



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11020.904359/2012-88  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3001-001.401 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 13 de agosto de 2020  
**Recorrente** MARCOPOLO SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

**MATÉRIA NÃO APRESENTADA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO.**

Não devem ser conhecidas matérias não aduzidas na defesa inicial em razão da preclusão consumativa.

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

**RESSARCIMENTO. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.**

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não pode ter interpretação excessivamente restritiva, conforme a extraída da legislação do IPI, nem demasiadamente alargada, nos termos estabelecidos pela legislação do IR. Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente.

**INSUMO. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO E DE PRODUÇÃO.**

No regime da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, existe a previsão legal expressa de apropriação de despesas com frete na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor. Para fins de apropriação das demais despesas com frete, somente há permissão de sua utilização quando estas comporem o custo de aquisição ou de produção.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. DESPESAS DO LOCATÁRIO.**

As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei nº 8245/91 e devem

ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

#### DEVOLUÇÃO DE VENDAS. RECEITA NÃO TRIBUTADA E DE EXPORTAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO.

Procedida a reclassificação da devolução de vendas vinculadas à receitas não tributada e de exportação sem que houvesse glosa de créditos. Realizado o aproveitamento de créditos relacionados às devoluções de vendas vinculadas à Receita Tributadas no Mercado Interno após as glosas e reclassificações, utilizando-se o mesmo critério de rateio utilizados pelo contribuinte no DACON.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da parte referente às alegações de exoneração de multa e juros de mora, e por rejeitar o pedido de diligência solicitado. No mérito, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relacionadas a despesas de IPTU e Taxas Condominiais dos contratos firmados com a empresa Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda, vencidos os conselheiros Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Rodolfo Tsuboi, que deram provimento parcial em maior extensão, admitindo o crédito também no que tange às despesas com fretes relativos ao deslocamento de chassi.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Luis Felipe de Barros Reche, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Rodolfo Tsuboi.

### **Relatório**

Por economia processual e por bem relatar a realidade dos fatos reproduzo o relatório da decisão recorrida:

*Cuidam os autos de Pedido Eletrônico de Ressarcimento de crédito de Cofins Não-Cumulativa – Exportação, referente ao 2º trimestre/2009, no montante de R\$ 2.547.044,21, associado a Declaração(ões) de Compensação.*

*Irresignada com o reconhecimento parcial do crédito solicitado (R\$ 2.484.369,54) a contribuinte apresenta manifestação de inconformidade contra a homologação parcial da compensação sob os seguintes argumentos, em síntese:*

*a) o serviço de frete dos chassis pertencentes a terceiros - custeado pela Manifestante e pago a empresa nacional, enquadra-se, sem sombra de dúvidas, no conceito de "insumo"*

*extraído do art. 3º, II, das Leis 10.833/03 e 10.637/02, servindo, portanto, como fonte geradora de créditos de PIS e COFINS;*

*b) da mesma forma, por sua essencialidade, o serviço de frete indispensável ao descarte dos resíduos e o tratamento de efluentes deve possibilitar a tomada de créditos de PIS e COFINS, tudo na linha que vem sendo adotada pelo E. CARF;*

*c) o valor dos alugueis de imóveis pagos a empresas nacionais deve englobar todo e qualquer gasto decorrente direta ou indiretamente da relação jurídica mantida entre locador e locatário, razão pela qual, estando embutidos em tal preço (valor do aluguel), por previsão contratual, despesas relativas a condomínio e IPTU, por exemplo, deverão estas e todas mais servir ao cálculo dos créditos de PIS e COFINS decorrentes do art. 3o, IV, das Leis ns, 10.833/03 e 10.637/02.*

*d) o cálculo por si promovido à obtenção dos créditos de PIS e COFINS passíveis de ressarcimento, inclusive no que tange ao rateio proporcional dos créditos originados de devoluções, está correto, nada havendo a justificar os ajustes pretendidos pelo respeitado Auditor-Fiscal (inclusive a pretendida "reclassificação" dos créditos de devoluções);*

*e) o total do valor efetivamente recolhido a título de PIS IMPORTAÇÃO e COFINS IMPORTAÇÃO pode ser compensado com débitos de PIS e de COFINS.*

*f) Requer, outrossim, a realização de toda e qualquer prova em direito admitida, em especial a realização de diligência, caso pareça-lhes necessária à comprovação de qualquer dos fatos conducentes a reforma do Manifestação.*

A DRJ em Brasília/DF julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório, conforme **Acórdão n.º 03-086.135**, cuja ementa segue a seguir transcrita:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*Ano-calendário: 2009.*

**COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO DO SUJEITO PASSIVO.**

*A lei somente autoriza a compensação de crédito tributário com crédito líquido e certo do sujeito passivo.*

**PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO DO BEM FABRICADO/PRODUZIDO.**

*Geram crédito de PIS e Cofins, descontáveis do valor devido da contribuição e compensáveis, as aquisições de qualquer bem ou serviço aplicados no processo produtivo. 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.*

**FRETES NA AQUISIÇÃO DO BEM.**

*Apesar de não haver previsão expressa, inclui-se o frete da aquisição de insumos ou bens para revenda na base de cálculo dos créditos, visto que o mesmo integra o custo de aquisição do bem. Ou seja, se a aquisição do bem gera direito ao crédito, o frete pago à*

*pessoa jurídica e suportado pelo adquirente do bem, por integrar tal custo de aquisição, também dará direito a crédito.*

*In casu, a empresa está pleiteando crédito de contratação de transporte de mercadorias de terceiros (o fabricante de carrocerias não é adquirente das estruturas de chassis, os clientes e futuros proprietários dos ônibus adquirem de outras indústrias e colocam a disposição deste para montagem da carroceria, definindo o produto final o veículo ônibus), isso não se encaixa no preceito legal de creditamento da contribuição, pois a contribuinte não é adquirente do bem.*

#### **DECISÕES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.**

*As Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF são normas complementares das leis quando a lei atribui eficácia normativa.*

#### **DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. PEDIDO INDEFERIDO.**

*A autoridade julgadora de primeira instância determinará a realização de diligência, quando entendê-la necessária, indeferindo as que considerar prescindíveis.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente apresenta **Recurso Voluntário** contra a decisão de primeira instância apresentando, em síntese, argumentos relacionados ao Conceito de Insumos para fins de creditamento das Contribuições para o PIS e da COFINS dentro da sistemática da não-cumulatividade, bem como uma descrição a respeito da evolução deste conceito conforme entendimento da RFB, do STJ e do CARF. A seguir argumenta pontualmente cada crédito glosado de forma segregada, quais sejam: a) frete relativo a deslocamento de chassi; b) frete relativo a resíduos; e c) despesas relacionadas à locação de bens imóveis: IPTU, TAXAS e ENERGIA ELÉTRICA. Em seguida apresenta o seu entendimento no que concerne aos créditos reclassificados relacionados à “devolução de vendas – tributação no mercado interno”. Em caso de decisão pela manutenção da não-homologação da DCOMP, a Recorrente requer ainda que seja exonerada a multa e os juros de mora. Por fim, requer a realização de diligência no caso de os I. Conselheiros entenderem pelo aprofundamento da análise de determinado fato para a comprovação da existência do crédito em discussão.

Dando-se prosseguimento ao feito o presente processo foi objeto de sorteio e distribuição à minha relatoria.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Relator.

### **Da competência para julgamento do feito**

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no artigo 23B do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, com redação da Portaria MF nº 329, de 2017.

### **Conhecimento**

O recurso voluntário atende aos requisitos extrínsecos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Entretanto, necessário também a satisfação de requisitos intrínsecos para que haja o conhecimento da totalidade do Recurso Voluntário, especialmente no que concerne a argumentos de fato e de direito que venha a requerer a reforma da decisão recorrida. O não atendimento deste requisito implica em preclusão do recurso, especialmente quando há inovação dos argumentos apresentados em sede de impugnação.

Conforme disposto nos arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72, abaixo reproduzido, necessária a contestação de todos os pontos de discordância em sede de impugnação.

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

(...)

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

(...)

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

Destaque-se que a Recorrente requer em sua peça recursal, dentre outros, a exoneração da multa e dos juros de mora. Entretanto, cabe aqui ressaltar que em nenhum momento da Manifestação de Inconformidade apresentada às e-fls. 4 a 33 a Recorrente apresentou quaisquer argumentos relacionados à mencionada matéria. Portanto, em face do disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235/72 (redação dada pela Lei nº 9.532/97), não se pode conhecer de matéria trazida a tona somente em sede de Recurso Voluntário, concluindo ter ocorrido a preclusão consumativa em relação à matéria “*Exoneração da multa e juros de mora*”.

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário.

### **Mérito**

A discussão objeto da presente demanda versa sobre a glosa de créditos de COFINS efetuada na análise de Pedido de Ressarcimento. Os créditos glosados e mantidos pela decisão de piso referem-se às seguintes rubricas: a) frete relativo a deslocamento de chassi; b) frete relativo a resíduos; e c) despesas relacionadas à locação de bens imóveis: IPTU, TAXAS e ENERGIA ELÉTRICA. Por fim, serão analisadas as alegações dos créditos reclassificados relacionados à “devolução de vendas – tributação no mercado interno”.

Antes de adentrarmos na análise de cada um destes itens, mister se faz tecer alguns comentários a respeito da conceituação de insumos que vem prevalecendo na jurisprudência deste Conselho Administrativo.

A Emenda Constitucional n.º 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória n.º 135/2003, convertida na Lei n.º 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas n.ºs 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto n.º 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto n.º 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da **essencialidade**. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão n.º 9303-003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

[...]

*Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, **das especificidades de cada processo produtivo**. (grifos da reprodução)*

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como que haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial n.º 1.246.317/MG, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.*

*1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.*

*2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".*

*3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.*

*4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elastecidos.*

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

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1.246.317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Em outra decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, agora sob julgamento no rito do art. 54-3C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), o I. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho utilizou os mesmos critérios da essencialidade e/ou relevância para conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das citadas contribuições sociais. Vejamos a Ementa do Acórdão do REsp 1.221.1170-PR, julgado em 22/02/2018:

*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 SEGUINTE 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. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento 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 terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

Após a decisão proferida no REsp nº 1.221.170/PR, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

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

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

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

*Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:*

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

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

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

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

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

*b.2) “por imposição legal”.*

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

Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, bem como dos termos da decisão do STJ em sede de repercussão geral, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

### **Frete relativo a deslocamento de chassi**

O primeiro tema a ser analisado refere-se a glosa de créditos relacionados ao serviço de frete pago pelo transporte dos chassis que foram fornecidos pelos clientes da Recorrente para proceder a industrialização dos veículos. A Recorrente entende que, por ser sua operação a fabricação de ônibus, carroceria para ônibus e componentes, o recebimento do chassi para montagem da carroceria de ônibus é essencial para a sua atividade, portanto o dispêndio com frete deste chassi pela Recorrente seria gerador de crédito da Contribuição para o PIS e da COFINS. Afirma ainda que tal frete, por não estar relacionado à operação de venda, deve ser enquadrado no conceito de “insumo”, aplicando-se o disposto no art. 3º, II das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03.

A decisão recorrida decidiu por manter a glosa efetuada pela fiscalização tendo em vista que não reconheceram os dispêndios com o serviço de transporte de chassi como insumo da atividade da Recorrente. A decisão utilizou, como razões de decidir, trechos do Relatório Fiscal abaixo reproduzidos:

*A legislação das contribuições para o PIS/COFINS traz expressamente previsão legal para o creditamento sobre contratação de fretes nas operações de venda, quando o ônus for suportado pelo adquirente (inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833, de 2003). Apesar de não haver previsão expressa, inclui-se o frete da aquisição de insumos ou bens para revenda na base de cálculo dos créditos, visto que o mesmo integra o custo de aquisição do bem. Ou seja, se aquisição do bem gera direito ao crédito, o frete pago à pessoa jurídica e suportado pelo adquirente do bem, por integrar tal custo de aquisição, também dará direito a crédito.*

*No caso concreto, a empresa está pleiteando crédito de contratação de transporte de mercadorias de terceiros (os fabricantes de carrocerias nem sempre são adquirentes das estruturas de chassis, os clientes e futuros proprietários dos ônibus adquirem de outras indústrias e colocam a disposição deste para montagem da carroceria, definindo o produto final o veículo ônibus), não se encaixando nos preceitos legais acima discutidos. A simples informação de que este dispêndio é custo para a empresa não gera automaticamente o direito a crédito, visto que o mesmo deve se amoldar a alguma das diversas hipóteses em que o crédito é permitido.*

*O mesmo pode-se afirmar com relação ao frete contratado para remoção de resíduos industriais. Ele não pode ser considerado um frete de aquisição de bem sujeito a crédito, tampouco um frete na operação de venda ou até mesmo um serviço aplicado ou consumido durante o processo produtivo da empresa.*

*Dessa forma, o ANEXO II deste relatório lista os conhecimentos de transporte que não foram aceitos por esta fiscalização, bem como os valores de glosas de cada um dos tributos envolvidos. A origem desta informação é a planilha apresentada pelo próprio contribuinte em atendimento à intimação de 11/10/2013.*

Na legislação vigente existe fundamento jurídico para a apropriação de créditos relacionados ao frete quando considerados como parte do custo de aquisição, do custo de produção ou da despesa de venda, conforme será demonstrado a seguir.

O fundamento jurídico para apropriação dos créditos da Contribuição para PIS pode ser extraído do art. 289 do Decreto n.º 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 RIR/1999), em relação ao valor dos gastos com serviços de transporte de bens para revenda, apesar de não haver expressa previsão nos art. 3.º, I e § 1.º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Destaque-se que, por haver simetria entre os textos das referidas leis, aqui será reproduzido apenas o disposto na Lei n.º 10.833/2003, por ser mais completa e, em relação aos dispositivos específicos, haver remissão expressa no seu art. 15 de que eles também se aplicam à Contribuição para o PIS/Pasep disciplinada na Lei n.º 10.637/2002. Diante desta fato vejamos:

**Lei n.º 10.833/2003**

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

*I bens adquiridos para revenda, (...);*

*(...)*

*§ 1o Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2.º desta Lei sobre o valor:*

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

**RIR/1999**

*Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 14).*

*§1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13).*

Tendo por base os referidos dispositivos legais, verifica-se que o valor do frete, relativo ao transporte de bens para revenda, integra o custo de aquisição dos referidos bens. Portanto, somente nesta condição (frete integrando o custo de aquisição) é que o frete pode compor a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições. Com isso, de forma análoga, o valor do frete no transporte dos bens somente poderá integrar a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas quando o custo de aquisição destes bens conferir direito a crédito.

Este mesmo entendimento deve ser aplicado na atividade industrial, quando houver o valor do frete relativo ao transporte: a) de bens de produção (matérias-primas, produtos intermediários e material e embalagem) a serem utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e b) de bens em fase de produção ou fabricação (produtos em fabricação) entre estabelecimentos fabris do contribuinte ou não. Veja o disposto na norma de regência relacionado a atividade industrial:

*Lei 10.833/2003:*

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

*(...)*

*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, (...);*

*§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2ª desta Lei sobre o valor:*

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

(...)

*RIR/1999:*

*Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, §1º):*

*I o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;.*

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.

Portanto, 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.

Encerrado o ciclo de produção ou industrialização, o art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003 autoriza a 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 deste frete seja suportado pelo vendedor:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Com isso, percebe-se que não há correlação entre o disposto nas duas previsões de apropriação de crédito oriundo dos dispêndios de frete e o caso em tela. O frete pago no transporte de chassi que não foi adquirido pela Recorrente não pode ser considerado custo de aquisição do insumo, visto que não houve a aquisição do chassi.

Este entendimento já objeto de análise por esta 1ª Turma Extraordinária quando do julgamento quando da proclamação do Acórdão n.º 3001-001.022, de minha relatoria, na sessão realizada em 12/11/2019, conforme ementa a seguir reproduzida:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008*

*PRELIMINAR DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.*

*Demonstrado que o Despacho Decisório foi formalizado de acordo com os requisitos de validade previstos em lei e que não ocorreu violação ao disposto no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, improcedente a alegação de nulidade.*

*INSUMO. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO E DE PRODUÇÃO.*

*No regime da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, existe a previsão legal expressa de apropriação de despesas com frete na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor. Para fins de apropriação das demais despesas com frete, somente há permissão de sua utilização quando estas comporem o custo de aquisição ou de produção.*

*RECEITA DE EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. ASPECTO TEMPORAL.*

*Com fundamento na Portaria MF no 356/88 e na Instrução Normativa SRF no 243/02, a receita bruta vendas derivadas das operações de exportação de bens, serviços e direitos será determinada pela conversão em reais à taxa de câmbio de compra, fixada no boletim de abertura do Banco Central do Brasil, em vigor na data de embarque bens.*

Diante do exposto, entendo que o dispêndio com frete para transporte de chassis de propriedade dos clientes não gera direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Portanto, correta a glosa efetuada pela fiscalização e mantida pela decisão de piso.

### **Frete relativo a resíduos**

Tanto a fiscalização quanto o acórdão recorrido entenderam que o “frete contratado para remoção de resíduos industriais não pode ser considerado frete de aquisição de bem sujeito a crédito, tampouco um frete na operação de venda ou até mesmo um serviço aplicado ou consumido durante o processo produtivo da empresa”.

Entretanto, a recorrente rebate argumentando que para exercer sua atividade de fabricação de ônibus, carroceria para ônibus e componentes necessita observar as normas ambientais nas quais impõem a adequada remoção dos resíduos e efluentes. Portanto, para que possa manter a sua Licença de Operação n.º 588/2008-DL, emitida pela Fundação Estadual de Proteção Ambiental (FEPAM), precisa cumprir a legislação ambiental.

A Recorrente reproduz, como umas das razões de decidir do REsp. n.º 1.221.170/PR, o seguinte trecho:

*Por sua vez, a 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.*

*Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.*

Neste sentido, afirma que estaria caracterizado o critério da relevância no que concerne a caracterização desta despesa como insumo no processo produtivo, tendo em vista a imposição legal para a Recorrente descartar os resíduos de forma específica.

Este relator entende que é possível o aproveitamento de créditos derivados de despesas com o descarte de resíduo na sistemática da não-cumulatividade das contribuições para o PIS e da COFINS. Entretanto, não é todo o dispêndio com remoção de resíduos industriais que dará direito a este creditamento. Necessária a identificação dos resíduos a serem removidos bem como a sua relação com o processo produtivo e/ou com as determinações legais para a sua implementação.

Com isso, apesar de a Recorrente ter dissertado da necessidade de efetuar a adequada remoção dos resíduos industriais, em nenhum momento trouxe aos autos quais são os resíduos industriais e como ocorre efetivamente a sua retirada.

O outro ponto determinante para a concessão do direito ao crédito relacionado a este tema concerne à imposição legal acerca do descarte dos resíduos. A Recorrente afirma que há determinação legal para tal, mas não indica qual(is) lei(s) ambientais determinam este tipo de procedimento cujo descumprimento implicaria na perda da Licença de Operação n.º 588/2008-DL.

Portanto, não há como conceder o direito ao creditamento das despesas relacionadas com o transporte de resíduos em face da ausência de demonstração dos procedimentos de seu descarte nem da lei que lhe impõe estas ações.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste particular.

### **Despesas relacionadas à locação de bens imóveis: IPTU, TAXAS e ENERGIA ELÉTRICA**

A fiscalização efetuou a glosa de valores registrados na contabilidade relativos a pagamentos de IPTU, Taxas Condominiais e Energia Elétrica além do valor registrado no contrato de aluguel firmado com as empresas Tutto Indústria de Veículos e Implementos

Rodoviários Ltda e AAP Administração Patrimonial S/A. Foi efetuada a glosa de créditos referentes aos pagamentos realizados à empresa Brasil Bus Comércio de Carroceria e Peças Ltda em virtude de rateios de energia elétrica.

A Recorrente alega que tais despesas decorrem de contratos de aluguel nos quais são inerentes às suas operações. Por serem despesas incorridas para satisfazer obrigações do locatário com o locador, devem ser consideradas para fins de creditamento das contribuições para o PIS e da COFINS. E no que concerne ao rateio de despesas de energia elétrica, afirma ter suporte na Solução de Consulta COSIT nº 312 de 21/06/2017.

Neste ponto tenho que concordar com a Recorrente. As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei nº 8245/91 e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS. Veja o que consta da cláusula QUARTA do contrato firmado com a empresa Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda:

**QUARTA:** Correrão de conta exclusiva do(a) LOCATÁRIO(A) e deverão ser reembolsados ao (à) LOCADOR(A), juntamente com o aluguel do mês em que pelo calendário fiscal forem os mesmos devidos, todos os acessórios, tais como tributos e contribuições, prêmios de seguros contra riscos de incêndio e vendaval, as taxas de consumo público, especialmente água e esgoto, energia elétrica, telefone e gás, imposto predial e territorial urbano, despesas acessórias, bem como outras despesas que incidam ou vierem incidir sobre o(s) bem(s) imóvel(eis) e suas dependências ora locado(s) e/ou sobre este instrumento, proporcionalmente ao tempo de uso do(s) imóvel(eis);

Contudo, há de se ressaltar que somente foram apresentados dois contratos de aluguel firmados com a empresa Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda., não havendo documentação referente contrato firmado com AAP Administração Patrimonial S/A. Com isso, entendo que devem ser revertidas as glosas dos créditos relacionados somente com os contratos firmados com a empresa Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda.

No que concerne ao rateio de despesas de energia elétrica, relevante apresentar a fundamentação legal prevista na Lei nº 10.833/03 que autoriza o aproveitamento de créditos relacionados a este tipo de despesa.

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

(...)

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

(...)

*§ 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:*

(...)

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

*(...)*

*§3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

Portanto, diante da previsão legal acima reproduzida, verifica-se, para fruição dos créditos relacionados a energia elétrica, a satisfação de três condições:

- (1) a energia seja consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- (2) a despesa seja paga ou creditada à pessoa jurídica domiciliada no País; e
- (3) o crédito seja calculado sobre o dispêndio com energia incorrido no mês.

Em virtude da ausência de previsão legal na qual determine que, para o creditamento na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, o fornecimento de energia elétrica seja realizado diretamente à empresa contratante deste serviço, entendo ser possível a realização do rateio de energia elétrica entre pessoas jurídicas que a consomem em um mesmo espaço de trabalho compartilhado. Contudo, necessário se faz a demonstração documental da realização do referido rateio bem como da forma e dos critérios para imputação do pagamento de cada cota-parte. Relevante destacar a importância da pessoa jurídica que figure na fatura de fornecimento de energia elétrica não apure crédito sobre a totalidade da fatura de modo que não haja aproveitamento de crédito em duplicidade.

Apesar dos argumentos da Recorrente no sentido de aproveitamento de créditos deste tipo de despesa, a mesma não juntou aos autos quaisquer documentos que demonstrassem os critérios utilizados para os pagamentos efetuados à empresa Brasil Bus Comércio de Carroceria e Peças Ltda nos quais alega serem concernentes ao rateio de consumo de energia elétrica.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento neste particular para reverter as glosas relacionadas a despesas de IPTU e Taxas Condominiais dos contratos firmados com a empresa Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda.

### **Reclassificação de créditos: “devolução de vendas – tributação no mercado interno”**

A respeito deste item assim dispôs a decisão recorrida:

*No período sob análise, o contribuinte apura créditos relativos a devoluções de venda, vinculados à receita tributada, não tributada e de exportação. Conforme o comando legal inserido no art. 3º das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, tal crédito é possível nos casos de **bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.***

*Ou seja, tal crédito é sempre vinculado a uma receita tributada. Muito embora o DACON permita o lançamento de valores de créditos de devoluções de venda vinculados à receita*

*não tributada e vinculados à receita de exportação, este preenchimento não encontra respaldo legal.*

*Desta forma, reclassificamos todo o crédito preenchido no DACON, fichas 06A (PIS) e 16A (COFINS), linha 11, nas colunas "Não tributada no mercado interno" e "Exportação" para a coluna "Tributada". O contribuinte preencheu estas duas colunas pois utilizou o método de rateio proporcional da receita bruta para todos os seus créditos, sejam eles comuns ou não. Cumpre salientar que tal procedimento não é nenhuma glosa de crédito, apenas uma reclassificação, conforme tabela abaixo. No mês de abril de 2008, conforme explicações prestadas pelo contribuinte, nenhum valor de crédito de devolução de vendas foi lançado para a COFINS. Tal valor foi lançado, posteriormente, no mês de novembro, na linha 21 - Outros créditos a descontar, motivo pelo qual ela está incluída na tabela abaixo.*

Já a Recorrente apresenta os seguintes argumentos com vistas a compor estes créditos para fins de compensação de débitos:

*Todavia, apesar de reconhecer a existência dos créditos, afirma que as informações prestadas pelo contribuinte na declaração acessória – DACON, mais especificamente na Ficha 06A<sup>9</sup> e na Ficha 16A<sup>10</sup> (COFINS), foram realizadas de forma incorreta, uma vez que a Recorrente teria declarado parte dos créditos provenientes de "Receitas Tributadas no Mercado Interno" nas colunas destinadas às "Receitas não Tributadas no Mercado Interno" e "Receitas de Exportação".*

*A própria decisão reconheceu a existência do erro formal, tendo em vista que "O contribuinte preencheu estas duas colunas pois utilizou o método de rateio proporcional da receita bruta para todos os seus créditos, sejam eles comuns ou não."*

*Assim, diante do reconhecimento da natureza das receitas que originaram os créditos de devolução (qual seja, aquelas tributadas no mercado interno) e da identificação de que o erro seria decorrente da aplicação do método de rateio, a Autoridade Julgadora entendeu por bem promover a reclassificação dos créditos declarados equivocadamente.*

*Para tanto, a Autoridade Julgadora partiu da tabela de recomposição dos créditos e glosas, apresentada no Relatório Fiscal do Despacho Decisório, para realizar a reclassificação dos créditos apurados pela Recorrente, veja:*

	<b>Abril</b>	<b>Mai</b>	<b>Junho</b>
<b>1. Glosas Totais Crédito MI</b>	61.090,05	72.440,44	78.458,37
<b>*2. Crédito MI - TRIB</b>	4.370.571,68	3.996.631,46	4.579.762,52
<b>3. Glosas (1 x %)</b>	49.175,05	52.422,97	60.760,52
<b>4. Reclassificação</b>	5.799,92	8.655,04	29.435,03
<b>5. Valor Fiscalização (2-1+4)</b>	4.327.196,55	3.952.863,53	4.548.437,03
<b>*6. Crédito MI - NT</b>	324.035,62	711.271,93	402.842,64
<b>7. Glosas (6 x %)</b>	3.645,85	9.329,60	5.344,58
<b>8. Reclassificação</b>	1.774,71	4.033,88	8.889,10
<b>9. Valor Fiscalização (6-7-8)</b>	318.615,06	697.908,44	388.608,96
<b>*10. Crédito MI - EXP</b>	734.944,08	814.823,06	931.115,28
<b>11. Glosas (10 x %)</b>	8.269,15	10.687,86	12.353,27
<b>12. Reclassificação</b>	4.025,21	4.621,16	20.545,93
<b>13. Valor Fiscalização (10-11-12)</b>	722.649,72	799.514,04	898.216,08
<b>14. *Crédito IMP - TRIB</b>	158.304,41	76.465,01	117.811,00
<b>15. Glosas</b>			3.165,53
<b>16. Valor Fiscalização (14-15)</b>	158.304,41	76.465,01	114.645,47
<b>*17. Crédito IMP - NT</b>	11.736,74	13.608,31	10.362,83
<b>18. Glosas</b>			278,44
<b>19. Valor Fiscalização (17-18)</b>	11.736,74	13.608,31	10.084,39
<b>*20. Crédito IMP - EXP</b>	26.620,06	15.589,49	23.952,24
<b>21. Glosas</b>			2.172,09
<b>22. Valor Fiscalização (20-21)</b>	26.620,06	15.589,49	21.780,15

Assim, conforme exposto na tabela apresentada acima, os créditos de devolução referente às “Receitas não Tributadas no Mercado Interno” – reclassificados na linha n.º 8 e reduzidos na linha no 9 –, e referente às “Receitas de Exportação” – reclassificados na linha n.º 12 e reduzidos na linha no 13, foram adicionados ao crédito homologado, proveniente das “Receitas Tributadas no Mercado Interno”.

Importa esclarecer que o cálculo apresentado já considerou o impacto fiscal da contribuição para o COFINS na constituição do crédito, de modo que, a partir dos valores das devoluções de vendas (por tipo de receita), aplicou a alíquota de 7,6%, para a determinação do montante a ser reclassificado.

No entanto, apesar da utilização da metodologia adequada pela D. Autoridade Julgadora, na recomposição dos valores passíveis de reclassificação, não considerou para o cálculo os montantes registrados na coluna de “Receitas Tributadas no Mercado Interno”.

Isso posto, a Recorrente apurou divergências entre o montante do crédito reclassificado pelos instrumentos decisórios e o valor do crédito adequado à reclassificação, conforme as bases de cálculo informadas em DACON, vejamos:

<b>Dacon - Base de Cálculo</b>				
<b>Ficha 16A - Linha 12</b>	<b>abr/09</b>	<b>mai/09</b>	<b>jun/09</b>	
Receitas Tributadas no Mercado Interno	R\$ 314.962,41	R\$ 298.241,53	R\$ 1.329.693,98	
Receitas não Tributadas no Mercado Interno	R\$ 23.351,42	R\$ 53.077,40	R\$ 116.961,83	
Receitas de Exportação	R\$ 52.963,27	R\$ 60.804,72	R\$ 270.341,18	
<b>Dacon - Alíquota de 7,60% COFINS</b>				
<b>Ficha 16A - Linha 12</b>	<b>abr/09</b>	<b>mai/09</b>	<b>jun/09</b>	
Receitas Tributadas no Mercado Interno	R\$ 23.937,14	R\$ 22.666,36	R\$ 101.056,74	
Receitas não Tributadas no Mercado Interno	R\$ 1.774,71	R\$ 4.033,88	R\$ 8.889,10	
Receitas de Exportação	R\$ 4.025,21	R\$ 4.621,16	R\$ 20.545,93	
<b>Total Reclassificação</b>	<b>R\$ 29.737,06</b>	<b>R\$ 31.321,40</b>	<b>R\$ 130.491,77</b>	

Da composição de valores apresentada, resta consignada a diferença na apuração dos valores, na proporção na proporção das receitas do mercado interno.

Ante o exposto, requer-se a reforma do acórdão ora combatido, considerando esses créditos para fins de compensação com os débitos declarados no PER/DCOMP.

Inicialmente insta destacar que a decisão recorrida reproduz partes dos Relatórios Fiscais nos quais utiliza como razões de decidir. Isto posto, verifica-se a parte da tabela acima reproduzida deriva do Relatório Fiscal do Despacho Decisório (e-fls. 539 a 541) e os termos da decisão provêm do Relatório de Verificação Fiscal do Auto de Infração (e-fls. 381 a 401).

Ponto relevante, reproduzido no trecho da decisão recorrida, diz respeito à informação de que “*tal procedimento não é nenhuma glosa de crédito, apenas uma reclassificação*”. Com isso, pode-se constatar que a soma dos valores mensais reclassificados e constantes das linhas 8 (Não Tributada) e 12 (Exportação) foram adicionados à linha 4 (Mercado Interno). Veja a título de exemplo os valores referentes ao mês de abril/2009: “Linha 4” R\$5.799,92 = soma “Linha 8” R\$1.774,71 com a “Linha 12” R\$4.025,21.

A respeito das Receitas Tributadas no Mercado Interno, a Recorrente equivoca-se quando afirmar que tais receitas não foram consideradas na recomposição desta reclassificação. Veja o trecho do Relatório de Verificação Fiscal constante da e-fl. 399 no qual explica a forma como efetuou o aproveitamento de créditos após as glosas e a reclassificação.

Ao incluir os valores das glosas mencionadas anteriormente, utilizando os percentuais de rateio aplicados pelo contribuinte em seu DACON (vide tabela abaixo), bem como após realizar a reclassificação dos créditos das devoluções de vendas, foi encontrado um novo saldo credor ajustado, por tipo de crédito e mês, o qual foi utilizado como base para abater as contribuições lançadas por esta fiscalização.

%	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro
Tributado	74,9%	58,9%	64,2%	80,5%	72,4%	77,4%	65,6%	74,9%	57,1%	79,7%	79,3%	78,5%
NT	2,0%	8,3%	3,2%	6,0%	12,9%	6,8%	6,1%	3,8%	22,3%	4,1%	7,0%	7,3%
Export.	23,1%	32,8%	32,6%	13,5%	14,8%	15,7%	28,3%	21,3%	20,6%	16,2%	13,6%	14,2%

Cabe ressaltar que, devido às glosas efetuadas por esta fiscalização no ano calendário de 2008 (processo 11020.723906/2013-15), os valores máximos a serem aproveitados foram limitados aos valores relacionados na tabela abaixo. Dessa forma, durante o ano calendário de 2009 fez-se necessário o aproveitamento de ofício de parte dos saldos credores apurados pelo contribuinte no próprio ano. Esta fiscalização utilizou o mesmo critério adotado pelo contribuinte em seu DACON, qual seja, aproveitar o crédito de importação e de aquisição no mercado interno, vinculados à receita não tributada no mercado interno, do período mais antigo, para o mais recente.

<b>Saldos credores do AC 2008, ajustados pela fiscalização (11020.723906/2013-15)</b>								
	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Mai	Junho	Julho	Agosto
<b>Saldo Crédito MI - TRIB</b>	<b>218.676,39</b>	<b>617.110,96</b>	<b>217.485,62</b>	-	<b>230.865,19</b>	-	<b>169.695,18</b>	-

Após este procedimento de aproveitamento de ofício os novos saldos credores ficam dispostos conforme o ANEXO II deste relatório. Para facilitar a compreensão do aproveitamento de ofício, o ANEXO III, lista, mês a mês, o desconto dos créditos efetuado pelo contribuinte e também o desta fiscalização.

Portanto, entendo que a fiscalização utilizou sim os créditos derivados das “devoluções de vendas” no mercado interno para fins de apuração do efetivo saldo credor a ser ressarcido.

Com isso, voto por negar provimento neste particular.

Destaque-se ainda que a autoridade julgadora possui liberdade para formar sua convicção com base na análise as provas apresentadas, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Considerando que os autos estão prontos para ser julgado, com os elementos probatórios suficientes para formar convicção sobre os pontos objeto da análise, rejeito o pedido de diligência suscitado pela Recorrente com fundamento no artigo 29 c/c 18 do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe: "a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, **quando entendê-las necessárias**, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis".

Diante do exposto, voto por rejeitar o pedido de diligência e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relacionadas a despesas de IPTU e Taxas Condominiais dos contratos firmados com a empresa Tutto Indústria de Veículos e Implementos Rodoviários Ltda.

*(assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva