;

o auditor utilizou apenas planilhas, sem teste documental;

não foi intimada a prestar esclarecimentos;

o auditor se baseou em nenhum ou poucos documentos; a amostragem foi pífia ou nenhuma, despreocupada com a verdade material;

se vê obrigada a presumir situações em sua defesa, pois a ausência de documentos dificulta seu entendimento quanto àquilo que deve ser impugnado;

a amostragem dificulta a defesa e não é prova indiciária (cita decisão colegiada do Conselho);

as operações de fretes e devoluções envolvem mais de 2000 notas e o levantamento levará semanas ou meses;

há nulidade das glosas, por falta de comprovação fiscal;

cogita a nulidade da decisão ou, alternativamente, diligência para exame de operações (fl 1124);

argui nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF);

o MPF é de diligência e foi usado para revisão de base de créditos e débitos de Pis/Cofins e lançamento, logo o procedimento não foi de mera diligência e sim de fiscalização, o que pressupõe MPF específico (art 2º e 3º, Port. RFB nº 3.014/2011);

o MPF não é apenas administrativo e está vinculado ao lançamento, conforme já decidiu o Conselho de Contribuintes;

após a emissão do Despacho Decisório a autoridade emitiu um MPFFiscalização;

o MPF deve ser declarado nulo, por inobservância da modalidade legal;

os fatos se referem ao terceiro trimestre de 2005;

o procedimento se iniciou em 9/10/2009 e o Despacho Decisório é de 03/02/2012;

a revisão dos créditos tributários do terceiro trimestre de 2005 está extinta, pois trata-se de lançamento por homologação (art 150, do CTN);

o prazo é de cinco anos do fato gerador (e não dez anos);

com o recálculo houve lançamento de débitos decaídos;

os créditos lançados pela interessada tornam-se imutáveis com o decurso do prazo decadencial;

exemplo: as vendas à Helm e o cálculo sobre receitas financeiras e vendas do imobilizado, geram lançamento intempestivo.

Glosas do anexo I

A defesa defende que é possível apropriar créditos em período de apuração divergente do da aquisição dos bens.

A defesa afirma que: a legislação do ICMS e do IPI (art 456, do RIPI) exigem a escrituração no momento do ingresso físico da mercadoria, e a partir daí surge o crédito, o qual é um direito potestativo, limitado apenas pela decadência quinquenal; a apropriação fora do período de aquisição do bem é admitida.

Exemplifica com os docs 18 ao 21, dizendo que são notas emitidas em junho que entraram em seu estabelecimento em julho.

Glosas do anexo II

A defesa diz que só se apropriou de crédito referente à parcela da matéria-prima adquirida destinada à produção do glifosato técnico, tributada na venda, sem o impedimento do § 2º, II, do artigo 3º, da Lei 10.833/2003.

O subproduto glifosato técnico pode ser usado como matéria prima de defensivo classificado na posição 38.08, para venda aos clientes, ou ser vendido como matéria prima, para fabricantes de defensivos.

Ademais, a auditoria abateu valores maiores que os devidos, reduzindo o crédito sobre os insumos. A impugnante estornou crédito maior que o apurado pela fiscalização.

A defesa cita o processo produtivo (fl 1494), segundo o qual o PIA é componente do Glifosato.

A defesa anexa notas fiscais de venda de glifosato e outros produtos, *e.g.* Round Up e Scout (fl. 1.502 a 1.530).

Glosas do anexo III

A defesa reafirma que o crédito é um direito potestativo, limitado apenas pela decadência quinquenal. A apropriação fora do período de aquisição do serviço é admitida.

A defesa junta a nota fiscal 61736 de 16/06/2005, relativa a serviços de mão de obra operacional e horas extras, que teriam sido prestados em junho (fl. 1566), cujo crédito foi apropriado em 13/07/2005 (fl 996).

Glosas do anexo IV

A defesa diz, inicialmente, que:

a nota citada não foi localizada, mas o contrato (fl. 1.569) mostra que se trata de movimentação interna de carga na unidade São José dos Campos.

Trata-se de transporte interno de insumos, ou de produtos acabados para expedição, na unidade fabril São José dos Campos, que devem ser entendidos como serviços aplicados na produção (insumos).

A defesa diz que trata-se de serviços de operador de empilhadeira, técnico de segurança, mecânico de empilhadeira, encarregado e coordenadores, ajudante de pórtilho (Wilport).

A defesa diz que a nota não foi localizada, mas o contrato mostra que se trata de movimentação interna de carga na unidade São José dos Campos.

A defesa diz que insumos são gastos para obter receita, sejam custos ou despesas.

A defesa diz que serviços de movimentação de insumos e produtos acabados são insumos.

Glosas do anexo V

A defesa diz (fl. 1175) que tais serviços **não são aplicados na produção**, mas são serviços de armazenagem (doc. 72 ao 88), acessórios à carga e descarga, na entrada e saída de produtos no estabelecimento fabril da impugnante, previstos no artigo 3º, IX, da Lei 10.833/03, conceito que não abrange apenas a guarda dos bens, mas toda a atividade de manter o bem armazenado, bem como sua distribuição (saída do armazenamento). Requer a apropriação dos créditos.

A empresa anexa notas (doc. 72 a 88) de serviços de junho, julho e em agosto de 2005 (fl. 1644 a 1660).

Glosas do anexo VI

A empresa diz que:

os créditos decorrentes das (6) notas fiscais da empresa Método decorrem de serviços de produção, pela cessão de mão de obra utilizada;

as glosas de ressarcimento de encargos trabalhistas e previdenciários e reembolso de despesas são acessórios ao preço dos serviços (invoca jurisprudência). Tais despesas sofrem incidência da Cofins, logo há crédito;

esses reembolsos (ressarcimentos de direitos trabalhistas e previdenciários, uniformes, refeições, exames médicos, vale transporte, ISSQN), integram os serviços prestados e são custos, faturados contra o cliente, de modo que devem ser acatadas as apropriações de créditos.

A defesa pede juntada documental em tempo oportuno.

Glosas do anexo VII

A defesa diz que:

o valor incorrido significa despesa efetiva e realizada e que o período de medição da energia elétrica difere do da fatura, quando o valor da despesa se torna conhecido;

o faturamento não é feito no último dia do mês;

o período de medição não representa o mês civil;

só se conhece a despesa após receber a fatura;

se fizesse o cálculo por estimativa estaria calculando o crédito mediante provisão contábil, o que não seria aceito pela administração;

o entendimento feriu o artigo 2º, da Lei 9.784/99 (razoabilidade e proporcionalidade);

o direito é potestativo.

Glosas do anexo VIII

A defesa diz que:

tais créditos decorrem dos serviços de armazenagem (doc 93 a 99) pois são relativos às atividades de armazenar, proteger, movimentar e expedir os bens ao depositário e aos clientes;

incide o artigo 3º, IX, da Lei 10.833/03;

armazenagem não é apenas locação de espaço no armazém;

o conceito de armazenagem envolve os serviços contratados: extraordinários não especificados que são honorários, despesas com taxi e alimentação, cobrados pelo armazém para locomoção e alimentação de seus funcionários, e que são elementos acessórios cobrados do depositante, mediante notas fiscais de serviços de armazenagem;

esses custos compõem o valor dos serviços;

são gastos indissociáveis dos preços e compõem o custo de produção;

essas despesas estão nos contratos e compõem o conceito de armazenagem;

decisões do STJ (transcreve) dão respaldo ao seu entendimento;

caso contrário, o contrato com o depositário seria de locação de imóveis.

Glosas do anexo IX

A defesa diz (fl. 1.186) que:

reitera que o crédito é direito potestativo, limitado apenas pela decadência quinquenal;

pode apropriar crédito fora do período de aquisição do bem, pois isso é admitido pelo ordenamento jurídico;

pede diligência para análise das operações.

Glosas do anexo X

A defesa diz: que são despesas enquadradas no conceito de armazenagem, que abrange as atividades de guarda dos insumos e produtos acabados, havendo crédito pelos custos de fretes de remessa e retorno de armazenagem, e não é apenas locação de espaço físico, mas sim todas as atividades para manter os bens protegidos e estocados;

os gastos do ciclo de produção geram créditos;

como guardar no armazém sem transportar? ;

os produtos acabados já estão no ciclo de vendas ao serem remetidos aos armazéns gerais ou centros de distribuição (CD's);

se não puderem ser considerados de armazenagem, tais fretes devem ser considerados de vendas;

entender que o produto não possa sair do armazém na operação de venda é ferir o princípio da livre iniciativa (art 170, I, da CF/88), pois obrigaria ao retorno da mercadoria à impugnante para expedição desde seu estabelecimento para a cliente, o que fere também os princípios da razoabilidade e proporcionalidade (Lei 9.784/99) e da isonomia entre diferentes contribuintes (art 150, CF/88), pois quem os remete de um depositário não teria crédito pelo frete de remessa a esse depositário, enquanto quem o faz de seu estabelecimento fabril teria o crédito pelo frete da venda;

anexa descrição do fluxo de distribuição e notas de remessa aos CD's e armazéns (docs 101 a 112);

pede diligência para atestar a existência das notas.

Glosas do anexo XI

A defesa diz que o frete de transporte da mercadoria (NCM 2931.0037) para produzir defensivo tributado à alíquota zero na venda, gera crédito, pois compõe o custo de aquisição, pois o transportador paga Cofins;

o frete é custo de aquisição do insumo e se foi tributado, ainda que em parte, há crédito.

Glosas do anexo XII

A defesa diz que:

anexa os conhecimentos de transporte e notas de saída que evidenciam se tratar de vendas (docs. 113 a 120);

comprovando por indícios os fretes de venda, cabe admitir a apropriação de créditos;

pede diligência para análise das operações.

Glosas dos anexos XIII e XIV

A defesa diz que: anexa os conhecimentos de transporte e notas de compra de matéria-prima (insumo PIA), cujos fretes integram o custo de aquisição, pois o transporte de insumos gera créditos (RIR art 289);

Trata-se de **compras** de PIA (docs 121 a 124);

a questão da mercadoria transportada ser sujeita à alíquota zero é irrelevante, pois o frete é tributado;

há crédito pelo **frete de movimentação** de insumos;

tais fretes são parte do custo de aquisição/produção (arts 289 e 290, do RIR);

sendo a mercadoria transportada tributada à alíquota zero, ou não, o serviço de transporte é tributado e há crédito;

pede diligência para análise das operações.

Glosas do anexo XV

A defesa anexa página do livro Registro de Entradas (doc. 125) para mostrar entradas no trimestre (CFOP 1202 e 2201).

A defesa protesta pela juntada de notas no curso do processo.

Glosas do anexo XVI

A defesa diz que o CNAE está desatualizado e que a empresa Helm exerce atividade industrial, anexando cópia do contrato social.

Demais considerações da defesa

A empresa questiona a tributação de receitas financeiras e de vendas do imobilizado, pois estas compõem a receita bruta e são deduzidas em linhas específicas.

Requer desconsiderar a Cofins sobre as receitas financeiras e de vendas de imobilizado.

A defesa diz que:

a autoridade recorrida recalculou a contribuição sobre receitas auferidas esquecendo das financeiras e das vendas do ativo permanente, como componentes da receita brutas, que são informadas na DACON;

as receitas de vendas à Helm se sujeitam à alíquota zero;

as receitas financeiras não sofrem incidência da Cofins;

as receitas de venda de ativo permanente não sofrem incidência da Cofins (Lei 10.833);

o auditor considerou como sujeitas à alíquota zero apenas as receitas de vendas, calculando diferença sem as receitas financeiras e de vendas de ativo permanente, que não constavam das planilhas fornecidas.

A defesa pede para manter o cálculo original e não os recálculos do auditor.

Pedido

Ao final, a defesa requer:

acolhimento das preliminares;

reconhecimento de decadência;

homologação do(s) pedido(s) de restituição e das declarações de compensação;

reconhecimento do pedido de ressarcimento;

extinção dos créditos fazendários;

diligência para atestar os documentos que não puderam ser juntados;

protesta pela juntada posterior de documentos que não puderam ser juntados;

requer encaminhamento de intimações e notificações aos endereços e advogados nomeados.

Ato contínuo, a DRJ-SÃO PAULO I (SP) julgou a Manifestação de Inconformidade do Contribuinte nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O procedimento de instrução processual decorrente de Pedido de Ressarcimento cumulado ou não com PER/Dcomp, pode ser feito sob a égide de MPF de Diligência.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. NULIDADE. DESCABIMENTO.

Quando o ato administrativo obedece às suas formalidades essenciais não cabe falar em nulidade.

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. MATÉRIA DEDUTÍVEL PERANTE O PODER JUDICIÁRIO. INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

A arguição de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade é/são matéria(s) adstrita(s) ao Poder Judiciário.

DECADÊNCIA. ART. 150 CTN. INAPLICABILIDADE.

Não se aplica a regra de decadência de lançamento ao encontro de contas decorrente de Pedido de Ressarcimento e/ou Declaração de Compensação.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência objetiva subsidiar a convicção do julgador e se restringe à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, mas não se justifica quando o fato possa ser demonstrado pela juntada de documentos.

PROVA. MEIOS. MOMENTO DE PRODUÇÃO. IRRESIGNAÇÃO. PRECLUSÃO. No processo administrativo fiscal são admissíveis os meios documental e/ou pericial. Para evitar a preclusão a interessada deve apresentar com a irresignação a documentação sustentadora de suas alegações ou demonstrar alguma das situações do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72 (PAF).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

APROPRIAÇÃO EXTEMPONÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

A Lei 10.833/04 estabelece diversos tipos de créditos, mas não prevê apropriação extemporânea em nenhum caso.

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Manifestação de Inconformidade quanto as parcelas subsistentes da lide.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento do período de apuração de 01/07/2005 a 30/09/2005, vinculado a pedidos de compensações, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas na apuração da contribuição para a COFINS. Após o julgamento de primeira instância administrativa, restaram controvertidas as glosas sobre as seguintes rubricas:

- a) apropriação de créditos fora do mês do fato gerador (créditos extemporâneos de COFINS);
- b) apropriação de créditos sobre despesas com a aquisição de insumos supostamente tributados à alíquota zero;
- c) apropriação de créditos sobre as despesas com fretes, armazenagem, serviços extraordinários e logística;
- d) apropriação de créditos sobre despesas com mão de obra;
- e) apropriação de créditos sobre despesas com aquisição de energia elétrica;
- f) frete na aquisição de insumos tributados à alíquota zero;
- g) frete na venda de mercadorias sem indicação do número da nota;
- h) frete na aquisição de insumos sem identificação; e
- i) da apropriação de créditos sobre devoluções de venda; e
- j) operações de venda do Glifosato sujeitas à alíquota zero.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente atua no ramo industrial, sendo uma pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto principal a manufatura, transformação e comércio de produtos químicos (glifosato técnico e suas formulações) e sementes de milho, conforme explicações da empresa contidas nas fls. 141/155.

A Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas parcialmente pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se, em sua maioria, em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, o qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como, principalmente, com base no julgamento realizado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no RE nº 1.221.170/PR, o qual definiu que o conceito insumo está vinculado à essencialidade ou relevância dos dispêndios em relação à atividade econômica do contribuinte.

Para melhor compreensão das matérias envolvidas, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

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/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água,

combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de crédito prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF¹, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV,

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

da Lei nº 10.522, de 2002,² c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA 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”.

² LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

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

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito do crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Feitas tais considerações para melhor compreensão das matérias em debate, passa-se a análise dos créditos desconsiderados em seus argumentos de preliminares e mérito.

Preliminares

1. Necessidade de formalização da cobrança por Auto de Infração

Em preliminar, a Recorrente alega a nulidade da autuação porque a Autoridade Tributária, por meio de despacho decisório, em primeiro, não homologou as compensações feitas e, além disso, fugindo das suas atribuições, em ato contínuo, cobrou o débito decorrente da referida compensação. Argumenta que a D. Autoridade Administrativa não pode cobrar débitos sem que tenham sido devidamente constituídos, seja por meio de um Auto de Infração ou por meio de uma Notificação de Lançamento. Tal fato, segundo o seu entendimento, enseja a anulação da exigência.

Observa-se que tal temática não foi suscitada em sede de impugnação, não podendo mais ser analisado nesta instância administrativa por não se constituir em matéria de ordem pública, pois restou caracterizada a preclusão, de acordo com o art.17 do Decreto nº70.235/72.

Desse modo, não se conhece desse tema.

2- Nulidade do acórdão recorrido por cerceamento do direito defesa

Neste tópico a Recorrente argumenta que houve agressão ao seu direito constitucional a ampla defesa, uma vez que tanto a Fiscalização, como os julgadores da DRJ, deixaram de considerar documentos que demonstram a validade da apuração dos créditos da Recorrente, muitos deles disponíveis em seu estabelecimento (eventualmente não juntados a estes autos em razão de seu volume, diante da grande quantidade de operações realizadas pela Recorrente), mas que devem ser analisados por meio de diligência. Por tal motivo, solicita que seja reconhecida a nulidade da decisão recorrida e do despacho decisório.

Ao contrário do afirmado pela Recorrente, entendo que tanto no despacho decisório, quanto na decisão recorrida, estão perfeitamente demonstrados e fundamentados os motivos das glosas efetuadas ou mantidas na apuração do direito creditório, o que permitiu a Recorrente exercer o seu direito à defesa em toda plenitude.

Ademais, como se sabe, no caso de processos de compensação, restituição ou ressarcimento, cabe ao Contribuinte provar o direito creditório que alega. Ele deve trazer aos autos os elementos probatórios correspondentes que demonstrem a liquidez e certeza do crédito. Isso é o que se conclui do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal Decreto nº 70.235/72 (PAF). O momento adequado no âmbito do contencioso administrativo tributário para apresentação de provas é na impugnação, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos

que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972. Se a empresa possuía documentos que comprovam as suas alegações deveria tê-los apresentados durante a procedimento fiscal ou juntado no processo no contencioso administrativo, e não condicionar essa apresentação a realização de diligência.

Nesse passo, quanto ao pedido de diligência, entendo que deve ser indeferido haja vista que já constam nos autos elementos suficientes a fim de se decidir a respeito da questão de mérito posta quanto a procedência ou não das glosas e direito creditório deferido parcialmente pela Autoridade Fiscal, nos termos do art.18 do Dec. nº70.235/72.

Mérito

Glosas de créditos utilizados fora do mês do fato gerador (créditos extemporâneos de COFINS) constantes dos anexos I, III e IX do Despacho Decisório

Segundo a Fiscalização, no trimestre sob análise, a Recorrente apropriou créditos de COFINS sobre o valor de insumos (bens e serviços) por ela adquiridos em períodos de apuração anteriores (créditos extemporâneos), em desacordo, portanto, com o inciso I do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 10.833/2003.

A legislação das contribuições nos §§4º dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 previu a possibilidade do contribuinte descontar nos meses subsequentes eventuais créditos oriundos de meses anteriores, nos seguintes termos:

Art. 3º (...)

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(negrito nosso)

Quanto aos créditos extemporâneos, as turmas do CARF tem entendido que, além da forma indicada pela Receita Federal, no sentido da correção de erros na apuração da contribuição, por meio da realização de retificação do DACON, com a conseqüente apuração de contribuição paga a maior, se houver, ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte, existe outra possibilidade aceita, sem a necessidade de retificação desses demonstrativos, desde que a empresa comprove, por meio de documentação hábil, a existência do crédito e o não aproveitamento anterior do mesmo (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo), assegurando-se, dessa forma, a não ocorrência do duplo aproveitamento de créditos pelo contribuinte.

Nesse sentido, em outras oportunidades as Turmas do CARF já se pronunciaram sobre esse tema em acórdãos, dos quais destacam-se os trechos dos votos dos Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan, admitindo a relevação da formalidade de retificação das declarações e demonstrativos desde que demonstrada pela interessada a ausência de utilização do crédito extemporâneo em outros períodos:

Processo nº 12585.720420/201122

Acórdão nº 3402002.603

4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 28 de janeiro de 2015

Relator: Alexandre Kern

(...)

Aproveitamento de Créditos Extemporâneos

(...)

A matéria no entanto já tem entendimento em sentido contrário, plasmado, por exemplo, no Acórdão nº 3403002.717, de 29 de janeiro de 2014 (Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime), em que ficou assente a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. Admite-se a possibilidade de relevância formalidade de retificação das declarações desde que demonstrada conclusiva e irrefutavelmente, a ausência de utilização do crédito extemporaneamente registrado. De se reconhecer, no entanto, que a retificação das declarações é extremamente mais simples.

Assim, omitindo-se em proceder à prévia retificação do Dacon respectivo e sem fazer prova cabal de que não aproveitou o crédito anacrônico, deve-se manter a glosa.

(...)

Processo nº 10380.733020/201158

Acórdão nº 3403002.717

4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária

Sessão de 29 de janeiro de 2014

Relator: Rosaldo Trevisan

(...)

Cabe destacar de início, que, por óbvio, a ausência de retificação a que se refere o fisco, é referente aos períodos anteriores, pois o que se busca é evitar o aproveitamento indevido, ou até em duplicidade. As retificações, como destaca o fisco, trazem uma série de consequências tributárias, no sentido de regularizar o aproveitamento e torna-lo inequívoco.

Quanto à afirmação de que a recorrente cumpriu em demonstrar a ausência de utilização anterior dos referidos créditos, indicando genericamente todos os documentos entregues à fiscalização e/ou acostados na impugnação, não logra instaurar apresentar elementos concretos que ao menos instaurem dúvida no julgador, demandando diligência ou perícia. Aliás, a perícia solicitada ao final do recurso voluntário considera-se não formulada pela ausência dos requisitos do art. 16, IV do Decreto no 70.235/1972, na forma do § 1º do mesmo artigo.

No mais, acorda-se com o julgador de piso sobre a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. E, ainda que se relevasse a formalidade de retificação das declarações, não restou no presente processo demonstrada conclusivamente, como exposto, ausência de utilização anterior dos referidos créditos.

Sobre a afirmação de que a autuação "funda seu entendimento tão somente em uma solução de consulta, formulada por outro contribuinte", é de se reiterar de que forma o fisco utilizou soluções de consulta na autuação (fl. 35 do Termo de Verificação Fiscal):

O segundo requisito diz respeito à necessária retificação, em todos os períodos pertinentes, de todas as declarações (DACONs, DCTFs e DIPJs) cujos valores são alterados pelo recálculo e refazimento da apropriação de créditos de PIS e COFINS. Isto porque este procedimento implica também o recálculo de todos os tributos devidos em

cada período de apuração, especialmente o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

É que na sistemática da não cumulatividade, qualquer apropriação de créditos de PIS e de COFINS, resulta, necessariamente na redução, em cada período de apuração, de custos ou despesas incorridas e, por consequência, na elevação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Há diversas soluções de consulta no âmbito da RFB, que exprimem o entendimento acima, dentre elas citaremos a Solução de Consulta no 14 SRRF/6aRF/DISIT, de 17/02/2011, a Solução de Consulta no 335 SRRF/9aRF/DISIT, de 28/11/2008, e a Solução de Consulta no 40 SRRF/9aRF/DISIT, de 13/02/2009.

Assim, patente que as soluções de consulta não são (e sequer constam no campo correspondente) a fundamentação da autuação.

(...)

Em adição ao que a DRJ estabelece, agregamos somente a possibilidade de, na ausência das retificações, haver comprovação inequívoca do alegado por outros meios, o que não se visualiza no caso dos presentes autos. É de se reconhecer, contudo, que extremamente mais simples é a retificação das declarações.

(...)

No caso concreto, observa-se que a Recorrente não efetuou a retificação das DACONs/DCTFs e tampouco trouxe aos autos comprovação inequívoca de que não aproveitou os referidos créditos extemporâneos em períodos anteriores à utilização, devendo, por isso, ser mantida a decisão recorrida.

Glosas de créditos sobre despesas com a aquisição de insumos supostamente tributados à alíquota zero do Anexo II do Despacho Decisório

Insurge-se a empresa contra glosa sobre a aquisição de PIA (Ácido N-Fosfonometil Iminodiacético-NCM 29310037), diz que parte da aquisição dele é tributado na aquisição e se destina a produção de produto intermediário destinado a fabricação de herbicida. Solicita a realização de diligência para comprovar o alegado.

A Recorrente argumenta ainda que a aquisição de PIA para o seu processo produtivo tem duas utilizações e, dependendo do produto final ao qual é aplicado, haveria direito a crédito quando o PIA é destinado a fabricação de produto intermediário não sujeito à alíquota zero. Eis as explicações da empresa:

58. Portanto, o PIA é adquirido pela Recorrente para as seguintes finalidades, cada uma com tratamento tributário distinto:

(i) parte do PIA é adquirido pela Recorrente para a formulação do “Glifosato Técnico”, o qual, subsequentemente, é utilizado pela própria Recorrente para a fabricação de defensivo agrícola. Pelo fato de o PIA ser adquirido pela Recorrente para a formulação do defensivo agrícola final, sobre a receita decorrente de sua aquisição incidiu alíquota zero de PIS e da COFINS, nos termos do artigo 1º, inciso II, do Decreto nº 5.630/2005, conforme descrito pela própria D. Autoridade Administrativa. Por isso, a Recorrente não aproveitou crédito sobre esses insumos adquiridos, uma vez que o Glifosato tem saída com NCM 38.08, com alíquota zero; e

(ii) parte do PIA é adquirido pela Recorrente para a fabricação do “Glifosato Técnico”, que será vendido pela Recorrente. Nesse caso, não há fabricação de defensivo agrícola, mas sim de mero produto intermediário. Por isso, sobre a receita decorrente da aquisição do PIA há a regular tributação pelas alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente para o PIS e para a COFINS, o que leva ao direito ao aproveitamento do crédito decorrente dessas aquisições.

59. Em outras palavras, para a hipótese do item (ii) acima, o PIA não é adquirido para ser utilizado no processo produtivo dos defensivos agrícolas, mas somente para fabricação de um produto intermediário que será vendido pela Recorrente (“Glifosato Técnico”).

Como se sabe, o princípio da não cumulatividade tem por finalidade limitar a incidência tributária nas cadeias de produção e circulação mais extensas, fazendo com que, a cada etapa da cadeia, o tributo somente incida sobre o valor adicionado nessa etapa. Assim, a não cumulatividade se materializa por meio da previsão de creditamento das aquisições antecedentes de uma cadeia de produção/comercialização. Se não há incidência na etapa antecedente, pela lógica da sistemática, também não há direito a creditamento, a não ser que haja um claro propósito do legislador no sentido de incentivar uma determinada atividade. Porém, mesmo nesse último caso, o benefício deve ser expressamente previsto em lei.

Nesse sentido, há expressa vedação à apropriação de créditos das referidas contribuições, nos termos do art. 3º, § 2º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a seguir reproduzido:

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

[...]

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

[...]

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

(negritos nossos)

No caso concreto, restou comprovado que o bem adquirido pela Recorrente denominado de PIA (Ácido N-Fosfonometil Iminodiacético-NCM 29310037) se sujeita a alíquota zero das contribuições ao PIS e a COFINS nas vendas do mercado interno quando destinadas a fabricação de defensivos agrícolas, nos termos do disposto na Lei nº 10.925/04, artigo 1º, inciso II e no Decreto 5.195/04, artigo 1º, inciso II, revogado em 23/12/2005 pelo Decreto nº 5630/95, em desacordo com o art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, incluído pela Lei nº 10.865/04, o que torna inviável a possibilidade de creditamento dessas contribuições na operação de aquisição da mercadoria, conforme determinado no art. 3º, § 2º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ademais, entendo que a documentação juntada aos autos como comprovação da incidência (planilha Excel das rubricas DICON da fornecedora,) não é hábil e suficiente para demonstrar que houve a incidência das contribuições na aquisição de PIA.

Como é cediço, nos casos de processos de compensação, restituição ou ressarcimento, cabe ao contribuinte provar o direito creditório que alega. Ele deve trazer aos autos os elementos probatórios correspondentes que demonstrem a liquidez e certeza do crédito. Isso é o que se conclui do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

[...]

Assim, como na manifestação de inconformidade e no recurso voluntário a Recorrente limitou-se apenas em alegar que a aquisição da referida parcela do citado insumo foi submetido a tributação normal das contribuições pelo fornecedor, porém, não trouxe aos autos prova hábil e suficiente, no sentido de demonstrar de forma inequívoca que faz jus ao direito creditório alegado, deve ser mantida a glosa efetuada pelo Auditor Fiscal.

Também deve ser afastada a alegação de dificuldade de obter a documentação comprobatória, pois, tratando-se de um único fornecedor do mesmo grupo econômico da empresa, a Recorrente não teria qualquer dificuldade em obter a documentação que demonstrasse que a venda de parte da PIA se deu com a incidência das contribuições, a exemplo das notas fiscais de venda, escriturações contábil e fiscal, etc.

Por tais motivos, deve ser mantida integralmente a glosa.

Glosas de créditos sobre as despesas com fretes, armazenagem, serviços extraordinários e logística dos Anexos IV, V, VIII do Despacho Decisório

A Recorrente se insurge contra a manutenção das glosas sobre os créditos advindos das despesas relacionadas com os serviços de logística de armazenagem, expedição de produtos, controle de estoques e transporte interno, porque afirma serem serviços que compõem o serviço de armazenagem, carga, descarga e transporte que movimentam mercadorias de diversas naturezas e fazem parte do processo produtivo.

As glosas dos créditos efetuadas no item IV e V foram efetuadas pela Fiscalização sob o argumento de que não haveria a descrição dos serviços e/ou tais serviços não se enquadrariam no conceito de insumos e armazenagem de mercadorias. Os créditos glosados se referem às despesas incorridas com os serviços das empresas: (i) Transporte e Braçagem Piratininga Ltda. (Transpiratininga), (ii) Wilport Operadores Portuários Ltda; e (iii) Loghis Logística e Serviços Ltda e (iv) Universal Distribuição e Transporte Ltda.

Feitas essas considerações iniciais, a análise será realizada por cada empresa que teve motivação específica para glosa:

(i) Transporte e Braçagem Piratininga Ltda. (Transpiratininga)

No tocante às despesas efetuadas com a empresa Transporte e Braçagem Piratininga Ltda, conforme explica a Recorrente, referem-se a dois tipos de despesas: i) fornecimento de mão de obra para operação de empilhadeira com o fornecimento de operador de empilhadeira, técnico de segurança, mecânico de empilhadeira, encarregado e coordenadores, ajustado por meio do contrato de prestação de serviços de fls. 1.569/1.586 e notas fiscais constantes do item IV; e ii) aluguel de empilhadeiras, nos termos do contrato de fls. 1.587/1.614 e notas fiscais constante no item IV.

Conforme se observa no contrato de prestação de serviços de locação de equipamentos e notas fiscais de fls. 1587 a 1.614, os serviços e equipamentos foram utilizados para a logística de armazenagem e transporte de insumos e produtos finais dentro da unidade fabril da Recorrente, localizada em São José dos Campos-SP.

Percebe-se que tanto a fiscalização, como o acórdão recorrido, entenderam pertinente a glosa neste tópico porque tais créditos não se enquadrariam no conceito restritivo de insumo presente nas revogadas INs nº 247/02 e 404/04. Porém, em novo cenário, uma vez afastada a aplicação das referidas Instruções normativas, para se decidir quanto ao direito do crédito de PIS e da COFINS não cumulativo, é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade

e/ou relevância definidos pelo STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, sessão de 22/02/2018, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

No caso concreto, as empilhadeiras são utilizadas na atividade de industrialização exercida pela empresa na unidade de São José dos Campos para a movimentação dos insumos e produtos fabricados dentro da unidade fabril. Nítido, assim, que tais serviços são essenciais e intrínsecos ao processo produtivo da Recorrente, posto que seria difícil imaginar como a empresa operaria a sua produção sem o auxílio das empilhadeiras para o transporte dos seus insumos e produtos acabados, em grandes quantidades, ao longo da produção e na sua conclusão.

Nesse passo, considerando-se que as empilhadeiras são máquinas/equipamentos essenciais para o processo produtivo da empresa, tanto a mão de obra terceirizada de operadores especializados na sua operação, como os valores de aluguéis pagos pela sua utilização, também devem ser considerados essenciais.

Portanto, deve ser cancelada a glosa de créditos calculados sobre as despesas com empilhadeiras (mão de obra terceirizada e aluguéis) da empresa Transporte e Braçagem Piratininga Ltda. (Transpiratininga), à exceção da nota fiscal nº63.729, conforme anexo IV, fls.997, posto que não foi apresentada cópia à Fiscalização e a documentação comprobatória adicional juntada aos autos (contrato de prestação de serviços) não se mostrou hábil e suficiente para verificar a procedência do creditamento.

(ii) Wilport Operadores Portuários Ltda

O Auditor Fiscal diz que o serviço prestado pela empresa Wilport, conforme discriminado na nota fiscal nº4649 (fls. 359), é de ajudante de pórtilho.

A Recorrente esclarece nos seguintes termos, quanto aos serviços envolvidos com a Wilport:

Em relação aos serviços prestados pela empresa Wilport Operadores Portuários, vale ressaltar que se referem a serviços de ajudante pórtilho e transporte rodoviário dos contêineres ao Porto.

Observa-se que a Recorrente não descreveu de forma detalhada os serviços envolvidos nessa rubrica. Não obstante, de acordo com as informações disponíveis, tal despesa, ao meu sentir, relaciona-se a procedimentos com o fim de encaminhar para exportação o produto final acabado. Dessa forma, resta evidente que a referida despesa não possui relação intrínseca direta ou indireta com a fabricação do produto acabado da empresa, posto que os procedimentos envolvidos com a exportação se dão em fase posterior à conclusão do processo produtivo. Por isso, tais despesas não podem ser consideradas um insumo essencial ou relevante ao processo produtivo.

Tampouco tal despesa pode ser considerada armazenagem. A legislação das contribuições possui dispositivo legal prevendo a possibilidade de créditos para armazenagem, conforme o art.3º da Lei nº 10.833/2003, *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)

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

[...]

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

Percebe-se, pelo dispositivo transcrito, que o legislador especifica "armazenagem de mercadoria", não havendo qualquer referência a gastos com a movimentação interna das mercadorias ou até mesmo com a manutenção, partes e peças de equipamentos associadas à movimentação ou armazenagem.

Dessa forma, entendo que somente as despesas com armazenagem de mercadorias, caracterizada esta como a atividade estrita de guarda de mercadoria (pagamento do depósito), e desde que suportadas pela vendedora, é que tem possibilidade de creditamento, devendo-se afastar, por falta de previsão legal, a pretensão da Recorrente de calcular créditos sobre gastos com ajudante pórtilco.

Esse mesmo entendimento foi adotado pelo Conselheiro Relator Antônio Carlos da Costa Cavalcanti Filho do Acórdão nº 3301003.874, da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, cuja ementa transcrevo parcialmente abaixo:

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS.

Há direito a crédito no caso armazenagem de mercadoria, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor; somente envolvendo aquelas despesas com guarda de mercadoria; não se incluindo nesse conceito outras atividades eventualmente correlacionadas, como partes e peças de reposição, despesas com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos, com logística e aduaneira, cobrados isolada e independentemente da armazenagem.

Com efeito, entendo que tais despesas não se caracterizam como insumo, porque incidem sobre o produto que já está pronto, sendo portanto inaplicável o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Além disso, apesar de serem despesas de alguma forma relacionadas com a venda, não caracterizam armazenagem e frete de venda, por ser inaplicável ao caso o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Dessa forma, deve ser mantida a glosa.

(iii) Loghis Logística e Serviços Ltda

Com relação aos valores pagos à empresa Loghis Logística e Serviços, vale ressaltar que se referem a despesas com mão de obra para enlonação/desenlonação, abertura e fechamento de carretas tipo sider e carga/descarga de produtos comercializados e/ou produzidos pela contratante, conforme contrato juntado e notas fiscais de prestação de serviços (fl. 1.661 e 1644 a 1660).

A Fiscalização entendeu que não devia ser acatada a formação de crédito sobre esses serviços não especificados em nota fiscal (Loghis Logística e Serviços Ltda), além de tal despesa não se enquadrar também no conceito de insumo.

Conforme se percebe, os procedimentos envolvidos dizem respeito a preparação de carga para transporte de produtos comercializados e/ou produzidos, restando evidente que não têm como serem considerados insumos no processo produtivo da empresa, como quer a Recorrente, por ocorrer em etapa posterior a produção.

Tampouco tal despesa pode ser considerada armazenagem, cabendo aqui as mesmas considerações do entendimento exposto no item precedente sobre o conceito de armazenagem de mercadoria, a fim de evitar repetição desnecessária.

Dessa forma, deve ser mantida a glosa.

(iv) Universal Distribuição e Transporte Ltda.

A Auditoria Fiscal glosou créditos calculados sobre serviço extraordinário não especificado (acrescido de despesa com lanches, refeições e táxi) e reembolso de serviço não especificado, pois em ambos os casos não houve a especificação do serviço, o que impediu a verificação da procedência ou não do creditamento, bem como por falta de previsão legal relativamente às despesas com refeição, lanches e táxis. Informa, ainda, o Auditor que essas despesas foram incluídas pela empresa na Linha 07 da ficha 12 do DICON Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda, conforme planilhas da memória dos cálculos dos créditos. A planilha relativa à glosa dessas despesas e as cópias das notas fiscais envolvidas foram juntadas às fls. 819 a 825.

A empresa se defende afirmando que com relação aos serviços extraordinários, vale destacar que muitas vezes é necessário que o armazém/transportadora execute tarefas além do seu horário normal de funcionamento. Nesse sentido, a prestadora do serviço efetua cobrança adicional de honorários em função dessas tarefas, além de despesas com alimentação e locomoção de seus funcionários. Para comprovar as suas alegações, juntou aos autos as notas fiscais de prestação de serviços e o contrato de prestação de serviços lavrado com a Universal Distribuição e Transporte Ltda (fls. 1.557 a 1.769).

Pela leitura do referido contrato, observa-se que nele não consta qualquer referência a realização de serviço extraordinário pelo prestador de serviço ou reembolso de serviço, tampouco especifica quais tipos de serviços extraordinários podem ser executados ou reembolsados.

Assim sendo, tendo em vista que na nota fiscal a discriminação do tipo de serviço extraordinário ou reembolsado é genérica e o contrato juntado também se mostrou insuficiente para esclarecer a questão, não há como se reconhecer ou analisar o crédito sobre tais despesas por falta de documentação hábil para comprovação da natureza da despesa. Além disso, constam ainda nas notas fiscais glosadas despesas com refeição, lanches e táxis, que não têm previsão para creditamento.

Tampouco tal despesa pode ser considerada armazenagem, cabendo aqui as mesmas considerações do entendimento exposto no item (ii) sobre o conceito de armazenagem de mercadoria, a fim de evitar repetição desnecessária.

Dessa forma, deve ser mantida a glosa.

Glosas de créditos sobre despesas com mão de obra do Anexo VI do Despacho Decisório

Trata a presente glosa de créditos calculados sobre os valores integrais de notas fiscais, emitidas pela empresa Método Assessoria Integração Organização em Recursos Humanos Ltda. Nas notas fiscais em questão estão incluídos os ressarcimentos de direitos trabalhistas, encargos trabalhistas e previdenciários, uniforme, refeição, exames médicos, vale transporte e ISSQN. O Auditor Fiscal efetuou a glosa porque não há previsão legal para o creditamento decorrente de ressarcimento de tais despesas. Acrescenta, ainda, que em todas as notas constam valores a título de serviço prestado, porém sem a especificação do mesmo, não sendo possível verificar se o serviço constituiu-se em insumo para a produção do Glifosato Técnico ou do milho, em desacordo, portanto, com o inciso II do art. 3º da Lei 10.833/2003. A planilha da glosa constitui o anexo VI e as notas fiscais foram juntadas às fls. 377 a 382.

Em sua defesa, a Recorrente afirma que as despesas relativas a este item, na realidade, referem-se à contratação de mão de obra operacional extraordinária para serviços de logística de armazenagem, expedição de produtos, movimentação e transporte de bens e insumos utilizados no processo produtivo da Recorrente.

Como se percebe, sobre esse tema, a Recorrente se limitou a apresentar alegações genéricas, afirmando tratar-se de despesas com serviços de armazenagem. No entanto, não foi apresentada qualquer documentação adicional (contratos e outros elementos) que discriminasse o tipo de serviço desenvolvido. Além disso, constata-se que a maior parte das notas fiscais é composta por ressarcimentos de direitos trabalhistas, encargos trabalhistas e previdenciários, uniforme, refeição, exames médicos, vale transporte e ISSQN, que não possuem amparo legal para creditamento.

Dessa forma, deve ser mantida a glosa.

Glosas de créditos sobre despesas com aquisição de energia elétrica do Anexo VII do Despacho Decisório

No acórdão recorrido foi mantida a glosa de crédito sobre aquisição de energia apenas naqueles casos em que a empresa não apresentou as faturas comprobatórias de que incorreu no consumo energia.

A Recorrente argumenta que esse entendimento restritivo não pode prosperar, isso porque, o direito ao creditamento de energia elétrica é expressamente previsto na legislação (artigo 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003) e, por essa razão, não pode sofrer qualquer interpretação restritiva por parte das Autoridades Administrativas.

Observa-se que a questão aqui discutida é de ônus da prova da Empresa solicitante de crédito que não cumpriu a sua obrigação de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Como se sabe, nos casos de processos de compensação, restituição ou ressarcimento, é sabido que cabe ao contribuinte provar o direito creditório que alega. Ele deve trazer aos autos os elementos probatórios correspondentes que demonstrem a liquidez e certeza do crédito. Isso é o que se conclui do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

[...]

Assim, como no recurso voluntário a Recorrente se limitou a discorrer sobre a previsão legal para o direito a crédito sobre aquisição de energia, porém, não trouxe aos autos prova hábil e suficiente, no sentido de demonstrar de forma inequívoca que faz jus ao direito creditório alegado, deve ser mantida a glosa efetuada pela Auditoria Fiscal.

Também não deve ser acolhido o pedido de realização de diligência/perícia para juntada de novas provas nessa fase processual pois elas deveriam ter sido apresentadas juntamente com os recursos, sob pena de preclusão, já consumada no caso ora analisado, nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/1972.

Com base nessa motivação, deve ser mantida integralmente a glosa.

Glosas de créditos sobre despesas de fretes vinculados com operações de armazenagem do Anexo X Despacho Decisório

Segundo o despacho decisório, por falta de previsão legal, foram glosadas as despesas com fretes nas operações de transferência de mercadorias.

No recurso ora analisado, a Recorrente alegou que tais despesas tratam de fretes incorridos nas transferências de produtos acabados entre os seus estabelecimentos ou para armazém geral, que a jurisprudência reconhece a possibilidade de creditamento.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;
- ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e
- iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos fiscais juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição, em sua maioria de produtos químicos acabados denominados “Roundap” e “Glifosato Técnico”.

Desta feita, o transporte de produtos acabados da fábrica para os centros de distribuição não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete e tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que as operações de fretes ocorrem no período pós produção.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, **integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições**, enquanto que **o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda**. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser

comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, **em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes**, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, **correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais**.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), **não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências** (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que **foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado**, e (ii) **nem como operação de venda**, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica à transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.

(negritos nossos)

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu o mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. **Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição** ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

...

59. Assim, conclui-se que, em regra, **somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda** ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Assim, com essa motivação, devem ser mantidas as glosas dos fretes com armazenagem.

Glosas de créditos calculados sobre fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero do Anexo XI Despacho Decisório

Neste tópico, a Fiscalização não reconhece o crédito por ausência de amparo normativo, e afirma que o frete e as referidas despesas integram o custo de aquisição do bem sujeito à alíquota zero, conforme art. 289, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, de 1999. Portanto, estando a mercadoria sujeita à alíquota zero o frete a ela vinculado não gera direito a crédito em observância ao art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Observa-se que o dispositivo transcrito impede o creditamento em relação a bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Não trata o dispositivo de serviços sujeitos a tributação incorridos com bens não sujeitos a tributação (que é o caso do presente processo).

Tem-se, assim, por insubsistente a subsunção efetuada pela Auditoria Fiscal no sentido de que o fato do produto transportado não ser onerado pelas contribuições, o frete, por compor o custo do produto adquirido, seguiria o mesmo regime dele, não permitindo, dessa forma, créditos dos serviços a ele associados.

Dessa forma, tratando-se de um serviço de transporte de um insumo essencial ao processo produtivo, conclui-se que, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições, as despesas com frete oneradas pelas contribuições devem ser apropriadas no regime da não cumulatividade, na condição de serviços utilizados também como insumos essenciais ao processo produtivo.

Nesse sentido, já foi decidido por esta 3ª Seção, conforme as ementas parciais de alguns acórdãos, abaixo reproduzidos:

FRETES DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO CRÉDITO.

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

(Acórdão nº 3302005.813– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 24 de setembro de 2018, de relatoria do Conselheiro Raphael Madeira Abad)

CRÉDITO DE FRETES. AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos tributados à alíquota zero, geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

(Acórdão nº 3302004.890 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 25 de outubro de 2017, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus)

Assim, deve ser cancelada a glosa dos fretes na aquisição de insumos sujeitos a alíquota zero.

Glosa de frete na venda de mercadorias sem indicação do número da nota do Anexo XII Despacho Decisório

Informa a Fiscalização que a empresa foi intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº15, a indicar o número da nota fiscal de venda vinculada a despesa de frete incidente na venda, porém nada foi entregue, o que tornou impraticável a verificação da procedência do creditamento. A planilha relativa à glosa constitui o anexo XII.

Tratando-se de matéria de prova, e tendo em vista que no Recurso Voluntário a Recorrente não trouxe qualquer esclarecimento ou documento novo, a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Por oportuno, vale lembrar que nos casos de processos de compensação, restituição ou ressarcimento, é sabido que cabe ao contribuinte provar o direito creditório que alega. Ele deve trazer aos autos os elementos probatórios correspondentes que demonstrem a liquidez e certeza do crédito. Isso é o que se conclui do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal Decreto nº 70.235/72 (PAF).

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

[...]

Assim, no caso ora analisado, o ônus da prova é da Empresa solicitante de crédito que não cumpriu a sua obrigação de demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado por meio de documentação hábil e suficiente.

Nesse passo, deve ser mantida a glosa efetuada pela Auditoria Fiscal.

Glosa de crédito sobre Frete na aquisição de insumos sem identificação do NCM do Anexo XIII Despacho Decisório

Informa a Fiscalização que a empresa foi intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº15, a indicar o código NCM da mercadoria adquirida vinculada ao frete, porém nada foi entregue, o que tornou impraticável a verificação da procedência do creditamento. A planilha relativa à glosa constitui o anexo XII.

Tendo em vista que no Recurso Voluntário a Recorrente não trouxe quaisquer esclarecimentos ou documentos novos, a decisão recorrida deve ser mantida uma vez que não foi possível a perfeita identificação das mercadorias transportadas. Além disso, não se identifica também correlação entre os documentos juntados aos autos nas fls. 1.769 a 1.831 (conhecimento de transporte e notas de compras de PIA-ácido Nfosfonometil imunodiacético) com a planilha constante do anexo XIII, objeto da autuação.

Nestes termos, a situação se enquadra na situação descrita como aquisição de bem não identificado, e impede em cada caso de verificar a procedência ou não do crédito alegado.

A fim de evitar repetições, valem aqui as mesmas considerações sobre o ônus da prova constantes no item anterior.

Nesse passo, deve ser mantida a glosa efetuada pela Auditoria Fiscal.

Glosa de créditos sobre devolução de venda do Anexo XV do Despacho Decisório

Informa a Fiscalização que a empresa foi intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº27, a apresentar as notas fiscais das vendas canceladas e as notas fiscais da entrada das mercadorias devolvidas, porém, em resposta, a empresa informou não tê-las localizado, o que tornou impraticável a verificação da procedência do creditamento. A planilha relativa à glosa constituiu o anexo XV.

Tratando-se de questão de prova, e tendo em vista que no Recurso Voluntário a Recorrente não trouxe quaisquer esclarecimentos ou documentos novos, a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

Valem aqui as mesmas considerações sobre o ônus da prova constantes do item anterior.

Dessa forma, deve ser mantida a glosa efetuada pela Auditoria Fiscal.

Operações de venda do Glifosato sujeitas à alíquota zero

A Recorrente explica que o Acórdão recorrido, no que diz respeito às operações de venda do Glifosato Técnico à empresa Helm do Brasil Mercantil Ltda. (“Helm”), acertadamente entendeu pela não incidência da contribuição à COFINS. No entanto, as Autoridades Administrativas não cumpriram a determinação da D. Delegacia de Julgamento e não refizeram os cálculos para recomposição da base de cálculo da COFINS do 3º trimestre de 2005.

De fato, pela leitura da Informação Fiscal (fls.1.902 a 1.906), observa-se que a unidade de origem confirma que deixou de incluir no montante das vendas efetuadas a alíquota

zero às vendas efetuadas à empresa HELM DO BRASIL MERCANTIL LTDA pelos seguintes motivos:

Relativamente a glosa do anexo XVI, verificamos que em sua impugnação a Monsanto do Brasil Ltda., apresentou uma página de um contrato social (doc. 126, fl. 1842), cujo registro na JUCESP se deu em 15/03/2011. As vendas efetuadas a empresa HELM DO BRASIL MERCANTIL LTDA., no período dos créditos ora analisados, ocorreram entre 11/07/2005 e 28/09/2005. A página do contrato juntada não comprova a atividade de industrialização pela empresa HELM DO BRASIL MERCANTIL LTDA. no período dos créditos sob análise. Com esta única página do contrato não é possível comprovar sequer a quem pertence o contrato. Consta na página menção de uma sócia de nome HELM AG.

Consideramos que, com base apenas na página de contrato juntada na impugnação não é possível comprovar a atividade de industrialização pela empresa HELM DO BRASIL MERCANTIL LTDA., no período de 11/07/2005 a 28/09/2005, e, por conseguinte, que as vendas do produto de NCM 29310032 a ela efetuadas pela Monsanto do Brasil Ltda., a época, pudessem estar sujeitas a alíquota zero.

Salientamos que o objeto social das empresas pode sofrer alterações ao longo da existência das mesmas.

Entendemos que, para a comprovação da atividade industrial pela empresa HELM DO BRASIL MERCANTIL LTDA., no período de 11/07/2005 a 28/09/2005, faz-se necessária a apresentação de contrato social e/ou alteração, em sua integralidade, e vigente no período de 11/07/2005 a 28/09/2005.

Em que pesem os motivos apresentados pela unidade de origem, entendo que essa questão de considerar como sujeitas à alíquota zero as vendas efetuadas à empresa HELM DO BRASIL MERCANTIL LTDA foi definitivamente julgada em seu mérito pela primeira instância administrativa. Assim sendo, esse Colegiado fica impedido de analisar essa matéria pois não foi devolvida para julgamento nessa instância. Eis o trecho do dispositivo da decisão *a quo* que decidiu definitivamente dessa questão:

Voto para incluir as vendas Helm como vendas à alíquota zero, de modo que seja feito o cálculo de cada proporção da tabela 17.8 (fl. 977). O numerador de cada fração mensal será o total de vendas mensal à alíquota zero da tabela 17.3 (fl. 976).

Dessa forma, não conheço dessa temática no julgamento, cabendo no caso apenas dizer, a título informativo, que cabe a unidade de origem a aplicação do decidido definitivamente no acórdão recorrido nos seus exatos termos.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente do recurso, e na parte conhecida, dar provimento parcial para cancelar a glosa de créditos calculados sobre as despesas com empilhadeiras (mão de obra terceirizada e aluguéis) da empresa Transporte e Braçagem Piratininga Ltda. (Transpiratininga), à exceção da nota fiscal nº63.729, fls.997 pelos motivos constantes no presente voto, bem como cancelar a glosa de créditos calculados sobre fretes na aquisição de insumos sujeitos a alíquota zero.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo-Relator

