



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

Processo n° 19515.722869/2012-89
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-003.001 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2016
Matéria PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente NOVARTIS BIOCIEÊNCIAS S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

RECEITA DE SERVIÇO PRESTADO À PESSOA JURÍDICA DOMICILIADO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO DO INGRESSO DE DIVISAS. NÃO INCIDÊNCIA. CABIMENTO.

A Contribuição para o PIS/Pasep não incide sobre receita de serviços prestados à pessoa jurídica domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, limitado ao valor devidamente comprovado com documentação adequada.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE E ARMAZENAGEM DE BENS IMPORTADOS REALIZADOS NO PAÍS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos realizados no País com frete e armazenagem de bens importados, ainda que pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, não geram direito a crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, porque sobre tais gastos não há pagamento da Cofins-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, por não integrarem a base de cálculo destas contribuições (valor aduaneiro, segundo art. 7º, I, da Lei 10.865/2004), nem se enquadrarem nas demais hipóteses permitidas de dedução de crédito, previstas nos incisos III a XI do art. 3º da Lei 10.833/2003.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESA COM FRETE NA OPERAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DE VENDA. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é passível de apropriação os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados sobre as despesas com frete incorridas na operação de devolução de bem vendido ou comprado, ainda que tais despesas tenha sido suportadas pelo contribuinte.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO IMPORTADO. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO SOBRE O VALOR INTEGRAL. ENCARGO DE DEPRECIAÇÃO NÃO COMPROVADO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Não é passível de apropriação o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep calculado sobre o valor integral de bem importado para o ativo imobilizado, ainda que utilizado na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

2. Somente pode ser deduzido o crédito apurado sobre o encargo de depreciação mensal, se este for calculado e demonstrado na forma da legislação, o que não ocorreu nos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

RECEITA DE SERVIÇO PRESTADO À PESSOA JURÍDICA DOMICILIADO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO DO INGRESSO DE DIVISAS. NÃO INCIDÊNCIA. CABIMENTO.

A Cofins não incide sobre receita de serviços prestados à pessoa jurídica domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, limitado ao valor devidamente comprovado com documentação adequada.

DESPESA COM FRETE E ARMAZENAGEM DE BENS IMPORTADOS REALIZADAS NO PAÍS. REGIME NÃO CUMULATIVO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. DEDUÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, o dispêndio com frete e armazenagem, realizados no País, com bens importados não admite a apropriação de créditos da Cofins, se o contribuinte não comprova a realização do pagamento à pessoa jurídica domiciliada no País, com documento hábil e idôneo.

DESPESA COM FRETE NA OPERAÇÃO DE DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA VENDIDA. REGIME NÃO CUMULATIVO. CUSTO DE AQUISIÇÃO DE BENS DEVOLVIDOS. DEDUÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por compor o custo do bem devolvido, é passível de apropriação os créditos da Cofins calculados sobre as despesas com frete pagas na operação de devolução de mercadoria vendida, cuja receita tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior e tributada segundo o regime não cumulativo.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO IMPORTADO. APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO SOBRE O VALOR INTEGRAL. ENCARGO DE DEPRECIAÇÃO NÃO COMPROVADO. IMPOSSIBILIDADE.

1. Não é passível de apropriação o crédito da Cofins calculado sobre o valor integral de bem importado para o ativo imobilizado, ainda que utilizado na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

2. Somente pode ser deduzido o crédito apurado sobre o encargo de depreciação mensal, se este for calculado e demonstrado na forma da legislação, o que não ocorreu nos autos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.
INOCORRÊNCIA DE PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.
IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, a decisão primeira instância que apreciou todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências consignadas no auto de infração, por não restar configurada preterição do direito de defesa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo das Contribuições os valores de reembolso referidos documentos de fls. 11.161/11.193 e na planilha de fl. 462. Por maioria de votos, em negar reconhecimento de créditos, para os gastos com frete e armazenagens de produtos importados, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá e Lenisa Prado, que davam provimento. As Conselheiras Maria do Socorro Ferreira Aguiar e Sarah Araújo e o Conselheiro Walker Araújo votaram pelas conclusões em relação a esse item. Fez sustentação oral, o Dr. Rafael Gregorin - OAB 277.59.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Paulo Guilherme Déroulède, Domingos de Sá Filho, José Fernandes do Nascimento, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração, em que formalizada o lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 464/474) e da Cofins (fls. 475/484), acrescidos de multa de ofício e juros moratórios, no valor total de R\$ 1.256.084,24 e de R\$ 5.876.528,50, respectivamente, referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2008, e a aplicação da multa regulamentar por atraso na entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), referente a mês de novembro de 2008 (fls. 485/487), no montante de R\$ 214.397,28.

De acordo com o Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 433/457, a fiscalização apurou que a autuada incorrera nas seguintes irregularidades: a) havia cometido equívoco na determinação da alíquota aplicável sobre a receita de venda de determinados produtos farmacêuticos; b) excluído indevidamente da base de cálculo os valores das receitas

recebidas da sua matriz estrangeira a título de reembolso de despesas; c) excluído indevidamente da base de cálculo das contribuições os valores relativos à venda de sucata; d) registrado crédito indevido das contribuições, relativo (i) a fretes e armazenagem na importação de bens e (ii) a fretes na devolução de mercadorias; e) deduzido indevidamente créditos relativos à importação de bens do ativo permanente, ao invés do respectivo encargo de depreciação; e f) entregue o Dacon do mês de novembro de 2008 em atraso.

Em sede de impugnação (fls. 493/511), a autuada não contestou (i) os lançamentos dos créditos tributários referentes às irregularidades relatadas nas alíneas “a” e “c”, e (ii) a aplicação da multa regulamentar por atraso na entrega do Dacon. Em relação às demais irregularidades, em síntese, a autuada alegou:

a) nulidade da autuação, por falta de motivação e preterição do direito de defesa, em relação à suposta falta de recolhimento das contribuições sobre as receitas de reembolso de despesas;

b) os valores referentes a reembolsos de despesas foram realizados em benefício de sua matriz global, logo tais valores não poderiam ser considerados como receitas, para fins de incidência das contribuições. Ainda que os valores recebidos da matriz fossem considerados como receitas, eles seriam decorrentes de serviços prestados à matriz da empresa no exterior, não estando sujeitos à incidência das contribuições, por serem receitas de exportação de serviços, nos termos do art. 5º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

c) as despesas com frete e armazenagem na importação de bens e na devolução de mercadorias gerariam direito a crédito das contribuições, porque tais gastos, ainda que de maneira indireta, estavam intrinsecamente ligados e são absolutamente necessários para a atividade de venda de mercadorias. Logo, quer fosse antes ou depois da efetiva operação de venda das mercadorias, os fretes relacionados aos bens comercializados eram extremamente necessários para a manutenção das atividades de comercialização de produtos e, portanto, deviam propiciar créditos das contribuições; e

d) teria direito a parte do crédito glosado, em virtude da depreciação desses bens no período de 2008 a 2012, data da lavratura do auto de infração. Ainda que a autuada não tivesse apurado tais créditos de depreciação, caberia à fiscalização apurá-los.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 535/546), em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada improcedente, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. MOTIVO CLARO.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando, ao contrário do que alega a contribuinte, o motivo da lavratura do auto de infração está claro na descrição feita pelo autuante, mormente quando a própria impugnação apresentada é prova de que a autuada compreendeu-o perfeitamente.

RECEITA. CONTRA-PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PRESTADOS. BASE DE CÁLCULO.

A receita decorrente de pesquisas e promoções de produtos e marcas no país que beneficiem a matriz e outras filiais da empresa no mundo não se caracteriza como mero reembolso de despesas, mas sim como contraprestação de serviços prestados, compondo, pois, a base de cálculo da contribuição.

MERCADORIA IMPORTADA. CRÉDITO. ARMAZENAGEM, TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE.

No caso de mercadoria adquirida de pessoa jurídica não domiciliada no país, não há como apurar créditos em relação ao seu custo de aquisição, inclusive no que diz respeito a despesas com armazenagem ou com transporte até o estabelecimento da contribuinte.

MERCADORIA DEVOLVIDA. FRETE.

O frete pago na devolução de mercadoria não pode ser deduzido na apuração da contribuição devida.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO. CRÉDITO. DOCUMENTOS COMPROVADORES.

O crédito referente à depreciação de bens do ativo imobilizado deve estar suportado por documentos pertinentes que comprovem a correção dos cálculos, para que possa ser deduzido na apuração da contribuição devida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. MOTIVO CLARO.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando, ao contrário do que alega a contribuinte, o motivo da lavratura do auto de infração está claro na descrição feita pelo autuante, mormente quando a própria impugnação apresentada é prova de que a autuada compreendeu-o perfeitamente.

RECEITA. CONTRA-PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PRESTADOS. BASE DE CÁLCULO.

A receita decorrente de pesquisas e promoções de produtos e marcas no país que beneficiem a matriz e outras filiais da empresa no mundo não se caracteriza como mero reembolso de despesas, mas sim como contraprestação de serviços prestados, compondo, pois, a base de cálculo da contribuição.

MERCADORIA IMPORTADA. CRÉDITO. ARMAZENAGEM, TRANSPORTE. IMPOSSIBILIDADE.

No caso de mercadoria adquirida de pessoa jurídica não domiciliada no país, não há como apurar créditos em relação ao seu custo de aquisição, inclusive no que diz respeito a despesas

com armazenagem ou com transporte até o estabelecimento da contribuinte.

MERCADORIA DEVOLVIDA. FRETE.

O frete pago na devolução de mercadoria não pode ser deduzido na apuração da contribuição devida.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO. CRÉDITO. DOCUMENTOS COMPROVADORES.

O crédito referente à depreciação de bens do ativo imobilizado deve estar suportado por documentos pertinentes que comprovem a correção dos cálculos, para que possa ser deduzido na apuração da contribuição devida.

Em 25/1/2014, a autuada foi cientificada da referida decisão (fl. 557). Inconformada, em 10/2/2014, protocolou o recurso voluntário de fls. 11123/11147, em que, em relação ao mérito, reafirmou as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória. Adicionalmente, em preliminar, alegou nulidade da decisão de primeiro grau, sob o argumento de que, no tocante às despesas com frete e armazenagem de produtos importados, a Turma de Julgamento de primeiro grau alterara a motivação fática e a fundamentação legal do lançamento fiscal, apresentada pela fiscalização nos referidos autos de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

A lide envolve questões preliminar e de mérito, conforme delineado o relatório precedente.

I Da Preliminar de Nulidade da Decisão de Primeiro Grau

Em preliminar, a recorrente alegou nulidade da decisão de primeiro grau, sob o argumento de que, no tocante às despesas com frete e armazenagem de produtos importados, a Turma de Julgamento de primeiro grau alterara a motivação fática e o fundamentação legal do lançamento fiscal, apresentada pela fiscalização nos referidos autos de infração.

Não procede a alegação da recorrente, porque a decisão de primeiro grau não alterou o fundamento fático da glosa dos créditos apropriados sobre os dispêndios com frete e armazenagem, consistente na falta de amparo legal para dedução de crédito das contribuições calculado sobre os referidos tipos de gastos. Com efeito, a referida decisão apenas acrescentou um novo argumento para o referido fundamento legal, ao asseverar que, por se tratar de bens importados, não era possível a apropriação de créditos calculados sobre as despesas com armazenagem ou frete até o estabelecimento da empresa.

Assim, se não houve agravamento da exigência inicial e tampouco inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, conforme alegou a recorrente, eventual equívoco no fundamento da decisão ou apresentação de argumento distinto ou mais abrangente

do que aquele suscitado no auto de infração, se confirmado, pode ser revisto por esta instância julgadora, a quem é devolvido a apreciação de toda a matéria litigiosa suscitada na peça impugnatória e reafirmada no recurso voluntário.

Não se pode olvidar que o objeto do julgamento é a legalidade do auto de infração. É sua fundamentação fática e jurídica que deve ser apreciada e julgada pelos órgãos de julgamento. Eventual erro cometido na decisão *a quo*, pode ser revisto pela instância *ad quem*, se entender que a decisão merece reparos.

Além disso, nos termos do art. 59, II, do PAF, são passíveis de nulidade somente as decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Vícios que não se vislumbra no caso em tela.

Com base nessas considerações, rejeita-se a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

II Da Análise das Questões de Mérito

No mérito, a controvérsia cinge-se aos seguintes pontos: a) exclusão indevida da base de cálculo dos valores de reembolso de despesas, recebidas da matriz no exterior; e b) glosa dos crédito relativos a (i) gastos com frete e armazenagem de produtos importados, (ii) gastos com frete na devolução de mercadorias e (iii) relativos à depreciação de bens do ativo permanente.

Da inclusão na base de cálculo dos valores de reembolso de despesa.

No recurso em apreço, a recorrente alegou que os valores recebidos do exterior da matriz não integrava a base de cálculo das contribuições, sob os argumentos de que (i) não teriam natureza de receita, mas de reembolso de despesas, ou (ii) seriam receita exportação.

Em defesa do primeiro argumento, a recorrente alegou que os supostos valores reembolsados foram destinados a repor gastos com o departamento de Pesquisas Clínicas e Marcas e Registros e distribuição de amostras grátis de itens cirúrgicos, realizados em benefício da matriz e demais empresas do grupo sediadas no exterior.

Sem razão a recorrente. Tais ingressos, embora denominados de reembolso de despesa, de fato, representam receita de prestação de serviços à matriz, que se inclui, perfeitamente, no conceito de receita definido como base de cálculo das contribuições no art. 1º, *caput* e §§ 1º e 2º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003¹, que, na data dos fatos, tinham a seguinte redação, *in verbis*:

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

¹ Em face da identidade entre a redação dos preceitos das duas leis, aqui serão citados apenas os dispositivos da Lei 10.833/2003. Somente quando diferente for a redação, serão transcritos os preceitos legais dos respectivos diplomas legais.

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.***

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

[...] (grifos não originais).

Da leitura dos preceitos legais em destaque, verifica-se que, para fins de base de cálculo das citadas contribuições, o conceito de receita é caracterizado pela ampla abrangência, uma vez que inclui todas as modalidades de receita auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da denominação ou classificação contábil. Em outras palavras, alcança as receitas da atividade ou objeto principal da contribuinte e todas as demais da receitas, compreendendo (i) as receitas decorrentes de venda de bens e prestação de serviços nas operações de conta própria, (ii) o resultado nas operações de conta alheia e (iii) todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, incluindo os ingressos que não tenham contrapartida um gasto, despesa ou custo, tais como os recebimentos a título de doação, subvenção etc.

As únicas modalidades de receita, excluídas da mencionada base de cálculo, são aquelas taxativamente discriminadas no § 3º do art. 1º das citadas Leis.

O entendimento aqui esposado está em consonância com a definição de receita adotado pela Contabilidade, de onde o termo é originário, que se encontra veiculada no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por meio do Pronunciamento Técnico CPC 00², como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou **diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade**. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties. No mesmo sentido, a definição de receita contida no Pronunciamento Técnico CPC 30³, a seguir transcrito:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

Com base nessa definição, fica demonstrado que os valores denominados pela recorrente de reembolso de despesa são, na verdade, receita de prestação de serviços à matriz e às demais empresas do grupo sediadas no exterior.

Aliás, essa também foi a conclusão do i. Relator do voto condutor do julgado recorrido, conforme explicitado no excerto que segue transcrito:

Dessa forma, ainda que a contribuinte classifique esses recebimentos como reembolso de despesas, eles constituem, na

² Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2015.

³ Disponível em: <[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>. Acesso em: 16 jan. 2015. JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 04/02/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 12/02/2016 por RICARDO PAULO ROS

realidade, contraprestação a serviços prestados e, conseqüentemente, receitas auferidas, compondo, pois, a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

Cabe ressaltar que, na escrituração contábil da autuada, tais valores foram corretamente registrados no grupo das outras receitas operacionais.

Logo, por se tratar de receita, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, tais valores integram a base de cálculo das contribuições.

Entretanto, uma vez demonstrado que o recebimento de tais valores são considerados receita, passa-se analisar o segundo argumento da recorrente, ou seja, se a referida receita é de exportação de serviços ou não. E nessa condição, se dita receita atende os requisitos da não incidência prevista no art. 5º, II, da Lei 10.637/2002 e do art. 6º, II, da Lei 10.833/2003, que, por terem a redação equivalente, segue transcrito apenas o último:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

II – prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Segundo o voto condutor do julgado recorrido, para que as contribuições não incidissem sobre as receitas, na condição de receita de exportação era necessária a comprovação de que o pagamento tivesse representado ingresso de divisas no país, o que não ocorrera, haja vista que a impugnante não trouxera aos autos nenhum documento que comprovasse o ingresso no país das divisas, decorrente dessa prestação de serviços à matriz.

Para suprir a alegada deficiência probatória, instruindo o recurso em apreço, a recorrente trouxe à colação dos autos as notas de débito e os contratos de câmbio de fls. 11161/11193, que se admite na atual fase probatória, com o respaldo no art. 16, § 4º, “c” do Decreto 70.235/1972⁴ (PAF), que excepciona da preclusão a apresentação da prova após a fase impugnatória.

⁴ Eis a redação do citado preceito legal: "Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

E analisando os referidos documentos, verifica-se que eles representam elementos probatórios hábeis e idôneos com vistas a comprovar que os valores recebidos da matriz no exterior representam ingressos de divisas decorrentes de receitas de prestação de serviços à pessoa jurídica domiciliada no exterior, conforme previsto no art. 5º, II, da Lei 10.637/2002 e do art. 6º, II, da Lei 10.833/2003.

Dessa forma, os valores discriminados nos referidos documentos de fls. 11161/11193 e na planilha de fl. 462 devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições e, em decorrência, os respectivos valores dos débitos lançados devem ser cancelados.

Da glosa dos créditos calculados sobre gastos com frete e armazenagem de produtos importados.

No subitem 2.4.1 do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fls. 447/449), a fiscalização apresentou os seguintes motivos para glosa dos referidos créditos, *in verbis*:

Os valores totais das planilhas “Crédito Extemporâneo Mês08” apresentadas coincidem com aqueles utilizados na apuração do PIS/COFINS (item 23 da aba Contas Contábeis das planilhas “Apuração Mês08”).

Incluem créditos extemporâneos de 2003 a 2007 e do próprio período fiscalizado, e estão divididas em frete rodoviário, frete, armazenagem e capatazia.

A resposta de 25/10/12 não traz nenhum esclarecimento adicional, limitando-se a informar que se tratam de “créditos extemporâneos de Fretes de Importação”, e que “a documentação suporte está em processo de levantamento”.

E em seus esclarecimentos de 01/11/12, informou que “Para comprovação dos valores das planilhas já entregues que suportam os valores lançados nas apurações, estamos entregando o custeio dos maiores valores onde contém o detalhamento dos valores apropriados”

Ora, os valores de “Fretes – Importação” se referem ao transporte do local do desembarço aduaneiro até as instalações da empresa (frete rodoviário + frete), e não dão direito crédito de PIS e de COFINS.

Do mesmo modo os montantes de “Armazenagem – Importação” são relativos à armazenagem e capatazia na importação, que também não dão direito a crédito de PIS e de COFINS.

Os documentos de “custeio” apresentados em 01/11/12 nada mais são que relatórios de “Custos de importação”, onde são discriminados os valores de “Transporte Rodoviário, Remoção, Armazenagem e Capatazia”, o que comprova a indedutibilidade dos mesmos.

Ressalta-se ainda que não foram informadas as contas contábeis onde foram registrados tais créditos.

Assim, esses créditos indevidos serão glosados.

Da leitura do relato transcrito, verifica-se que os motivos da glosa foram quatro: a) créditos extemporâneos; b) falta de amparo legal; c) falta de comprovação com documentos adequados; e d) não comprovação dos registros contábeis.

A questão envolve a análise das hipóteses de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins previstas, taxativamente, nos incisos do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como do período em que tais créditos devem ser reconhecidos, que se encontra estabelecido no § 1º das referidas Leis. Em face da equivalência da redação, para facilitar apreciação do amparo legal da questão, segue transcrito os citados preceitos do art. 3º da 10.833/2003, vigente na data dos fatos objeto dos lançamentos em apreço:

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

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

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

b) nos §§ 1ºe 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)*

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

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

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

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

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, **incorridos no mês**;

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

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, **devolvidos no mês**.

[...] (grifos não originais)

Da simples leitura dos incisos do § 1º transcrito, extrai-se que somente os custos de aquisição ou incorridos no mês podem ser apropriados como créditos. Portanto, sem suporte legal, os créditos extemporâneos, que a recorrente apropriou no ano de 2008, relativo aos custos incorridos nos anos de 2003 a 2007. Portanto, em relação a tais créditos, corretamente realizada glosa pela fiscalização.

Em relação aos bens para revenda ou utilizados como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, adquiridos de pessoas não domiciliadas no País, excepcionalmente, é assegurado o direito de desconto de crédito das referidas contribuições somente em relação aos bens importados sujeitos ao pagamento da Cofins-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, porém, o valor a ser deduzido fica limitado ao valor das contribuições efetivamente pagas na importação dos respectivos bens, segundo dispõe o art. 15, I e II, e § 1º, da Lei 10.685/2004, a seguir transcritos:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

[...]

§ 1º *O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.*

[...] (grifos não originais)

Assim, os gastos realizados no País com frete e armazenagem de produtos importados, ainda que pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, não geram direito a crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, porque sobre tais gastos não há pagamento da Cofins-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, por não integrarem a base de cálculo destas contribuições (valor aduaneiro, segundo art. 7º, I, da Lei 10.865/2004), nem se enquadram nas demais hipóteses permitidas de dedução de crédito previstas nos incisos III a XI do art. 3º da Lei 10.833/2003.

Além da falta de amparo legal, no caso em tela, embora devidamente intimada pela fiscalização, a autuada não comprovou, com documentação adequada, a realização dos alegados gastos com frete e armazenagem. Da mesma forma, na fase impugnatória, a recorrente não apresentou a documentação hábil e idônea que comprovasse tais gastos.

E na atual fase, contrariando o disposto no § 4º do art. 16 do PAF, a recorrente reapresentou os Demonstrativo de “Custo da Importação” de fls. 11263/11882, que, indubitavelmente, não atendem os requisitos legais para se revestir como meio de prova idônea dos custos de frete e armazenagem em questão. Aliás, em relação a tais itens sequer a recorrente comprovou os registros contábeis dos valores glosados, conforme informou a fiscalização.

Por essa razão, deve ser mantida a glosa integral dos referidos créditos.

Da glosa dos créditos sobre o valor do frete na devolução de venda.

Segundo a fiscalização, a presente glosa refere-se a créditos calculados sobre despesas com frete no transporte de mercadorias devolvidas nas operações de devolução de vendas.

Em relação à operação de devolução de venda, há permissão apenas para o estorno do valor do débito da contribuição calculado sobre o valor da receita da venda do bem devolvido, conforme se extrai do disposto no art. 3º, VIII, e § 1º, IV, da Lei 10.637/2002, a seguir transcrito:

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

[...] MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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

[...]

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei **sobre o valor**:

[...]

*IV - **dos bens mencionados no inciso VIII do caput**, devolvidos no mês.*

[...] (grifos não originais)

Assim, não existe amparo legal para a apropriação de crédito da contribuição calculado sobre os gastos com frete no transporte de bens devolvidos relativos a operações de devolução de venda⁵.

Com base nessas considerações, deve ser integralmente mantida a presente glosa, nos termos determinado pela fiscalização.

Da glosa dos créditos relativos ao ativo imobilizado.

No subitem 2.4.2 do Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fl. 449), a fiscalização informou que procedeu a glosa integral dos créditos apropriados pela recorrente com base no valor integral dos bens do ativo permanente importados, por não haver previsão legal. Segundo a fiscalização, a recorrente fazia jus apenas a parcela do encargo de depreciação dos meses de janeiro a dezembro (período da autuação), mas desde que devidamente comprovado, o que não ocorrera, embora devidamente intimada para esse fim.

No recurso em apreço, a recorrente reconheceu a irregularidade cometida, porém alegou que tinha direito de descontar a parcela dos créditos relativos ao encargo de depreciação dos referidos bens, referente aos anos de 2008 a 2012, data da lavratura do auto de infração.

Sem razão à recorrente. A uma, porque a recorrente tinha direito apenas ao crédito calculado sobre o valor do encargo de depreciação dos bens incorrido no mês de apuração e lançamento das contribuições, conforme estabelecido no art. 3º, § 1º, III, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. A duas, porque ela não comprovou o valor do encargo de depreciação relativo ao período da autuação (janeiro a dezembro de 2008), tanto na fase procedimental ou impugnatória, quanto na atual fase recursal.

Com base nessas considerações, deve ser mantido integralmente a glosa dos referidos créditos.

III Da Conclusão.

⁵ Cabe esclarecer que nas assentadas anteriores, com base na análise isolada do art. 3º, VIII, da Lei 10.637/2002, este Relator apresentou entendimento de que, em relação à operação de devolução de venda, era assegurado o direito de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete no transporte dos bens devolvidos. Porém, após análise combinada do disposto no inciso VIII com o disposto no § 1º, IV, ambos do art. 3º da Lei 10.637/2002, este Relator rever o entendimento anterior e passa a entender que também em relação à operação de devolução de venda também não existe amparo legal para apropriação de crédito sobre o valor da despesa com frete relativa a esta operação.

Processo nº 19515.722869/2012-89
Acórdão n.º **3302-003.001**

S3-C3T2
Fl. 23.958

Por todo o exposto, vota-se pela rejeição da preliminar de nulidade e, no mérito, pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso, para excluir da tributação o valor da receita da prestação de serviços para a matriz domiciliada no exterior, discriminados nos documentos de fls. 11161/11193 e na planilha de fl. 462.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

CÓPIA