



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

Processo nº 10314.722688/2014-14
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3302-006.738 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2019
Matéria PIS/Cofins
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

Resultado da Diligência.

Uma vez constatada, em diligência fiscal, que o direito a créditos da não cumulatividade eram valores superiores aos que tinham sido considerados, na ocasião da ação fiscal que resultou em auto de infração, é lícito excluí-los do valor da exigência formalizada no auto de infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)
Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)
Gilson Macedo Rosenburg Filho
Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Walker Araújo, Jose Renato Pereira de Deus, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Corinθο Oliveira Machado. Ausente justificadamente o Conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva (Suplente Convocado) para participar de julgamento na 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata-se de Auto de Infração relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins dos períodos de apuração março/2009 a dezembro/2009, por meio do qual foi constituído crédito tributário no importe de R\$ 70.732.299,49, incluídos principal, multa no percentual de 75% e juros de mora calculados até março de 2014. No Termo de Verificação Fiscal de fls. 22/27, o auditor fiscal assim fundamenta a autuação (os destaques são do original):

CONTEXTO

"No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil - AFRFB, em cumprimento à MPF acima e no art. 7º da Lei nº 2.354/54 c.c. art. 7º do Decreto nº 70.235/72, junto à empresa em epígrafe, constatamos ao examinar os procedimentos da fiscalizada no cumprimento de suas obrigações tributárias, relativamente ao ano-calendário de 2009, os fatos relatados a seguir:

I - COFINS-FATURAMENTO - INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA - GLOSAS DE CRÉDITO E INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

A- DOS FATOS.

A partir do Arquivo Magnético entregue pela fiscalizada à Receita Federal do Brasil, contendo o Livro de Entradas e Saídas resumido por CFOP, autenticado pelo sistema SVA da RFB, foram processadas as informações e obtido o Livro de Entradas e Saídas, resumido por Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP, conforme Planilha anexa denominada "Livro de Entrada_Saída".

Os registros obtidos nesta planilha foram confrontados com os CFOP, publicados no Anexo 9 do Decreto nº 14.876/91, com as alterações introduzidas pelos DECRETOS: nº 24.787/2002; nº 25.068/2003; nº 26.020/2003; nº 26.174/2003; nº 26.810/2004; nº 26.955/2004; nº 27.995/2005; nº 28.868, de 31/01/2006; nº 30.861/2007; nº 32.653, de 14/11/2008; nº 34.490 de 30/12/2009, utilizados pela Receita Federal do Brasil - RFB, para definição da base de cálculo do PIS, conforme consta da Tabela de CFOP do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital.

Em outras palavras a partir do Livro "resumido" de Entradas e Saídas, após confrontado com os CFOPS que geram direito a crédito, conforme acima mencionado, foram refeitas as DACON(Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais) do ano-calendário 2009, exclusivamente para efeito desta auditoria fiscal, que em comparação com a DACON, apresentada pelo contribuinte à RFB, resultou na apuração de insuficiência de recolhimento e, ainda, Glosas de crédito

utilizado indevidamente, originada do saldo a recolher da exação em confronto com a DCTF(Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), constantes dos Sistemas da RFB, conforme quadros expostos abaixo neste Termo.

O Crédito do COFINS auditado segundo a metodologia acima descrita, está consolidada no quadro (203) anexa a este relatório e do e-processo corresponde à planilha 203_vl_glosas_credito_cofins.xls.

A Dacon refeita após auditoria, para efeito de demonstração dos valores apurados está consignada no quadro (221) anexa a este relatório e constante do e-processo (221_es_dacon_cofins_refeito.xls).

Na planilha (222) anexa a este relatório e constante do e-processo (222_es_cofins_safira_a_recolher.xls) está Demonstrado o Valor da Cofins devida a Recolher, já deduzidos dos valores declarados em DCTF:

Notas explicativas sobre a planilha 222:

1) Coluna "Vlr_crédito_disponivel_mês_anterior_auditado", valores obtidos da ficha 24 DAÇON-COFINS;

2) Coluna "Vl_Crédito_Total_Dacon_Apurado_no_mês_ficha_24_COFINS", valores obtidos da ficha 24 DAÇON-COFINS, linha : "TOTAL DE CRÉDITO APURADO NO MÊS"

3) Coluna "Glosas_Crédito_Compras_COFINS" - Valores oriundos das planilhas:

*"01_es_Créditos_validos_por_cfop";
"02_es_Créditos_validos_por_rubrica";
"201_dacon_x_es_Créditos_COFINS_auditados_por_rubrica";
"202_total_nf_Créditos_auditados_COFINS" e
"203_vlr_Glosass_Crédito_COFINS";*

4) Coluna "Demais Glosass Crédito COFINS"- outras Glosas adicionadas manualmente pelo Auditor (NÃO HOUE).

5) Coluna "VLR_COFINS_Dacon_total_auditado" Contribuicao_COFINS_Dacon_apurada_mês Dacon_Débito_COFINS_receita _total_ficha_25b, linha "TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O Cofins APURADA NO MÊS"

a) VLR_COFINS_outras_contribuições

dacon_COFINS_outros_Débitos, Ficha`='25b', Linhas : CONTRIBUIÇÃO PARA O COFINS A PAGAR DE SCP, CONTRIBUIÇÃO PARA O COFINS A PAGAR RETIDA DE COOPERADOS', 'Contribuição para o COFINS - Alíquotas Diferenciadas', 'Contribuição para o COFINS - Alíquotas por Unidade de Medida de Produto' dacon_COFINS_outros_Débitos_resumo

b) *Adição_Débito_Cofins Planilha 211_es_COFINS_vendas, Sendo:*

..Base_COFINS_Receita_Dacon =

*dacon_Débito_COFINS_receita_vendas_fichas_17_18_19.
Receita (V1 = Receita de vendas);*

..Base_COFINS_Arquivo_Mag =

03_es_Débitos_Válidos_por_cfop

04_es_Débitos_Válidos

..VL_Adição_COFINS_Débito_Vendas

*3,6% X (Diferença de Base = Base_COFINS_Arquivo_Mag -
Base_COFINS_Receita_Dacon, se > 0)*

Planilha212_es_valor_Débito_COFINS_auditado

Sendo :

*Contribuicao_COFINS_Dacon_apurada_mês (item "a" acima)
VL_Adição_COFINS_Débito_Vendas (item "c" acima)
Demais_adicao_Débito = demais_Glosas_adicao_COFINS
(arquivo de auditoria física do Auditor Fiscal);*

*Adicao_Débito_COFINS =
VL_Adição_COFINS_Débito_Vendas + Demais_adicao_Débito*

*c) 213_es_valor_total_Débito_COFINS_auditado =
Contribuicao_COFINS_Dacon_apurada_mês (item a) +
VL_COFINS_outras_contribuicoes (item b) +
Adicao_Débito_COFINS (item c).*

6) Coluna "VL_Dacon_Deducacao_COFINS" -(não houve)

7) Coluna "VL_saldo_final_credor_auditado" (não houve)

*8) Coluna "DCTF_Débito_Apurado" - Valores declarados na
DCTF pelo contribuinte.*

9) Coluna "Saldo_Tributo_retido_na_fonte"- (não houve).

*10) Coluna "VL_COFINS_Safira_a_Recolher" - Valores de
COFINS a recolher a ser lançado de ofício.*

II - DOS ANEXOS

Acompanham este Termo de Verificação, sob forma de planilhas que detalham as diversas colunas acima, explicitadas os Anexos abaixo mencionados, que fazem parte integrante deste e consequentemente do Auto de Infração da COFINS:

Planilhas 01;02;201;202;203;211;212;213

Conforme podemos inferir pelos Demonstrativos retro evidenciados o contribuinte é devedor da Fazenda Nacional, cujo crédito tributário originário será constituído de ofício sobre as diferenças apuradas.

(...)

IV - OUTROS ELEMENTOS OBTIDOS DIRETAMENTE DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL:

Diversas informações foram obtidas diretamente nos meios magnéticos da Receita Federal do Brasil e utilizados na presente fiscalização, entre os quais:

- 1) DIRPJ dos anos-calendários de 2009;*
- 2) DICON de 2009;*
- 3) Sped Contábil de 2009;*
- 4) Sped Fiscal de 2009;*
- 5) DIRF de 2009;*

V - DO ENQUADRAMENTO LEGAL

Está descrito nas folhas de continuação do Auto de Infração do qual este termo faz parte integrante.

VI – DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS

E, para constar e produzir os efeitos legais, lavro o presente Termo em 02 (duas) vias de igual forma e teor, assinadas por mim, Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, e pelo representante legal do contribuinte, que reteve uma das vias ou enviada pelo Correio com aviso de Recebimento (AR)".

Cientificada do auto de infração em 31/03/2014, no dia 30/04/2014 a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 965/987, na qual contesta a exigência fiscal alegando, basicamente, a nulidade do auto de infração e a legitimidade dos créditos apurados, os quais não teriam sido devidamente analisados pela fiscalização.

Após sustentar a tempestividade da impugnação e apresentar um resumo da autuação, a contribuinte alega que o auto de infração seria nulo, por "ausência de motivação clara e precisa da autuação". Menciona os elementos indispensáveis do Auto de Infração, previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, registra a necessidade de que o auto de infração contenha "todos os elementos indispensáveis à identificação da obrigação surgida", sendo ainda indispensável que a descrição do fato que ensejou a autuação seja clara e precisa. Esta exigência, diz, decorre dos princípios constitucionais do direito ao contraditório e à ampla defesa e do devido processo legal.

Cita doutrina e sustenta que o Auto de Infração “não contém todos os elementos que lhe são pertinentes, pois não é claro, preciso e explícito, no que se refere à justificativa para a glosa de parte do crédito de COFINS declarado em DICON”, pois o Termo de Verificação Fiscal teria se limitado a “apontar o valor do crédito encontrado pela fiscalização, sem trazer qualquer motivação que justifique a diferença entre o crédito declarado pela Requerente em sua DICON e o crédito encontrado pela fiscalização”, o que traria enormes prejuízos à contribuinte, uma vez que esta não teria “elementos suficientes para saber do que tem que se defender”.

Prossegue dizendo que devido à forma como foi feita a autuação, “não lhe restará outra saída senão provar que a composição do crédito de COFINS declarado na DICON atendeu aos ditames da lei” e que, por tal razão, “a presente defesa será uma extensão da fiscalização, ou seja, do que deveria ter sido feito/solicitado na fase fiscalizatória”, fato este que, por si só, justificaria a nulidade da autuação.

Acrescenta que a fiscalização não teria apontado as despesas que teriam sido consideradas pela contribuinte na composição dos créditos e que não teriam sido aceitas pela fiscalização por falta de base legal ou de provas. Teria a fiscalização se limitado a alegar “que a Requerente aproveitou-se de créditos indevidos, porém sem discriminar quais seriam os CFOPs glosados”. Que “a simples apresentação de planilha comparativa entre os créditos de COFINS declarados em DICON e os ‘créditos auditados’” não seria suficiente ao entendimento das razões da glosa.

Sustenta que não teria sido demonstrada pela fiscalização a forma pela qual obteve determinados valores indicados nas planilhas anexas ao Termo de Verificação Fiscal. Que o fato de a fiscalização relacionar em uma das planilhas anexas ao Auto de Infração quais seriam os CFOPs que não dariam direito a crédito “não auxilia a Requerente na identificação dos valores glosados”, pois a maioria dos CFOPs indicados naquela planilha “não fazem parte do crédito declarado pela Requerente, ou seja, a Requerente não se aproveitou dos créditos decorrentes destas operações”. Prossegue (destaques no original):

24. Nesse cenário, a Requerente se encontra em uma situação em que precisa se defender do desconhecido, em nítida violação ao seu direito de ampla defesa. A simplória conclusão da D. Fiscalização de que os créditos de COFINS apurados pela Requerente teriam causado “insuficiência de recolhimento” não é suficiente para que a Requerente exerça plenamente o seu direito de defesa.

25. Cabia à D. Fiscalização motivar a sua conclusão, apontando as razões que embasam seu entendimento de que os valores não oferecidos à tributação deveriam ter composto a base de cálculo da COFINS, o que não foi feito, pois a partir da análise do Termo de Verificação Fiscal não é possível saber a natureza

(CFOP's) dos créditos glosados. É necessário que a D. Fiscalização esclareça de modo compreensível os motivos de possuir entendimento diverso da Requerente no que se refere ao aproveitamento de créditos de COFINS na modalidade não cumulativa, trazendo fundamentos jurídicos e fáticos que dão suporte ao seu entendimento e, mais que isso, indicando expressa e objetivamente quais as despesas que, em sua visão, não dão direito a crédito.

Cita jurisprudência e conclui (destaques no original):

27. O adequado conhecimento dos fatos que ensejaram a autuação é essencial para que a Requerente exerça sua defesa na esfera administrativa de forma completa. Por oportuno, vale dizer que a mera apresentação da presente Impugnação não tem o condão de afastar o cerceamento do direito de defesa, até porque o fato de a Requerente ter de supor quais foram as razões que levaram a D. Fiscalização a glosar determinados créditos de COFINS, já que a motivação da autuação foi inadequada, demonstra que houve prejuízo em seu direito de defender-se.

28. Assim, resta demonstrado que o Auto de Infração é nulo e deve ser integralmente cancelado, uma vez que não se reveste das formalidades essenciais impostas pela legislação tributária. Caso esse não seja o entendimento de Vossa Senhoria, o que se admite apenas por argumentação, a Requerente passa a demonstrar os motivos que justificariam o cancelamento da presente exigência fiscal, com base no que foi possível inferir do Termo de Verificação Fiscal. Assim, no mérito, a Requerente demonstrará e comprovará que os créditos de COFINS declarados na DACON observaram o artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29.12.2003 (“Lei 10.833/03”), bem como a Jurisprudência administrativa e judicial.

Sob o título “MOTIVOS DETERMINANTES PARA O CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA FISCAL”, passa a contestar o mérito das glosas efetuadas.

Inicia com um tópico denominado “(a) Validação dos créditos de COFINS declarados em DACTON”. Afirma que, com base na Lei nº 10.833, de 2003, recolheu a COFINS sobre suas receitas e apropriou-se de créditos em relação a custos e despesas contemplados no texto legal citando como exemplos os insumos, fretes, energia elétrica, entre outros. Apresenta um quadro demonstrativo indicando os valores declarados em DACTON (COFINS apurada, créditos descontados e valor a pagar) e em DCTF. Esclarece ter ocorrido equívoco no preenchimento da DCTF relativa ao mês de setembro/2009:

(...)

Acrescenta estar anexando, com o intuito de possibilitar a análise dos créditos declarados em DACTON, um “resumo com indicação da natureza das operações e os respectivos CFOP's que a Requerente considerou para composição do crédito no período questionado”, e “planilhas mensais com discriminação

detalhada de todas as operações que fizeram parte da composição do crédito de COFINS”.

Reitera que a fiscalização não teria discriminado os créditos glosados, cujo aproveitamento pela contribuinte foi considerado indevido, tendo se limitado a relacionar em planilha os CFOPs que não dariam direito a crédito, planilha esta cujo exame permitiu à interessada constatar “que não se aproveitava do crédito decorrente da maioria dessas operações”. Informa ter elaborado “planilha que aponta os CFOP's e valores das operações decorrentes de CFOP's supostamente controversas” e salienta que “do total glosado pela fiscalização, R\$ 3.754.735,82 corresponderiam à glosa destes CFOP's de frete e energia elétrica”.

Conclui:

36. Embora a fiscalização tenha apontado que a Requerente não teria direito ao crédito, a Requerente demonstrará que tem direito ao crédito sobre tais operações, a saber: (i) frete; e (ii) energia elétrica. Assim, nos próximos itens, a Requerente demonstrará seu direito, reiterando que as demais operações que geraram crédito para a Requerente referem-se à insumos (bens e serviços), importações, aluguéis, aquisição de equipamentos para o ativo fixo, dentre outros.

37. Diante do exposto, a Requerente pleiteia a conversão do Julgamento em diligência para que a D. Fiscalização possa efetuar o trabalho de validação dos créditos declarados pela Requerente, tendo em vista a composição mensal ora apresentada e demais informações/documentos que poderão ser solicitados pela D. Fiscalização para a confirmação da exatidão dos valores declarados pela Requerente. Reitere-se que tais informações não foram solicitadas no curso da fiscalização.

Abre novo tópico, intitulado “(b) A natureza das despesas que deram origem aos créditos de COFINS glosados pela D. Fiscalização”, no qual inicialmente discorre de forma genérica e sintética sobre o regime da não cumulatividade, limitando-se na verdade, a transcrever parcialmente o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e concluir (destaques no original):

39. Nota-se que, no que interessa a presente defesa, o legislador autoriza expressamente a tomada de créditos em relação a bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, dentre eles o frete (artigo 3º, incisos II e IX), bem como a energia elétrica consumida nos estabelecimentos (artigo 3º, inciso III).

A seguir, no sub-tópico “(b.1) Energia Elétrica”, contesta as glosas que, como diz, “supõe” que teriam sido efetuadas sobre suas despesas com aquisição de energia elétrica. Inicialmente ressalta que a contestação se refere a glosas que “supõe” que tenham sido efetuadas (o destaque é do original):

40. Com base nas planilhas anexadas ao Auto de Infração pelo I. Fiscal, a Requerente supõe que dentre os créditos glosados se encontram créditos decorrentes de despesas com a aquisição de energia elétrica por estabelecimento comercial e industrial (CFOP's 1253/2253 - estabelecimento comercial - e 1252/2252 - estabelecimento industrial), que foram considerados na composição do crédito declarado pela Requerente. Primeiramente, é importante destacar que provavelmente houve erro na utilização dos CFOP's 1253/2253, uma vez que a empresa é comprovadamente Industrial e, portanto, toda a aquisição da energia elétrica deveria ter sido feita sob os CFOP's 1252/2252.

[Obs.: a nota de rodapé a que remete o texto tem os seguintes dizeres: “Em especial a planilha ‘inconsistencia_cfop_sem_direito_credito’”]

Diz então que, não obstante o possível erro quanto ao CFOP indicado, não concorda com as glosas, uma vez que a legislação expressamente autoriza o aproveitamento de créditos calculados sobre despesas com aquisição de “energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica”. Pleiteia o reconhecimento do direito ao crédito e o cancelamento da exigência fiscal.

No sub-tópico seguinte “(b.2) Frete”, contesta as glosas que, em suas palavras, “supõe” terem sido efetuadas sobre tais despesas. Novamente inicia ressaltando que a contestação se refere a glosas que “supõe” que tenham sido efetuadas (destaque no original).

43. Na linha do que foi mencionado acima, a Requerente também supõe que a D. Fiscalização tenha considerado indevidos os créditos aproveitados pela Requerente relacionados com despesas com frete (CFOP's 1353/2353 - aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial - 1352/2352 - aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial - e 1932/2932 - aquisição de serviço de transporte iniciado em unidade da federação diversa). Primeiramente, é importante destacar que provavelmente houve erro na utilização dos CFOP's 1352/23523(sic), uma vez que a empresa é comprovadamente industrial e, portanto, toda a aquisição de frete deu-se por estabelecimento industrial.

Afirma que “independente da ressalva acima, no que se refere às despesas com frete, a Lei 10.833/03 permite o desconto dos créditos (i) no frete referente à aquisição de insumos para a produção ou bens adquiridos para revenda, (ii) no frete quando é um bem ou serviço utilizado como insumo na prestação de serviços ou na produção de um bem, e (iii) no frete da operação de venda”. Observando que o direito ao crédito sobre despesas com fretes é reconhecido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, cita soluções de consulta e também jurisprudência do STJ. Invocando jurisprudência do CARF, sustenta ainda o direito a créditos calculados sobre despesas com “frete interno”,

assim entendido o frete referente ao transporte de bens entre estabelecimentos diversos da mesma pessoa jurídica. Conclui:

48. Portanto, resta comprovado o direito da Requerente aos créditos relativos a despesas com frete na aquisição de insumos (inciso II); transferência entre estabelecimentos para posterior operação de venda (frete interno - inciso IX); e na operação de venda (inciso IX). Ressalte-se que tais valores de frete são suportados pela Requerente e, por esse motivo, a Requerente teria direito ao crédito.

Inicia então novo sub-tópico, intitulado “(b.3) Bens e serviços utilizados como insumo no processo produtivo”, novamente registrando a suposta dificuldade em exercer seu direito de defesa:

49. Além da glosa de créditos decorrentes de operações de aquisição de energia elétrica e frete, a D. Fiscalização glosou outros créditos sem, contudo, especificar suas operações. Mesmo sem poder exercer o seu direito à ampla defesa, na medida em que não conseguiu identificar na autuação os motivos que levaram o I. Fiscal a glosar tais créditos, a Requerente assevera que o inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/03 estabelece a possibilidade de aproveitamento de créditos em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Observando que o texto legal não define o conceito de insumo nem estabelece quais seriam os bens e serviços passíveis de creditamento, alega que a fiscalização, na linha do estabelecido pelas Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, “considera insumo apenas os bens ou serviços diretamente utilizados na fabricação ou na produção de bens destinados à venda, ou aplicados ou consumidos na prestação do serviço”, entendendo este que estaria equivocado por divergir “da posição atualmente firmada pela doutrina e jurisprudência administrativa sobre o conceito de Insumo”.

Discorrendo exaustivamente sobre o tema e trazendo à colação doutrina e jurisprudência, defende, basicamente, que “o conceito de insumo deve estar atrelado à noção e empreendimento, ou seja, de tudo aquilo que colabora de forma imprescindível (essencial) à formação de receita e faturamento”, e que, deste modo “é possível afirmar que esse conceito deve incorporar todos os gastos ou custos que sejam essenciais para a atividade comercial e geração de receitas da sociedade”. Não se abstém de sustentar, como é praxe na defesa desta tese, que “o conceito de ‘insumo’ para fins de PIS e COFINS pode ser assemelhado aos conceitos de ‘custo da produção’ e ‘despesas necessárias’ previstos nos artigos 290, I, e 299 do Regulamento do Imposto de Renda (‘RIR/99’)”.

Assim conclui este ponto (com os destaques do original):

63. Diante disso, o conceito de insumo, para fins de creditamento da contribuição da COFINS, deve ser entendido como correspondente a todos os gastos, custos ou despesas que sejam indispensáveis (essenciais) para a comercialização de mercadorias. Ou seja, são insumos aqueles gastos, custos ou despesas sem os quais não seria possível para a empresa fabricar e comercializar suas mercadorias ou ainda prestar serviços.

64. Em síntese, conceitualmente, identifica-se um “insumo” a ser utilizado na fabricação de produtos quando restar demonstrada a essencialidade ou imprescindibilidade desse custo ou despesa para a respectiva operação.

65. Assim, caso a D. Fiscalização tenha glosado créditos decorrentes de bens ou serviços que se enquadram no conceito de insumo admitido pelos Tribunais Administrativos ou Judiciais, a Requerente pleiteia que tal glosa seja desconsiderada, cancelando-se a exigência fiscal de COFINS, uma vez que a legislação permite a tomada de crédito sobre bens e serviços utilizados como insumo no processo produtivo e a jurisprudência aplica conceito mais amplo ao termo insumo justamente para permitir que todas as despesas necessárias e essenciais ao processo produtivo dêem direito a crédito.

66. Não obstante isso, considerando a imprecisão da presente autuação, a conversão do julgamento em diligência é medida que se impõe para que seja possível identificar as operações que tiveram seus créditos glosados, permitindo que a Requerente demonstre que atendeu aos ditames da lei.

A seguir, contesta a “INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO”, dizendo que:

- a multa configura penalidade e não tem natureza tributária e, portanto, não há razão para ser aplicada sobre seu valor a referida taxa de juros; o aumento da multa pela aplicação de taxa de juros caracteriza o agravamento da sanção, o que é inaceitável;

- a Lei nº 9.250, de 26.12.1995, que instituiu o uso da taxa SELIC para correção de débitos tributários, somente é aplicável ao valor principal, ou seja, somente é aplicável aos tributos e contribuições propriamente ditos; “a multa aplicada não é débito decorrente de tributos e contribuições a possibilitar a aplicação da norma legal.

Repita-se: multa é penalidade e, como tal, não há lei que autorize sua correção pela taxa SELIC”;

- referida taxa de juros também não pode ser aplicada com base na “previsão do artigo 43 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996 (...), pois tal norma apenas autoriza a aplicação dos juros SELIC quando a multa é lançada isoladamente, sem tributo principal devido”, que não é o caso dos autos.

Cita jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e diz restar “evidente a impossibilidade de cobrança de juros SELIC sobre a multa aplicada no presente caso, caso seja mantida a exigência fiscal, o que se alega apenas para fins de argumentação”.

Apresenta então suas conclusões e pedidos (destaques no original):

72. Diante de todo o exposto, a Requerente tem como demonstrado em preliminar, a nulidade do Auto de Infração tendo em vista a ausência de motivação clara e precisa da autuação, já que a D. Fiscalização não demonstrou as operações que tiveram seus créditos glosados e, além disso, não apresentou elementos que permitissem com que a Requerente identificasse as operações em questão. Tal fato prejudica sensivelmente o direito de defesa da Requerente. Portanto, de plano, se requer a declaração de nulidade da autuação.

73. No mérito, caso a autuação não seja anulada, o que se alega apenas para fins de argumentação, a Requerente apresentou planilhas e informações da composição mensal do crédito para que sejam validados/confirmados os valores dos créditos de COFINS declarados pela Requerente na DACON e os recolhimentos efetuados. Na hipótese, a Requerente trouxe a apuração mensal do crédito de COFINS discriminando todas as operações, sendo que tais operações dão direito a crédito nos termos do artigo 3º da Lei 10.833/2003. Assim, a Requerente pleiteia a conversão do julgamento em diligência para que o trabalho de validação/confirmação seja feito pela D. Fiscalização e os créditos controversos sejam devidamente discriminados para possibilitar a defesa da Requerente.

74. Neste ponto, a Requerente demonstrou seu direito a[os] créditos de Cofins sobre despesas com energia elétrica e frete, nos termos do artigo 3º, incisos I, II, III e IX da Lei 10.833/03; e despesas essenciais e imprescindíveis para a manutenção de suas atividades e que, portanto, geram direito a crédito de COFINS, nos termos do artigo 3º, incisos I e II, da Lei 10.833/03.

75. Por fim, a Requerente demonstrou que (i) a multa de ofício no valor de 75% da exigência é excessiva e extrapola os limites razoabilidade e da proporcionalidade, devendo ser reduzida; e (ii) se aplicável a taxa SELIC, ela somente poderá incidir sobre o crédito tributário principal, não podendo recair sobre o valor da multa de ofício, que é penalidade e não tem natureza tributária.

76. Pelo exposto, caso a nulidade acima seja superada, a Requerente pleiteia a conversão do julgamento em diligência, nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto 70.235/72, e do artigo 57, inciso IV, do Decreto nº 7.574/11, cumulados com o artigo 38 da Lei nº 9.784/99. A conversão do processo em diligência e/ou a realização de uma perícia contábil é necessária para que a totalidade dos documentos possa ser analisada e não

restem dúvidas acerca da improcedência da cobrança, haja vista a validade dos créditos de COFINS utilizados pela Requente e a correção da apuração das contribuições no período de março a dezembro de 2009.

77. A Requerente indica como assistente técnico o Sr. Antônio Marchi Bastos Neto, brasileiro, com escritório na Avenida Juscelino Kubitschek, 1.309, 9º andar, Vila Nova Conceição, CEP 04543-011, telefone (11) 3568-9147 e e-mail: antonio.marchi@unilever.com e anexa os Quesitos (doc. nº 21) formulados para realização de diligência, protestando pela apresentação de quesitos suplementares ou elucidativos.

78. Por fim, comprovada a exatidão dos procedimentos adotados pela Requerente, bem como a total improcedência do Auto de Infração ora impugnado, pleiteia a Requerente seja INTEGRALMENTE ACOLHIDA a presente Impugnação para que seja cancelada a exigência fiscal e determinado o arquivamento do respectivo processo administrativo.

79. Em atenção ao princípio da verdade material que deve orientar todo o processo administrativo fiscal e com fundamento no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, a Requerente protesta ainda pela juntada posterior de documentos a corroborar seu direito.

Por meio da Resolução nº 3.163, de 10/11/2014 (fls. 1940/1946), a então 16ª Turma desta DRJ/Ribeirão Preto decidiu converter o julgamento em diligência, solicitando à DRF de origem que:

- discrimine, com totalizações mensais, quais lançamentos de insumos ou despesas foram desconsiderados, ocasionando a lavratura do auto de infração, esclarecendo, inclusive, o tipo/natureza deles, bem como a razão pela qual tais “insumos” não dão direito a crédito para apuração do PIS/Pasep e da Cofins na modalidade não cumulativa;*
- manifeste-se a respeito dos documentos apresentados pela contribuinte, bem como das alegações quanto à desconsideração de aquisições de bens e serviços cujos CFOP, em princípio, gerariam crédito;*
- em havendo divergências entre as bases de cálculo da contribuição utilizadas pela contribuinte e as consideradas pela fiscalização, elabore demonstrativos das receitas que, no entendimento da fiscalização, devem compor a base de cálculo da contribuição, discriminando-as por CFOP, com totalizações mensais, e quadros comparativos com os valores considerados pela contribuinte;*
- elabore Relatório Fiscal conclusivo, devidamente fundamentado, pronunciando-se sobre os pontos acima referidos, bem como acerca da validade e dimensão dos créditos da não cumulatividade informados no Dacon de maio a dezembro de 2009, e da correspondente repercussão sobre o crédito tributário lançado.*

Após as providências que considerou adequadas ao atendimento do quanto solicitado na referida resolução, o Auditor-Fiscal incumbido da diligência emitiu a Informação Fiscal de fls. 2086/2092.

Após breve introdução na qual relata o objeto do procedimento, o Auditor-Fiscal esclarece novamente a metodologia adotada por ocasião da ação fiscal da qual resultou a lavratura do Auto de Infração, expõe a base legal dos créditos da não cumulatividade da Cofins que foi adotada na diligência, e passa então a descrever as análises efetuadas.

Informa acerca das intimações efetuadas à contribuinte bem como de suas respostas, e prossegue:

Na análise efetuada, constatou-se que a contribuinte aproveitou créditos de PIS e COFINS referentes a serviços em CFOPs que originalmente não dão direito a crédito e que, por essa razão não haviam sido considerados pela fiscalização quando da lavratura do auto de infração, o que gerou, grosso modo, as diferenças apresentadas à época, quais sejam: CFOP 1.999 e 2.999, que no período em análise (março a dezembro/2009) totalizou R\$ 226.019.667,77 e R\$ 38.878.660,68 de base de crédito respectivamente, conforme o já referido DOC Nº 8 da Impugnação (fl. de nº 2075).

Analisando as planilhas mensais com discriminação de todas as operações que fizeram parte da composição do crédito do PIS/COFINS declarado, apresentadas pela contribuinte junto à sua correspondência recepcionada em 28/12/2016, não foi constatada divergência para os CFOPs geradores de créditos, com exceção, claro, dos acima mencionados.

Como no DACON da Contribuinte, todos os serviços encontram-se declarados na Linha 3 das Fichas 6 A (PIS) e 16 A (COFINS) “SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS”, nesses valores estão inclusos os CFOPs 1.933, 2.933 (que originariamente geram créditos) e também os valores declarados nos CFOPs 1.999 e 2.999 (não originariamente geradores de crédito).

Considerando que a contribuinte apresentou relação analítica de todas as operações incluídas nesses CFOPs, discriminadas por NF de cada serviço tomado, que serviu de base para a tomada de crédito, procedemos análise de todas essas operações, com a segregação dos serviços, que pela legislação pertinente e narrada anteriormente, dão direito a crédito das operações, e que pela mesma legislação, não dão direito a crédito.

Em decorrência, elaboramos as planilhas mensais “AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS COM DIREITO A CRÉDITO” (Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável - fl. de nº 2082) e em contrapartida, as planilhas mensais “AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO” (Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável - fl de nº 2083).

Com base nas referidas planilhas, procedemos à elaboração do quadro resumo denominado “DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DAS BASES DE CÁLCULO GLOSADAS E ACEITAS, CONFORME ANEXOS” (fl. de nº 2084), no qual se encontram os valores mensais das bases de cálculo declaradas pela contribuinte em DACON, o valor da base de cálculo, cuja glosa foi mantida e ainda, a parte da base de cálculo aceita nesta diligência.

A título de ilustração, citamos alguns itens que segundo a contribuinte geraram crédito, mas que por sua natureza, sem dúvida se situam à margem da legislação que rege o aproveitamento de crédito, tais como: notas fiscais de serviços administrativos relacionados a publicidade e propaganda, honorários advocatícios, despesas com pessoal, serviços de informática, etc... conforme se depreende da Planilha “AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO”.

Ainda na referida listagem (CFOPs 1.999 e 2.999), constam ao longo do período, valores relevantes de serviços ligados ao ativo imobilizado — Serviços de montagem de equipamentos, Serviços de Engenharia/Instalação de máquinas e equipamentos, etc... que isoladamente ou em seu conjunto, deveriam integrar o Ativo Imobilizado da contribuinte, para posterior depreciação ou amortização.

A manutenção da glosa do crédito tanto do PIS quanto da COFINS, decorre do fato de que a contribuinte simplesmente não procedeu à sua imobilização, considerando-os diretamente como despesas ou custos e dessa forma, aproveitando integralmente e de única vez os créditos decorrentes.

Ora, o aproveitamento de crédito decorrente do ativo imobilizado, no regime não cumulativo, passa primeiro pela sua imobilização e se dará ao longo do tempo, quer seja pelas regras do art. 3º, Inciso VI das leis 10.637/2002 – PIS e 10.833/2003 – COFINS, através da depreciação ou amortização desses bens ou, de forma alternativa, pelo regime de aquisição (1/48 avos) ao mês, conforme artigo 3º, § 14 da lei 10.833/03 e estendido ao PIS pelo Inciso II do artigo 15 desta mesma lei.

Concluídos os levantamentos, procedemos ao demonstrativo a seguir com a nova situação dos valores do auto de infração (valor principal), que no entender desta fiscalização devem persistir.

DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DOS VALORES CRÉDITOS ACEITOS E MANTIDOS:				
COFINS - ANO CALENDÁRIO 2009				
MÊS / ANO	VALOR PRINCIPAL AUTO INFRAÇÃO	VALOR ACEITO SERVIÇOS	VALOR ACEITO DEMAIS INSUMOS	VALOR MANTIDO AUTO INFRAÇÃO
mar/09	2.553.474,73	131.250,34	925.342,94	1.477.881,45
abr/09	2.563.040,21	113.080,64	747.986,64	1.701.972,93
mai/09	3.955.939,13	102.416,62	1.540.885,24	2.312.637,26
jun/09	3.099.198,99	92.410,12	647.871,09	2.358.917,78
jul/09	3.173.159,79	140.964,51	714.813,01	2.317.382,26
ago/09	3.020.374,20	127.750,35	1.107.727,46	1.784.896,39
set/09	5.182.616,93	104.775,79	3.285.810,17	1.792.030,97
out/09	2.848.928,33	102.171,34	1.021.833,82	1.724.923,18
nov/09	2.532.501,63	16.298,63	1.070.384,32	1.445.818,68
dez/09	3.741.953,91	157.949,28	1.838.220,34	1.745.784,29
TOTAL	32.671.187,85	1.089.067,62	12.919.875,04	18.662.245,19

Importante observar que estando a matéria em fase de julgamento, os conceitos de “VALOR ACEITO” e “VALOR MANTIDO”, visam tão somente apresentar subsídios aos doutos julgadores. Entretanto, a segregação foi realizada, segundo entendimento desta fiscalização, à luz da legislação já citada.

Finalmente, cabe observar que o auto de infração foi lavrado com base exclusivamente nas divergências encontradas nas bases de cálculo das operações de crédito. Portanto, não houve constituição de crédito com base em receitas.

Em atendimento ao disposto na Resolução DRJ/RPO nº 3.163, de 10 de novembro de 2014 (fls. nºs 1940 a 1946), damos ciência, à contribuinte com envio do presente relatório circunstanciado, por via postal, sobre o resultado da diligência fiscal, abrindo-lhe prazo de 30 (trinta) dias, a contar do recebimento deste, para que possa apresentar, se de seu interesse for, manifestação com relação ao presente feito.

Cientificada em 10/07/2017, conforme Termo de Ciência de fls. 2100/2101, no dia 08/08/2017 a contribuinte apresentou o aditamento à impugnação de fls. 2105/2122.

Alega tempestividade, reporta-se resumidamente aos “fatos precedentes”, desde a ação fiscal até a Resolução desta DRJ por meio da qual o julgamento foi convertido em diligência e passa a manifestar-se acerca do “Relatório de Diligência de fls. 2086/2092”.

Menciona os esclarecimentos fornecidos pelo Auditor-Fiscal sobre os documentos utilizados na execução da diligência bem como as planilhas que resultaram da análise efetuada, e assevera que, analisando-as, “é possível afirmar que a D. Fiscalização analisou a DACON da Requerente e apontou quais créditos, no seu entender, não poderiam ter sido aproveitados, com a recomendação de redução do crédito tributário objeto da autuação”.

Manifesta então sua “concordância com relação às glosas canceladas pela D. Fiscalização, uma vez que, conforme afirmado no relatório fiscal, representam insumo relacionado à atividade produtiva da Requerente” e pleiteia o cancelamento da exigência no tocante às glosas que, na diligência, a fiscalização entendeu que deveriam ser canceladas.

Manifesta, contudo, sua discordância quanto às glosas mantidas. Diz que os créditos glosados, de um modo geral, “podem ser classificados como: (i) serviços prestados por terceiros; (ii) bens adquiridos para serem aplicados no processo produtivo; (iii) publicidade e propaganda; e (iv) frete”. Acrescenta que embora a DRJ tivesse solicitado a indicação dos motivos das glosas, “constou no relatório fiscal apenas que as despesas que deram origem aos créditos glosados não se enquadrariam no conceito restritivo de insumo (i.e. conceito decorrente das Instruções Normativas – ‘IN’ – nº 247/2002 e 404/2004)”, e que, além disso, a fiscalização “afirmou que alguns créditos não poderiam ter sido utilizados pois alguns decorreriam de serviços (engenharia, instalação de máquinas e equipamentos, etc.) que deveriam integrar o Ativo Imobilizado da contribuinte”. Conclui:

18. Diante disso, a Requerente apresenta este aditamento à Impugnação, reiterando as alegações/documentos apresentados na Impugnação de 30.4.2014, nos termos a seguir exposto e requerendo que os aspectos abaixo indicados também sejam considerados no julgamento em primeira instância administrativa.

Alega a “NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO”, nos seguintes termos (os destaques são do original):

19. A Requerente demonstrou em sua impugnação que a metodologia utilizada pela D. Fiscalização para elaboração do Auto de Infração enseja a nulidade da autuação, já que cerceia o direito de defesa da Requerente e viola o artigo 10 do Decreto 70.235/72. Nesse sentido, a Requerente reitera todos os termos do item 3 de sua Impugnação.

20. Apenas para que não haja dúvidas, a Requerente destaca que a nulidade da autuação foi comprovada por meio da realização de diligência. Isso porque, para atender à determinação da DRJ(sic), a D. Fiscalização precisou analisar as planilhas que demonstram a composição do DACON da Requerente para, então, discordar de alguns créditos. Ou seja, apenas com base no trabalho fiscal que resultou na autuação, a D. Fiscalização

não conseguiria cumprir o que foi determinado pela DRJ (apontar quais créditos foram glosados e explicar o motivo).

21. Reitere-se que o I. Agente Fiscal responsável pela diligência, ciente da determinação da DRJ, deparou-se com a mesma dificuldade que a Requerente teve para elaborar a sua Impugnação: não sabia quais créditos tinham sido glosados, se levasse em consideração apenas o trabalho fiscal que ensejou a autuação. Precisou, pois, utilizar as planilhas apresentadas pela Requerente em sua Impugnação e que demonstram a composição do DICON.

22. Portanto, após a realização da diligência, não há qualquer dúvida de que o Auto de Infração é nulo, já que a metodologia adotada pelo I. Agente Autuante não apresenta a motivação da autuação, tampouco fornece os documentos que permitem a compreensão dos fatos que levaram à exigência fiscal, o que viola o artigo 10 do Decreto 70.235/72.

Passa então à discussão do mérito no tocante às “GLOSAS MANTIDAS PELA D. FISCALIZAÇÃO”. Após mencionar que a fiscalização admitiu parte dos créditos e glosou outros, recomendando significativa redução dos valores lançados, registra novamente sua discordância quanto às glosas mantidas, observa que a fiscalização expressamente afirmou ter utilizado o conceito de insumo previsto nas instruções normativas, conceito este com o qual não concorda e, “por esse motivo, reitera e ratifica todos os termos do item IV de sua Impugnação, no intuito de que também seja confirmado a indevida glosa da parcela mantida”.

Observa ainda que “o novo trabalho fiscal indicou quais créditos houve a manutenção da glosa (que constam na planilha ‘AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO’ - fl. 2083) e, portanto, neste aditamento a Requerente se defenderá com relação a estes”.

Contesta o conceito de insumo adotado pela fiscalização, que se encontra previsto nas Instruções Normativas RFB nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004. Registra que os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, autorizam o aproveitamento de créditos calculados em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, porém não definem o conceito de insumo.

Sustenta que seria restritivo o conceito de insumo estabelecido nas referidas instruções normativas, segundo as quais somente são considerados insumos “os bens ou serviços diretamente utilizados na fabricação ou na produção de bens destinados à venda ou aplicados/consumidos na prestação do serviço”. Diz que este conceito decorre daqueles definidos nas legislações do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Como o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias e o IPI sobre a operação de industrialização de produtos, é

inadequada a adoção deste conceito de insumo para as contribuições em questão, que incidem sobre o faturamento. Assim, “é plausível que o conceito de insumo para essas contribuições deva assemelhar-se aos conceitos de ‘custo de produção’ e ‘despesas necessárias’ previstos nos artigos 290, I, e 299 do Decreto 3000, de 26.3.1999 (‘Regulamento do Imposto de Renda’ ou ‘RIR’)”.

Prosseguindo nesta linha de argumentação, diz ser “defensável que o conceito de insumo no âmbito do PIS e da COFINS deve ser interpretado de forma ampla, nos termos do RIR, para que contemple todos os custos e despesas com bens e serviços que sejam imprescindíveis à consecução de seu objeto social”, reitera que as leis de regência não definiram o conceito de insumo e acrescenta que estas, no entanto, “também não apresentaram ressalvas”. Deste modo, as Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, teriam inovado e desrespeitado o princípio da estrita legalidade.

Traz à colação doutrina e jurisprudência em apoio à sua tese de que deve ser adotado um conceito amplo de insumo de modo a contemplar “todos os custos e despesas com bens e serviços que sejam imprescindíveis à consecução de seu objeto social”. Sustenta então que, mesmo não sendo admitida a “interpretação ampla do conceito de insumo”, não deve prevalecer a interpretação “restritiva” adotada na diligência, pois “há acórdãos do E. CARF adotando interpretação intermediária, na medida em que atualmente afasta tanto a regência das regras do IRPJ, quanto a aplicação restritiva das regras do IPI, fixando o entendimento de que o conceito de insumos para fins de PIS e COFINS deve obedecer a regras próprias”, entendimento que também vem sendo adotado por alguns Ministros do STJ, que menciona. Cita jurisprudência neste sentido e conclui:

40. Conclui-se, portanto, que a interpretação atual do conceito de insumo está vinculada à essencialidade ou imprescindibilidade do custo ou despesa para a respectiva operação. Admitida esta interpretação, restará comprovado o direito aos créditos de PIS e COFINS apurados pela Requerente em relação ao período de março a dezembro de 2009 e a indevida glosa realizada pela D. Fiscalização via diligência. (destaques no original)

Passa, a seguir, à defesa do “direito aos créditos cuja glosa foi mantida pela D. Fiscalização”. À guisa de introdução ao tema diz que do exame da “planilha ‘AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS SEM DIREITO A CREDITO’ (fl. 2083)” verifica-se que a fiscalização “manteve a glosa dos créditos relacionados a: (i) serviços prestados por terceiros; (ii) bens adquiridos como insumos; (iv) publicidade e propaganda; (v) locação de veículos e equipamentos de áudio e vídeo; e (vi) frete”. Ainda em sede de introdução, registra que na época dos fatos geradores “era empresa que se dedicava, dentre outras atividades, à fabricação, transformação, beneficiamento, conservação, armazenagem, transporte, distribuição, importação, exportação, comércio e

divulgação de diversos tipos de produtos (produtos de limpeza e higiene doméstica, produtos alimentícios, produtos de perfumaria, etc), conforme descrito em seu contrato social, anexo à Impugnação ora aditada”.

Inicia um tópico intitulado “(A) Serviços prestados por terceiros e utilizados como insumos”, dizendo serem indevidas as glosas de créditos que “decorrem de serviços prestados por terceiros, como instalação de máquinas e equipamentos, montagem, serviço de isolamento térmica, assistência técnica (trabalhista, tributária), construção civil e pintura, limpeza e conservação, transporte de pessoal, análise de amostras, dentre outros”, uma vez que “todos esses serviços são essenciais à sua atividade”.

A título de exemplo, refere-se aos serviços de conservação e limpeza. Diz que, como na época industrializava e comercializava produtos alimentícios, “a limpeza e conservação de seus estabelecimentos é imprescindível à sua atividade e está diretamente ligada ao processo produtivo da empresa”, devendo, assim, ser caracterizados como insumos os materiais e serviços utilizados nesta atividade, sendo, portanto, legítimos os créditos calculados sobre tais dispêndios. Invoca jurisprudência do STJ que entende corroborar sua tese.

No mesmo sentido é a defesa relativa aos créditos calculados sobre despesas com “manutenção de máquinas e equipamentos”:

46. Além disso, a Requerente incorreu com gastos que visavam à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados em seu processo produtivo, seja para garantir a segurança dos funcionários (manutenção de equipamentos de segurança, elevadores, letreiro) ou dos equipamentos utilizados na consecução das atividades da Requerente (equipamento para escritório, carrinhos, quiosques, etc). A Requerente não teria como fabricar produtos de limpeza, higiene e alimentícios, por exemplo, na situação hipotética em que seus equipamentos não funcionam.

Cita jurisprudência e, com argumentos semelhantes, quais sejam, a indispensabilidade de tais serviços para a consecução de seu objeto social, defende o direito aos créditos calculados sobre serviços de transporte de funcionários, de assessoria jurídica e técnica e de publicidade e propaganda. Veja-se:

(...)

Neste ponto da manifestação de inconformidade a linha de defesa difere apenas no tocante às despesas com serviços de construção civil e de pintura, em relação aos quais diz entender “que possui direito aos créditos decorrentes dessas despesas”, uma vez que o art. 3º, VII, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, “permite créditos de PIS e COFINS sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros”.

Assim conclui este tópico:

53. *Enfim, todos os serviços prestados por terceiros que glosados pela D. Fiscalização geram créditos de PIS e COFINS, nos termos do artigo 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, já que caracterizam insumos ao processo produtivo da Requerente.*

Em novo tópico, “(B) Bens utilizados como insumos”, contesta as glosas que teriam sido mantidas sobre os créditos apropriados a este título. Apresenta uma relação, a seguir reproduzida, de produtos cujas glosas considera indevidas:

(...)

Diz que, “aos menos aos leigos, a utilização de fosfato tricalcio, carboximetil celulose ou glutamato monossódico, por exemplo, só faz sentido no cenário de um processo industrial”, e que se a fiscalização tivesse dúvidas “quanto à utilização desses bens no processo produtivo da Requerente, deveria ter solicitado esclarecimentos”. Conclui:

57. *Diante disso, as despesas incorridas para a aquisição desses bens devem ser caracterizadas como insumos aplicados no processo produtivo, uma vez que são efetivamente essenciais às atividades da Requerente, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.*

No tópico seguinte, “(C) Frete”, contesta as glosas sobre despesas com fretes que afirma terem ocorrido, embora não tenham sido mencionadas pela fiscalização, nos seguintes termos (os destaques são do original):

58. *Embora a D. Fiscalização não afirme textualmente que glosou créditos de frete, é possível verificar nas planilhas “AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO” que despesas de frete foram, de fato, glosadas.*

59. *Para comprovar essa afirmação, a Requerente destaca as seguintes glosas que constam na planilha referente ao mês de maio (citada a título exemplificativo para construção de argumento que se aplica a todo o período discutido neste feito):*

Razão social	CNPJ fornecedor	Descrição do produto
MULTI EXP COM DE DESPACHOS LTDA	44.576.296/0003-20	ALHO PORO RALADO 2MM ALHO PORRO FLOCOS ESPINAFRE EM PÓ AROM CHICKEN BASE CM SAV-86490 SUCO CONC CLARIFICADO PESSEGEIO 65 BX
TRANSP SILVEIRA GOMES LTDA.	87.016.747/0001-16	ARISCO CAT PET 24X390GR ARISCO EXTRATOMATO LATA 24X350GR CX POMAROLA100%NAT TRAD POUCS5X3X340G+MAC ELEFANTE EXTR TOMATE LATA 48X130GT HELLMANS PUIC MOST PET 24X200GR TARANTELLA M TOM TRADIC LATA 24X340GR

60. Ou seja, verifica-se pela razão social do prestador de serviço e pelo seu CNPJ (docs. nº 2 e 3) que várias despesas de frete foram glosadas, ainda que a descrição do produto/serviço não o faça parecer.

61. Nesse sentido, é fato que a despesa incorrida com frete gera créditos de PIS e de COFINS, seja nos termos do artigo 3º, IX, da Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03 (que autoriza crédito do frete incorrido na operação de venda), seja nos termos da jurisprudência do E. CARF (que autoriza crédito de frete decorrente da aquisição de insumos e da transferência de produtos entre plantas).

62. Portanto, em relação às despesas que decorrem de frete (ainda que a descrição do produto/serviço não seja precisa), a glosa efetuada pela D. Fiscalização deverá ser cancelada, ficando ainda reiterados todos os argumentos desenvolvidos na impugnação que tratam do tema (especialmente item IV, “b.2”).

Apresenta contestação genérica sobre outras glosas que teriam sido feitas:

63. Embora a Requerente tenha dado especial destaque à questão dos serviços e bens utilizados como insumos, isso foi feito apenas como forma de demonstrar a improcedência das glosas de créditos de COFINS apontadas na diligência. Nesse sentido, a Requerente, por meio desta manifestação, impugna todas as glosas realizadas pela D. Fiscalização e que foram mantidas, ainda que não tenham sido expressamente mencionadas, sem prejuízo de análise individualizada das despesas pelos DD. Julgadores.

64. *Frise-se que todos os créditos aproveitados pela Requerente encontram respaldo na legislação e no conceito de insumo adotado pela jurisprudência atualmente, razão pela qual todo o crédito tributário deverá ser cancelado, inclusive no que se refere ao “remanescente” indicado no relatório de diligência.*

Por fim, apresenta suas conclusões e pedidos:

65. *Este aditamento à Impugnação é tempestivo e deve ser integralmente conhecido, apreciado e acolhido em suas razões de fato e de direito, que demonstram a nulidade da presente autuação e a total improcedência da exigência fiscal.*

66. *Diante do exposto, a Requerente pleiteia o acolhimento integral do presente aditamento à Impugnação para que, somado aos argumentos/documentos da Impugnação, seja anulada a presente autuação fiscal ou cancelada a sua exigência fiscal, com o consequente arquivamento do processo administrativo. A Requerente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.*

67. *Por fim, a Requerente reitera mais uma vez todos os argumentos dispostos em sua Impugnação.*

A 11ª Turma da DRJ Ribeirão Preto julgou a impugnação procedente em parte, nos termos do Acórdão nº 14-72.746, de 26 de outubro de 2017, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Constatada em procedimento fiscal a falta de declaração e/ou recolhimento e a declaração inexata de tributo e/ou contribuição é cabível a aplicação da multa de 75%.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela

Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.

Para efeito da apuração de créditos no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS, PARTES E PEÇAS UTILIZADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO E PINTURAS.

Os serviços, partes e peças utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos diretamente utilizados na fabricação ou produção de bens ou serviços destinados à venda, que importem aumento da vida útil superior a um ano, devem ser incorporados ao ativo imobilizado, para, só então, passarem a gerar créditos da não cumulatividade, os quais deverão ser calculados sobre os encargos de depreciação ou amortização.

Igualmente, os serviços de construção e pintura somente geram créditos após sua incorporação ao ativo imobilizados, calculados também sobre os respectivos encargos de depreciação ou amortização.

NÃO CUMULATIVIDADE. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO.

No regime da não cumulatividade, apenas os bens incorporados ao ativo imobilizado que estejam diretamente associados ao processo produtivo é que geram direito a crédito calculado sobre os encargos de depreciação ou calculado com base no valor de aquisição.

É vedado o desconto de créditos relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS. ASSESSORIA TÉCNICA E JURÍDICA. PUBLICIDADE E PROPAGANDA. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS. CONSERVAÇÃO E LIMPEZA. GESTÃO ADMINISTRATIVA. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Dispêndios com aquisição de serviços de transporte de funcionários, de conservação e limpeza, de publicidade e propaganda, de assessoria jurídica ou técnica, bem como de gestão administrativa, não dão direito a créditos da não cumulatividade, por inexistência de autorização legal expressa para o cálculo de créditos sobre tais despesas, e, ainda, por se tratarem de serviços que não se caracterizam como insumos, eis que não são empregados diretamente na fabricação ou produção de bens ou serviços destinados à venda.

FALTA DE RECOLHIMENTO. APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição apurada em procedimento fiscal enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS VERIFICADOS EM DILIGÊNCIA FISCAL. DESCONTOS. EXONERAÇÃO.

No julgamento administrativo são considerados válidos os créditos da não cumulatividade apurados em procedimento de diligência fiscal, devendo ser exonerados da exigência os valores correspondentes aos créditos cuja legitimidade foi reconhecida no referido procedimento.

O acórdão foi submetido ao recurso necessário em vista do valor exonerado, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235/72, em conformidade com o disposto na Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator

O recurso de ofício foi apresentado com observância dos requisitos de admissibilidade, de forma que passo a análise

O recurso de ofício trata da reconhecimento de créditos das contribuições apuradas no regime da não cumulatividade, após realização de diligência fiscal proposta pela instância *a quo*.

Conforme já relatado, a 11ª Turma da DRJ Ribeirão Preto baixou os autos à unidade preparadora para que fosse realizada diligência fiscal e sanar lacunas na instrução processual de forma a dar supedâneo a formação da convicção do citado órgão julgador.

Pelo relatório da diligência, o sujeito passivo possuía créditos da não cumulatividade a seu favor. Diante da constatação, a instância *a quo* excluiu da exigência fiscal os créditos reconhecidos em sede de diligência. Contudo, fez algumas observações sobre a planilha apresentada pela fiscalização, pois a mesma continha erros nos cálculos, conforme trecho abaixo reproduzido, *verbis*:

Como visto, na diligência fiscal realizada, em face dos esclarecimentos e documentos apresentados pela contribuinte, o Auditor-Fiscal reconheceu o direito a créditos da não cumulatividade em valores superiores aos que tinham sido considerados por ocasião da ação fiscal de que resultou a lavratura do Auto de Infração, conforme o quadro demonstrativo apresentado na Informação Fiscal de fls. 2086/2092. Estes valores devem, portanto, ser excluídos da exigência formalizada no Auto de Infração.

Por outro lado, conforme acima exposto, não puderam ser acolhidos os argumentos apresentados pela contribuinte em defesa da legitimidade dos créditos que havia informado em Dacon. Assim, os únicos valores a serem excluídos da exigência fiscal são os valores correspondentes aos créditos da não cumulatividade reconhecidos pela fiscalização no procedimento de diligência fiscal, conforme o quadro demonstrativo abaixo.

PA Lançado Excluído Mantido

03/2009	2.553.474,73	1.056.593,28	1.486.881,45
04/2009	2.563.040,21	861.067,28	1.701.972,93
05/2009	3.955.939,13	1.643.301,86	2.312.637,27
06/2009	3.099.198,99	740.281,21	2.358.917,78
07/2009	3.173.159,79	855.777,52	2.317.382,27
08/2009	3.020.372,20	1.235.477,81	1.784.896,39
09/2009	5.182.616,93	3.390.585,96	1.792.030,97
10/2009	2.848.928,33	1.124.005,16	1.724.923,17
11/2009	2.532.501,63	1.086.682,95	1.445.818,68
12/2009	3.741.953,91	1.996.169,62	1.745.784,29
Total	32.671.187,85	13.989.942,65	18.681.245,20

A respeito deste quadro é oportuno observar que o mesmo apresenta duas diferenças com relação ao quadro apresentado pela fiscalização (fl. 2091). O valor total do crédito tributário excluído constante do quadro acima difere da soma dos totais

constantes nas colunas “Valor Aceito Serviços” e “Valor Aceito Demais Insumos”, devido a erro cometido pela fiscalização na totalização da coluna “Valor Aceito Demais Insumos”. Outro erro de cálculo verificado na planilha de fl. 2091 é o valor que a fiscalização aponta como devendo ser mantido no mês de março/2009, que não corresponde à diferença entre o valor lançado e os créditos reconhecidos na diligência.

Após analisar planilha que consta no relatório de diligência, identifiquei o mesmo erro apontado pela DRJ, o resultado da diferença entre o valor lançado e o valor reconhecido no mês de março de 2009 contém um erro de cálculo.

	Valor Lançado	Valor Excluído Serviços	Valor Excluído Demais Insumos	Total Valor Excluído	Valor Mantido
Diligência	2.553.474,73	131.250,34	925.342,94	1.056.593,28	1.477.881,45
DRJ	2.553.474,73			1.056.593,28	1.496.881,45

Sendo assim, como o cancelamento da exigência fiscal, objeto deste recurso de ofício, tem por lastro a profunda análise da Autoridade Fiscal, não vislumbro reparos a fazer no acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento.

Neste norte, nego provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

Gilson Macedo Rosenburg Filho