



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

Processo nº 10314.724367/2014-46
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Resolução nº **3302-000.999 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 28 de março de 2019
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrentes UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA
FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède
Presidente

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho
Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Gilson Macedo Rosenberg Filho, Walker Araújo, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Corinto 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 maio/2009 a dezembro/2009, por meio do qual foi

constituído crédito tributário no importe de R\$ 22.493.447,04, incluídos principal, multa no percentual de 75% e juros de mora calculados até maio de 2014. No Termo de Verificação Fiscal de fls. 95/100, 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, ocorridos na empresa UNILEVER HIGIENE PESSOAL E LIMPEZA LTDA - CNPJ 03.085.759/0001-02 (SUCEDIDA), sobre os quais a fiscalizada responde integralmente pelo crédito tributário devido pela SUCEDIDA, na qualidade de SUCESSORA, como estabelecido nos arts. 132 e 133 do Código Tributário Nacional.

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_Saida".

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 no 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 do Cofins devido a Recolher, já deduzidos dos valores declarados em DCTF:

Notas explicativas sobre a planilha 222:

1) Coluna "Vlr crédito disponível 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_vl_Glosas_Crédito_COFINS";

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

5) Coluna "VL_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) VL_COFINS_outras_contribuições_dacon_COFINS_outras_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_outras_Débitos_resumo

b) Adicao Débito_Cofins Planilha 211_es_COFINS_vendas, Sendo:

..Base_COFINS_Receita_Dacon = dacon Débito_COFINS_receita_vendas_fichas_17_18_19.Receita (VI = Receita de vendas);

..Base_COFINS_Arquivo_Mag = 03_es_Débitos_validos_por_cfop 04_es_Débitos_validos

..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_Deducao_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: Anexos: Planilhas
01;02;201;202;203;211;212;213.*

III - DO VALOR TRIBUTÁVEL

*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) DACTON 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

Este Termo encerra de forma parcial a presente auditoria, tendo em vista a programação de outras operações de tributos e contribuições no mesmo MPF/F acima citado.

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.

Cientificada do auto de infração em 30/05/2014, no dia 30/06/2014 a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1891/1914, 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 DACON 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. 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 DACON”. 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 com os valores declarados em Dacon (Cofins apurada, créditos descontados e valor a pagar).

Acrescenta estar anexando, com o intuito de possibilitar a análise dos créditos declarados em Dacon, “planilhas mensais com discriminação detalhada de todas as operações que fizeram parte da composição do crédito de COFINS, bem como a DACON de cada período”.

Reitera que a fiscalização não teria discriminado os créditos glosados, cujo aproveitamento pela contribuinte foi considerado indevido. Acrescenta que “a partir da análise dos CFOP's que a D. Fiscalização entende que dão direito a crédito, a Requerente supôs que do valor glosado pela fiscalização corresponderia à glosa dos CFOP's de frete e energia elétrica”.

Conclui (destaques no original):

34. 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.

35. 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):

37. 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):

38. 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 industrial (CFOP's 1252/2252), que foram considerados na composição do crédito declarado pela Requerente.

Diz então que 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):

41. 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 1352/2352 - aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial - e 1360 - aquisição de serviço de transporte por contribuinte substituto em relação ao serviço de transporte).

Afirma que “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:

46. 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:

47. 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”, entendimento 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 de 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):

61. 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.

62. 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.

63. 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.

64. 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.

Sustenta a “IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE MULTAS NA EMPRESA SUCESSORA”. Neste sentido, diz que;

- *não deveria ser obrigada ao pagamento de quaisquer penalidades, pois os atos indicados como infrações fiscais foram praticados por empresa incorporada, e não pela própria autuada; o Auto de Infração é posterior à incorporação da Unilever Brasil Higiene Pessoal e Limpeza Ltda. (CNPJ nº 03.085.759/0001-02) pela impugnante, de modo que a exigência do crédito tributário em discussão recaiu sobre a sociedade sucessora, e não sobre a pessoa jurídica que teria cometido a infração apenada;*
- *a regra geral prevista no artigo 132 do CTN estabelece que “a pessoa jurídica que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas”;*
- *o artigo 132 do CTN menciona apenas o termo tributo, e o artigo 129 do CTN estabelece que as disposições previstas naquela seção aplicam-se “por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data”;*
- *deste modo, uma vez que o artigo 3º do CTN estabelece que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa expressar, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, a definição legal de “tributo” não inclui as multas pecuniárias impostas pelas autoridades fiscais, posto que tais exigências constituem sanção de ato ilícito.*

Observa então que “fica claro que uma sociedade incorporadora não responde pelas multas eventualmente imputadas à sociedade incorporada, especialmente quando a lavratura dos autos de infração tiver ocorrido após o ato de incorporação” como é o caso dos autos, colaciona jurisprudência administrativa e conclui (destaque no original):

73. Dessa forma, diante da clara posição da C. CSRS sobre a questão jurídica descrita acima, conclui-se que a imposição da multa no caso em exame, além de se apoiar em premissa incorreta, é infundada e deve ser afastada sob pena de violação do disposto no artigo 132 do CTN.

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):

79. 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.

80. 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.

81. 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.

82. Por fim, a Requerente demonstrou a impossibilidade de se lhe aplicar penalidades (tais como as multas de ofício e isolada) em razão de supostas infrações alegadamente cometidas por empresa já incorporada, bem como 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.

83. 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 Requete e a correção da apuração das contribuições no período de março a dezembro de 2009.

84. 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 14) formulados para realização de diligência, protestando pela apresentação de quesitos suplementares ou elucidativos.

85. 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.

86. 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 3.164, de 10/11/2014 (fls. 1920/1926), 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. 9457/94631.

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 documentos apresentados, e prossegue:

CFOPs geradores de créditos, com exceção dos serviços declarados nos CFOPs 1.999 e 2.999, 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.

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 9454) e em contrapartida, as planilhas mensais “AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO” (Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável – fl. de nº 9455).

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 9456), 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 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.

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 3.164, de 10 de novembro de 2014 (fls. nºs 1920 a 1926), damos ciência, à contribuinte, na pessoa do seu representante legal, do presente relatório circunstanciado, 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. 9471/9472, no dia 08/08/2017 a contribuinte apresentou o aditamento à impugnação de fls. 9476/9494.

Alega tempestividade, reporta-se resumidamente aos “fatos antecedentes”, 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. 9457/9463”.

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 30.6.2014, 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 nº 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 DTJ(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 DACON.*

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. 9455)” 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; e (v) locação de veículos e equipamentos de áudio e vídeo”. Ainda em sede de introdução, registra que é sucessora da UNILVER HIGIENE PESSOAL E LIMPEZA LTDA., empresa esta que, na época dos fatos geradores, “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, anexado 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.

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 ser “evidente que as tampas ‘Dove’ e ‘AXE’ são utilizadas como insumos aos desodorantes comercializados pela Requerente”, diz ainda que “aos menos aos leigos, a utilização de dióxido de titânio, zinco piritonina ou glycol distearate, por exemplo, só faz sentido no cenário de um processo industrial”, e acrescenta 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):

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).

Acrescenta existirem “despesas que se relacionam com o frete como, por exemplo, serviços de despachantes portuários e afins” que também teriam sido glosadas e que, no entanto, dariam direito à apuração de créditos de PIS e Cofins, por serem “imprescindíveis à atividade da Requerente”. Cita jurisprudência administrativa e conclui:

63. 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(sic). 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/SP julgou a impugnação procedente em parte, nos termos do Acórdão nº 14-75.088, de 28 de novembro de 2017, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2009 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. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

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

A sucessora é responsável pelo crédito tributário da sucedida, respondendo tanto pelos tributos devidos pela sucedida até a data da sucessão, como por eventual multa de ofício e demais encargos legais formalizados após a sucessão em decorrência de infração cometida pela empresa sucedida.

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: 01/05/2009 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: 01/05/2009 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 DEPRECIÇÃO. 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.

Impugnação Procedente em Parte

Inconformado com a decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta que:

a) O auto de infração é nulo, fato que ficou comprovado no curso da realização de diligência (já que, frise-se, o I. Auditor Fiscal teve que se descolar da autuação para cumprir o determinado pela I. DRJ), razão pela qual a r. decisão recorrida deverá ser reformada, de modo que se reconheça que a autuação tal como lavrada não permite a compreensão dos fatos que levaram à exigência fiscal, o que enseja a nulidade do auto de infração por violação ao artigo 10 do Decreto 70.235/72;

b) 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;

c) Está incorreto o entendimento da r. decisão recorrida no sentido de que os serviços de limpeza ou conservação não poderiam ser considerados insumos, posto que não são serviços diretamente empregados na produção ou fabricação dos bens destinados à venda. Isso porque, como na época dos fatos geradores a Recorrente 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. Desse modo, os serviços em questão deverão ser caracterizados como insumos, gerando direito ao desconto de créditos de PIS e COFINS para redução da base de cálculo dessas contribuições;

d) O recorrente 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 de suas atividades (equipamento para escritório, carrinhos, quiosques, etc.). Quanto ao argumento da r. decisão recorrida de que os serviços em questão não dariam direito ao crédito na medida em que a Recorrente não teria procedido à sua imobilização, é importante esclarecer que as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, em seus artigos 3º, VI, autorizam a constituição de créditos em relação a “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”. Contudo, os créditos utilizados pela Recorrente não encontram respaldo no inciso VI dos artigos 3º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 (como sugere a r. decisão recorrida), mas sim com base no inciso II do artigo 3º desses mesmos diplomas legais, eis que esses serviços representam insumos à atividade da Recorrente, razão pela qual o crédito foi aproveitado da forma como deveria ter sido;

e) As atividades desenvolvidas pela recorrente demandam a movimentação dos funcionários que, muitas vezes, locomovem-se até onde seus clientes estão para negociar a venda dos produtos. Portanto, o serviço de transporte de seus funcionários é essencial à consecução de sua atividade, de modo que o fundamento legal do direito ao crédito está no artigo 3º, II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02;

f) A assessoria é prestada por escritórios de advocacia ou empresas de consultoria especializadas na área de contabilidade ou engenharia. Além do serviço de assessoria, o recorrente também contrata serviços relacionados à gestão administrativa da empresa, como de recursos humanos, folha de pagamento e serviços relacionados à pesquisa e desenvolvimento (P&D), seja para aprimoramento dos equipamentos utilizados no processo produtivo ou melhoria dos seus produtos;

g) O inciso VII, do artigo 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 permite créditos de PIS e COFINS sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, razão pela qual o recorrente entende que possui direito aos créditos decorrentes das despesas com serviços de construção civil e pintura;

h) No que se refere à publicidade e propaganda, trata-se de serviços que têm por finalidade, dentre outras: (i) tornar determinado produto, serviço ou marca conhecido dentro do mercado consumidor; e (ii) estimular as vendas desses produtos e serviços, aumentando assim a lucratividade da empresa e o seu crescimento. Na medida em que a atividade primordial da Recorrente consiste na fabricação de produtos e sua comercialização, não há dúvidas de que as despesas incorridas com propaganda e marketing desempenham papel essenciais e relevante na revenda das mercadorias, sendo passíveis, portanto, de enquadramento no conceito de “insumo” para fins de desconto de créditos de PIS e COFINS, nos termos do artigo 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03;

i) Apesar do que consta no texto do relatório de diligência, na planilha de fls. 9.455 (“AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO”) é possível constatar que foram mantidas as glosas referentes às despesas decorrentes da aquisição dos seguintes bens: SODIUM LAURETH SULFATE [1EO]; GLYCOL DISTEARATE [OXO 1EO]; CARBONATO DE CALCIO EXPERIMENTAL; TAMPA GEN LUX SAB LIQ 50ML STRIPPER; OLEO DE PALMA KERNEL (BRUTO); OLEO DE PALMA KERNEL BRANQUEADO; CAPA PROTECAO SENSOR,EM POLIURETANO; CABO ELETRICO ALIMENTACAO, EM COBRE; FILTRO AGUA STA FILTROS/STA II KDF55; TELHA,EM ACO GALVANIZADO (PC); TAMPA ACTUADORA PRETA AXE DEO AER GEN90M; TAMPA DOVE LOC 200ML SUPERBIRD; TAMPA DOVE LOC HIDRAT FRESCA 200ML BOLD; TAMPA FUME PRETA AXE DEO AER GEN 90ML; VALV AXE DEO COMP ACTUADOR HERCULES VPA; CARBONATO DE SODIO LEVE; ESTRUTURA METALICA (PC); EXTINTORES (PC); LEXAMINE S 13; SORBITOL NEOSORB 70/70B; SULFONATO DE ALFA OLEFINA 40%; DIOXIDO DE TITANIO EXP; ACIDO GRAXO DE COCO (GRAU DOVE) e ZINCO PIRITIONA FPS. É evidente que as tampas “Dove”, “Lux”, “AXE”, assim como válvula “AXE” são utilizadas como insumos aos desodorantes comercializados pela Recorrente. Nesse mesmo sentido, ao menos aos leigos, a utilização de dióxido de titânio, zinco piritiona, sodium laureth sulfate, ácido graxo de coco e glycol distearate, por exemplo, só faz sentido no cenário de um processo industrial;

j) Não há dúvidas de 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) ou nos termos da jurisprudência do E. CARF (que autoriza crédito de frete decorrente da aquisição de insumos e da transferência de produtos entre plantas). As despesas com os serviços de despachantes portuários e afins também foram glosadas, porém, nos termos do artigo 3º, II, da Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, geram créditos de PIS e Cofins eis que são imprescindíveis à atividade da Recorrente. Nestes termos, as

despesas que decorrem de frete e a ele se relacionam, deverão ser analisados por CNPJs da coluna “fornecedores” da planilha “AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO” (fl. 9455), ocasião em que restará comprovado que várias glosas se referem a despesas com frete (ainda que a descrição da despesa seja imprecisa e independentemente de se tratar de frete interno ou na operação de venda), razão pela qual a r. decisão recorrida deverá ser parcialmente reformada, para que a glosa efetuada pela D. Fiscalização seja integralmente cancelada;

k) Embora o Recorrente 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, cujo resultado foi ratificado pela r. decisão recorrida. Nesse sentido, o Recorrente, por meio deste recurso, impugna todas as glosas realizadas pela D. Fiscalização e que foram mantidas pela r. decisão recorrida, ainda que não tenham sido expressamente mencionadas, sem prejuízo de análise individualizada das despesas pelos DD. Conselheiros;

l) Considerando o princípio do não-confisco e a boa-fé do Recorrente, que apenas utilizou os créditos que entendia devidos e autorizados pela legislação pertinente, a multa aplicada deverá ser cancelada ou, ao menos, reduzida.

Termina petição requerendo a nulidade do auto de infração e, alternativamente, que seja dado provimento para reformar parcialmente a decisão recorrida, cancelando *in totum* o auto de infração.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator.

O Recurso é tempestivo e apresenta os demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento e passo a análise de mérito.

Nulidade do auto de infração.

O recorrente reproduziu a preliminar de nulidade apresentada na impugnação, alegando vícios no auto de infração capazes de macular sua existência e determinar sua nulidade.

Como não há elemento novo sobre o tema no recurso voluntário, e me filio à decisão proferida pela instância *a quo*, peço vênias para utilizar a *ratio decidendi* da DRJ como se minha fosse, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, *in verbis*:

Na impugnação (fls. 1891/1914), a contribuinte alegou que o Auto de Infração seria nulo por não apresentar todos os requisitos estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e ainda, por cerceamento ao direito de defesa. No aditamento à impugnação apresentado após a ciência do resultado da diligência (fls. 9476/9494) reiterou suas alegações e acrescentou que a nulidade do Auto de Infração teria sido comprovada por meio da realização da diligência, como segue (o destaque é do original):

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 DTJ(sic), a D. Fiscalização precisou analisar as planilhas que demonstram a composição do DICON 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.

Os requisitos de validade do Auto de Infração, que a contribuinte afirma não terem sido atendidos, estão previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que assim dispõe:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Embora a contribuinte afirme, especialmente na impugnação, que o Auto de Infração não atenderia a tais requisitos, à medida em que discorre sobre o tema deixa claro que em seu entendimento não teria sido atendido o disposto no inciso III, a descrição dos fatos que, segundo diz, não teria sido clara e precisa, o que seria indispensável, para que a “contribuinte disponha de meios suficientes para, querendo, se defender das infrações que lhe foram amputadas”. Ou seja, não existe controvérsia acerca da estrita conformidade do Auto de Infração com o caput e os demais incisos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Por sua vez, a alegação de nulidade por cerceamento de defesa é no mesmo sentido: a contribuinte estaria impossibilitada de exercer adequada e plenamente seu direito ao contraditório e à ampla defesa por não ter pleno conhecimento da infração que lhe fora imputada, uma vez que a descrição dos fatos não teria sido clara e precisa.

Conforme informado no Termo de Verificação Fiscal, a autuação decorreu da constatação de insuficiência de recolhimento dos valores devidos da Cofins, insuficiência esta decorrente do aproveitamento de créditos da não cumulatividade desta contribuição calculados sobre dispêndios que, em face da legislação em vigor, não dão direito a créditos.

Ainda conforme informado pelo Auditor-Fiscal, a legitimidade dos créditos utilizados pela contribuinte foi aferida mediante confronto entre o “Livro de Entradas e Saídas, resumido por Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP” elaborado a partir do arquivo magnético apresentado pela interessada e os CFOP “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”.

Recapitulando. Eis os fatos descritos no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração: insuficiência de recolhimento decorrente do desconto indevido de créditos da não cumulatividade. Verifica-se, portanto, que a descrição foi clara e precisa.

Também não faltou clareza nem precisão na descrição da metodologia utilizada pelo Auditor- Fiscal na análise dos créditos descontados dos valores da contribuição devida, efetuada mediante confronto do Livro de Entradas e Saídas, resumido por CFOP, com os CFOP que, no entendimento da RFB, dão direito a créditos.

Cabem aqui algumas considerações acerca da metodologia utilizada pela fiscalização para efetuar as glosas. No que tange aos CFOP, diga-se que são regulados pelo Convênio SINIEF s/nº de 15/12/1970, atualizados mais recentemente pelos Ajuste Sinief nº 07, de 2001 e nº 9, de 2003.

Embora essa codificação tenha surgido para definir operações praticadas por contribuintes do IPI e ICMS, ela serve para definir, quando da aquisição e registro nos livros de entradas de mercadorias, a natureza de tal aquisição, o que tem reflexo para levar em conta aquelas aquisições de mercadorias que podem ser consideradas insumos, nos termos da legislação do PIS e Cofins.

Assim, as compras para industrialização, comercialização ou prestação de serviços, tal como definidos no Ajuste Sinief nº 07, de 2001, recebem o CFOP com estrutura que inicia com 1.1xx/2.1xx (onde xx é o complemento da codificação, que vai variar se a compra é para industrialização – 1.101/2.101, se é para comercialização – 1.102, 2.102, etc.).

São essas as aquisições que podem caracterizar os “insumos” passíveis de creditamento das contribuições tal como definidos na legislação de regência.

Dessa forma, os aludidos códigos CFOP elencados pela RFB no âmbito do Sped refletem o entendimento administrativo oficial sobre as operações de aquisições que, em tese, conferem direito à apuração de créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep no regime da não cumulatividade. Em decorrência, é parâmetro regular de análise para fins de auditoria da validade dos créditos indicados em Dacon.

Feitas estas observações, é necessário registrar que não é convincente o esforço feito pela contribuinte na impugnação com vistas à demonstração de que não teria compreendido as glosas.

Em seu afã de demonstrar a suposta falta de clareza e precisão na descrição dos fatos, afirma no parágrafo 22 da impugnação (fl. 1896) que “a simples apresentação de planilha comparativa entre os créditos de COFINS declarados em DICON e os ‘créditos auditados’ (vide Planilhas 203, 201 e 222, constantes do Termo), não é suficiente para se entender as razões da glosa”. Mas as planilhas são apenas demonstrativos dos valores glosados, eis que a razão das glosas, tratem-se de despesas que não dão direito a crédito, está clara e devidamente explicitada no Termo de Verificação Fiscal.

Diga-se ainda, a clareza e precisão da descrição dos fatos e da metodologia empregada na ação fiscal ficaram evidenciados na própria impugnação, na qual ficou patente a compreensão das razões das glosas por parte da contribuinte, de modo a possibilitar-lhe o pleno exercício de seu direito de defesa, contestando a imputação que lhe fizera a fiscalização e apresentando documentação apta a demonstrar, embora apenas de forma indiciária, que as glosas eram, ao menos em parte, indevidas, e que se fazia necessária, portanto, a diligência fiscal destinada à análise mais detida das despesas em relação às quais havia apropriado créditos.

Também não procede a alegação feita pela contribuinte no aditamento à impugnação, de que a realização da diligência confirmaria a nulidade do Auto de Infração, por ter a fiscalização, no procedimento de diligência, precisado “analisar as planilhas que demonstram a composição do DICON da Requerente para, então, discordar de alguns créditos” uma vez que “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)”.

Veja-se que por ocasião do lançamento a fiscalização já havia apontado quais os créditos glosados e explicado o motivo. Como já dito, haviam sido glosados os créditos relativos aos CFOP que não dão direito a crédito, justamente por tratar-se de operações com CFOP que não dão direito a crédito.

Todavia, com a impugnação e os documentos apresentados, trouxeram-se aos autos novos elementos que revelaram a prática de preenchimento incorreto do CFOP nos documentos fiscais por parte da contribuinte e de suas parceiras comerciais, permitindo a constatação de que, embora com CFOP incorretos, existiam no período fiscalizado operações com direito a crédito que não tinham sido consideradas pela fiscalização. Com base nestes novos elementos e no princípio da busca da verdade material é que foi determinada a realização de diligência.

O fato de ter a auditoria procedido a exame mais complexo para o cumprimento da diligência em nada alterou a fundamentação das glosas mantidas, que é sempre a interpretação administrativa da legislação de regência quanto aos créditos admitidos no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins, especialmente no tocante ao conceito de insumo, sejam as glosas efetuadas com base no CFOP da operação de aquisição, sejam mediante apreciação do item adquirido em si.

Oportuno ainda registrar que, assim como exerceu plenamente seu direito de defesa contra o lançamento decorrente das glosas efetuadas com base nos CFOP ao ser cientificada do Auto de Infração, igualmente pôde a contribuinte exercê-lo ao tomar ciência do resultado da diligência, agora no tocante às glosas mantidas em decorrência da análise dos itens adquiridos, como de fato o fez por meio do aditamento à impugnação (fls. 9476/9494). Constata-se assim que, ao contrário do alegado, não ocorreram a ausência dos requisitos do Auto de Infração estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, nem o cerceamento ao direito de defesa. Oportuno ainda registrar que não se verificam no presente caso as causas de nulidade no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, previstas no art. 59 do já mencionado Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

(...)

Assim, as alegações de nulidade não podem ser acolhidas.

Forte nestes argumentos, afasto a nulidade suscitada.

Mérito

Conforme já relatado, o processo trata de autos de infração do PIS e da Cofins apurados pela não cumulatividade, resultante da análise fiscal que identificou exclusões indevidas das bases de cálculo das exações.

O recorrente apresentou impugnação defendendo seu direito aos créditos que utilizou, tais como energia elétrica, fretes e bens empregados como insumos em seu processo produtivo.

A Turma Julgadora da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto converteu o julgamento em diligência para sanear a instrução probatória. A fiscalização apresentou relatório de diligência, deu ciência ao sujeito passivo, fato que possibilitou contestações sobre as conclusões da diligência. O contribuinte apresentou documento com finalidade de aditar a impugnação ora protocolada.

Com base no relatório de diligência fiscal, a primeira instância julgou parcialmente procedente o pedido do sujeito passivo, mantendo a glosa sobre os valores dos serviços de terceiros, dos bens adquiridos para serem aplicados no processo produtivo, das despesas com publicidade e propaganda e com frete.

Foi apresentado recurso voluntário, onde o sujeito passivo, basicamente, repisa os argumentos apresentados na impugnação.

Esses são os fatos.

Acontece que para esse relator faltam elementos essenciais para formação de sua convicção, em vista de que o sujeito passivo apresentou argumentos com relativo grau de probabilidade e os autos não possuem um conjunto probatório suficiente para sanar as dúvidas surgidas após os recursos apresentados pelo sujeito passivo.

Diante desse quadro, entendo necessária a conversão do julgamento em diligência para que a autoridade preparadora intime o sujeito passivo a esclarecer os seguintes pontos:

a) Em relação aos fretes glosados, discriminar o serviço prestado, se foi de transporte de produtos acabados ENTRE ESTABELECIMENTOS DA RECORRENTE OU EM OPERAÇÕES DE VENDA, de produtos em elaboração, INSUMOS ou se foi na aquisição de INSUMOS. Apresentar uma planilha detalhando o serviço e oS respectivoS valorES glosadoS;

b) Apresentar laudo que identifique a participação no processo produtivo dos produtos abaixo relacionados:

SODIUM LAURETH SULFATE [1EO];

GLYCOL DISTEARATE [OXO 1EO];

CARBONATO DE CALCIO EXPERIMENTAL;

TAMPA GEN LUX SAB LIQ 50ML STRIPPER;

OLEO DE PALMA KERNEL (BRUTO);

OLEO DE PALMA KERNEL BRANQUEADO;

CAPA PROTECAO SENSOR,EM POLIURETANO;

CABO ELETRICO ALIMENTACAO, EM COBRE;

FILTRO AGUA STA FILTROS/STA II KDF55;

TELHA,EM ACO GALVANIZADO (PC);

TAMPA ACTUADORA PRETA AXE DEO AER GEN90M;

TAMPA DOVE LOC 200ML SUPERBIRD;

TAMPA DOVE LOC HIDRAT FRESCA 200ML BOLD;
TAMPA FUME PRETA AXE DEO AER GEN 90ML;
VALV AXE DEO COMP ACTUADOR HERCULES VPA;
CARBONATO DE SODIO LEVE; ESTRUTURA METALICA (PC);
EXTINTORES (PC);
LEXAMINE S 13;
SORBITOL NEOSORB 70/70B;
SULFONATO DE ALFA OLEFINA 40%;
DIOXIDO DE TITANIO EXP;
ACIDO GRAXO DE COCO (GRAU DOVE); e
ZINCO PIRITIONA FPS

c) Indicar onde foram realizados os serviços de construção civil e pintura, identificando os respectivos centros de custos; e

d) apresentar o plano de contas.

Com as informações obtidas, que a autoridade fiscal certifique que as informações correspondem a escrituração contábil fiscal.

Ao final que seja elaborado relatório fiscal, facultando à recorrente o prazo de trinta dias para se pronunciar sobre os resultados obtidos, nos termos do parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011

(assinado digitalmente)
Gilson Macedo Rosenberg Filho