



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.724367/2014-46
ACÓRDÃO	3401-013.627 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de outubro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE MATÉRIAS-PRIMAS DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

As despesas com frete são caracterizadas como insumos e, consequentemente, geram créditos da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA VENDA MERCADORIAS. POSSIBILIDADE.

As despesas com frete são caracterizadas como insumos e, consequentemente, geram créditos da não cumulatividade quando comprovadamente suportados pelo vendedor.

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 ESSENCIAIS À ATIVIDADE PRODUTIVA.

Geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins não cumulativa as despesas com a aquisição de partes e peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos que estejam ligados à produção ou prestação de serviços, essenciais para a obtenção da receita.

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 tratar 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.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

O contribuinte tem o ônus de provar o direito creditório alegado sob pena de indeferimento do Pedido de Ressarcimento.

PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL. Da interpretação da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, evidencia-se que não há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas apenas em recurso voluntário, mas que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial para reverter as glosas relativas a:

(i) produtos químicos, material de embalagem dos produtos efetivamente usados nº processo produtivo;

(ii) aos fretes tomados de pessoas jurídicas pela recorrente tanto na aquisição de insumos, quanto na transferência de produtos não acabados, diga-se, insumos e semielaborados, entre estabelecimentos da recorrente, bem como os fretes nas operações de venda, e por negar provimento em relação aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente;

(iii) serviços de limpeza e conservação;

(iv) serviços de manutenção de máquinas relacionadas à atividade produtiva.

Sala de Sessões, em 17 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Lima Correa Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos até aquele momento processual, adoto o relatório da Resolução nº **3302-000.999** que abaixo transcrevo:

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 03.085.759/000102 (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_disponivel_mês_anterior_auditado", valores obtidos da ficha 24 DAICONCOFINS;

2) Coluna "VI_Crédito_Total_Dacon_Apurado_no mês_ficha_24_COFINS", valores obtidos da ficha 24 DAICONCOFINS, 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_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) Adicao_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_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_Deducacao_COFINS" (não houve)

7) Coluna "VI_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) DACON 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 DACON”, 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 DACON 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 DACON 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 DICON 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 DICON”. 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 Dicon (Cofins apurada, créditos descontados e valor a pagar).

Acrescenta estar anexando, com o intuito de possibilitar a análise dos créditos declarados em Dicon, “planilhas mensais com discriminação detalhada de todas as operações que fizeram parte da composição do crédito de COFINS, bem como a DICON 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 subtópico “(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 subtópico 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 subtópico, 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, identificasse 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 03.085.759/000102) 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[o]s 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 Requente 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 04543011, telefone (11) 35689147 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).

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 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 CRÉDITO’ (fl. 9455)” verificasse 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, 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.

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 piritona 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).

Acréscita 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 1475.088, 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 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 tratar 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 ÁGUA STA FILTROS/STA II KDF55; TELHA, EM ACO GALVANIZADO (PC); TAMPA ACTUADORA PRETA AXE DEO ERA 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 piritona, sodium laureth sulfate, acido 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.

O presidente da Turma de Julgamento recorreu de ofício, nos seguintes termos:

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, por força de **recurso necessário. A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.**

Valendo-se dos fundamentos da decisão de primeira instância a Segunda Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção (3302) afastou a preliminar de nulidade do auto de infração e resolveu converter o julgamento em diligência forte na razão de que não havia elementos essenciais para a formação da convicção do colegiado. Vejamos:

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 ÁGUA 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.

A diligência realizada e foi elaborado relatório sem que, no entanto, a autoridade fiscal houvesse certificado que as informações correspondiam ou não à escrita contábil.

Deu-se ciência a recorrente da realização da diligência e de seu relatório. A recorrente apresentou sua manifestação quanto ao relatório e, além de reiterar todos os termos de seu recurso voluntário, afirmou, em síntese, que:

[....]

o que se verifica pela planilha e pelo relatório de Diligência Fiscal é que se reconheceu tratar-se de operações de frete e houve a discriminação quanto às especificidades do serviço prestado: se *“ENTRE ESTABELECIMENTOS DA RECORRENTE OU EM OPERAÇÕES DE VENDA, de produtos em elaboração, INSUMOS ou se foi na aquisição de INSUMOS detalhando o serviço e os respectivos valores glosados conforme folha 10661 do processo”*.

3. Em quaisquer desses cenários, a Requerente esclarece que a glosa promovida pela D. Fiscalização e parcialmente mantida pela r. decisão de primeira instância é indevida. Isso porque, conforme demonstrado em Impugnação e Recurso Voluntário, 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 do artigo 3º, **II**, das mencionadas leis (que autorizam crédito de insumo).

[...]

5. No que se refere aos diversos itens utilizados como insumo e descritos na Resolução, a Requerente aproveita a presente oportunidade para apresentar a versão traduzida (tradução juramentada) de laudos que foram apresentados na fase de diligência, para que não haja quaisquer dúvidas quanto ao conteúdo que constou nos referidos documentos (**doc. n.º 2**).

6. Nesse sentido, o que se verifica tanto pelos laudos quanto pelo relatório de diligência fiscal é que todos os itens descritos na resolução de fato são essenciais ou necessários à atividade econômica desempenhada pela Requerente e, portanto, geram créditos de PIS/COFINS, conforme artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Sobre os extintores, único item da tabela do Relatório de Diligência Fiscal que não foi diretamente aplicado no processo produtivo, o **E. CARF** já se manifestou pela essencialidade e relevância desta despesa em linha com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

“(…) Na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para: 1) Admitir como insumos e, por consequência, a inclusão dos custos abaixo relacionados no cálculo do crédito das contribuições devidas na forma das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

(…) 1.h) serviços de manutenção da destilaria de álcool manutenção predial em construção civil e de rede elétrica, **compra de extintores de incêndio**, de materiais de manutenção de bombas, de peças e de acessórios hidráulicos”. (CARF, processo 13827.001007/2010-57, 3402-002.396, sessão 22/07/2014)

7. Quanto aos serviços de **construção civil e pintura**, o que se comprovou no curso da diligência foi que foram prestados nas dependências da Requerente (estabelecimentos de Vinhedo e Valinhos) para a manutenção de suas atividades, tendo sido apresentados no curso da diligência os respectivos contratos celebrados com os prestadores de serviço. Nesse sentido, o inciso VII, do artigo 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 permite o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, razão pela qual a Requerente entende que possui direito aos créditos decorrentes dessas despesas.

Requerente considera que o Relatório de Diligência Fiscal ratifica a natureza das glosas que foram objeto do Recurso Voluntário e comprovam, portanto, a necessidade de reforma da r. decisão recorrida quanto aos itens examinados, sendo o provimento do Recurso Voluntário e o cancelamento da integralidade do crédito tributário medidas que se impõem.

Retornados os autos ao CARF, foram redistribuídos a este relator.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Celso José Ferreira de Oliveira**, Relator

Admissibilidade

Do recurso de ofício.

Trata-se de recurso de ofício interposto em função de a decisão de primeira instância haver exonerado o sujeito passivo de crédito tributário em valor superior ao fixado em ato do Ministro da Fazenda. De acordo com a Súmula CARF nº 103, de 2014, para fins de conhecimento de recurso de ofício, o limite de alçada a ser aferido deve ser aquele vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Reproduz-se:

Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Acórdãos Precedentes:

9202-002.930, de 05/11/2013; 9202-003.129, de 27/03/2014; 9202-003.027, de 11/02/2014; 9303-002.165, de 18/10/2012; 1101-000.627, de 24/11/2011; 1301-00.899, de 08/05/2012; 1802-01.087, de 17/01/2012; 2202-002.528, de 19/11/2013; 2401-003.347, de 22/01/2014; e 3101-001.174, de 17/07/2012

Verifica-se que a Portaria MF nº 63, de 2017, foi revogada pela Portaria MF nº 02, de 2023, que fixa novo valor para o limite de alçada, conforme abaixo:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

Houve exoneração do crédito tributário exigido conforme tabela abaixo:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Período de Apuração	Valor (Principal)		
	Lançado	Excluído	Mantido
Mai/2009	444.974,44	337.177,67	107.796,77
Junho/2009	499.823,25	320.373,79	179.449,46
Julho/2009	402.435,50	232.165,77	170.269,73
Agosto/2009	2.748.374,40	2.606.373,44	142.000,96
Setembro/2009	338.266,49	224.505,29	113.761,20
Outubro/2009	562.572,11	411.465,35	151.106,76
Novembro/2009	109.435,94	0,00	109.435,94
Dezembro/2009	5.284.418,97	5.043.037,30	241.381,67
Total	10.390.301,10	9.175.098,61	1.215.202,49

Verifica-se que o valor exonerado não excede o limite de alçada pelo que não se deve tomar conhecimento do recurso de ofício.

Do recurso voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade pelo que dele tomo conhecimento.

Quanto ao recurso voluntário, analisaremos a preliminar de nulidade e em seguida cada um dos grupos de itens glosados.

Vejamos.

Nulidade do auto de infração

A recorrente alega 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.

Não merecem guarida as alegações da recorrente e, neste ponto, a decisão recorrida não merece reparos, adoto, portanto, as suas razões de decidir, que reproduzo:

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 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.

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 DACON 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, tratarem-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 DACON 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 conseqüência.

(...)

Assim, as alegações de nulidade não podem ser acolhidas.

Assim, voto por rejeitar a preliminar de nulidade.

Mérito

A matéria devolvida a este tribunal cinge-se à questão do reconhecimento do crédito referente às despesas com fretes tomados de pessoa jurídica, serviços de construção civil, serviços de limpeza e conservação, publicidade e propaganda, serviços de consultoria e assessoria, serviços de manutenção de máquinas, considerando que em sede de Recurso Voluntário, depois de realizadas as diligências somente para essas matérias ainda há resistência da administração tributária para o seu reconhecimento como despesas que geram créditos.

Entretanto, diante da apresentação de provas em sede de recurso voluntário, é de se enfrentar a questão da possibilidade de os documentos a partir dos quais a questão do direito creditório deve ser reexaminada poderem ser apresentados e apreciados nesta sede recursal.

Assim, temos uma questão relativa à possibilidade de apresentação de documentos em sede de recurso voluntário e, superada tal questão, uma outra relacionada à suficiência das provas apresentadas para servirem de suporte à comprovação do direito creditório referente aos fretes tomados de pessoas jurídicas, seja na aquisição de insumos, seja na operação de venda de seus produtos.

Preliminarmente, examinemos a questão da possibilidade de apreciação de documentos apresentados em sede de recurso voluntário.

Consideramos que a melhor interpretação do disposto no artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, permite a apresentação de documentos em sede de recurso voluntário, desde que dentro do prazo recursal e que não haja inovação temática, isto é, os documentos estejam no contexto da discussão de matéria litígio.

Examinados os autos percebe-se que a discussão acerca da não comprovação dos serviços tomados de transportadoras, seja na aquisição de insumos, seja nas operações de venda realizadas pela recorrente, bem como dos outros serviços mencionados, está presente nos autos e com a apresentação dos documentos não ocorreu inovação, é dizer, os documentos apresentados dizem respeito a discussão da matéria em litígio. Portanto, devem ser apreciados os documentos apresentados em seu recurso voluntário.

Neste sentido, os acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nº 9101.003.097, nº 9101-004.688, nº 9101-005.173, nº 9101-006.701 entre outros, dos quais reproduzimos a ementa dos dois primeiros mencionados:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 1996, 1997

PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação sistêmica da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, art. 5º, inciso LV da Lei Maior, art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo federal, e arts. 15 e 16 do PAF, evidencia-se que não há óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, e dentro do prazo temporal de trinta dias a contar da data da ciência da decisão recorrida.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO. POSSIBILIDADE. SEM INOVAÇÃO E DENTRO DO PRAZO LEGAL.

Da interpretação da legislação relativa ao contencioso administrativo tributário, evidencia-se que não há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas apenas em recurso voluntário, mas que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação.

Assim, deve-se conhecer dos documentos apresentados. Por outro lado, poder-se-ia aventar a possibilidade de apreciação dos documentos, em sede de Recurso Voluntário, implicar supressão de instância. Não é o que aponta o próprio decreto que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

Neste sentido, basta a leitura do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, para verificar em seu próprio §6º que poderá haver a apreciação dos documentos apresentados depois da impugnação caso já tenha sido proferida a decisão de primeira instância, caso seja apresentado recurso.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

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

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.
- (...)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (destaquei)

Ora, em caso de os documentos serem apresentados depois da decisão de primeira instância e antes do recurso voluntário, há regra que processual que diz deverem ser apreciados pelo colegiado de segunda instância. Em sendo assim, e dado que não existe nada que nos permita dizer ser o caso de derrotabilidade da regra vigente, imperioso concluir que, apresentados os documentos em sede de recurso voluntário e que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação, devam ser apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Portanto, passamos a apreciação dos documentos a fim de verificar a sua suficiência para comprovar o direito creditório alegado. Neste sentido, não se poderia deixar de levar em conta as substanciosas diligências levadas a cabo pela unidade de origem na análise dos documentos apresentados e na valoração de sua força probante em relação aos créditos oriundos das despesas a respeito das quais pende a discussão quanto a sua aptidão a gerar créditos de contribuições no regime não cumulativo para recorrente.

Portanto, não vejo óbice para apresentação de provas em sede de recurso voluntário, desde que sejam documentos probatórios que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação.

Logo, voto por aceitar os documentos apresentados.

Examinemos, pois, a rubricas em relação as quais há lide.

Produtos químicos, material de embalagem dos produtos efetivamente usados no processo produtivo

Realizada a diligência em sede de recurso voluntário, trazidos aos autos laudos que dão conta da aplicação dos insumos na atividade da pessoa jurídica, não há dúvidas que se

enquadram entre aquelas despesas que podem ser consideradas insumos para fins da legislação das contribuições (PIS e COFINS) aptas a gerar créditos.

Neste sentido, voto por dar provimento ao recurso voluntário quanto a este ponto.

Fretes tomados de pessoa jurídica

Em relação a esse ponto, há jurisprudência forte neste colegiado referente ao frete nas aquisições de insumos, bem como em relação aos fretes nas operações de venda. Houve alguma divergência relativa aos fretes na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições que, no entanto, foi superada, a ponto de haver sido sumulada a jurisprudência no sentido de que é permitido o aproveitamento de créditos em tais operações. Veja-se:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348.

Por outro lado, embora não haja Súmula neste sentido, em relação aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos de uma determinada pessoa jurídica, há jurisprudência unânime e pacífica do STJ quanto a impossibilidade de creditamento destas despesas.

Neste sentido, o Acórdão nº 3302-013.770 e os Acórdãos nele mencionados:

Os valores pagos a título de fretes relativos às transferências de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não se enquadram no conceito de insumo e tampouco se poderia dizer que a transferência de produtos acabados seria considerada operação de venda.

De fato, ao menos em regra, não é possível afirmar que despesa ocorrida após o processo produtivo, isto é, depois de o produto estar acabado, possa configurar dispêndio consistente em custo de produção, ou seja, dispêndio que funcione como insumo para o processo produtivo.

Da mesma forma, não havendo transferência de propriedade, isto é, de titularidade do bem produzido, não se pode dizer configurada uma operação de venda.

Ora, não se tratando os fretes de transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços e tampouco de operações de venda, não podem ser descontados do valor apurado, na forma do artigo 2º da Lei nº 10.637, de 2002, para determinação do valor da contribuição para o PIS/PASEP.

E nem se diga que os fretes relativos às transferências de produtos acabados entre estabelecimento do sujeito passivo atenderiam aos critérios da essencialidade e da relevância, conforme o estabelecido pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Segundo o que foi acordado em tal julgado, e levando em consideração o voto da Ministra Regina Helena Costa (fls. 79 e 80 do mencionado Resp), o “a) critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”: i) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; 2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”: 1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; 2) “por imposição legal”.

Ora, evidentemente, o que produz a recorrente não depende intrínseca e fundamentalmente dos fretes entre seus estabelecimentos; os tais fretes tampouco constituem elemento estrutural e inseparável de seu processo produtivo e a sua falta não priva de qualidade, quantidade ou suficiência, seja o processo, seja o produto. Não atendem, portanto, o critério da essencialidade os fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.

Não sendo indispensáveis à elaboração dos produtos da recorrente, restaria saber se os tais fretes relativos às transferências de produtos acabados integrariam o processo de produção, seja por singularidades de sua cadeia produtiva, seja por imposição legal. Não há nos autos nada que comprove haver algo de singular na cadeia produtiva da recorrente que leve à conclusão de que os fretes em questão integrariam o seu processo de produção. Da mesma forma, não há imposição legal que possa tornar a transferência de produtos acabados entre os estabelecimentos da recorrente algo integrante de seu processo produtivo. Donde se conclui não atenderem ao critério da relevância.

Não é outro de outro modo que entende a Receita Federal. Tanto antes, quanto depois de firmado o entendimento pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio de sua Primeira Seção, quanto à definição do conceito de insumos, na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecida no julgamento do Recurso

Especial 1.221.170/PR. Antes, através da Solução de Divergência Cosit nº 11, de 27 de setembro de 2007. Depois, segundo o entendimento exarado no Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018. Vejamos:

Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018

[...]

5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

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

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente⁶, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.

57. Nada obstante, deve-se salientar que, por vezes, a legislação específica de alguns setores exige a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda, como ocorre no caso de exigência de testes de qualidade a serem realizados por terceiros (por exemplo o Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – Inmetro), aposição de selos, lacres, marcas etc., pela própria pessoa jurídica ou por terceiro.

58. Nesses casos, considerando o quanto comentado na seção anterior acerca da ampliação do conceito de insumos na legislação das contribuições efetuada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em relação aos bens e serviços exigidos da pessoa jurídica pela legislação específica de sua área de atuação, conclui-se que tais itens são considerados insumos desde que sejam exigidos para que o bem ou serviço possa ser disponibilizado à venda ou à prestação.

59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em

suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

60. Nesses termos, como exemplo da regra geral de vedação de creditamento em relação a bens ou serviços utilizados após a finalização da produção do bem ou da prestação do serviço, citam-se os dispêndios da pessoa jurídica relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado. Deveras, essa vedação de creditamento incide mesmo que a garantia de adequação seja exigida por legislação específica, vez que a circunstância geradora dos dispêndios ocorre após a venda do produto ou a prestação do serviço.

61. Diferentemente, exemplificando a regra específica relativa a bens e serviços exigidos por legislação específica, cita-se o caso abordado na Solução de Consulta Cosit nº 12, de 26 de março de 2008 (ementa publicada no Diário Oficial da União de 22/4/2008), na qual se analisou caso concreto em que o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento exigia que pessoas jurídicas produtoras de vacinas de uso veterinário levassem o produto já finalizado até estabelecimento específico localizado em uma única cidade do país para receberem selo de qualidade e só então poderem ser comercializadas. Aplicando-se as disposições deste Parecer Normativo à espécie, concluir-se-ia que: a) os dispêndios da pessoa jurídica com a realização dos testes, compra e instalação dos selos permitiriam a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos, visto serem exigidos pela legislação específica para que o produto possa ser comercializado; b) os dispêndios da pessoa jurídica com o transporte do produto até o local de realização dos testes também se enquadrariam na modalidade de creditamento em voga, pois se trata de item absolutamente necessário para que se possa cumprir a exigência de instalação dos selos.

Esta e outras das Turmas Ordinárias da Terceira Seção têm adotado o entendimento aqui exposto e disso são exemplos os seguintes acórdãos entre diversos outros: 3302-010.164; 3302-010.167; 3302-010.173; 3302-010.174; 3302-013.322; 3302-013.323, 3401-006.919, 3401-006.906; 3401-006.910. Por todos, reproduzimos as ementas dos Acórdãos nº 3302-010.164 e nº 3302-013.323:

Acórdão nº 3302-010.164

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012 CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. DESCABIMENTO. A sistemática de tributação não cumulativa do PIS e da Cofins, prevista na legislação de regência - Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não contempla os dispêndios com

frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou e a operação de venda ainda não se concretizou, não obstante o fato de tais movimentações de mercadorias atenderem a necessidades logísticas ou comerciais. Logo, inadmissível a tomada de tais créditos.

.....

.....

Acórdão nº 3302-013.323

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 PIS E COFINS. CONCEITO DE INSUMO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170. STJ. O conceito de insumo, instituto disposto pelo inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, afere sua configuração, de modo a permitir o crédito, desde que enquadrado como essencial ou relevante ao processo produtivo do contribuinte, conforme entendimento firmado no Resp 1.221.170/STJ, julgado sob a égide dos recursos repetitivos. GLOSA DE EMBALAGENS E FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO. ITENS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO. As embalagens utilizadas para armazenamento, deslocamento e entrega da mercadoria produzida - dentre outras peculiaridades da logística na cadeia comercial, devem ser consideradas como insumos, porque essenciais ao processo produtivo no caso do contribuinte, que produz gelatinas para usos cosméticos, alimentícios e farmacêuticos, impossibilitado o transporte via granel. Além disso, o frete na aquisição de insumos tem como base entendimento pacífico neste Tribunal pela possibilidade de creditamento das contribuições, porque essenciais, tendo em vista que são responsáveis pela logística do insumo que será utilizado na produção. CRÉDITO DE PIS E COFINS. ENERGIA ELÉTRICA. POSSIBILIDADE PELA LEI 10.833 E 10.637. O permissivo legal é expresso quando afirma que há possibilidade do contribuinte se utilizar de créditos de energia elétrica, ainda que a destempe nos meses subsequentes, por força do artigo 3º, parágrafo 4º, das Leis 10.637 e 10.833. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE. CRÉDITO DE PIS E COFINS. Não é permitido o creditamento das contribuições nos fretes das operações realizadas com produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. CONCEITO DE INSUMO. ANÁLISES LABORATORIAIS DE QUALIDADE DO PRODUTO. São consideradas como essenciais as análises laboratoriais realizadas nas etapas do processo produtivo do contribuinte em questão, por se tratar de gelatina destinada à produção dos segmentos alimentício, farmacêutico e cosmético, de modo que, não há como estabelecer e manter a qualidade técnica e sanitária do produto sem respectivo serviço.

Não se poderia deixar de apontar que as decisões mencionadas não foram unânimes¹. Ademais, há decisões, também tomadas por maioria, em sentido contrário, isto é, de que haveria direito ao creditamento dos valores relativos aos fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também tem adotado o mesmo entendimento e disso são exemplos os acórdãos nº 9303-013.585, 9303-013.588, 9303-013.589, 9303-013.675, 9303-013.779, 9303-013.781, 9303-013.784, 9303-013.785, 9303-013.777 dos quais reproduzimos abaixo a ementa do Acórdão nº 9303-013.785, Relatora Conselheira Erika Costa Camargos Autran, que havendo ficado vencida, teve como redator designado do voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008 CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ. Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008 CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ. Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e

¹ Nos exemplos cuja ementa foi reproduzida, as decisões foram da seguinte forma:

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acórdão 3302-010.164

[...]

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Raphael Madeira Abad (relator), Jorge Lima Abud e José Renato Pereira de Deus. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Denise Madalena Green.

.....

.....

Acórdão 3302-013.323

[...]

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: (a) por unanimidade de votos, pela reversão das glosas relativas às embalagens e ao frete nas operações de aquisição de insumos; às despesas com energia elétrica; e ao ativo imobilizado; (b) por maioria de votos, pela manutenção das glosas quanto ao armazenamento e frete na operação de venda, vencido o Conselheiro José Renato Pereira de Deus, que votou pela reversão dessas glosas. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-013.320, de 28 de junho de 2023, prolatado no julgamento do processo 10925.905137/2010-64, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos.

Entretanto, do mesmo modo que tem ocorrido nas turmas ordinárias, a CSRF tem decidido de maneira não unânime, ora decidindo pelo direito o creditamento, ora decidindo por impossibilidade de que se mantenha o creditamento.

Com o devido respeito a todas as decisões que vêm sendo prolatadas, não vemos razão para que permaneçam vacilando entre a possibilidade e a impossibilidade de creditamento. Isso porque há orientação jurisprudencial firme e pacífica do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que os fretes — salvo na hipótese do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003 que, por força do inciso II, do artigo 15 da mesma lei, deve ser aplicada às contribuições para o PIS/PASEP — ficaram de fora do conjunto daquelas despesas incorridas que gerariam direito ao creditamento.

Neste sentido, espelham melhor a posição do colegiado, no julgamento atual quanto ao tema, os votos vencedores da Conselheira Denise Madalena Green, desta turma ordinária, no Acórdão nº 3302-010.164 e do Conselheiro Rosaldo Trevisan, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no já mencionado Acórdão nº 9303-013.785, cujos fundamentos agregamos a este voto como razões de decidir.

Vejamos parte do que diz em seu voto, no acórdão supra referido, a Conselheira Denise Madalena Green:

Não é possível atribuir ao frete entre estabelecimentos de produtos acabados a natureza jurídica do crédito de insumo, pois, nesse caso, não existe mais processo de produção e sim processo de logística, através do qual a empresa definirá o melhor meio de escoar sua produção. Portanto, ficam prejudicados os argumentos para sustentar o crédito sobre fretes de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Além do mais, como exaustivamente tratado acima, as despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor. Não se reconhece o direito ao creditamento de despesas concernentes às operações de transferências internas das mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, pois tais operações não estão intrinsecamente ligadas às operações de venda.

Nessa linha, mostra-se acertada a conclusão de que a recorrente não tem direito de ter reconhecido o aproveitamento com relação aos valores de fretes decorrentes do transporte interno de mercadorias entre os seus estabelecimentos e/ou centros de distribuição e logística (fretes de transferência/intercompany) de mercadorias destinadas à venda.

Dito isto, após minuciosa pesquisa jurisprudencial, verifiquei que o Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência dominante no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados. Segue um resumo da pesquisa jurisprudencial:

RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF. RECURSO NÃO PROVIDO. 1. "É deficiente a fundamentação do recurso especial em que a alegação de ofensa ao art. 535 do CPC/73 se faz de forma genérica, sem a demonstração exata dos pontos pelos quais o acórdão se fez omisso, contraditório ou obscuro. Aplica-se, na hipótese, o óbice da Súmula 284 do STF". (AgInt no AREsp 1031163/RJ, Rel. Ministro RAUL ARAÚJO, QUARTA TURMA, julgado em 20/06/2017, DJe 29/06/2017) 2. A falta de particularização do dispositivo de lei federal objeto de divergência jurisprudencial consubstancia deficiência bastante a inviabilizar a abertura da instância especial. Incidência da Súmula 284/STF. 3. Agravo interno a que se nega provimento" (STJ, AgInt no AREsp 1.198.768/SC, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe de 05/03/2018).

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEIS NºS 10.637/02 E 10.833/03. REGIME DA NÃOCUMULATIVIDADE. DESPESAS DE FRETE RELACIONADAS A TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O direito ao creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, decorre da utilização de insumo que se incorpora ao produto final, e desde que vinculado ao desempenho da atividade empresarial. 2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Precedentes. 3. "A norma que concede benefício fiscal somente pode ser prevista em lei específica, devendo ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111 do CTN, não se admitindo sua concessão por interpretação extensiva, tampouco analógica" (AgRg no REsp nº 1.335.014, CE, relator Ministro Castro Meira, DJe de 08.02.2013). 4. Agravo regimental desprovido. (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.386.141 - AL (2013/0170725-4), Rel. Ministro Olindo Menezes, DJe de 14/12/2015). (grifou-se [...])

E mantém-se, aqui, o entendimento externado nos julgados acima, com a convicção de inexistência de supedâneo legal para a tomada de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na não-cumulatividade, em relação a

frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, devendo ser mantidas as glosas correspondentes.

E o Conselheiro Rosaldo Trevisan em seu voto vencedor, no Acórdão nº 9303-013.785, no mesmo sentido que a Conselheira Denise Madalena Green, afirma que não existe fundamento legal para o creditamento pretendido pela recorrente em relação às transferências entre os seus estabelecimentos. Seja porque não se enquadram no conceito de insumos, seja porque não se podem considerar, e não são, fretes sobre operação de venda, a reclamar incidência do inciso IX do artigo 3º, combinado com inciso II do artigo 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003. Reproduz-se em parte:

Entende-se relevante analisar, no caso, o precedente vinculante do STJ sobre os créditos da não cumulatividade das contribuições, Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Tema 779). Tal precedente, bem conhecido deste colegiado, aclarou a aplicação do inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

E o REsp nº 1.221.170/PR adotou esses critérios, que passaram a ser vinculantes, no próprio corpo do processo ali julgado. Em simples busca no inteiro teor do acórdão proferido em tal REsp (disponível no sítio web do STJ), são encontradas 14 ocorrências para a palavra “frete”. Uma das alegações da empresa, no caso julgado pelo STJ, é a de que atua no ramo de alimentos e possui despesas com “fretes”. Ao se manifestar sobre esse tema, dispôs o voto-vogal do Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Segundo o conceito de insumo aqui adotado **não estão incluídos os seguintes “custos” e “despesas” da recorrente**: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais “custos” e “despesas” não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (grifo nosso).

Em aditamento a seu voto, após acolher as observações da Min. Regina Helena Costa, esclarece o Min. Mauro Campbell Marques:

(...) Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos “custos” e “despesas” com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI. **Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na**

hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. (grifo nosso)

[...]

É desafiante, em termos de raciocínio lógico, enquadrar na categoria de “bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos” (na dicção do texto do referido inciso II) os gastos que ocorrem quando o produto já se encontra “pronto e acabado”.

[...]

Portanto, na linha do que figura expressamente no precedente vinculante do STJ, os fretes até poderiam gerar crédito na hipótese descrita no inciso IX do art. 3º Lei nº 10.833/2003 - também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II: (“frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”), se atendidas as condições de tal inciso.

Ocorre que a simples remoção de produtos entre estabelecimentos inequivocamente não constitui uma venda. Para efeitos de incidência de ICMS, a questão já foi decidida de forma vinculante pelo STJ (REsp 1125133/SP - Tema 259).

E, ao contrário da CSRF, de jurisprudência inconstante e até titubeante em relação ao assunto, **o STJ tem, hoje, posição sedimentada, pacífica e unânime** em relação ao tema aqui em análise (fretes de produtos acabados entre estabelecimentos), como se registra em recente REsp. de relatoria da Min. Regina Helena Costa:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. ILEGITIMIDADE.** DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. NÃO DEMONSTRADO. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO ENTRE OS JULGADOS CONFRONTADOS. APLICAÇÃO DE MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO. I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015 para o presente Agravo Interno, embora o Recurso Especial estivesse sujeito ao Código de Processo Civil de 1973. II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade. **III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda, revelando-se incabível reconhecer o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa.** IV - Para a comprovação

da divergência jurisprudencial, a parte deve proceder ao cotejo analítico entre os julgados confrontados, transcrevendo os trechos dos acórdãos os quais configurem o dissídio jurisprudencial, sendo insuficiente, para tanto, a mera transcrição de ementas. V - Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso. VI - Agravo Interno improvido.” (AgInt no REsp n. 1.978.258/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 23/5/2022, DJe de 25/5/2022) (grifo nosso)

Exatamente no mesmo sentido os precedentes recentes do STJ, em total consonância com o que foi decidido no Tema 779:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. **DESPESAS COM FRETE. DIREITO A CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA. 1. Com relação à contribuição ao PIS e à COFINS, não originam crédito as despesas realizadas com frete para a transferência das mercadorias entre estabelecimentos da sociedade empresária.** Precedentes. No caso dos autos, está em conformidade com esse entendimento o acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, segundo o qual “apenas os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente a terceiros - atacadista, varejista ou consumidor -, e desde que o ônus tenha sido suportado pela pessoa jurídica vendedora, é que geram direito a créditos a serem descontados da COFINS devida”. 3. Agravo interno não provido.” (AgInt no REsp n. 1.890.463/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 24/5/2021, DJe de 26/5/2021) (grifo nosso)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS/COFINS. **DESPESAS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA INTERNA DE MERCADORIAS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.** NÃO ENQUADRAMENTO NO CONCEITO DE INSUMO. AGRAVO INTERNO DA EMPRESA A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. **A decisão agravada foi acertada ao entender pela ausência de violação do art. 535 do CPC/1973, uma vez que o Tribunal de origem apreciou integralmente a lide de forma suficiente e fundamentada. O que ocorreu, na verdade, foi julgamento contrário aos interesses da parte. Logo, inexistindo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, não há que se falar em nulidade do acórdão.** 2. **A 1a. Seção do STJ, no REsp. 1.221.170/PR (DJe 24.4.2018), sob o rito dos recursos repetitivos, fixou entendimento de que, para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Assim, cabe às instâncias ordinárias, de acordo com as provas dos autos, analisar se determinado bem ou**

serviço se enquadra ou não no conceito de insumo. 3. Na espécie, o entendimento adotado pela Corte de origem se amolda à jurisprudência desta Corte de que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda (AgInt no AgInt no REsp. 1.763.878/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 10.3.2019). 4. Agravo Interno da Empresa a que se nega provimento.” (AgInt no AREsp n. 848.573/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 14/9/2020, DJe de 18/9/2020) (grifo nosso)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. AFERIÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA PARA FINS DE INCLUSÃO NA ESSENCIALIDADE. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 7 DO STJ. DESPESAS COM FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO. DESPESAS COM TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. (...) 4. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda. Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa ou grupo, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015. (...) 6. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.421.287/MA, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/4/2020, DJe de 27/4/2020) (grifo nosso)

[...]

Pelo exposto, ao examinar atentamente os textos legais e os precedentes do STJ aqui colacionados, que refletem o entendimento vinculante daquela corte superior em relação ao inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, que não incluem os fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, e o entendimento pacífico, assentado e fundamentado, em relação ao inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2003 (também aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, conforme art. 15, II), é de se concluir que não há amparo legal para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, ou centros de distribuição, por nenhum desses incisos, o que implica o não reconhecimento do crédito, no caso em análise.

Enfim, por todo o exposto, e levando em conta o que o houve de convergência no colegiado com o voto do relator, voto no sentido de se conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar parcial provimento para reverter a glosa de fretes na remessa e retorno de leite cru e na remessa ou transferência de produtos não acabados entre estabelecimentos da recorrente, mantida a glosa em relação aos fretes na remessa ou transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente.

Assim, voto por dar provimento ao recurso voluntário em relação aos fretes tomados de pessoas jurídicas tanto na aquisição de insumos, quanto na transferência de produtos não acabados, diga-se, insumos e semielaborados, entre estabelecimentos da recorrente, bem como os fretes nas operações de venda, e por negar provimento em relação aos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da recorrente.

Serviços de construção civil

As despesas com construção devem ser contabilizadas em seu ativo imobilizado, quando poderão ser objeto de depreciação / amortização.

Neste sentido, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 3201-005.016:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa. PROCESSO PRODUTIVO. FABRICAÇÃO DE DERIVADOS DE MADEIRA. CUSTOS. CRÉDITO Os custos incorridos com bens e serviços aplicados no plantio, reflorestamento e corte de madeira guardam estreita relação de relevância e essencialidade com o processo produtivo dos derivados de madeira e configuram custo de produção, razão pela qual integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003. CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. SERVIÇOS E PEÇAS DE MANUTENÇÃO DE

VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. Os serviços e bens utilizados na manutenção de veículos, máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos. VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO E DE INDUSTRIALIZAÇÃO. A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação a veículos, máquinas e equipamentos adquiridos e utilizados em etapas pertinentes e essenciais à produção e à fabricação de produtos destinados à venda, conforme disciplinado pela Secretaria da Receita Federal em sua legislação (IN SRF nº 457/2004). Mantêm-se os créditos com encargos de depreciação dos bens imobilizados utilizados em atividades de plantio, reflorestamento, corte e industrialização de produtos derivados de madeira. SERVIÇOS NÃO ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE Serviços não essenciais ou não aplicados em etapa do processo produtivo e aqueles desprovidos de autorização legal de que trata o art. 3º da Lei nº 10.833/03 não geram direito ao crédito da Cofins não-cumulativa. SERVIÇOS RELACIONADOS À CONSTRUÇÃO CIVIL E SUA MANUTENÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE Não geram direito a crédito a ser descontado diretamente da contribuição apurada de forma não-cumulativa os gastos com serviços empregados na construção civil e sua manutenção, mas apenas os encargos de depreciação dos imóveis em que foram empregados, devendo ser comprovada cada parcela deduzida. PEDÁGIO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. As despesas com o pagamento de pedágios não ensejam o creditamento da Cofins no regime não cumulativo.

Ademais, a recorrente não trouxe aos autos prova de que os serviços de construção civil seriam essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo.

Portanto, nego provimento ao recurso por não haver comprovação de que os serviços de construção estão relacionados ao seu processo produtivo.

Serviços de limpeza e conservação

Esse tribunal administrativo tem admitido o creditamento decorrente de despesas com serviços de limpeza e conservação quando a atividade produtiva que envolva o manuseio de produtos destinados à alimentação humana, por exemplo, produtores de leite, cozinhas industriais etc. Veja-se, por exemplo, o Acórdão n.º 9303-014.423, assim ementado quanto ao tema:

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INDUMENTÁRIA. EPI. MATERIAIS DE SERVIÇO E LIMPEZA. É legítimo o creditamento da não-cumulatividade sobre a aquisição de indumentária, EPI, materiais de serviço e limpeza destinados a suprir exigências sanitárias e regulatórias em atividade produtiva que envolve o manuseio de produtos destinados à alimentação humana. (destaque nosso)

Examinando o contrato social da empresa suas alterações, verifica-se que:

a) No contrato social:

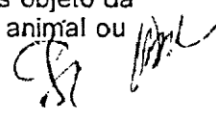
ARTIGO 4º A Sociedade tem por objeto: comprar, vender, fabricar, industrializar, comercializar, distribuir, importar, exportar ou negociar os seguintes produtos: todos e quaisquer produtos ou subprodutos, derivados, misturas e compostos de milho, açúcar, mandioca, arroz, soja, tomate, azeitonas, cogumelos, batata, trigo e outros cereais ou vegetais e frutas, para alimento ou para fins industriais, inclusive sementes e mudas de qualquer alimento; produtos e subprodutos, misturas e compostos consistindo total ou parcialmente da carne, ave, peixe ou de qualquer outra espécie animal; alimentos em conserva, geléias em geral, doces à base de frutas e/ou quaisquer outros vegetais, insumos para fabricação de doces e adoçantes em geral; produtos químicos de origem mineral, animal e vegetal, destinados ao uso industrial;

exploração do ramo agro-pastoril, materiais tintoriais e os preservativos contra a oxidação e deterioração; fertilizantes e defensivos agrícolas; produtos de limpeza e higiene doméstica; material de embalagem e respectivos acessórios, sejam de que natureza forem, metálicos, plásticos, papel, papelão, etc., sal, condimentos e especiarias em geral, laticínios, gorduras e óleos animais ou vegetais e quaisquer outros, sejam de origem animal, vegetal ou mineral ou outros produtos que sejam considerados interessantes, tais como: algodão, cacau, café, amendoim e soja; alimentos ou complementos alimentares de quaisquer natureza e ainda bebidas não alcoólicas, xaropes, sucos em geral e substâncias para fazer bebidas e para gelar; prestar serviços de informação e atendimento aos clientes da sociedade, visando melhor utilização dos produtos por ela fabricados; importação, exportação, locação de bens móveis, intermediação de negócios mercantis, por conta própria ou de terceiros; participar, como acionista, quotista, ou membro ou em qualquer outra qualidade, do capital de outras empresas, inclusive exercendo representação por conta própria e de terceiros em todo ramo elencado nos itens acima.

b) Em suas alterações:

ARTIGO 4º A Sociedade tem por objetivo a fabricação, transformação, beneficiamento, conservação, armazenagem, transporte, por conta própria ou de terceiros, distribuição, importação, exportação, comércio e divulgação de:

- a) produtos de limpeza e higiene doméstica em geral, produtos saneantes domissanitários e afins;
- b) produtos alimentícios e bebidas não alcoólicas em geral sob qualquer forma de apresentação, inclusive alimentos desidratados, resfriados, congelados e supergelados em geral;
- c) produtos de perfumaria, higiene pessoal e bucal, cosméticos e toucador;
- d) material de embalagem em geral;
- e) matérias primas e outras substâncias utilizadas na fabricação dos produtos objeto da Sociedade, incluindo produtos químicos em geral, sejam de origem mineral, animal ou vegetal destinados ao uso industrial;
- f) filtro e purificador de água;



- g) a participação como acionista, quotista, ou membro de em qualquer outra qualidade, do capital de outras empresas, inclusive exercendo representação por conta própria e de terceiros;
- h) quaisquer outras atividades relacionadas aos objetivos acima mencionados;
- i) a prestação de serviços em geral, de desenvolvimento de produtos e atendimento aos clientes, e,
- j) administração de bens de sua propriedade.

Assim, sendo a atividade produtiva da recorrente envolvente de manuseio de produtos destinados à alimentação humana, dou provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Publicidade e propaganda

Em seu recurso voluntário, a recorrente aduz que

[...]

56. 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.

57. Inclusive, é impossível dissociar despesas dessa natureza da atividade fim desempenhada pela Recorrente. Caso não invista em propaganda e marketing, a Recorrente deixa de planificar a atividade de indústria/comércio, não divulga nem promove as mercadorias que industrializa, perdendo espaço para a concorrência e, conseqüentemente, deixando de gerar receita.

Peremptoriamente, despesas com publicidade e propaganda não dizem respeito a atividade produtiva da recorrente. Não se relacionam a sua atividade produtiva, seja em função de sua essencialidade, seja em função de sua relevância.

Portanto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Serviços de consultoria e assessoria

Alega a recorrente em seu recurso voluntário que

[...]

54. Da mesma forma, as glosas relacionadas à assessoria jurídica e técnica foram mantidas por inexistência de previsão legal a justificar o direito ao crédito. Contudo, o crédito encontra respaldo no artigo 3º, II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, já que a assessoria em questão é prestada por escritórios de advocacia ou empresas de consultoria especializadas na área de contabilidade ou engenharia. Além do serviço de assessoria, a 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. Trata-se, pois, de despesas essencialmente vinculadas às atividades industrial e comercial da Recorrente.

Já a decisão recorrida expressou o seguinte entendimento:

Igualmente descabida é a pretensão ao aproveitamento de créditos calculados sobre despesas com assessoria jurídica e técnica (escritórios de advocacia,

empresas de consultoria nas áreas de contabilidade ou engenharia, serviços de gestão administrativa nas áreas de recursos humanos, folha de pagamento, serviços de pesquisa e desenvolvimento). Não há previsão legal expressa para apuração de créditos sobre estas despesas e, sendo serviços administrativos, não se caracterizam como insumos.

A mesma impossibilidade de apuração de créditos, por inexistência de previsão legal expressa, e por se tratar de serviços que não se caracterizam como insumos, se dá com relação às despesas com publicidade e propaganda. Veja-se, neste sentido, ementa da Solução de Consulta Cosit nº 99.095, de 14 de agosto de 2017:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇO DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA.

No caso de pessoa jurídica que se dedica à atividade comercial, não dá direito à apuração de créditos com base no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, a contratação de serviços de agências de publicidade e propaganda, haja vista não configurarem insumos consumidos ou aplicados na prestação de serviços.

Sobre os gastos com serviços de conservação e limpeza, de transporte de funcionários, de assessoria jurídica ou técnica, de publicidade e propaganda, bem como com outros serviços administrativos, veja-se ainda, alguns trechos da fundamentação da Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria:

10. Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, em seu artigo 66, § 5º, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, esclarece o conceito de insumo para fins de apuração de créditos:

(...)11. Quanto à Cofins, o referido conceito foi elucidado pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em seu artigo 8º:

(...)12. Conforme se observa, apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

13. Em outras palavras, entende-se que a legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público

externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço. Exatamente por esta característica, parcela dos estudiosos denomina este critério de critério físico ou crédito físico.

14. Analisando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura etc.); ou

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição etc.);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços etc.);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

(...)24. No outro extremo das conclusões, verifica-se que não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham

relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc. (destaques acrescidos)

Verifica-se, portanto, que as glosas efetuadas pela fiscalização estão em perfeita conformidade com a legislação em vigor e com a interpretação que desta legislação faz a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, inexistindo reparos a serem feitos.

Penso estar correto o entendimento da decisão recorrida em relação aos serviços de assessoria e, em função disso, não há reparos a fazer neste ponto. Portanto, adoto como se minhas fossem as razões para decidir e voto por negar provimento ao recurso voluntário neste quesito.

Serviços de manutenção de máquinas

A decisão recorrida assim dispôs no respeito às glosas referentes aos serviços de manutenção de máquinas:

Quanto à manutenção de máquinas e equipamentos, a contribuinte refere-se a “gastos que visavam” a esta manutenção, sem esclarecer se tais gastos foram efetuados com aquisição de bens (como partes e peças) ou de serviços nela utilizados. Podem, contudo, ser apurados créditos relativos tanto a bens como a serviços utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos, desde que estes bens ou serviços possam ser caracterizados como insumos, ou seja, que sejam empregados na manutenção de máquinas e equipamentos diretamente utilizados na fabricação ou produção dos bens ou serviços destinados à venda, e não devam ser integrados ao ativo imobilizado.

Neste ponto a contribuinte mencionou a “manutenção de equipamentos de segurança, elevadores, letreiro”, e ainda de “equipamentos para escritório, carrinhos, quiosques, etc”. Trata-se, evidentemente, de equipamentos que não são diretamente utilizados na fabricação ou produção de bens ou serviços destinados à venda, sendo, portanto, corretas as glosas efetuadas no Auto de Infração e mantidas na diligência fiscal.

Ainda no que se refere a estas glosas, é importante registrar que, segundo a fiscalização, foram mantidas aquelas relativas a “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”. Como disse o Auditor-Fiscal, estas glosas foram mantidas porque a contribuinte “não procedeu à sua imobilização, considerando-os diretamente como despesas ou custos e dessa forma, aproveitando integralmente e de única vez os créditos decorrentes”. Embora a contribuinte não tenha se manifestado a este respeito, registramos aqui que foi correta a manutenção das glosas por ocasião da diligência, devendo as mesmas ser mantidas também no presente julgamento.

A própria Solução de Consulta nº 41, de 29/03/2007, da DISIT/SRRF 10ª Região, cuja ementa foi colacionada pela contribuinte à fl. 14 do aditamento à impugnação, é clara ao restringir o aproveitamento de créditos relativos à aquisição de bens e serviços empregados na manutenção de máquinas e equipamentos exatamente nos mesmos termos acima expostos. Veja-se novamente referida ementa, agora com os nossos destaques:

COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMOS.

Os valores referentes às aquisições de partes e peças de reposição para máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que essas partes e peças não devam ser contabilizadas no ativo imobilizado e que sejam respeitados os demais requisitos normativos e legais pertinentes.

Os valores referentes às aquisições de serviços para manutenção de máquinas e equipamentos empregados diretamente na produção de bens destinados à venda podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que as referidas importâncias não devam ser contabilizadas no ativo imobilizado e que sejam atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes.

Assiste razão à recorrente quanto aos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos empregados diretamente na atividade produtiva. Neste sentido, este tribunal administrativo tem decidido:

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

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

CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade, sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

SERVIÇOS DE TRANSPORTE. MOVIMENTAÇÃO DENTRO DOS ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

As despesas com serviço de transporte contratado para movimentação interna de produtos dentro dos estabelecimentos da empresa geram direito a crédito a ser descontado no regime não-cumulativo da COFINS, por se caracterizar como custo nas operações de venda.

DESPESAS COM MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins não cumulativa as despesas com a aquisição de partes e peças de reposição utilizadas em máquinas e equipamentos que estejam ligados à produção ou prestação de serviços, essenciais para a obtenção da receita.

(Acórdão nº 3301-011.570)

.....

.....

Por estas razões, voto por dar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Abusividade da multa de ofício aplicada

A recorrente alega que a multa de ofício aplicada é abusiva e, portanto, deveria ser cancelada ou reduzida. Vejamos:

III. A ABUSIVIDADE DA MULTA APLICADA

79. A Recorrente pleiteia ainda a reforma da r. decisão recorrida também nº que se refere ao entendimento quanto à abusividade da multa aplicada (75% sobre o valor do tributo supostamente não recolhido).

80. Isso porque em diversos casos o E. STF tem reduzido o percentual de multas com efeito confiscatório para percentuais de 20% a 30% do valor do tributo, confira-se:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. (...) APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DO EFEITO À MULTA FISCAL. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO JURÍDICO À MAJORAÇÃO DA MULTA. A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que incabíveis embargos de declaração opostos em face de decisão monocrática. Recebimento como agravo regimental com fundamentação no princípio da fungibilidade. Aplicabilidade do princípio constitucional de proibição do confisco à multa pelo não cumprimento de obrigação tributária. Precedentes. Ausência de fundamento jurídico à majoração da multa, consoante jurisprudência deste Tribunal. Embargos de declaração conhecidos e recebidos como agravo regimental, ao qual se nega provimento”.

Voto(...) A presente controvérsia está limitada à verificação da aplicabilidade do princípio constitucional de vedação do confisco à multa cominada por sonegação e fraude tributárias.

Segundo entendimento desta Corte, é proibido o efeito de confisco nas multas aplicadas em matéria tributária, conforme decidido, entre outros, no AI 830.300-AgR-segundo, rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJe 22.2.2012(...).

O Tribunal a quo não divergiu desse entendimento. (...) Este Supremo Tribunal tem reduzido o percentual de multas com efeito confiscatório para algo em torno de 30% do valor do tributo”.

(Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento nº 805745, Relatora Ministra Rosa Weber, 1ª Turma, publicado em 29.5.2012 – não destacado no original)

81. Diante disso, considerando o princípio do não-confisco e a sua boa-fé da Recorrente, que apenas utilizou os créditos que entendia devidos e autorizados pela legislação pertinente, a multa aplicada deverá ser cancelada ou, ao menos, reduzida, caso todos os argumentos de mérito não sejam acolhidos.

Ora, para aferir a abusividade ou não de multa regularmente instituída e corretamente aplicada seria necessário verificar a sua constitucionalidade. Todavia, falece competência a este órgão administrativo para tal aferição. Neste sentido, entendimento já consolidado e sumulado neste tribunal:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Por estas razões, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Por todo o exposto, voto pelo conhecimento do recurso e, no mérito, para dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas: (i) produtos químicos, material de embalagem dos produtos efetivamente usados no processo produtivo; (ii) aos fretes tomados de pessoas jurídicas pela recorrente tanto na aquisição de insumos, quanto nas operações de venda e que, comprovadamente, tenham sido por ela suportados pela recorrente e tão somente a elas, nos limites constantes do relatório de diligência fiscal realizada pela unidade de origem; (iii) serviços de limpeza e conservação; (iv) serviços de manutenção de máquinas relacionadas à atividade produtiva.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira